



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione**  
**Nazionale dei**  
**Commercialisti**

**DOCUMENTO DI RICERCA**

---

**IL CONTRIBUTO  
A FONDO PERDUTO  
DEL D.L. N. 41/2021  
(C.D. D.L. “SOSTEGNI”)**

Viviana Capozzi

Pasquale Saggese

26 MAGGIO 2021





## ABSTRACT

*Il presente documento esamina le caratteristiche principali del contributo a fondo perduto introdotto dall'articolo 1 del decreto-legge 22 marzo 2021 n. 41 (il c.d. Decreto "Sostegni"), convertito con modificazioni dalla legge n. 69 del 21 maggio 2021, dedicando particolare attenzione ai presupposti per la fruizione del beneficio, alle indicazioni di prassi amministrativa relative alla corretta quantificazione del contributo, nonché alle modalità di predisposizione e di trasmissione della relativa istanza.*

*Il contributo a fondo perduto introdotto dal Decreto "Sostegni", come già i precedenti contributi di analoga natura, è finalizzato ad aiutare le attività economiche danneggiate dall'emergenza da Coronavirus ed è riconosciuto ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e a quanti producono reddito agrario, titolari di partita IVA, a condizione che abbiano subito una riduzione non inferiore al 30 per cento dell'ammontare medio mensile del fatturato dell'anno 2020 rispetto a quello dell'anno 2019.*



## SOMMARIO

1. PREMESSA.....	4
2. L'AMBITO SOGGETTIVO E I REQUISITI DI ACCESSO AL BENEFICIO.....	4
3. MODALITÀ DI CALCOLO DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO .....	14
4. NATURA E TRATTAMENTO DEL CONTRIBUTO E SUOI PROFILI APPLICATIVI.....	16
5. ATTIVITÀ DI CONTROLLO E REGIME SANZIONATORIO .....	19
6. CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER LE <i>START-UP</i> .....	21



## 1. Premessa

L'articolo 1 del decreto-legge 22 marzo 2021 n. 41 (il c.d. Decreto "Sostegni")<sup>1</sup>, convertito con modificazioni dalla legge n. 69 del 21 maggio 2021<sup>2</sup>, ha introdotto un nuovo contributo a fondo perduto, destinato ad offrire un ulteriore aiuto alle attività economiche danneggiate dall'emergenza da Coronavirus.

Il contributo spetta ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e a quanti producono reddito agrario, titolari di partita IVA che abbiano subito una riduzione almeno pari al 30 per cento dell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 rispetto a quello dell'anno 2019. Il beneficio è riconosciuto anche a quanti hanno avviato la loro attività successivamente al 2019. Il contributo ha natura e finalità analoghe a quello disciplinato dall'articolo 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (il c.d. Decreto "Rilancio"), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77; pertanto, al contributo in esame possono estendersi, per quanto compatibili, le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa in relazione al beneficio introdotto con il Decreto "Rilancio"<sup>3</sup>.

Di seguito si esaminano le caratteristiche principali del contributo a fondo perduto, dedicando particolare attenzione ai requisiti di accesso al beneficio, alle indicazioni fornite dalla prassi per quantificare, richiedere e ottenere il contributo, nonché alle modalità di predisposizione e di trasmissione della relativa istanza.

## 2. L'ambito soggettivo e i requisiti di accesso al beneficio

Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica da "COVID-19", l'articolo 1 del Decreto "Sostegni" riconosce un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA<sup>4</sup>, con i requisiti di seguito illustrati.

Sotto il profilo soggettivo, il contributo spetta ai titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del TUIR nonché ai soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo con ricavi (ex articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR) o compensi (ex articolo 54, comma 1, del TUIR) non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in

---

<sup>1</sup> Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 70 del 22 marzo 2021, ed entrato in vigore, ai sensi dell'articolo 43, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

<sup>2</sup> Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 120 del 21 maggio 2021, Suppl. Ordinario n. 21, ed entrata in vigore, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

<sup>3</sup> In proposito, l'Agenzia delle entrate, nelle premesse della circolare 14 maggio 2021, n. 5/E, ha precisato 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".

<sup>4</sup> L'Agenzia delle entrate, con la circolare 21 luglio 2020, n. 22/E (par. 5.5), ha precisato che, per ragioni di ordine logico sistematico, i soggetti localizzati nei comuni di Livigno e Campione d'Italia, pur non essendo titolari di partita IVA, potevano fruire del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto "Rilancio". Analoga estensione è pertanto ipotizzabile anche con riferimento al contributo a fondo perduto qui in esame, in presenza dei requisiti previsti dal Decreto "Sostegni".



vigore del Decreto “Sostegni”<sup>5</sup> (quindi nel 2019, per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare).

Per meglio delineare l’ambito soggettivo di applicazione della misura in esame, è utile richiamare i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate con le circolari 14 maggio 2021, n. 5/E (par. 1) e 13 giugno 2020, n. 15/E, in cui è stato precisato che il contributo a fondo perduto interessa i seguenti soggetti:

- imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d’impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producano reddito d’impresa<sup>6</sup>;
- società ed enti indicati nell’articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR<sup>7</sup>;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell’articolo 73 del TUIR;
- enti non commerciali di cui alla lettera c), del comma 1, dell’articolo 73 del TUIR che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un’attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall’articolo 55 del TUIR, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti<sup>8</sup>;
- persone fisiche e associazioni di cui all’articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell’articolo 53 del TUIR;
- società tra professionisti<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> Si ricorda che il Decreto “Sostegni” è entrato in vigore il 23 marzo 2021.

<sup>6</sup> Come chiarito dall’Agenzia delle entrate, nella circolare 20 agosto 2020, n. 25/E (par. 1.2.1), il contributo spetta unicamente all’impresa agricola e non può essere riconosciuto anche ai coadiuvanti dell’imprenditore.

<sup>7</sup> Esclusi i consorzi fra imprese che si limitano ad operare il ribaltamento dei costi/proventi percepiti alle imprese che ne fanno parte, le quali, sussistendo gli ulteriori requisiti, possono accedere al contributo a fondo perduto (cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 2.6). Viceversa, i consorzi che svolgono una propria attività autonoma rispetto alle consorziate e che assumono rappresentanza esterna possono comunque fruire del contributo a fondo perduto in relazione alle attività ammesse al contributo. In tal caso, i due requisiti relativi alla soglia massima di ricavi o compensi e alla riduzione del fatturato vanno determinati in relazione all’ammontare dei ricavi e del fatturato direttamente riferibili esclusivamente all’attività autonoma esercitata dal consorzio (in tal senso, circ. n. 25/E del 2020, par.1.2.2).

<sup>8</sup> La risposta a interrogazione parlamentare n. 5-05717 del 14 aprile 2021 (il cui contenuto essenziale è stato successivamente ribadito con la risposta a interrogazione parlamentare n. 5-05961 del 12 maggio 2021), richiamando le indicazioni già fornite con la circolare n. 22/E del 2020 (par. 2.5), ha precisato che, stante il rinvio espresso operato dalla norma all’articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR 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 del TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Tale criterio risulta applicabile anche alle società sportive dilettantistiche le quali, pur essendo sempre qualificabili quali enti commerciali ai sensi dell’articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR, possono fruire, ai fini IRES, della norma di de-commercializzazione prevista dall’articolo 148, comma 3, del TUIR, fra l’altro, per le associazioni sportive dilettantistiche (cfr. circolare 1° agosto 2018, n. 18/E, par. 4). Infine, non si considerano computabili tra i ricavi rilevanti ai fini IRES i proventi, conseguiti da associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per il regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991, rientranti nella previsione agevolativa ai fini IRES di cui all’articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 (cfr. circolare n. 18/E del 2018, par. 3.6). In senso analogo si è espressa anche la circolare n. 5/E del 2021, par. 4.1. con riferimento alle modalità di calcolo del contributo a fondo perduto del Decreto “Sostegni”.

