



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

DOCUMENTO DI RICERCA

I CONTRIBUTI A
FONDO PERDUTO DEL D.L.
N. 73/2021
(C.D. DECRETO “SOSTEGNI-*BIS*”)

Viviana Capozzi

Pasquale Saggese

30 LUGLIO 2021





ABSTRACT

Il decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (c.d. Decreto “Sostegni-bis”), convertito dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha introdotto nuove misure di aiuto alle attività economiche danneggiate dall’emergenza da Coronavirus, a fronte del protrarsi delle restrizioni connesse al perdurare dell’emergenza epidemiologica in corso.

Tra le altre misure contenute nel Decreto, sono stati previsti nuovi contributi a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d’impresa, arte o professione o producono reddito agrario e che hanno subito un danno economico a seguito del protrarsi delle restrizioni adottate dal Governo per fronteggiare la pandemia da Covid-19.

I nuovi contributi a fondo perduto in parte si rifanno alla disciplina delle analoghe misure già adottate con il decreto-legge n. 41 del 2021 (c.d. Decreto “Sostegni”) e il decreto-legge n. 34 del 2020 (c.d. Decreto “Rilancio”) e, in parte, introducono nuovi e alternativi criteri di calcolo che potranno essere opzionati qualora risultino più vantaggiosi per il contribuente.

Di seguito, una prima analisi delle misure in esame che ne evidenzia caratteristiche e peculiarità, alla luce anche dei primi chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa in materia.



SOMMARIO

1. PREMESSA.....	4
2. IL CONTRIBUTO “AUTOMATICO”.....	5
3. IL CONTRIBUTO “ALTERNATIVO” O “CONTRIBUTO PER LE ATTIVITÀ STAGIONALI”	7
4. IL CONTRIBUTO “A SALDO” O “PEREQUATIVO”	19
5. I CONTRIBUTI “PER I SOGGETTI DI MAGGIORI DIMENSIONI”	21
6. IL CONTRIBUTO “PER LE ATTIVITÀ ECONOMICHE CHIUSE”	22



1. Premessa

L'articolo 1 del decreto-legge 25 maggio 2021 n. 73 (c.d. Decreto "Sostegni-bis"¹), convertito dalla legge 23 luglio 2021, n. 106², ha introdotto nuovi contributi a fondo perduto con l'obiettivo di offrire ulteriori sostegni alle attività economiche danneggiate dal protrarsi dell'emergenza da Coronavirus.

In particolare, i soggetti, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che esercitano attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, titolari di partita IVA possono beneficiare dei seguenti nuovi contributi:

- un contributo che opera automaticamente, pari al 100% di quello riconosciuto ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge n. 41 del 2021 (c.d. Decreto "Sostegni"), a favore dei soggetti che, avendo presentato la relativa istanza, non abbiano indebitamente percepito il relativo contributo a fondo perduto o non lo abbiano restituito (articolo 1, commi da 1 a 4, del Decreto "Sostegni-bis");
- un contributo, alternativo a quello di cui al punto precedente, parametrato al calo del fatturato relativo al periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021, rispetto al periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020 (articolo 1, commi da 5 a 15, del Decreto "Sostegni-bis");
- un contributo "a saldo" o "perequativo", parametrato alla differenza del risultato economico d'esercizio relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2019, erogato al netto dei contributi a fondo perduto eventualmente già riconosciuti ai sensi dell'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020 (c.d. Decreto "Rilancio"), degli articoli 59 e 60 del decreto-legge n. 104 del 2020 (c.d. Decreto "Agosto"), degli articoli 1, 1-bis e 1-ter del decreto-legge n. 137 del 2020 (c.d. Decreto "Ristori"), dell'articolo 2 del decreto-legge n. 172 del 2020 (c.d. Decreto "Ristori-quater"), dell'articolo 1 del decreto-legge n. 41 del 2021 (c.d. Decreto "Sostegni") e dei commi da 1 a 4 e da 5 a 15 del medesimo articolo 1 del Decreto "Sostegni-bis" (articolo 1, commi da 16 a 27, del Decreto "Sostegni-bis");
- un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di reddito agrario, nonché agli imprenditori e professionisti con ricavi o compensi superiori a 10 milioni di euro ma non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto "Sostegni-bis" (il 2019 per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare), in possesso degli altri requisiti previsti per il riconoscimento del contributo di cui al Decreto "Sostegni", del contributo "automatico" o del

¹ Il Decreto è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 123 del 25 maggio 2021, ed è entrato in vigore il 26 maggio 2021, vale a dire il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, per effetto di quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 78 del Decreto.

² Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 176 del 24 luglio 2021 – Supplemento Ordinario n. 25, ed entrata in vigore il 25 luglio 2021, vale a dire il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, per effetto di quanto disposto dal comma 4 dell'articolo 1 della legge.



contributo “alternativo” di cui al Decreto “Sostegni-*bis*” (articolo 1, comma 30-*bis*, del Decreto “Sostegni-*bis*”, aggiunto in sede di conversione).

L’articolo 2 del Decreto “Sostegni-*bis*” ha introdotto ulteriori misure a favore delle attività economiche per le quali sia stata disposta la chiusura per almeno cento giorni nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2021 e il 25 luglio 2021, data di entrata in vigore della legge di conversione del medesimo Decreto. I beneficiari e l’ammontare saranno determinati, tenendo conto delle misure di ristoro già adottate per specifici settori economici nonché dei contributi a fondo perduto concessi ai sensi dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni” e dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni-*bis*”, sulla base dei criteri individuati con decreto del Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell’economia e delle finanze, che avrebbe dovuto adottarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto “Sostegni-*bis*”.

Con riferimento alle misure da ultimo adottate, va immediatamente evidenziato che, rispetto ai precedenti interventi, il Decreto “Sostegni-*bis*”, ampliando il numero e la tipologia dei contributi a fondo perduto previsti, ha sostanzialmente ampliato anche la platea dei possibili beneficiari.

Di seguito si esaminano le principali caratteristiche di detti contributi.

2. Il contributo “automatico”

Il comma 1 dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni-*bis*”, al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall’emergenza epidemiologica Covid-19, riconosce un contributo a fondo perduto a favore di tutti i soggetti con partita IVA attiva al 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del Decreto “Sostegni-*bis*”) che hanno presentato istanza e ottenuto il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all’articolo 1 del Decreto “Sostegni”³ e che non abbiano indebitamente percepito o restituito quest’ultimo contributo.

Il nuovo contributo spetta nella misura del 100 per cento del contributo già riconosciuto ai sensi del richiamato articolo 1 del Decreto “Sostegni” ed è corrisposto in modo automatico dall’Agenzia delle entrate senza la necessità di alcun ulteriore adempimento da parte degli aventi diritto, essendo a tal fine sufficiente aver presentato l’istanza per la richiesta del contributo a fondo perduto di cui all’articolo 1 del Decreto “Sostegni”.

