

Contributi a fondo perduto e attività? prevalente

Quale criterio si applica?

27 Luglio 2021

Lucia Ripa

Abstract

Questo articolo prende spunto da un ricorso notificato la scorsa settimana contro il rigetto dell'istanza di riammissione al Contributo a Fondo Perduto. Il contribuente aveva incassato il Contributo in base all'articolo 25 del D.L. 34/2020 (cd. "Rilancio") e non aveva ricevuto quello previsto dagli articoli 1 del D.L. 137/2020 (cd. "Ristori") e del D.L. 149/2020 (cd. "Ristori bis").

L'Agenzia delle Entrate ha rigettato l'istanza di riammissione al Contributo ritenendo che il criterio applicato per determinare il codice ATECO dell'attività prevalente era sbagliato, perché esso va determinato in base al fatturato e non in base ai ricavi.

Indice:

- 1. Il caso concreto**
- 2. Riferimenti normativi**
- 3. Articolo 25, comma 1, D.L. 34/2020**
- 4. Articolo 1, D.L. 137/2020**
- 5. Articolo 1, comma 1, D.L. 149/2020**
- 6. Prassi ministeriale**

1. Il caso concreto

La settimana scorsa ho impugnato il rigetto dell'istanza di riammissione al Contributo a Fondo Perduto.

La particolarità della fattispecie è data dall'esercizio di due attività: "Commercio al dettaglio di carburante" e "Bar e altri esercizi simili senza cucina".

Quest'ultima, indicata come prevalente nei quadri RF del Modello UNICO SPA 2011-2019, non è stata mai dichiarata con la comunicazione di variazione ai fini IVA (Modello AA7).

Su suggerimento dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente ha presentato tale denuncia di variazione barrando la casella 3 "Variazione dati" ed indicando come attività svolta in modo prevalente dall'1.06.2011 quella contrassegnata con il CODICE ATECO 563000.

In pari data veniva anche presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente istanza di rettifica del Codice attività prevalente e di riammissione al Contributo a Fondo perduto di cui al Decreto "Ristori bis".

L'Agenzia delle Entrate ha motivato il rigetto per il fatto che la prevalenza dell'attività di "Bar e altri esercizi simili senza cucina" (CODICE ATECO 563000) è stata determinata in base al confronto dei ricavi e non al volume d'affari.

Raffrontando i fatturati, l'attività prevalente risulta quella contrassegnata dal CODICE ATECO 473000 "COMMERCIO AL DETTAGLIO DI CARBURANTE", esclusa dal contributo, poiché non contemplata dall'articolo 1 D.L. 137/2020 e articolo 1 D.L. 149/2020.

2. Riferimenti normativi

Per comprendere se la posizione espressa nel rigetto sia corretta occorre verificare se le fonti normative contengano una qualche indicazione in merito.

I Contributi a Fondo Perduto sono disciplinati dagli articoli: **25, comma 1, D.L. 34/2020, 1, D.L. 137/2020 e 1 D.L. 149/2020.**

3. Articolo 25, comma 1, D.L. 34/2020

La prima norma prevede: *"Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", è riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al [testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), di seguito [testo unico delle imposte sui redditi](#)."*

Il testo richiama come destinatari i contribuenti identificati ai sensi del TUIR, che prevede la tassazione del reddito d'impresa (risultante dalla somma algebrica dell'utile "ante imposte" con le variazioni in aumento e in diminuzione) e del reddito di lavoro autonomo (compensi incassati).

Nessun riferimento viene fatto al fatturato o al volume d'affari.

Conferma della bontà di tale interpretazione viene dai commi 2 e 3 dell'articolo 25, che rinviano sempre ad articoli del DPR 917/86 (artt. 74, 162 bis e 32).

L'interpretazione sistematica conferma quella letterale: i destinatari del Contributo a Fondo perduto sono individuati in base alle disposizioni delle imposte sui redditi.

Pertanto, nessun rilievo ha il fatturato.

E, infatti, esso viene citato solo nei successivi commi 4 e 5 che si occupano del calcolo del Contributo a Fondo perduto.