<sup>9</sup> Si ricorda che per il contributo previsto dal Decreto “Rilancio” i professionisti soci di tali società erano stati considerati espressamente esclusi dal contributo, in quanto iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.



Dal contributo a fondo perduto, sono espressamente esclusi:

- i soggetti la cui attività risulti cessata al 23 marzo 2021 (data di entrata in vigore del Decreto “Sostegni”)<sup>10</sup>;
- i soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 24 marzo 2021 in poi (vale a dire, dopo l’entrata in vigore del Decreto “Sostegni”), con l’eccezione delle partite IVA aperte dagli eredi per proseguire l’attività del *de cuius* (soggetto persona fisica) titolare di partita IVA prima di tale data<sup>11</sup>;
- gli enti pubblici di cui all’articolo 74, comma 2, del TUIR<sup>12</sup>;
- gli intermediari finanziari, le società di partecipazione finanziaria, non finanziaria e assimilati, di cui all’articolo 162-*bis* del TUIR<sup>13</sup>;
- gli enti e le persone fisiche che producono redditi derivanti da attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, rientranti nella categoria dei redditi diversi, ai sensi dell’articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR<sup>14</sup>.

Per le imprese in liquidazione, l’Agenzia delle entrate, con riferimento al contributo istituito con il precedente Decreto “Rilancio”, ha ritenuto che se la fase di liquidazione era stata già avviata alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19 (vale a dire al 31 gennaio 2020, come da Delibera del Consiglio dei Ministri 31 gennaio 2020), le stesse non potevano beneficiare del contributo in quanto l’attività ordinaria risultava interrotta prima del verificarsi dell’emergenza epidemiologica, in ragione di eventi diversi<sup>15</sup>. Viceversa, se la fase di liquidazione era stata avviata successivamente alla predetta data, considerata la *ratio legis*, alcuna preclusione alla fruizione del beneficio poteva derivare dallo stato di liquidazione.

Con la circolare n. 5/E del 2021 (par. 1.1), adottata in relazione al contributo erogato con il Decreto “Sostegni”, l’Agenzia delle entrate ha specificato che resta fermo in ogni caso quanto chiarito con la comunicazione del 29 giugno 2020 della Commissione europea – che ha modificato alcune condizioni

---

<sup>10</sup> Con riferimento al contributo istituito con il Decreto “Rilancio”, l’Agenzia delle entrate aveva chiarito che, sussistendo gli ulteriori requisiti, le imprese inattive in CCIAA con partita IVA ancora attiva alla data di presentazione dell’istanza potevano beneficiare del contributo, al contrario dell’imprenditore individuale che avesse concesso in affitto la propria unica azienda che, a prescindere dalla sospensione della partita IVA, non è riconducibile ai soggetti che esercitano attività d’impresa (cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 5.7).

<sup>11</sup> Nella Guida dell’Agenzia delle entrate “Contributo a fondo perduto del Decreto “Sostegni””, Marzo 2021, pag. 3, si legge che non possono presentare istanza per il riconoscimento del contributo i soggetti che abbiano cessato la partita IVA prima del 23 marzo 2021 e i soggetti che hanno avviato l’attività dal 24 marzo 2021.

<sup>12</sup> Si tratta, come è noto, dei seguenti soggetti: organi e amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, comuni, unioni di comuni, consorzi tra enti locali, associazioni e enti gestori di demanio collettivo, comunità montane, province e regioni.

<sup>13</sup> La circ. n. 5/E del 2021 (par. 1.2) ha chiarito, in proposito, che i soggetti che operano come promotori finanziari non risultano riconducibili ad alcuna delle predette categorie di soggetti esclusi, per cui possono fruire del contributo, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti.

Inoltre, con riferimento alle società di partecipazione di cui all’articolo 162-*bis* del TUIR, il medesimo documento di prassi (par. 1.3) ha precisato che una società che acquisisce lo *status* di società di partecipazione nel corso del 2020 deve considerarsi inclusa tra i soggetti di cui al predetto articolo e non può fruire del contributo, a prescindere dalla formale approvazione del bilancio relativo a detto esercizio.

<sup>14</sup> Cfr. circ. n. 15/E del 2020, par. 1.

<sup>15</sup> In termini, la circolare n. 22/E del 2020, par. 2.1. Si segnala, al riguardo, che l’Agenzia delle entrate è giunta a tali conclusioni sulla base del presupposto 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”.



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 da COVID-19 – secondo cui gli aiuti possono essere concessi alle microimprese o alle piccole imprese (ai sensi dell'allegato I del regolamento generale di esenzione per categoria<sup>16</sup>) 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 per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione). Alla luce di tale premessa, l'Agenzia ha ritenuto che i soggetti la cui procedura di liquidazione risulti avviata successivamente alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19 possono fruire del contributo a fondo perduto di cui al Decreto "Sostegni", in presenza degli ulteriori requisiti, a condizione che *"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.

Per quanto concerne la determinazione della soglia massima di ricavi o compensi (10 milioni di euro nel 2019) prevista quale primo requisito di accesso al contributo, l'Agenzia delle entrate ha precisato che:

- va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito<sup>17</sup>;
- se il soggetto svolge più attività, il limite per l'accesso al beneficio riguarda la somma dei ricavi/compensi riferiti a tutte le attività esercitate<sup>18</sup>;
- non rilevano, ai fini della determinazione del limite di accesso, le somme addebitate in fattura dai professionisti, con esercizio della relativa rivalsa, a titolo di contributo integrativo alle Casse di previdenza e di assistenza private<sup>19</sup>;
- non vanno considerate le somme fatturate a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, regolarmente documentate, che sono escluse dalla base imponibile IVA ex articolo 15, n. 3), del d.P.R. n. 633 del 1972<sup>20</sup>;

---

<sup>16</sup> In tale contesto si definisce piccola impresa «una impresa che occupa meno di 50 persone e che realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro». Si considera invece microimpresa «un'impresa che occupa meno di 10 persone e che realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro» (v. circ. n. 22/E del 2020, par. 2.1).

<sup>17</sup> Per i soggetti che si avvalgono del regime forfetario (articolo 1, comma 54 e ss., legge n. 190 del 2014), che sono esonerati dal versamento dell'IVA e *"da tutti gli obblighi previsti"* dal d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. comma 59, cit. articolo 1), la circ. n. 15/E del 2020 (par. 2) ha chiarito che occorre fare riferimento ai righi da LM22 a LM27 colonna 3 della dichiarazioni dei redditi. Per evitare errori nella determinazione dei ricavi/compensi relativi al 2019, nelle istruzioni per la compilazione del modello di *"Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto Decreto Sostegni"* approvate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 marzo 2021, prot. n. 77923/2021 (e modificate dal provvedimento 29 marzo 2021, prot. n. 82454/2021) è stata inserita, a pag. 3, una tabella riepilogativa dei campi della dichiarazione dei redditi (2020 per il 2019) ai quali far riferimento per le diverse tipologie di soggetti ammessi al contributo.

<sup>18</sup> Cfr. circ. n. 15/E del 2020, par. 1.

<sup>19</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.4. Si segnala che il quesito è stato posto con riferimento alle casse di previdenza dei dottori commercialisti e dei ragionieri.