Al nuovo contributo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all’articolo 1, commi 7, primo periodo, 9 e da 13 a 17, del Decreto “Sostegni”. Pertanto, il contributo in esame, analogamente a quelli precedenti, non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell’IRAP e non rileva ai fini del computo degli interessi passivi e delle altre componenti negative di reddito deducibili dal reddito d’impresa ai sensi degli articoli, rispettivamente, 61 e 109, comma 5, del TUIR.

³ Per un approfondimento in merito al contributo a fondo perduto istituito con il Decreto “Sostegni” si rinvia al documento FNC “Il contributo a fondo perduto del D.L. n. 41/2021 (c.d. Decreto “Sostegni”)” del 26 maggio 2021.



Il contributo automatico viene erogato dall’Agenzia delle entrate con la medesima modalità già indicata dall’avente diritto nell’istanza relativa al contributo “Sostegni”, vale a dire mediante:

- accredito sul conto corrente bancario o postale corrispondente all’IBAN indicato nell’istanza presentata per la richiesta del contributo a fondo perduto di cui al Decreto “Sostegni”;
- riconoscimento del contributo sotto forma di credito d’imposta, da utilizzare in compensazione mediante presentazione del modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate, utilizzando il codice tributo 6941⁴.

Nelle ipotesi di accredito diretto su conto corrente, se la banca (di cui all’IBAN indicato nell’istanza presentata in relazione al contributo a fondo perduto di cui al Decreto “Sostegni”) riscontra una situazione (come, ad esempio, Iban non più valido a seguito di fusione tra banche, conto corrente chiuso, ecc.) che non le consente di accreditare la somma indicata nel mandato di pagamento del contributo automatico, procede allo “storno”, ossia restituisce l’importo del contributo all’Agenzia delle entrate.

In tal caso, il beneficiario può indicare all’Agenzia delle entrate un nuovo IBAN valido su cui ottenere la riemissione del mandato di pagamento, utilizzando una specifica funzionalità *web* presente nell’area riservata del sito internet dell’Agenzia accessibile ai soli soggetti beneficiari (e non anche agli intermediari)⁵. Se, oltre al contributo automatico, altri precedenti contributi a fondo perduto sono stati stornati dalla banca, l’inserimento di un IBAN valido tramite la funzionalità *web* comporta la riemissione di tutti i mandati di pagamento.

In caso di riconoscimento del contributo sotto forma di credito d’imposta, per il suo utilizzo in compensazione non si applicano:

- il divieto di compensazione in presenza di debiti erariali scaduti per un importo superiore a 1.500 euro, di cui all’articolo 31, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010;
- il limite all’ammontare annuo massimo delle compensazioni, di cui all’articolo 34 della legge n. 388 del 2000;
- il limite all’ammontare annuo massimo dei crediti d’imposta fruibili in compensazione, di cui all’articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007.

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

I soggetti che hanno percepito e non restituito il contributo Sostegni e che non hanno cessato l’attività e quindi la partita Iva alla data del 26 maggio 2021, possono verificare l’erogazione automatica del

⁴ Istituito con la risoluzione dell’Agenzia delle entrate 12 aprile 2021, n. 24. Per l’utilizzo di tale codice tributo anche per il contributo in esame, cfr. Guida dell’Agenzia delle entrate “*I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis*”, Luglio 2021, par. 2.

⁵ L’accesso può essere effettuato dalla *home page* del sito dell’Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it), selezionando “*Area riservata*” e successivamente il riquadro “*Entratel/Fisconline*”, utilizzando le proprie credenziali SPID o CIE, la CNS o le credenziali *Fisconline* o *Entratel* rilasciate dall’Agenzia delle entrate. Una volta effettuato l’accesso, la funzione si trova al percorso “*Servizi per → Richiedere*” nel menu principale posto a sinistra, cliccando sul link “*IBAN per riemissione accreditati contributi a fondo perduto*” (cfr. Guida dell’Agenzia delle entrate “*I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis*”, Luglio 2021, par. 2).



contributo in esame, accedendo al *link* “Consultazione esito”, presente nella sezione dedicata ai contribuiti a fondo perduto all’interno del portale “Fatture e Corrispettivi”. Detto *link* è accessibile anche agli intermediari aventi delega al Cassetto fiscale o al servizio di “Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici”. In caso di scelta per il credito d’imposta indicata sull’istanza per la richiesta del contributo “Sostegni”, l’importo riconosciuto per il contributo automatico può essere consultato anche nella sezione “Cassetto fiscale” accessibile dall’area riservata del sito internet dell’Agenzia delle entrate, al *link* “Crediti IVA/Agevolazioni utilizzabili”⁶.

Per quanto riguarda le attività di controllo e il regime sanzionatorio, anche al contributo in esame (così come già per quello istituito dall’articolo 1 del Decreto “Sostegni”) si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dettate dall’articolo 25, commi da 9 a 14, del Decreto “Rilancio” per l’analogo contributo a fondo perduto previsto da tale ultima normativa⁷.

Infine, anche per il contributo in esame va tenuto presente che la relativa disciplina 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.

3. Il contributo “alternativo” o “contributo per le attività stagionali”

In alternativa al contributo a fondo perduto automatico di cui al precedente paragrafo, i commi da 5 a 15 dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni-bis” istituiscono un contributo a fondo perduto a favore dei titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che producono reddito agrario (di cui all’articolo 32 del TUIR) o che svolgono attività d’impresa, arte o professione con ricavi (di cui all’articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR) o compensi (di cui all’articolo 54, comma 1, del TUIR) non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d’imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto “Sostegni-bis”⁸ (quindi nel 2019, per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare).

L’ambito soggettivo di applicazione del presente contributo, quindi, è sostanzialmente analogo a quello del contributo di cui all’articolo 1 del Decreto “Sostegni”. Pertanto, in mancanza di indicazioni ad opera della prassi amministrativa, è possibile fare riferimento ai chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate con le circolari n. 5/E del 14 maggio 2021 (par. 1) e n. 15/E del 13 giugno 2020 (par. 1).

⁶ Cfr. Guida dell’Agenzia delle entrate “I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis”, Luglio 2021, par. 2.

⁷ Per un esame di tali disposizioni e della prassi amministrativa in materia si rinvia al documento FNC “Il contributo a fondo perduto del D.L. n. 41/2021 (c.d. Decreto “Sostegni”)” del 26 maggio 2021 (par. 4 e 5).

⁸ Si ricorda che il Decreto “Sostegni-bis” è entrato in vigore il 26 maggio 2021, ossia il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, avvenuta il 25 maggio 2021.



In tali documenti di prassi, è stato chiarito che il contributo a fondo perduto interessa i seguenti soggetti⁹:

- 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;
- società ed enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR;
- 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, in relazione allo svolgimento di attività commerciali¹⁰;
- 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.

Il nuovo contributo non spetta, in ogni caso, ai seguenti soggetti:

- ai soggetti la cui partita IVA non risulti attiva alla data del 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del Decreto "Sostegni-bis")¹¹;
- agli organi e alle amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, ai comuni, alle unioni di comuni, ai consorzi tra enti locali, alle associazioni e agli enti gestori di demanio collettivo, alle comunità montane, alle province e alle regioni, di cui all'articolo 74 del TUIR;
- agli intermediari finanziari, alle società di partecipazione finanziaria, non finanziaria e assimilati, di cui all'articolo 162-bis del TUIR¹².

⁹ Per ulteriori approfondimenti, si veda il documento FNC "Il contributo a fondo perduto del D.L. n. 41/2021 (c.d. Decreto "Sostegni")" del 26 maggio 2021, par. 2.

¹⁰ Cfr., a tale ultimo riguardo, le motivazioni del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 2 luglio 2021, prot. n. 175776/2021.

¹¹ Tale esclusione non opera per l'erede che ha aperto una partita IVA successivamente a tale data per proseguire l'attività del *de cuius*, titolare di partita IVA prima di tale data, né per i soggetti che hanno attivato la partita IVA successivamente a tale data a seguito di operazione straordinaria (fusione, conferimento, trasformazione soggettiva) e che proseguono quindi l'attività svolta dal soggetto confluito (titolare di partita IVA prima di tale data) che ha cessato l'attività.

¹² In proposito, è utile ricordare che la circolare n. 5/E del 2021 (par. 1.2), con riferimento al contributo di cui all'articolo 1 del Decreto "Sostegni", ha chiarito che i soggetti che operano come promotori finanziari non risultano riconducibili ad alcuna delle predette categorie di soggetti, pertanto, 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), in base alla premessa che la verifica della prevalenza dell'attività di assunzione di partecipazioni deve essere operata al momento di presentazione della dichiarazione dei redditi, ha concluso che, prendendo come riferimento il bilancio relativo all'esercizio 2020, 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 quindi fruire del contributo, a prescindere dalla formale approvazione del bilancio relativo a detto esercizio, nonostante il comma 3 del medesimo articolo preveda che la prevalenza dell'attività di assunzione di partecipazioni vada verificata "in base ai dati di bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso".



Per quanto concerne il primo requisito, ossia quello di aver conseguito, nell'anno 2019, un ammontare di ricavi o compensi non superiore a 10 milioni di euro¹³, al fine di evitare errori nella verifica della sua sussistenza, l'Agenzia delle entrate ha individuato per ciascun modello di dichiarazione dei redditi 2020 (redditi 2019) i campi di riferimento da cui desumere i valori da tenere in considerazione per la predetta verifica¹⁴. Restano altresì validi i chiarimenti già forniti in proposito con le citate circolari n. 5/E del 2021 e n. 15/E del 2020, nonché con la circolare n. 22 del 21 giugno 2020, tra cui in particolare¹⁵:

- la soglia massima di ricavi/compensi va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito;
- nel caso di erede che ha proseguito, nel corso dell'anno 2019, l'attività della persona fisica deceduta, l'ammontare dei ricavi e compensi di tale annualità va determinato con riferimento alle dichiarazioni dei redditi del deceduto e dell'erede¹⁶;
- se il soggetto ha svolto più attività, il limite di 10 milioni di euro per l'accesso al beneficio riguarda la somma dei ricavi/compensi riferiti a tutte le attività esercitate;
- 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 fare riferimento all'ammontare del volume d'affari indicato nel campo VE50 del modello di dichiarazione IVA 2020, relativo all'anno 2019;
- qualora il dichiarante non era tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA, potrà essere considerato l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019;
- se il soggetto richiedente, oltre all'attività agricola, ha svolto 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;
- non concorre alla determinazione della soglia dei ricavi il contributo integrativo versato alle Casse di previdenza e di assistenza, addebitato in fattura dai professionisti, con esercizio della relativa rivalsa;
- sono escluse dal computo della soglia dei ricavi le indennità di maternità eventualmente erogate alle lavoratrici autonome, artigiane ed esercenti attività commerciali, anche se le somme di cui trattasi fossero state oggetto in via volontaria di fatturazione;
- non concorre alla determinazione della soglia dei ricavi il contributo a fondo perduto eventualmente percepito ai sensi dell'articolo 35 del Decreto "Rilancio", né tutte le ulteriori misure agevolative finalizzate al contrasto della pandemia da Covid-19 (quali, ad esempio, il bonus affitti 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").

¹³ Per le società con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, occorre fare riferimento al secondo periodo d'imposta precedente a quello in corso al 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del Decreto "Sostegni").

¹⁴ Cfr. Tabella riportata a pag. 9 della Guida dell'Agenzia delle entrate "I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis", Luglio 2021, par. 3.

¹⁵ Per ulteriori approfondimenti, si veda il documento FNC "Il contributo a fondo perduto del D.L. n. 41/2021 (c.d. Decreto "Sostegni")" del 26 maggio 2021, par. 2.

¹⁶ Lo stesso criterio vale nel caso di società nella quale sia confluito altro soggetto a seguito di operazione straordinaria avvenuta nel corso del 2019.



Con riferimento al secondo requisito, il contributo in esame spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020. Proprio per questa caratteristica temporale, il contributo in esame viene anche definito "contributo per le attività stagionali". La misura in esame, infatti, pone particolare attenzione ai soggetti che svolgono detta tipologia di attività, pur non ponendo alcun vincolo in tal senso nei suoi presupposti applicativi.

In merito al requisito in esame, va osservato che, a differenza di quanto disposto in relazione al contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1 del Decreto "Sostegni" (e, in particolare, al comma 4 di detto articolo), non è prevista alcuna eccezione con riferimento ai soggetti che hanno attivato la partita IVA successivamente al 31 marzo 2019. Pertanto, il requisito della diminuzione del 30 per cento del fatturato e dei corrispettivi deve essere sempre integrato anche da parte di questi ultimi soggetti¹⁷.

Al fine di determinare correttamente gli importi del fatturato e dei corrispettivi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi. Pertanto, per le fatture immediate dovrà essere considerata la data della fattura e per le fatture differite occorrerà far riferimento alla data dei DDT (cessioni di beni) o dei documenti equipollenti (prestazioni di servizi) richiamati nella fattura¹⁸. Rileva altresì l'eventuale emissione anticipata della fattura ex art. 6 d.P.R. n. 633 del 1972¹⁹.

I soggetti che hanno attivato la partita IVA tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 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 tali casi, deve essere conteggiato il fatturato e i corrispettivi con data di effettuazione dell'operazione dal primo giorno del mese successivo a quello di attivazione della partita IVA. Pertanto, un soggetto che ha attivato la partita IVA, ad esempio, il 5 maggio 2019 dovrà conteggiare il fatturato e i corrispettivi del periodo 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020 con riferimento alle operazioni dei mesi da giugno 2019 a marzo 2020²⁰.

Gli importi del fatturato e dei corrispettivi dei periodi 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020 e 1° aprile 2020 – 31 marzo 2021 devono essere calcolati utilizzando un criterio omogeneo, applicato nel medesimo modo per entrambi i periodi.