- per le persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali titolari di reddito agrario e attività agricole connesse (per esempio, agriturismi, allevamento, ecc.), in luogo dell'ammontare dei ricavi, occorre far riferimento all'ammontare del volume d'affari indicato nel rigo VE50 del modello di dichiarazione IVA 2020. Qualora il dichiarante non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA, potrà essere considerato l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi del 2019. Se il soggetto richiedente, oltre all'attività agricola, svolge altre attività commerciali o di lavoro autonomo, occorre considerare la sommatoria del volume d'affari di tutti gli intercalari della dichiarazione Iva relativa al periodo d'imposta 2019<sup>21</sup>;
- 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, ai fini della determinazione del summenzionato limite, è necessario fare riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del d.P.R. n. 600/1973, ossia al netto del prezzo corrisposto al fornitore<sup>22</sup>;
- le indennità di maternità eventualmente corrisposte alle lavoratrici autonome, artigiane ed esercenti attività commerciali ai sensi dell'articolo 68, comma 2, del d.lgs. 26 marzo 2001, n. 151, sono escluse dal computo della soglia dei ricavi anche se le somme di cui si tratta fossero state oggetto in via volontaria di fatturazione, poiché non sono riconducibili ad alcun compenso<sup>23</sup>;
- nel caso di prosecuzione avvenuta nel corso dell'anno 2019 dell'attività della persona fisica deceduta, l'erede dovrà determinare l'ammontare dei ricavi o compensi dell'anno 2019 con riferimento alle dichiarazioni dei redditi del deceduto e dell'erede<sup>24</sup>;
- non concorrono alla determinazione della soglia di ricavi/compensi né il contributo a fondo perduto eventualmente percepito ai sensi della disciplina in commento (e le agevolazioni di questa tipologia previgenti), né tutte le ulteriori misure agevolative finalizzate al contrasto della pandemia da COVID-19 (quali, ad esempio, il bonus locazioni di cui all'articolo 28 del Decreto "Rilancio", il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui agli articoli 120 e 125 del medesimo Decreto "Rilancio")<sup>25</sup>.

---

<sup>20</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.3. Diversamente, sono considerati rilevanti i rimborsi spese (viaggio, vitto alloggio, ecc.) addebitati in fattura al committente nonché le spese addebitate al cliente per l'imposta di bollo di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 642 del 1972.

<sup>21</sup> In tal senso, le istruzioni per la compilazione dell'Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto Decreto "Sostegni". La circolare n. 15/E del 2020, par. 2, ha ulteriormente precisato che per i soggetti che determinano il proprio reddito con il metodo catastale il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, al volume d'affari relativo al medesimo periodo d'imposta ai sensi dell'articolo 20 del d.P.R. n. 633/1972.

<sup>22</sup> Cfr. circ. n. 15/E del 2020, par. 2.

<sup>23</sup> In termini, circ. n. 5/E del 2021, par. 3.5.

<sup>24</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, Guida "Contributo a fondo perduto del Decreto "Sostegni"", Marzo 2021, pag. 5. Nel caso in cui più eredi, attraverso una società di fatto, realizzino la prosecuzione dell'attività del *de cuius*, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il contributo a fondo perduto può essere fruito dalla società di fatto, in luogo dei singoli eredi, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti. Il contributo è riconosciuto, quindi, per un importo non inferiore a 2.000 euro, essendo tali soggetti riconducibili a quelli diversi dalle persone fisiche (in tal senso, v. circ. n. 22/E del 2020, par. 5.6).

<sup>25</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 2.1.



Per quanto concerne il secondo requisito di accesso al beneficio, si è già anticipato 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.

A tal fine, occorre dapprima calcolare l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi conseguito negli anni 2019 e 2020, facendo riferimento alla data di effettuazione delle cessioni di beni e prestazione di servizi. Pertanto, per le fatture immediate e i corrispettivi dovrà essere considerata, rispettivamente, la data della fattura<sup>26</sup> e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per le fatture differite occorrerà riferirsi alla data dei documenti di trasporto o dei documenti equipollenti richiamati in fattura<sup>27</sup>.

Posto che il criterio individuato è il momento di effettuazione dell'operazione è utile ricordare che tale momento può essere anticipato per effetto di un'eventuale emissione anticipata della fattura (articolo 6, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972). Ne consegue che l'operazione rilevante ai fini del calcolo del fatturato potrebbe considerarsi effettuata nell'anno, anche in assenza dell'incasso del relativo corrispettivo<sup>28</sup>.

In relazione alle modalità di calcolo della riduzione del fatturato e dei corrispettivi, la prassi amministrativa e le istruzioni alla compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo in esame (approvate con provvedimento 23 marzo 2021 n. 77923 e successivamente modificate con provvedimento 29 marzo 2021, n. 82454) hanno fornito ulteriori indicazioni operative.

Alla luce di tali chiarimenti, risultano riconducibili alla nozione di fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 1 del Decreto "Sostegni":

- tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione compresa tra il 1° gennaio e il 31 dicembre degli anni 2019 e 2020, nonché le fatture differite emesse nel mese di gennaio 2020 e 2021 relative ad operazioni effettuate nel mese di dicembre dell'anno precedente<sup>29</sup>;
- le note di variazione IVA di cui all'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 aventi data compresa tra il 1° gennaio e il 31 dicembre degli anni 2019 e 2020<sup>30</sup>;

<sup>26</sup> Nel caso di fattura elettronica, rileva il campo 2.1.1.3 <Data> (cfr. circ. 15/E del 2020, par. 2).

<sup>27</sup> Nel caso di fattura elettronica, rileva il campo 2.1.8.2 <DataDDT>. L'Agenzia delle entrate ha precisato altresì che in caso di disallineamento tra la data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi individuata, rispettivamente, ai sensi del d.P.R. n. 633/1972 e del TUIR, ai fini del calcolo della riduzione di fatturato (a differenza di quanto avviene per il computo della soglia di ricavi o compensi), si deve fare riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, così come determinato ai fini IVA (v. circ. n. 22/E del 2020, par. 3.4 e, da ultimo, circ. n. 5/E del 2021, par. 3).

<sup>28</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 4.4. I soggetti che si avvalgono del regime IVA per cassa (con esigibilità dell'IVA differita al momento dell'incasso del corrispettivo) dovranno computare nel calcolo anche le fatture emesse e non pagate nei periodi considerati, essendosi comunque verificato il momento di effettuazione dell'operazione (cfr. circ. 26 novembre 2012, n. 44/E, par. 3). Per i soggetti che hanno applicato il regime IVA per cassa nel 2019 e quello ordinario nel 2020, l'Agenzia delle entrate ha confermato che, per ragioni di semplificazione, "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" (cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.2).

<sup>29</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.

<sup>30</sup> Per quanto concerne le note di variazione, nella circ. n. 5/E del 2021 (par. 3) si legge che vanno considerate quelle "con data gennaio 2020 e 2021".