¹⁷ Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, il contributo non spetta quindi ai soggetti che hanno attivato la partita IVA tra il 1° aprile 2020 e il 26 maggio 2021, in quanto non si verifica il presupposto legato al calo del fatturato tra i due periodi considerati (cfr. Tabella riportata a pag. 13 della Guida dell'Agenzia delle entrate "I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis", Luglio 2021, par. 3).

¹⁸ L'Agenzia delle entrate (circolare n. 22/E del 2020, par. 3.4.), con riferimento al contributo a fondo perduto di cui al Decreto "Rilancio", ha precisato 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 del 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 comensi), si deve fare riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, così come determinato ai fini IVA.

¹⁹ Cfr. circ. n. 22/E del 2020, par. 4.4. Inoltre, 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, essendosi comunque verificato il momento di effettuazione dell'operazione (circ. 26 novembre 2012, n. 44/E, par. 3).

²⁰ Cfr. Guida dell'Agenzia delle entrate "I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis", Luglio 2021, par. 3.



In merito al calcolo dell'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi dei periodi 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020 e 1° aprile 2020 – 31 marzo 2021, la prassi amministrativa citata in precedenza ha precisato che:

- devono essere considerate tutte le fatture attive, al netto dell'Iva, immediate e differite, relative alle operazioni effettuate nei periodi di riferimento rilevanti;
- occorre tenere conto delle note di variazione di cui all'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, aventi data compresa nei periodi di riferimento rilevanti;
- concorrono anche le cessioni dei beni ammortizzabili;
- gli esercenti attività di commercio al dettaglio e attività assimilate devono considerare l'importo totale dei corrispettivi – al netto dell'Iva – delle operazioni effettuate nei periodi di riferimento rilevanti, sia per quanto riguarda i corrispettivi trasmessi telematicamente sia per quelli soggetti ad annotazione;
- nel caso di commercianti al dettaglio che applicano la ventilazione dei corrispettivi o il regime del margine oppure nel caso delle agenzie di viaggio, poiché può risultare difficoltoso il calcolo del fatturato e dei corrispettivi al netto dell'Iva, l'importo può essere riportato al lordo dell'Iva, applicando la stessa regola con riferimento ad entrambi i periodi;
- gli esercenti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini dell'Iva, quali ad esempio le cessioni di tabacchi e di giornali e riviste, limitatamente a tali operazioni devono considerare l'importo degli aggi;
- nel caso di erede che prosegue l'attività di un contribuente deceduto con decorrenza successiva al 31 marzo 2021 o di richiedente nel quale è confluito altro soggetto a seguito di operazione di trasformazione aziendale avvenuta successivamente al 31 marzo 2021, l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi dei due periodi sarà determinato con riferimento alla partita Iva del deceduto o del soggetto confluito; mentre, se la decorrenza cade tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2021, l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi dei due periodi sarà determinato con riferimento a entrambe le partite Iva del richiedente e del deceduto o soggetto confluito.

Successivamente al calcolo degli importi complessivi del fatturato e dei corrispettivi dei periodi 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020 e 1° aprile 2020 – 31 marzo 2021, si procede con la determinazione delle medie mensili dei due periodi. A tal fine, occorre dividere i due importi complessivi precedentemente ottenuti per il numero dei mesi in cui la partita Iva è stata attiva nel periodo di riferimento. A tal uopo, è utile sottolineare che, in caso di attivazione della partita Iva tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020, ai fini del calcolo dei mesi di attività da considerare, il mese nel quale è stata attivata la partita Iva non deve essere considerato²¹.

Per quanto concerne l'ammontare del contributo in esame, esso è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'importo medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020 e l'analogo importo del periodo 1° aprile 2020 – 31 marzo 2021. La percentuale da applicare è determinata in base alla fascia di ricavi e compensi conseguiti nel 2019 e,

²¹ In tal senso, Guida dell'Agenzia delle entrate "I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis", Luglio 2021, par. 3.



per ciascuna di tali fasce, si differenzia a seconda che il soggetto abbia già beneficiato (o meno) del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1 del Decreto "Sostegni".

In particolare, per i soggetti che hanno beneficiato di quest'ultimo contributo, la percentuale da applicare alla predetta differenza è pari al:

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

Per i soggetti che non hanno beneficiato del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1 del Decreto "Sostegni"²², la percentuale da applicare alla predetta differenza è pari al:

- a) 90 per cento, per i soggetti con ricavi/compensi non superiori a 100.000 euro;
- b) 70 per cento, per i soggetti con ricavi/compensi superiori a 100.000 euro e fino a 400.000 euro;
- c) 50 per cento, per i soggetti con ricavi/compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro;
- d) 40 per cento, per i soggetti con ricavi/compensi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- e) 30 per cento, per i soggetti con ricavi/compensi superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

In ogni caso, per entrambe le categorie di soggetti, l'importo del contributo non può essere superiore a 150.000 euro. In proposito è utile osservare che la disciplina in esame, a differenza di quella prevista per il contributo a fondo perduto di cui al Decreto "Sostegni", non prevede una soglia minima di contributo erogabile, ma unicamente una soglia massima.

Come anticipato, il contributo in oggetto è alternativo a quello – esaminato al paragrafo precedente – riconosciuto automaticamente dall'Agenzia delle entrate ai soggetti che hanno già fruito del contributo a fondo perduto previsto dal Decreto "Sostegni". Ne consegue che se, applicando le richiamate percentuali, l'importo del contributo in esame è superiore a quello del contributo spettante in modo automatico, all'avente diritto sarà riconosciuto soltanto il maggior valore del contributo "alternativo" come innanzi determinato. In tal caso, il contributo già corrisposto o riconosciuto sotto forma di credito d'imposta dall'Agenzia delle entrate in modo automatico verrà pertanto scomputato da quello da riconoscere ai sensi della disciplina in commento.

Viceversa, se l'importo del contributo in esame, determinato applicando le richiamate percentuali, è inferiore a quello del contributo spettante in modo automatico, il contributo "alternativo" non sarà riconosciuto.

²² In quanto non hanno presentato l'istanza per il contributo a fondo perduto del Decreto "Sostegni", o l'hanno presentata ma è stata scartata, oppure ancora hanno restituito interamente il contributo in quanto indebitamente percepito.



Il contributo a fondo perduto è erogato dall’Agenzia delle entrate mediante accredito diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario (o cointestato se il beneficiario è una persona fisica). Anche il presente contributo può essere riconosciuto sotto forma di credito di imposta, nel qual caso va utilizzato 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. 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.

I richiedenti che hanno ottenuto il contributo automatico (di cui al precedente paragrafo) con la modalità prescelta in sede di richiesta del contributo di cui all’articolo 1 del Decreto “Sostegni” non sono vincolati a confermare la medesima modalità di erogazione anche per il contributo “alternativo” in esame.

Per l’utilizzo in compensazione del credito d’imposta non si applicano:

- il divieto di compensazione in presenza di debiti erariali scaduti per un importo superiore a 1.500 euro, di cui all’articolo 31, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010;
- il limite all’ammontare annuo massimo delle compensazioni, di cui all’articolo 34 della legge n. 388 del 2000;
- il limite all’ammontare annuo massimo dei crediti d’imposta fruibili in compensazione, di cui all’articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007.

Il predetto credito di imposta sarà fruibile solo successivamente alla comunicazione di riconoscimento del contributo riportata nell’area riservata di consultazione degli esiti della richiesta del portale “*Fatture e Corrispettivi*”.

Per la richiesta del contributo in esame deve essere presentata all’Agenzia delle entrate apposita istanza telematica, che riporti l’indicazione della sussistenza dei requisiti necessari alla fruizione del contributo stesso. Le modalità e i termini di presentazione dell’Istanza, nonché il suo contenuto informativo sono stati definiti con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 2 luglio 2021, prot. n. 175776/2021, che ha specificato, altresì, gli elementi da dichiarare al fine del rispetto delle condizioni e dei limiti 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 «*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19*», e successive modificazioni.

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 di “*Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici*” del portale “*Fatture e Corrispettivi*” o che ha ricevuto delega specifica per la sola trasmissione dell’istanza per il contributo in esame²³. Qualora l’istanza venga presentata da un intermediario, quest’ultimo deve preventi-

²³ In quest’ultimo caso, l’intermediario inserisce nell’Istanza anche la sua dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta di aver ricevuto la delega, da parte del richiedente, per l’invio dell’Istanza stessa.



vamente far sottoscrivere al soggetto richiedente il modello dell'istanza compilato (compresa la parte relativa agli aiuti di Stato) e conservarlo insieme a copia del documento di identità in corso di validità del richiedente. Tale documentazione dovrà essere esibita in caso di controllo²⁴.

La predisposizione e trasmissione dell'istanza deve avvenire esclusivamente in via telematica, attraverso un'apposita procedura *web* messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate all'interno del portale "*Fatture e Corrispettivi*", nella sezione "*Contributo a fondo perduto*", ovvero tramite i canali telematici *Entratel/Fisconline* dopo aver predisposto l'istanza utilizzando un *software* di compilazione di mercato, elaborato sulla base delle specifiche tecniche pubblicate sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate.

La trasmissione dell'Istanza all'Agenzia delle entrate deve essere effettuata, a pena di decadenza, a partire dal 5 luglio 2021 e non oltre il 2 settembre 2021²⁵.

Per i soggetti obbligati alla presentazione delle comunicazioni della liquidazione periodica IVA di cui all'articolo 21-*bis* del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, l'Istanza per la richiesta del contributo può essere presentata esclusivamente dopo la presentazione della comunicazione riferita al primo trimestre 2021.

Una volta trasmessa l'Istanza, il sistema informativo dell'Agenzia delle entrate rilascia una prima ricevuta che ne attesta la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione, ovvero lo scarto a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti (tra cui, ad esempio, l'esistenza del codice fiscale del soggetto richiedente, della partita Iva attiva, la presenza di tutti i campi obbligatori, ecc.). Successivamente alla presa in carico, il sistema effettua dei controlli più approfonditi che possono richiedere qualche giorno.

Al termine di tali controlli, il sistema conclude l'elaborazione e: (i) in caso di esito negativo, scarta l'istanza; (ii) in caso di incoerenza dei dati dell'istanza rispetto ai dati dichiarativi presenti nel sistema dell'Anagrafe Tributaria, sospende l'istanza per ulteriori controlli; (iii) in caso di esito positivo, emette il mandato di pagamento del contributo spettante sull'Iban indicato o riconosce il credito d'imposta. Se l'istanza è scartata, il soggetto richiedente può trasmettere una nuova istanza entro e non oltre il 2 settembre 2021.

L'Agenzia delle entrate 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, l'Agenzia delle entrate comunica l'eventuale scarto dell'istanza, evidenziando i motivi del rigetto.

²⁴ In tal senso: Guida dell'Agenzia delle entrate "*I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis*", Luglio 2021, par. 3.

²⁵ In particolare, in base al p. 3.3 del provvedimento direttoriale 2 luglio 2021, prot. n. 175776/2021, la procedura *web* è resa disponibile nell'area riservata del portale "*Fatture e Corrispettivi*" del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate a partire dal giorno 5 luglio 2021, mentre la trasmissione tramite i canali telematici *Entratel/Fisconline* può essere effettuata dal giorno 7 luglio 2021.



Successivamente alla comunicazione dell'avvenuto mandato di pagamento ovvero del riconoscimento del credito d'imposta, viene rilasciata una seconda ricevuta che, così come la prima, è messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso l'Istanza nella sezione "Ricevute" della propria area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate ("la mia scrivania") e nella sezione "Contributo a fondo perduto - Invii effettuati" del portale "Fatture e Corrispettivi".

Qualora l'istanza sia stata trasmessa da un intermediario, l'Agenzia delle entrate, in aggiunta, trasmette una comunicazione anche al richiedente contenente l'informazione che è stata trasmessa una Istanza (o una rinuncia ad una Istanza precedentemente presentata). Tale comunicazione è inviata mediante messaggio di posta elettronica certificata all'indirizzo presente nell'Indice Nazionale degli indirizzi PEC delle imprese e dei professionisti (INI-PEC) istituito presso il Ministero dello Sviluppo economico. Successivamente all'accoglimento dell'Istanza, la medesima informazione è, altresì, messa a disposizione del richiedente nella sezione "Contributo a fondo perduto – Consultazione esito" del portale "Fatture e Corrispettivi".

Se, dopo aver inviato l'Istanza, il richiedente si accorge di aver commesso qualche errore, non è tenuto ad inviare un'istanza di rinuncia e può semplicemente trasmettere un'ulteriore Istanza con dati corretti, che sostituisce tutte quelle trasmesse in precedenza. Tale possibilità è tuttavia consentita soltanto fino al momento in cui è stato comunicato il riconoscimento del contributo²⁶.

Viceversa, se il richiedente si accorge di aver presentato un'Istanza per un contributo non spettante, può trasmettere in ogni momento (anche oltre il 2 settembre 2021) un'Istanza di rinuncia totale e definitiva al contributo²⁷. Anche la rinuncia può essere trasmessa dall'intermediario con delega al Cassetto fiscale o al servizio "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" del portale "Fatture e Corrispettivi". La rinuncia può essere trasmessa anche dall'intermediario che ha trasmesso, in base a specifica delega del richiedente, l'Istanza cui s'intende rinunciare, ma non da altro intermediario specificamente delegato.

Il soggetto che ha percepito il contributo in tutto o in parte non spettante, anche a seguito di presentazione di istanza di rinuncia, può regolarizzare l'indebita percezione, restituendo spontaneamente il contributo, i relativi interessi e versando la sanzione con applicazione delle riduzioni previste per il ravvedimento operoso ex articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Il contributo "alternativo" in esame, analogamente a quelli precedenti, non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non rileva ai fini del computo degli interessi passivi e delle altre componenti negative di reddito deducibili dal reddito d'impresa ai sensi degli articoli, rispettivamente, 61 e 109, comma 5, del TUIR.