- per i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'importo totale dei corrispettivi (al netto dell'IVA) delle operazioni effettuate negli anni 2019 e 2020;
- nel caso di commercianti al dettaglio che applicano la ventilazione dei corrispettivi o il regime del margine oppure nel caso delle agenzie di viaggio, l'importo delle fatture e dei corrispettivi può essere considerato al lordo dell'IVA, salvo applicare la stessa regola sia con riferimento al 2019 che al 2020<sup>31</sup>;
- le cessioni di beni ammortizzabili<sup>32</sup>;
- le somme addebitate in fattura dai professionisti, con esercizio della relativa rivalsa, a titolo di contributo integrativo alle Casse di previdenza e di assistenza private<sup>33</sup>;
- 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"*<sup>34</sup>;
- le imprese che operano contestualmente in più attività, con contabilità separata, considerano anche le operazioni effettuate tra le diverse attività svolte e fatturate ai sensi dell'articolo 36 del d.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. operazioni per passaggi interni di beni e servizi)<sup>35</sup>;
- per i soggetti aderenti al regime forfetario, ferma restando la rilevanza della data di effettuazione dell'operazione, è necessario fare 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<sup>36</sup>;
- le imprese che operano nel settore dell'edilizia, nel caso di appalti con stati di avanzamento lavori intermedi, devono tener conto delle fatture emesse nel 2019 e nel 2020 anche in relazione a SAL relativi a periodi precedenti<sup>37</sup>;
- gli imprenditori agricoli in regime agevolato (ex articolo 34, comma 6, d.P.R. n. 633 del 1972) che svolgono attività di vendita diretta, considerano unicamente le operazioni poste in essere nei confronti di cessionari o committenti che, acquistando beni o servizi nell'esercizio di impresa, hanno emesso apposita autofattura; nel caso in cui i medesimi soggetti operino esclusivamente nei confronti di consumatori finali, si fa riferimento alla documentazione

---

<sup>31</sup> Cfr. le istruzioni per la compilazione dell'Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto. Con specifico riferimento alle agenzie di viaggi e *tour operator*, l'Agenzia delle entrate ha chiarito altresì che si considera quale momento di effettuazione dell'operazione, ai sensi dall'articolo 74-ter, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, il pagamento integrale del corrispettivo o, se antecedente, l'inizio del viaggio o del soggiorno. Secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 6, del d.m. 30 luglio 1999, n. 340 *"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"*. Non rileva dunque la circostanza che, in base all'articolo 5 del citato 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"* (in tal senso, cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.8).

<sup>32</sup> Come confermato dalla circ. n. 5/E del 2021 (par. 3).

<sup>33</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.4. Come già ricordato, il quesito è stato posto con riferimento alle casse di previdenza dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

<sup>34</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.3. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate cita l'esempio della cessione di un'autovettura la cui IVA sull'acquisto è stata detratta al 40 per cento.

<sup>35</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 4.1.

<sup>36</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.1.

<sup>37</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 3.3.



tenuta ai fini della verifica del superamento della soglia massima prevista per il regime agevolato di cui al citato articolo 34, comma 6<sup>38</sup>;

- i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini IVA (quali, ad esempio, le cessioni di tabacchi e di giornali e riviste) all'ammontare delle operazioni fatturate e dei corrispettivi rilevanti ai fini IVA devono sommare gli aggi relativi alle operazioni effettuate non rilevanti ai fini IVA<sup>39</sup>;
- i ricavo o compensi per i quali viene emessa fattura, pur non sussistendone l'obbligo<sup>40</sup>;
- le somme derivanti dalla cessione di terreni e annessi fabbricati rurali, sebbene in relazione a dette operazioni non sia stata emessa fattura ai sensi di quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972<sup>41</sup>.

Viceversa, non rilevano ai fini del calcolo della riduzione del fatturato e dei corrispettivi:

- le somme fatturate a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, regolarmente documentate, che sono escluse dalla base imponibile IVA ex articolo 15, n. 3), del d.P.R. n. 633 del 1972<sup>42</sup>;
- le indennità di maternità eventualmente erogate alle lavoratrici autonome, artigiane ed esercenti attività commerciali ai sensi dell'articolo 68, comma 2, del d.lgs. 26 marzo 2001, n. 151, anche se tali somme fossero state oggetto in via volontaria di fatturazione<sup>43</sup>;
- le indennità di fine mandato degli agenti di commercio, eventualmente fatturate nei periodi di riferimento, *"in quanto riconducibili ad attività non ammesse al contributo"*<sup>44</sup>;
- gli importi derivanti dall'estromissione/assegnazione dei beni dell'impresa – nonostante tali operazioni siano, ai fini delle imposte dirette, assimilabili alla cessione di beni ai soci e, in talune ipotesi, incluse nel campo di applicazione dell'IVA – in quanto le stesse corrispondono, *"nell'ambito dei rapporti tra soci e società, a una distribuzione in natura del patrimonio della società stessa"*<sup>45</sup>;
- il contributo a fondo perduto eventualmente percepito ai sensi dell'articolo 25 del Decreto "Rilancio" (e le altre agevolazioni di questa tipologia), né tutte le ulteriori misure agevolative finalizzate al contrasto della pandemia da COVID-19 (quali, ad esempio, il bonus locazioni di cui all'articolo 28 del Decreto "Rilancio", il credito d'imposta per l'adeguamento degli

<sup>38</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 4.6.

<sup>39</sup> In termini, le istruzioni per la compilazione dell'Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto.

<sup>40</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 4.3. Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, le somme percepite dal contribuente e non fatturate in quanto ritenute escluse dal campo di applicazione dell'IVA sono da considerare rilevanti anche nel calcolo relativo alla riduzione del fatturato in quanto rappresentano ricavi di cui all'articolo 85 del TUIR (cfr. risposta a interpello n. 350 del 15 settembre 2020). L'Agenzia ha, peraltro, ritenuto applicabile tale principio anche alle somme che costituiscono altri componenti di reddito, non essendo lo stesso riferibile esclusivamente ai ricavi e compensi di cui, rispettivamente, all'articolo 85 del TUIR ovvero all'articolo 54 del TUIR (cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.7).

<sup>41</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.7.

<sup>42</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.3. Diversamente, sono considerati rilevanti i rimborsi spese (viaggio, vitto alloggio, ecc.) addebitati in fattura al committente nonché le spese addebitate al cliente per l'imposta di bollo di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 642 del 1972.

<sup>43</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.5.

<sup>44</sup> In termini, circ. n. 22/E del 2020, par. 3.2.

<sup>45</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 3.6.



ambienti di lavoro e il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui agli articoli 120 e 125 del medesimo Decreto "Rilancio")<sup>46</sup>.

Ai soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019 il contributo spetta anche in assenza del requisito in esame relativo alla riduzione del fatturato/corrispettivi, a condizione che rientrino nel limite di ricavi o compensi di 10 milioni di euro. In tal caso, l'ammontare dei ricavi/compensi (o del volume d'affari per i titolari di reddito agrario) non deve essere raggiunto ad anno<sup>47</sup>.

L'Agenzia delle entrate ha specificato, in proposito, che sono considerati tali esclusivamente i soggetti per i quali la data di apertura della partita IVA, ai sensi dell'articolo 35 del d.P.R. n. 633 del 1972, coincide o è successiva al 1° gennaio 2019, a prescindere dalla data di inizio effettivo dell'attività<sup>48</sup>. Un'impresa che esercita un'attività con data di apertura della partita IVA antecedente al 31 dicembre 2018 e che intraprende una nuova attività successivamente al 1° gennaio 2019 deve pertanto verificare la sussistenza del requisito della riduzione del fatturato/corrispettivi, tenendo conto di tutte le attività esercitate<sup>49</sup>.

Si evidenzia altresì che la disciplina relativa al contributo a fondo perduto in esame, a differenza del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto "Rilancio", non 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 da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza. Deve, dunque, ritenersi che i predetti soggetti determinano il contributo in oggetto sulla base delle ordinarie modalità di fruizione dello stesso<sup>50</sup>.

Per quanto concerne i soggetti interessati da un'operazione di riorganizzazione aziendale, perfezionata fra il 1° gennaio 2019 ed il 30 dicembre 2020, occorre considerare gli effetti di detta operazione sia per la verifica del rispetto del limite massimo di ricavi o compensi sia per il calcolo della riduzione del fatturato. A tali fini, possono risultare utili le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate<sup>51</sup> che ha privilegiato un'interpretazione che lascia prevalere la sostanza sulla forma, in base alla quale:

- nel caso di fusione e scissione – trattandosi di operazioni che determinano il subentro in regime di continuità, da parte dell'incorporante (o risultante) e delle beneficiarie nonché della stessa scissa in ipotesi di scissione parziale, nelle vicende e nelle posizioni fiscali specificatesi in capo alle società incorporate (o fuse) o scisse –, il calcolo della riduzione del

---

<sup>46</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 2.1.