²⁶ Come già ricordato, il momento che attesta l'emissione del mandato di pagamento o il riconoscimento del credito d'imposta, e che quindi preclude la possibilità di invio di un'istanza sostitutiva, è quello dell'esposizione dell'esito nell'area "Contributo a fondo perduto - Consultazione esito" del portale "Fatture e Corrispettivi". Pertanto, per determinare se sia possibile inviare un'istanza sostitutiva, è necessario verificare in tale area che l'Istanza che si intende sostituire risulti ancora "in lavorazione" o "sospesa".

²⁷ Cfr. p. 3.4 del provvedimento direttoriale 2 luglio 2021, prot. n. 175776/2021.



Anche al contributo in esame si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 9 e da 13 a 17, del Decreto "Sostegni". Di conseguenza, con riferimento alle modalità di erogazione del contributo, alle attività di controllo e al regime sanzionatorio si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dettate dall'articolo 25, commi da 9 a 14, del Decreto "Rilancio" per l'analogo contributo a fondo perduto previsto da tale ultima normativa²⁸.

In estrema sintesi, si ricorda che l'Agenzia delle entrate procede al controllo dei dati dichiarati nelle istanze pervenute applicando le disposizioni in materia di accertamento sulle dichiarazioni (articoli 31 e ss. del d.P.R. n. 600 del 1973) ed effettua ulteriori controlli anche in relazione ai dati fiscali delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici, ai dati delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva, nonché ai dati delle dichiarazioni Iva e dei redditi.

Inoltre, a prescindere dall'importo del contributo erogato, vengono effettuati controlli, disciplinati con apposito protocollo d'intesa sottoscritto tra il Ministero dell'interno, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, anche per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali.

Sempre sulla base di apposito protocollo, l'Agenzia delle entrate trasmette alla Guardia di finanza, per le attività di polizia economico-finanziaria, i dati e le informazioni contenute nelle istanze pervenute e relative ai contributi erogati.

Qualora dai censiti controlli emerga che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, l'Agenzia delle entrate procede al recupero del contributo, irrogando la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997 nella misura minima del 100% e massima del 200%. Per tale violazione è esclusa la possibilità della definizione agevolata delle sanzioni. Con il medesimo atto, l'Agenzia delle entrate procede, altresì, al recupero degli interessi dovuti ai sensi dell'articolo 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Sempre nell'ipotesi in cui dai controlli emerga che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, trova applicazione anche la pena prevista dall'articolo 316-ter del codice penale in materia di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato. che prevede alternativamente:

- la reclusione da 6 mesi a 3 anni;
- nel caso di contributo erogato di importo inferiore a 4.000 euro, la sanzione amministrativa da 5.164 euro a 25.822 euro, con un massimo di tre volte il contributo indebitamente percepito.

Infine, come già ricordato, anche alla disciplina del contributo in esame si applicano i limiti e le 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.

²⁸ Per un esame di tali disposizioni e della prassi amministrativa in materia si rinvia al documento FNC "Il contributo a fondo perduto del D.L. n. 41/2021 (c.d. Decreto "Sostegni")" del 26 maggio 2021 (par. 4 e 5).



Il contributo a fondo perduto in esame è ascrivibile alle predette Sezioni 3.1 e 3.12 del *Temporary framework*, insieme agli altri benefici fiscali concessi ai contribuenti durante il periodo di emergenza da Coronavirus ed elencati nel quadro A del modello di istanza.

Ciascuna delle due predette Sezioni prevede il possesso di alcuni requisiti da parte dei soggetti che se ne vogliono avvalere e fissa un importo complessivo massimo degli aiuti di Stato che possono essere ottenuti durante il periodo di emergenza epidemiologica.

In particolare, la Sezione 3.1 "*Aiuti di importo limitato*" del *Temporary Framework* richiede il possesso dei seguenti requisiti:

- l'impresa non risultava già in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019, oppure l'impresa è di dimensione micro o piccola e, pur risultando già in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019, non è soggetta a procedure concorsuali per insolvenza e non ha ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione, oppure, avendo ricevuto aiuti per il salvataggio, ha rimborsato il prestito o revocato la garanzia al momento della concessione degli aiuti, oppure, avendo ricevuto aiuti per la ristrutturazione, non è più soggetta a un piano di ristrutturazione al momento della concessione degli aiuti;
- non rientra tra i soggetti di cui all'articolo 162-bis del TUIR (intermediari finanziari e società di partecipazione).

I limiti massimi di aiuti di Stato previsti per la Sezione 3.1 sono i seguenti:

- per quanto riguarda gli aiuti ottenuti durante il periodo tra il 1° marzo 2020 e il 27 gennaio 2021:
 - 100.000 euro, per il settore agricolo;
 - 120.000 euro, per il settore della pesca e acquacoltura;
 - 800.000 euro, per i settori diversi dai precedenti;
- per quanto riguarda gli aiuti ottenuti durante il periodo tra il 1° marzo 2020 e la richiesta del contributo "alternativo" in esame:
 - 225.000 euro, per il settore agricolo;
 - 270.000 euro, per il settore della pesca e acquacoltura;
 - 1.800.000 euro, per i settori diversi dai precedenti.

La Sezione 3.12 "*Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti*" del *Temporary Framework* oltre ai requisiti previsti per la Sezione 3.1, richiede altresì il possesso dei seguenti requisiti:



- gli aiuti richiesti e ottenuti entro il 31 dicembre 2021 coprono i costi fissi scoperti, sostenuti nel periodo compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2021, inclusi i costi sostenuti in una parte di tale periodo (cosiddetto “periodo ammissibile”)²⁹;
- nel periodo di riferimento rilevante per ogni misura, purché compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2021, ovvero in un periodo ammissibile di almeno un mese, comunque compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2021, si è subito un calo del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 30 per cento rispetto al corrispondente periodo del 2019;
- l’intensità di aiuto non supera il 70 per cento dei costi fissi non coperti oppure, per le microimprese e le piccole imprese, il 90 per cento dei predetti costi fissi, e le perdite subite durante il periodo ammissibile sono considerate costi fissi non coperti;
- è a conoscenza che l’aiuto nell’ambito della presente Sezione può essere concesso sulla base delle perdite previste, mentre l’importo definitivo dell’aiuto è determinato dopo il realizzo delle perdite sulla base di conti certificati o, a seguito di idonea giustificazione qualora non disponibili, sulla base di conti fiscali.

I limiti massimi di aiuti di Stato previsti per la Sezione 3.12 sono i seguenti:

- per quanto riguarda gli aiuti ottenuti durante il periodo tra il 13 ottobre 2020 e il 27 gennaio 2021, 3.000.000 di euro;
- per quanto riguarda gli aiuti ottenuti durante il periodo tra il 13 ottobre 2020 e la richiesta del contributo “alternativo” in esame, 10.000.000 di euro.

I soggetti che presentano l’Istanza per il contributo in esame devono attestare sulla stessa – compilando una delle sezioni dedicate e sotto forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio – il possesso dei requisiti previsti per la Sezione 3.1 e/o 3.12 del *Temporary framework*.

Ai fini della verifica dell’eventuale superamento dei limiti massimi di aiuti di Stato previsti per ciascuna delle due predette Sezioni, nel quadro A dell’Istanza – contenente l’elenco degli aiuti di Stato ricevuti dal richiedente – deve essere indicato per ciascuno di essi se è stato ottenuto rispetto alla Sezione 3.1 e/o alla Sezione 3.12, precisando, in quest’ultimo caso, le date di inizio e fine del periodo ammissibile relativamente al quale si sono verificati i requisiti previsti. Se tali date non vengono indicate, si intende che i requisiti previsti si sono verificati rispetto all’intero periodo ammissibile, compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2021.

Se il soggetto richiedente fa parte di un’impresa unica³⁰, nell’Istanza vanno indicati nel quadro B i codici fiscali di tutti i soggetti facenti parte di tale impresa unica. Qualora, sommando il contributo richiesto con l’Istanza all’importo complessivo di aiuti ricevuti dal richiedente e dall’impresa unica per le due

²⁹ Per costi fissi non coperti si intendono i costi fissi sostenuti durante il periodo ammissibile che non sono coperti dagli utili durante lo stesso periodo e che non sono coperti da altre fonti, quali assicurazioni e da misure di aiuto temporanee previste dal *Temporary framework*.

³⁰ Secondo la definizione prevista dai 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.



Sezioni 3.1 e 3.12, si dovesse superare il limite massimo applicabile, il richiedente potrà richiedere il contributo limitatamente all'importo che consente di non superare il limite di aiuti di Stato, indicando tale minor importo nell'apposita sezione dell'Istanza denominata "*Minor importo richiesto*".

Qualora prima di presentare l'Istanza per il presente contributo, il richiedente abbia già superato il limite massimo di aiuti di Stato, non si potrà invece procedere con la richiesta. In ogni caso, il contribuente deve attestare sull'istanza di essere a conoscenza che gli aiuti ottenuti in eccesso rispetto all'importo massimo consentito, o oggetto di false dichiarazioni, saranno recuperati con gli interessi per il recupero e che l'eventuale rinuncia al recupero è computata ai fini dei massimali di aiuto³¹.

4. Il contributo "a saldo" o "perequativo"

I commi da 16 a 27 dell'articolo 1 del Decreto "*Sostegni-bis*" istituiscono un ulteriore contributo a fondo perduto a saldo, e quindi con finalità perequative, dei precedenti contributi.

Sotto il profilo soggettivo, anche questo nuovo contributo – che non è alternativo ma si cumula a quelli precedentemente erogati – è previsto a favore dei titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che producono reddito agrario (di cui all'articolo 32 del TUIR) o che svolgono attività d'impresa, arte o professione con ricavi (di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR) o compensi (di cui all'articolo 54, comma 1, del TUIR) non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto "*Sostegni-bis*"³² (quindi nel 2019, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Analogamente a quanto previsto per il contributo "alternativo" esaminato al paragrafo precedente, il contributo in esame non spetta, in ogni caso, ai seguenti soggetti:

- alle partite IVA che risultino non attive alla data del 26 maggio 2021;
- agli organi e alle amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, ai comuni, alle unioni di comuni, ai consorzi tra enti locali, alle associazioni e agli enti gestori di demanio collettivo, alle comunità montane, alle province e alle regioni, di cui all'articolo 74 del TUIR;
- agli intermediari finanziari, alle società di partecipazione finanziaria, non finanziaria e assimilati, di cui all'articolo 162-*bis* del TUIR.

Dal momento che l'ambito soggettivo di applicazione del presente contributo è sostanzialmente analogo a quello del contributo di cui all'articolo 1 del Decreto "*Sostegni*", si ritiene che, in attesa di ulteriori indicazioni ad opera della prassi amministrativa, sia possibile anche in questo caso fare riferimento alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la circolare n.5/E del 2021 (par. 1) e la circolare 13 giugno 2020, n. 15/E. Pertanto, valgono tutte le considerazioni in proposito già svolte nel precedente paragrafo.

³¹ Cfr. Guida dell'Agenzia delle entrate "*I contributi a fondo perduto del decreto Sostegni bis*", Luglio 2021, par. 3.

³² Entrato in vigore, si ricorda, il 26 maggio 2021.



A differenza dei precedenti contributi a fondo perduto, il legislatore ha assunto quale condizione per la spettanza del contributo “perequativo” il peggioramento, anziché del fatturato e dei corrispettivi, del risultato economico d’esercizio relativo al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2020, rispetto a quello relativo al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2019. Tale peggioramento dovrà essere in misura pari o superiore alla percentuale che sarà definita con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di prossima adozione.

L’ammontare del contributo “a saldo” o “perequativo” è determinato applicando la percentuale che verrà anch’essa definita con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di prossima adozione alla differenza del risultato economico d’esercizio relativo al 2020 rispetto a quello relativo al 2019, al netto dei contributi a fondo perduto eventualmente già riconosciuti dall’Agenzia delle entrate ai sensi delle seguenti disposizioni:

- articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020 (c.d. Decreto “Rilancio”);
- articoli 59 e 60 del decreto-legge n. 104 del 2020 (c.d. Decreto “Agosto”);
- articoli 1, 1-*bis* e 1-*ter* del decreto-legge n. 137 del 2020 (c.d. Decreto “Ristori”);
- articolo 2 del decreto-legge n. 172 del 2020 (c.d. Decreto “Ristori-*quater*”);
- articolo 1 del decreto-legge n. 41 del 2021 (c.d. “Decreto Sostegni”);
- commi da 1 a 3 dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni-*bis*” (contributo “automatico” corrispondente al 100 per cento di quello riconosciuto ai sensi del Decreto “Sostegni”);
- commi da 5 a 13 del medesimo articolo 1 del Decreto “Sostegni-*bis*” (contributo “alternativo” al precedente).

L’eventuale contributo “a saldo” che verrà riconosciuto è quindi pari all’eccedenza rispetto agli importi dei predetti contributi percepiti dal soggetto richiedente.

Anche l’importo del contributo “perequativo” non può essere superiore alla soglia massima di 150.000 euro, così come previsto in relazione ai precedenti contributi a fondo perduto. Analogamente al contributo “alternativo”, non è prevista invece una soglia minima del contributo “a saldo” erogabile.

Per ottenere il contributo deve essere presentata all’Agenzia delle entrate apposita Istanza telematica, che riporti l’indicazione della sussistenza dei requisiti necessari alla fruizione del presente contributo. L’Istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario delegato alla consultazione del Cassetto fiscale del richiedente. La trasmissione dell’Istanza all’Agenzia delle entrate deve essere effettuata, a pena di decadenza, entro trenta giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa.