<sup>47</sup> In tal senso, la circolare n. 15/E del 2020, par. 2.1. Di conseguenza, rientra nell'ambito di applicazione del contributo a fondo perduto un soggetto costituito, ad esempio, a giugno 2019, che ha conseguito in tale annualità un ammontare complessivo di ricavi pari a 6 milioni di euro.

<sup>48</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 2.2.

<sup>49</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 2.3. Si osserva che i chiarimenti relativi alle neoattività riportati nel testo sono stati resi in relazione al contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto "Rilancio" il cui comma 4 si riferisce testualmente "ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019", a differenza dell'articolo 1 del Decreto "Sostegni", il cui comma 4 si riferisce invece "ai soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019". Ciò nonostante, sembra potersi ritenere che detti chiarimenti mantengano la loro attualità anche in relazione al contributo a fondo perduto qui in esame.

<sup>50</sup> In termini, la circ. n. 5/E del 2021, par. 2.

<sup>51</sup> Cfr. circ. n. 15/E del 2020, par. 2.1.



fatturato e della soglia massima dei ricavi va eseguito facendo riferimento ai dati aggregati dei soggetti partecipanti all'operazione straordinaria<sup>52</sup>;

- nei casi di trasformazione omogenea progressiva o regressiva, il soggetto che può fruire del beneficio è quello risultante dall'operazione di trasformazione, anche se per la determinazione della soglia massima dei ricavi e per il calcolo della riduzione del fatturato non dovrà considerare la circostanza che il periodo d'imposta in cui è stata effettuata la trasformazione risulti frazionato per effetto della disposizione di cui all'articolo 170, comma 2, del TUIR<sup>53</sup>;
- nel caso di conferimento d'azienda o di cessioni di azienda, per i soggetti costituiti nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 dicembre 2020, occorrerà considerare, sia per la verifica della soglia massima di ricavi sia per il calcolo della riduzione del fatturato, i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento, poiché in relazione a quest'ultima, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita<sup>54</sup>. Tale principio è estensibile anche alle ipotesi in cui l'azienda sia pervenuta a seguito di donazione ovvero sia oggetto di un contratto d'affitto d'azienda<sup>55</sup>.

L'Agenzia delle entrate, in considerazione della *ratio legis* del contributo in esame, ha ritenuto applicabili i criteri illustrati per le richiamate operazioni di riorganizzazione aziendale anche nell'ipotesi di subentro in un contratto di affitto d'azienda nel corso dell'anno 2019. Occorrerà pertanto considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del contratto nel periodo di riferimento, sia in relazione alla verifica della soglia massima di ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione di fatturato<sup>56</sup>.

Se il soggetto dante causa si è costituito nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2019 ed il 30 dicembre 2020, è stato infine precisato che il soggetto avente causa dell'operazione di riorganizzazione aziendale potrà beneficiare del contributo anche in assenza del calo di fatturato in

---

<sup>52</sup> Cfr. anche circ. n. 22/E del 2020, par. 5.1, in cui è stato ribadito che nell'ipotesi di scissione i due requisiti andranno determinati in relazione all'ammontare dei ricavi e del fatturato direttamente riferibili al ramo d'azienda oggetto di assegnazione.

<sup>53</sup> Come noto, la richiamata disposizione prevede che il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione costituisce autonomo periodo d'imposta. Secondo l'Agenzia delle entrate, nel caso di specie, non si deve considerare il frazionamento del periodo d'imposta e si deve quindi tenere conto di tutti i ricavi del 2019, nonostante che, con riferimento ai soggetti costituiti nel 2019, la stessa Agenzia abbia precisato che i ricavi non devono essere ragguagliati ad anno. In senso analogo si è espressa la circolare n. 5/E del 2021 (par. 1.4), con riferimento all'ipotesi di trasformazione impropria di una società in nome collettivo in ditta individuale. L'Agenzia delle entrate ha chiarito, in proposito, che la verifica della soglia massima di ricavi va effettuata facendo riferimento all'ammontare dei ricavi riferibili all'azienda preesistente e che per il calcolo della riduzione del fatturato si devono confrontare i dati riferibili ai due periodi di riferimento, considerando il fatturato relativo all'azienda trasformata.

<sup>54</sup> Tale interpretazione è stata ribadita con la circolare n. 22/E del 2020, par. 5.1. Si segnala che in passato la stessa Agenzia delle entrate, con riferimento ad altra agevolazione, ha escluso che i comportamenti del conferente possano riflettersi sul conferitario. Ed infatti, a proposito della detassazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo reinvestiti di cui all'articolo 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, l'Agenzia ha affermato che "*Il conferimento, anche se effettuato in regime di neutralità fiscale (...) è un'operazione che coinvolge due distinti soggetti giuridici che rimangono tali anche in seguito alla stessa operazione*" (cfr. circolare 18 gennaio 2002, n. 4/E).

<sup>55</sup> In tal senso, la circolare n. 22/E del 2020, par. 5.1.

<sup>56</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 4.5.



quanto le condizioni soggettive del dante causa si riverberano sul soggetto richiedente il contributo<sup>57</sup>.

### 3. Modalità di calcolo del contributo a fondo perduto

In linea generale, l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato in misura pari all'importo ottenuto applicando una determinata 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. Nello specifico, la norma individua cinque classi di contribuenti in base ai ricavi/compensi conseguiti nel secondo periodo d'imposta precedente a quello in corso al 23 marzo 2021 (2019, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Le percentuali previste dalla legge sono pari al:

- 60 per cento, per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 100.000 euro;
- 50 per cento, per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 100.000 euro e fino a 400.000 euro;
- 40 per cento, per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro;
- 30 per cento, per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- 20 per cento, per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Il contributo è riconosciuto, in ogni caso, per un importo che non può essere superiore a 150.000 euro, né inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Ai fini della determinazione della media mensile del fatturato e dei corrispettivi degli anni 2019 e 2020, occorre dividere l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi relativo a ciascun anno per il numero dei mesi in cui la partita IVA è stata attiva nell'anno.

Le imprese in liquidazione devono tener conto di tutti mesi che costituiscono il periodo di riferimento, a prescindere dalla data in cui ha avuto eventualmente inizio la fase della liquidazione<sup>58</sup>.

Per i soggetti che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2019, ai fini del calcolo dell'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi, rilevano i mesi successivi a quello di attivazione della partita IVA<sup>59</sup>. Pertanto, tali soggetti, nel calcolo dei mesi di attività, non devono considerare il mese di attivazione della partita IVA<sup>60</sup>.

---

<sup>57</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 5.1.

<sup>58</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 1.1.

<sup>59</sup> Nella Guida al "Contributo a fondo perduto del Decreto "Sostegni"", pubblicata dall'Agenzia delle entrate a marzo 2021 (pag. 6), viene precisato che "I soggetti che hanno attivato la partita Iva tra il 1° gennaio 2019 e il 31 dicembre 2020, non devono considerare l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi la cui data di effettuazione dell'operazione cade nel mese di attivazione della partita Iva. In altre parole, in questi casi deve essere conteggiato il fatturato e i corrispettivi con data di effettuazione operazione dal primo giorno del mese successivo all'attivazione della partita Iva. A titolo di esempio, quindi,



Come già evidenziato, ai soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019 il contributo spetta a prescindere dalla circostanza che essi abbiano registrato un calo almeno pari al 30 per cento della media mensile del fatturato del 2020 rispetto alla corrispondente media del 2019, fermi restando il limite massimo di 10 milioni di ricavi o compensi per l'ammissione al beneficio e i richiamati importi minimi e massimi del contributo. Per tali soggetti il contributo è quindi determinato come segue:

- se la 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 risulta negativa (cioè il dato del 2020 è inferiore rispetto al dato del 2019), il contributo è determinato applicando alla predetta differenza la percentuale del 60, 50, 40, 30 o 20 per cento a seconda dell'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019 (fermo restando il riconoscimento del contributo minimo di cui al punto successivo, qualora superiore);
- nel caso in cui, invece, la differenza di cui al punto precedente risulti positiva o pari a zero (e quindi non si sia verificata alcuna riduzione di fatturato), il contributo è pari all'importo di euro 1.000 per le persone fisiche e di euro 2.000 per i soggetti diversi dalle persone fisiche<sup>61</sup>.

In assenza di ammontare medio mensile del fatturato e corrispettivi dell'anno 2019 o 2020, l'importo è considerato pari a zero (situazione che può verificarsi, ad esempio, se la partita IVA è stata attivata nel mese di dicembre 2019)<sup>62</sup>.

Per i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini IVA (quali, ad esempio, le cessioni di tabacchi, giornali e riviste), anche ai fini del computo delle soglie di ricavi o compensi che rilevano per la determinazione della percentuale applicabile al calo di fatturato, occorre tener conto degli aggi relativi alle operazioni effettuate non rilevanti ai fini IVA che vanno sommati all'ammontare delle operazioni fatturate e dei corrispettivi rilevanti ai fini IVA. Ne consegue che, anche ai predetti fini, è necessario fare riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del d.P.R. n. 600/1973, ossia al netto del prezzo corrisposto al fornitore<sup>63</sup>.

L'Agenzia delle entrate ha anche chiarito che non sono da includere tra i ricavi o compensi di cui alle richiamate soglie dimensionali per la determinazione delle percentuali applicabili, il contributo a

---

*un soggetto che ha attivato la partita Iva il 5 maggio 2019 dovrà conteggiare il fatturato e i corrispettivi con riferimento ai mesi da giugno a dicembre 2019".*

<sup>60</sup> Anche le istruzioni per la compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo (pag. 4) chiariscono che nel caso di partita IVA attivata, ad esempio, il 25 marzo 2019, il richiedente dividerà l'importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi realizzati a partire dal mese di aprile per 9 mesi.

<sup>61</sup> Cfr. le istruzioni per la compilazione dell'Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto (pag. 4), come modificate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 marzo 2021, prot. n. 82454/2021 di modifica del provvedimento 23 marzo 2021, prot. n. 77923/2021, con cui è stato approvato il modello di "Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto" con le relative istruzioni. Quest'ultimo provvedimento violava infatti il dettato normativo nella parte in cui per i soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019 prevedeva il riconoscimento del contributo nell'importo minimo in ogni caso in cui la 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 risultasse negativa ma inferiore al 30 per cento.

<sup>62</sup> Cfr. le istruzioni per la compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo in esame, pag. 4.

<sup>63</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 4.2. Sul punto, si segnala che l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 22/E del 2020 (par. 3.1 e 3.4), aveva precisato che il rinvio alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui al citato articolo 18, comma 10, "è stato operato esclusivamente ai fini della determinazione della soglia massima [di] ricavi o compensi per l'accesso al contributo".



fondo perduto in esame (e le agevolazioni di questa tipologia previgenti), né tutte le ulteriori misure agevolative finalizzate al contrasto della pandemia da COVID-19 (quali, ad esempio, il bonus locazioni di cui all'articolo 28 del Decreto "Rilancio", il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui agli articoli 120 e 125 del medesimo Decreto "Rilancio")<sup>64</sup>.

#### 4. Natura e trattamento del contributo e suoi profili applicativi

Sul piano contabile, il contributo a fondo perduto costituisce un contributo in conto esercizio in quanto erogato ad integrazione di mancati ricavi 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<sup>65</sup>. I contributi in conto esercizio vanno rilevati per competenza nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti<sup>66</sup>.

È stato tuttavia sottolineato anche il carattere di eccezionalità dei contributi in esame che, ad avviso dell'Agenzia delle entrate<sup>67</sup>, 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, a differenza dei contributi in conto esercizio "ordinari" la cui concessione è, in linea di principio, 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.

Sotto il profilo fiscale, il contributo a fondo perduto in oggetto non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non incide sul calcolo degli interessi passivi deducibili ai sensi dell'articolo 61 del TUIR e sulla deducibilità dei costi diversi dagli interessi passivi di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR. Il contributo non è pertanto assoggettato alla ritenuta a titolo d'acconto di cui all'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

In considerazione del richiamato carattere di eccezionalità del contributo a fondo perduto in esame, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che lo stesso (come le altre agevolazioni di questa tipologia previgenti) non rilevi ai fini della verifica del rispetto della soglia di ricavi o compensi (pari a euro 65.000) prevista per i soggetti aderenti del regime forfetario dal comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014. Analoga considerazione vale anche per la verifica dei limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata di cui all'articolo 18, comma 10, del d.P.R. n. 600 del 1973<sup>68</sup>.

Va altresì evidenziato che ai sensi del comma 5-*bis*, aggiunto all'articolo 1 in commento in sede di conversione in legge del Decreto "Sostegni", il contributo a fondo perduto non può essere pignorato.

<sup>64</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 2.1.

<sup>65</sup> In termini, la circolare n. 15/E del 2020, par. 4.

<sup>66</sup> Cfr. documento interpretativo n. 1 del principio contabile OIC n. 12. La certezza del diritto a percepire il contributo dovrebbe coincidere con la data della ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza.

<sup>67</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 2.1.

<sup>68</sup> Cfr. circ. n. 5/E del 2021, par. 5.1.



Quanto alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il contributo è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accredito diretto in conto corrente bancario o postale intestato o cointestato al codice fiscale del soggetto richiedente<sup>69</sup>.

Rispetto ai precedenti contributi a fondo perduto, il decreto "Sostegni" ha introdotto una nuova modalità di fruizione del contributo spettante. Ed infatti, in alternativa, il contributo è riconosciuto nella sua totalità sotto forma di credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, mediante la presentazione del modello F24 attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate<sup>70</sup>. Ai fini dell'utilizzo del credito in compensazione, è stato istituito il codice tributo "6941" denominato "Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni – credito d'imposta da utilizzare in compensazione - art. 1 DL n. 41 del 2021"<sup>71</sup>.

La scelta della modalità di erogazione è irrevocabile, deve riguardare l'intero importo del contributo spettante e deve essere espressa dal beneficiario nell'istanza per la richiesta del contributo. Nel caso di opzione per il riconoscimento del credito d'imposta, il relativo importo può essere utilizzato in compensazione a fronte delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme dovute allo Stato, agli enti locali e agli enti previdenziali, il cui versamento si effettua mediante presentazione del modello F24.

All'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in esame non si applicano<sup>72</sup>:

- il limite annuo relativo ai crediti da compensare tramite modello F24, di cui all'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388<sup>73</sup>;
- il limite annuo relativo ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244<sup>74</sup>.
- Il divieto di compensazione in presenza di carichi affidati all'agente della riscossione per imposte erariali scaduti per un importo superiore a 1.500 euro, di cui all'articolo 31, comma 1, del d.l. n. 78 del 2000.

Il credito d'imposta riconosciuto non può essere ceduto ad altri soggetti.

La scelta della modalità di erogazione può essere modificata dal soggetto richiedente solamente fino al momento del riconoscimento del contributo.