Le modalità e i termini di presentazione dell’Istanza, nonché il suo contenuto informativo saranno definiti con apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate che individuerà, altresì gli specifici campi delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 nei quali sono indicati gli ammontari dei risultati economici d’esercizio da utilizzare ai fini del computo del contributo. Tuttavia, la possibilità di presentare detta Istanza per la richiesta del contributo “a saldo” è subordinata al fatto che i soggetti interessati presentino la dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020 entro il 10 settembre 2021.



Anche il presente contributo può essere riconosciuto sotto forma di credito di imposta, che sarà utilizzabile 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. 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.

Per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta non si applicano:

- il divieto di compensazione in presenza di debiti erariali scaduti per un importo superiore a 1.500 euro, di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010;
- il limite all'ammontare annuo massimo delle compensazioni, di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000;
- il limite all'ammontare annuo massimo dei crediti d'imposta fruibili in compensazione, di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007.

Anche al contributo in esame si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 9 e da 13 a 17, del Decreto "Sostegni". Di conseguenza, con riferimento alle modalità di erogazione del contributo, alle attività di controllo e al regime sanzionatorio si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dettate dall'articolo 25, commi da 9 a 14, del Decreto "Rilancio" per l'analogo contributo a fondo perduto previsto da tale ultima normativa³³.

Il contributo "a saldo", al pari di quelli precedenti, non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non rileva ai fini del computo degli interessi passivi e delle altre componenti negative di reddito deducibili dal reddito d'impresa ai sensi degli articoli, rispettivamente, 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il legislatore ha infine subordinato l'efficacia delle disposizioni istitutive del contributo in esame all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

5. I contributi "per i soggetti di maggiori dimensioni"

Il comma 30-*bis* dell'articolo 1 del Decreto "Sostegni-*bis*", aggiunto in sede di conversione in legge del Decreto, riconosce dei contributi a fondo perduto analoghi a quelli esaminati in precedenza anche ai soggetti di maggiori dimensioni, ossia ai titolari di reddito agrario, nonché agli imprenditori e professionisti con ricavi o compensi superiori a 10 milioni di euro ma non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto "Sostegno-*bis*"³⁴ (quindi nel 2019, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Condizione necessaria per poter beneficiare dei contributi in esame è che i soggetti interessati siano in possesso dei requisiti previsti per il riconoscimento del contributo di cui all'articolo 1 del Decreto

³³ Per un esame di tali disposizioni e della prassi amministrativa in materia si rinvia al documento FNC "Il contributo a fondo perduto del D.L. n. 41/2021 (c.d. Decreto "Sostegni")" del 26 maggio 2021 (par. 4 e 5).

³⁴ Si ricorda che la legge 23 luglio 2021, n. 106, di conversione del Decreto "Sostegni-*bis*", è entrata in vigore il 25 luglio 2021, vale a dire il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.



“Sostegni”, ovvero di quelli fissati per poter beneficiare del contributo “alternativo” di cui all’articolo 1, commi da 5 a 15, del Decreto “Sostegni-*bis*”.

Al verificarsi di tali presupposti, ai soggetti in precedenza individuati è riconosciuto:

- a) il contributo a fondo perduto di cui al Decreto “Sostegni”, determinato in misura pari all’importo ottenuto applicando la percentuale del 20 per cento 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;
- b) il contributo automatico (duplicativo del precedente) di cui all’articolo 1, commi da 1 a 3, del Decreto “Sostegni-*bis*”;
- c) oppure – in alternativa al contributo di cui alla precedente lettera b) – il contributo di cui all’articolo 1, commi da 5 a 13 del Decreto “Sostegni-*bis*”, determinato come segue:
 - nel caso in cui gli interessati beneficino del contributo di cui alla precedente lettera a), in misura pari all’importo ottenuto applicando la percentuale del 20 per cento alla differenza tra l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 e l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020;
 - nel caso in cui gli interessati non beneficino del contributo di cui alla precedente lettera a), in misura pari all’importo ottenuto applicando la percentuale del 30 per cento alla differenza tra l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 e l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020.

Ai sensi del successivo comma 30-*ter* dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni-*bis*”, ai fini del riconoscimento dei summenzionati contributi si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all’articolo 1 del Decreto “Sostegni” e quelle in materia di contributo “alternativo” di cui ai commi da 5 a 13 e 15 dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni-*bis*”.

6. Il contributo “per le attività economiche chiuse”

In aggiunta ai contributi a fondo perduto sin qui esaminati, l’articolo 2 del Decreto “Sostegni-*bis*” ha introdotto ulteriori misure di sostegno riferite, tuttavia, unicamente alle attività economiche per le quali sia stata disposta la chiusura per almeno cento giorni³⁵ nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2021 e il 25 luglio 2021 (data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto “Sostegni-*bis*”), per effetto delle misure adottate ai sensi degli articoli 1 e 2 del decreto-legge 25 marzo 2020, n. 19, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2020, n. 35.

³⁵ Il periodo minimo di chiusura dell’attività è stato così determinato in sede di conversione in legge del Decreto “Sostegni-*bis*”. Nel testo originario dell’articolo 2 del Decreto, tale periodo minimo era fissato in almeno quattro mesi.



A tal fine, nello stato di previsione del Ministero dello sviluppo economico è istituito un fondo, denominato “Fondo per il sostegno delle attività economiche chiuse”, con una dotazione di 140 milioni di euro per l’anno 2021³⁶.

Il Fondo è destinato dunque, esplicitamente, alle attività forzatamente chiuse e non ai soggetti che sono stati soltanto danneggiati dall’emergenza da Covid-19.

I beneficiari e l’ammontare di dette misure saranno determinati, tenendo conto delle misure di ristoro già adottate per specifici settori economici nonché dei contributi a fondo perduto concessi ai sensi dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni” e dell’articolo 1 del Decreto “Sostegni-bis”, sulla base dei criteri individuati con decreto del Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell’economia e delle finanze, che avrebbe dovuto adottarsi entro trenta giorni dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore del decreto “Sostegni-bis”.

Con il medesimo decreto attuativo saranno individuate le modalità di erogazione delle misure economiche, in modo da garantirne il pagamento entro i successivi trenta giorni.

I contributi in esame saranno concessi nel rispetto della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* «*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19*», e successive modificazioni.

³⁶ Si segnala che la dotazione originaria del Fondo era di 100 milioni di euro per l’anno 2021, elevata a 140 milioni in sede di conversione in legge del Decreto “Sostegni-bis”. Inoltre, per effetto di quanto disposto dall’articolo 11 del decreto-legge 23 luglio 2021, n. 105 (c.d. Decreto “*Green pass*”, in corso di conversione in legge), una quota pari a 20 milioni di euro del Fondo è destinata in via prioritaria alle attività che al 23 luglio 2021 (data di entrata in vigore del decreto) risultano ancora chiuse in conseguenza delle misure di prevenzione adottate ai sensi degli articoli 1 e 2 del decreto-legge n. 19 del 2020.