---

<sup>69</sup> Cfr. provvedimento direttoriale 23 marzo 2021, par. 4.1.

<sup>70</sup> Cfr. provvedimento direttoriale 23 marzo 2021, par. 4.3.

<sup>71</sup> Cfr. risoluzione Agenzia delle entrate 12 aprile 2021, n. 24/E. In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "ERARIO", esclusivamente in corrispondenza della colonna "importi a credito compensati". Il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno in cui è stato riconosciuto il contributo a fondo perduto, nel formato "AAAA". L'ammontare del contributo utilizzabile in compensazione può essere consultato nella sezione "Cassetto fiscale", accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate, al link "Crediti IVA /Agevolazioni utilizzabili"; nel caso in cui l'ammontare del contributo utilizzato in compensazione, anche tenendo conto di precedenti fruizioni, risulti superiore all'importo riconosciuto, il modello F24 è scartato.

<sup>72</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, Guida "Contributo a fondo perduto del Decreto "Sostegni"", Marzo 2021, pag. 10.

<sup>73</sup> Si segnala che, per l'anno 2021, il limite annuo di 700 mila euro è stato elevato a 2 milioni di euro dall'articolo 22 del d.l. 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. Decreto "Sostegni-bis"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021 ed entrato in vigore, ai sensi dell'articolo 78, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione. Si ricorda altresì che, per l'anno 2020, il medesimo limite è stato invece incrementato a 1 milione di euro dall'articolo 147 del Decreto "Rilancio".

<sup>74</sup> Si ricorda che tali crediti possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuo di 250.000 euro.



In merito ai profili applicativi, l'Istanza per la richiesta del contributo deve essere presentata all'Agenzia delle entrate, esclusivamente in via telematica, con l'indicazione della sussistenza dei requisiti normativamente previsti. Le modalità e i termini di presentazione dell'Istanza e il suo contenuto informativo sono stati definiti, come anticipato, dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 marzo 2021 n. 77923 (successivamente modificato con provvedimento 29 marzo 2021, n. 82454) che ha approvato il modello dell'*"Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto decreto sostegni"* e le relative istruzioni.

L'Istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario delegato alla consultazione del Cassetto fiscale del richiedente o al servizio "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" del portale "Fatture e Corrispettivi" ovvero chi abbia ricevuto dal richiedente stesso specifica delega per la sola trasmissione dell'Istanza<sup>75</sup>.

La trasmissione dell'Istanza è effettuata mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate ovvero mediante il servizio *web* disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Quanto ai termini, la trasmissione dell'Istanza all'Agenzia delle entrate può essere effettuata a partire dal 30 marzo 2021 e non oltre il 28 maggio 2021<sup>76</sup>.

A seguito della presentazione dell'Istanza è rilasciata una prima ricevuta che ne attesta la presa in carico.

Successivamente alla presa in carico, l'Agenzia delle entrate effettua dei controlli sulle informazioni contenute nell'Istanza e, in caso di superamento degli stessi, comunica l'avvenuto mandato di pagamento del contributo (ovvero il riconoscimento del contributo nel caso di scelta di utilizzo dello stesso come credito d'imposta) nell'apposita area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" – sezione "Contributo a fondo perduto – Consultazione esito", accessibile al soggetto richiedente ovvero ad un suo intermediario delegato. Nella medesima area riservata, in caso di mancato superamento dei controlli, l'Agenzia delle entrate comunica l'eventuale scarto dell'Istanza, evidenziando i motivi del rigetto.

In caso di incongruenza dei dati dell'istanza rispetto ai dati dichiarativi presenti nel sistema dell'Anagrafe Tributaria, l'Agenzia delle entrate "sospende" l'istanza per ulteriori controlli. A fronte di ogni motivazione di sospensione, il contribuente deve valutare se ha indicato dati errati nell'Istanza o se invece ad essere errati sono gli adempimenti dichiarativi. Nel primo caso, potrà procedere ad inviare una nuova istanza con dati corretti entro il 28 maggio 2021. Nel secondo caso, sarà necessario regolarizzare la propria posizione fiscale prima di inviare nuovamente l'Istanza.

---

<sup>75</sup> Qualora l'intermediario abbia ricevuto apposita delega dal richiedente esclusivamente per l'invio dell'istanza, oltre all'indicazione del proprio codice fiscale, l'intermediario è tenuto a rilasciare una dichiarazione sostitutiva, relativa all'avvenuto conferimento della delega, ai sensi dell'art. 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, barrando l'apposita casella e apponendo la firma nell'apposito campo (cfr. citato provvedimento 23 marzo 2021, par. 3.2).

<sup>76</sup> Cfr. provvedimento direttoriale 23 marzo 2021, par. 3.3. Si segnala che è lo stesso articolo 1 in commento a prevedere, al comma 8, che l'Istanza deve essere presentata entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate.



Nel lasso temporale a disposizione per la presentazione dell'Istanza, in caso di errore, è possibile presentare una nuova Istanza, in sostituzione di quella precedentemente trasmessa. L'ultima Istanza trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate per le quali non è stato già eseguito il mandato di pagamento del contributo ovvero non sia stato comunicato il riconoscimento del contributo nel caso di scelta di utilizzo dello stesso come credito d'imposta. Infatti, nel caso in cui l'Istanza sia stata accolta ai fini del pagamento o del riconoscimento del credito d'imposta non è più possibile trasmettere ulteriori istanze, mentre è consentita la presentazione di una rinuncia.

Successivamente alla comunicazione, nell'apposita area riservata del portale, dell'avvenuto mandato di pagamento (ovvero del riconoscimento del contributo nel caso di scelta di utilizzo dello stesso come credito d'imposta), viene inviata una seconda ricevuta.

Come già ricordato, se il richiedente si accorge di aver presentato un'Istanza per un contributo non spettante, può trasmettere in ogni momento (anche oltre il termine finale per la trasmissione delle istanze) una rinuncia totale al contributo<sup>77</sup>.

## 5. Attività di controllo e regime sanzionatorio

Per lo svolgimento dell'attività di controllo dei dati dichiarati operano i poteri istruttori di cui agli articoli 31 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973<sup>78</sup>. L'Amministrazione finanziaria può effettuare ulteriori controlli anche in relazione ai dati fiscali delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici, ai dati delle comunicazioni di liquidazione periodica IVA, nonché ai dati delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA.

Un apposito protocollo stipulato fra l'Agenzia delle entrate, il Corpo della Guardia di finanza e il Ministero dell'interno regola la trasmissione, con procedure informatizzate, dei dati e delle informazioni contenute nelle istanze presentate, nonché quelle relative ai contributi erogati, rispettivamente per le autonome attività di polizia economico-finanziaria di cui al d.lgs. n. 68 del 2001 e per i controlli di cui al libro II del d.lgs. n. 159 del 2011 (anche attraverso procedure semplificate, ferma restando l'applicabilità dell'articolo 92, commi 3 e seguenti, del medesimo d.lgs., in considerazione dell'urgenza connessa alla situazione emergenziale)<sup>79</sup>.

Qualora dai riscontri emerga la sussistenza di cause ostative, l'Agenzia delle entrate procede alle attività di recupero del contributo.

Quanto al regime sanzionatorio amministrativo, il contributo in tutto o in parte non spettante verrà recuperato dall'Agenzia delle entrate, aumentato degli interessi del 4 per cento annuo (*ex art. 20 del d.P.R. n. 602/1973*), irrogando la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura del contributo non

---

<sup>77</sup> Cfr. provvedimento direttoriale 23 marzo 2021, par. 3.4.

<sup>78</sup> Si prevede, altresì, che si applichino, per quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 28 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, in materia di incrocio tra le basi dati dell'INPS e dell'Agenzia delle entrate per contrastare la microevasione diffusa.

<sup>79</sup> Le disposizioni richiamate dispongono, tra l'altro, che, decorso il termine di 30 giorni, ovvero, nei casi di urgenza, immediatamente, le pubbliche amministrazioni e gli enti pubblici, le imprese comunque controllate dallo Stato o da altro ente pubblico nonché i concessionari di lavori o di servizi pubblici procedono anche in assenza dell'informazione antimafia. I contributi, i finanziamenti, le agevolazioni e le altre erogazioni sono corrisposti sotto condizione risolutiva.



spettante (ex art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471 del 1997). Ad avviso dell’Agenzia delle entrate, per tale sanzione è esclusa la possibilità di definizione agevolata<sup>80</sup>.

Il recupero sarà effettuato attraverso apposito atto motivato di cui all’articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, da notificare, a pena di decadenza con le modalità previste dall’articolo 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello di erogazione (ex articolo 27, comma 16, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2) ed è impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi della disciplina di cui al d.lgs. n. 546 del 1992.

Viene infine previsto che la percezione del contributo in tutto o in parte non spettante integra la fattispecie di reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato di cui all’articolo 316-ter del c.p.<sup>81</sup>. Inoltre, in caso di avvenuta erogazione del contributo, si applica l’articolo 322-ter del Codice penale (confisca).

Il soggetto che ha percepito il contributo in tutto o in parte non spettante (anche a seguito di presentazione di istanza di rinuncia) può tuttavia regolarizzare spontaneamente l’indebita percezione, restituendo il contributo, i relativi interessi e versando le relative sanzioni mediante applicazione delle riduzioni del ravvedimento operoso (art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997).

Il versamento delle predette somme deve essere eseguito esclusivamente mediante il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” (il c.d. F24 ELIDE) senza possibilità di compensazione. A tal fine, sono stati istituiti i seguenti codici tributo<sup>82</sup>:

- “8128” denominato “Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni – Restituzione spontanea - CAPITALE – art. 1 DL n. 41 del 2021”;
- “8129” denominato “Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni – Restituzione spontanea - INTERESSI – art. 1 DL n. 41 del 2021”;
- “8130” denominato “Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni – Restituzione spontanea - SANZIONE – art. 1 DL n. 41 del 2021”.

Le sanzioni non si applicano se è presentata una rinuncia prima che il contributo venga accreditato sul conto corrente bancario o postale. Parimenti, le sanzioni non saranno dovute nell’ipotesi in cui la rinuncia presentata riporti una data di protocollazione anteriore alla data di accredito del

---

<sup>80</sup> Cfr. Agenzia delle entrate, Guida “Contributo a fondo perduto del Decreto “Sostegni””, Marzo 2021, pag. 21.

<sup>81</sup> In particolare, tale articolo stabilisce che, salvo che il fatto costituisca il reato previsto dall’articolo 640-bis, chiunque mediante l’utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l’omissione di informazioni dovute, consegue indebitamente, per sé o per altri, contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni. In alternativa, nel caso di contributo erogato di importo inferiore a 4.000 euro, è prevista la sanzione amministrativa da 5.164 euro a 25.822 euro, con un massimo di tre volte il contributo indebitamente percepito. La pena è della reclusione da uno a quattro anni se il fatto è commesso da un pubblico ufficiale o da un incaricato di un pubblico servizio con abuso della sua qualità o dei suoi poteri. A decorrere dal 30 luglio 2020, è inoltre previsto che la pena è della reclusione da sei mesi a quattro anni se il fatto offende gli interessi finanziari dell’Unione europea e il danno o il profitto sono superiori a euro 100.000.

In ogni caso, quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a euro 3.999,96 si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 5.164 a euro 25.822. Tale sanzione non può comunque superare il triplo del beneficio conseguito.

<sup>82</sup> Cfr. risoluzione 12 aprile 2021, n. 24/E.



contributo, così come nel caso in cui il contribuente abbia la possibilità di dimostrare che il momento in cui ha rilevato l'errore (consistente nella richiesta di un contributo in misura superiore a quello effettivamente spettante) è antecedente alla ricezione della ricevuta di accoglimento dell'istanza<sup>83</sup>. In simili circostanze, il soggetto che ha percepito il contributo non spettante dovrà restituire tempestivamente il contributo e i relativi interessi.

La disciplina in oggetto si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalle Sezioni 3.1 «Aiuti di importo limitato» e 3.12 «Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti» della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final*, recante il «*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*», e successive modifiche. Gli aiuti fruiti alle condizioni e nei limiti della Sezione 3.1. possono essere cumulati da ciascuna impresa con altri aiuti autorizzati ai sensi della medesima Sezione. Per le imprese che intendono avvalersi anche della Sezione 3.12 della suddetta Comunicazione della Commissione europea rilevano le condizioni e i limiti previsti da tale Sezione. A tal fine le imprese presentano un'apposita autodichiarazione con la quale attestano l'esistenza delle condizioni previste al paragrafo 87 della Sezione 3.12.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno stabilite le modalità di attuazione delle presenti disposizioni, ai fini della verifica, successivamente all'erogazione del contributo, del rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalle Sezioni 3.1 e 3.12 della suddetta Comunicazione della Commissione europea. Con il medesimo decreto saranno definite, altresì, le modalità di monitoraggio e controllo degli aiuti riconosciuti ai sensi delle predette Sezioni della citata Comunicazione.

Ai fini di queste ultime disposizioni si applica la definizione di impresa unica ai sensi dei Regolamenti UE n. 1407/2013 relativo agli aiuti «*de minimis*», n. 1408/2013 relativo agli aiuti «*de minimis*» nel settore agricolo, n. 717/2014 relativo agli aiuti «*de minimis*» nel settore della pesca e dell'acquacoltura.

## 6. Contributo a fondo perduto per le *start-up*

In sede di conversione in legge del Decreto «Sostegni» è stata introdotta quella che può essere considerata in sostanza un'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione del contributo in esame con riferimento alle *start up*<sup>84</sup>.

In particolare, il nuovo articolo 1-*ter* del Decreto «Sostegni» riconosce, limitatamente all'anno 2021, un contributo a fondo perduto nella misura massima di euro 1.000 ai soggetti titolari di reddito d'impresa che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, la cui attività d'impresa, «*in base alle risultanze del registro delle imprese tenuto presso la Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura*», è iniziata nel corso del 2019, ai quali non spetta il contributo di cui all'articolo 1 del medesimo Decreto «Sostegni» in quanto l'ammontare medio mensile del

<sup>83</sup> Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 5.3 e par. 5.4.

<sup>84</sup> La misura è concessa nel limite di spesa di 20 milioni di euro per l'anno 2021.



fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 non risulta essere inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019.

Il contributo, quindi, non potrà essere erogato in misura superiore all'importo di 1.000 euro, sia per le società che per le ditte individuali.

Il contributo in oggetto spetta a condizione che siano rispettati gli altri requisiti e le altre condizioni previsti dal citato articolo 1 per l'erogazione del contributo a fondo perduto ivi disciplinato. Infatti, per espressa previsione normativa, al contributo riconosciuto alle *start up* ai sensi dell'articolo 1-ter del Decreto "Sostegni" si applica, in quanto compatibile, la disciplina del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1 del medesimo Decreto.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno stabiliti i criteri e le modalità di attuazione delle disposizioni di cui al presente articolo.

Agli oneri derivanti dall'erogazione del contributo concesso alle *start up* si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo di cui all'articolo 1, comma 200, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, come rifinanziato dall'articolo 41 del Decreto "Sostegni".