4. Articolo 1, D.L. 137/2020

L'articolo 1 del D. L. 137/2020 "Ristori" al comma 1 stabilisce: "... (omissis) è **riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita IVA attiva e, ai sensi dell'[articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, dichiarano di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al presente decreto.](#)**"

Il successivo comma 5 dettaglia: “*Per i soggetti che hanno già beneficiato del contributo a fondo perduto di cui all'[articolo 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 17 luglio 2020, n. 77](#), che non abbiano restituito il predetto contributo indebitamente percepito, il contributo di cui al comma 1 è corrisposto dall’Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto sul conto corrente bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo.*”

Logica vuole che il criterio per individuare i destinatari del Contributo a Fondo perduto di cui all’articolo 1, D. L. 137/2020 (“Ristori”) non possa che essere il medesimo di quello esposto nell’articolo 1, D. L. 34/2020 (“Cura Italia”).

Ciò è anche confermato dal riferimento ai CODICI ATECO individuati nell’Allegato 1 al medesimo D.L. 137/2020.

5. Articolo 1, comma 1, D.L. 149/2020

Esso prevedeva: “[1. [L’Allegato 1 al decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137](#) è sostituito dall’Allegato 1 al presente decreto.]”

Il successivo comma 5: “ Fermo restando il limite di spesa di cui al comma 4, **per i soggetti di cui al predetto comma 4 che svolgono come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO che rientrano nell’Allegato 1 al presente decreto**, il contributo di cui al comma 4 è determinato entro il 30 per cento del contributo a fondo perduto di cui all’[articolo 1 del decreto n. 137 del 2020](#). Per i soggetti di cui al comma 4 che svolgono come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO che non rientrano nell’Allegato 1 al presente decreto-legge, il contributo di cui al comma 4 spetta alle condizioni stabilite ai [commi 3 e 4 dell’articolo 1 del decreto-legge n. 137 del 2020](#) ed è determinato entro il 30 per cento del valore calcolato sulla base dei dati presenti nell’istanza trasmessa e dei criteri stabiliti dai [commi 4, 5 e 6 dell’articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020](#).”

L’interpretazione sistematica evidenzia un “riferimento circolare” all’articolo 25, D.L. 34/2020 e ai codici ATECO a riprova che l’attività prevalente si debba determinare con riferimento ai ricavi e non al fatturato.

6. Prassi ministeriale

La prassi ministeriale non si è espressa al riguardo.

La Circolare ministeriale 15/E/2020, nel paragrafo “Premessa”, ha solo individuato i destinatari del Contributo a Fondo Perduto nei: ” **soggetti con ricavi** (di cui all’[articolo 85](#), comma 1, lettere a) e b), del medesimo TUIR) **o compensi** (di cui all’[articolo 54](#), comma 1, del medesimo TUIR) non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d’imposta 2019 (per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare).”

Nel paragrafo “Ambito soggettivo” si legge: “... (omissis) si precisa **che tra i soggetti rientranti nell’ambito di applicazione del comma 1, sono «ricomprese le imprese esercenti attività agricola o commerciale, anche se svolte in forma di impresa cooperativa».**

In considerazione dell’ambito soggettivo identificato al comma 1 dell’[articolo 25](#) e ferme restando le esclusioni per i soggetti di cui al successivo comma 2, **il contributo a fondo perduto COVID-19 è erogato all’imprenditore agricolo.**

Poiché il reddito dalle stesse prodotto si qualifica come reddito d'impresa, rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina anche le società tra professionisti... (omissis)

*Infine, la norma non prevede distinzioni in ordine al regime fiscale adottato dai soggetti beneficiari, pertanto rientrano nell'ambito soggettivo della disposizione anche i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, [commi 54](#) e seguenti della legge n. 190 del 2014.[\[1\]](#)... (omissis) Il comma 2 contiene inoltre una disposizione di chiusura finalizzata a stabilire **che il contributo non spetta, tra l'altro, ai soggetti i cui redditi sono unicamente riconducibili allo status di «lavoratore dipendente».***

Si potrebbe concludere che, se i destinatari sono individuati in base ai ricavi o compensi, non si dovrebbe applicare un criterio diverso per determinare l'attività prevalente.

Infatti, solo se quest'ultima è contrassegnata da un Codice ATECO compreso negli Allegati 1 ai D.L. Ristori e Ristori bis potrà fruire del Contributo a Fondo Perduto.

Perciò, se i destinatari dei contributi che esercitano una sola attività sono individuati in base ai ricavi e compensi, allo stesso modo dovrà essere calcolata l'attività prevalente di un soggetto che svolge più di un'attività.

In merito potrebbero fornire utili chiarimenti:

- le istruzioni agli ISA per il 2019 che, al paragrafo 4.1. “**Codici attività**”, dettagliano: “**Per l'individuazione del codice attività da indicare nel frontespizio del modello oggetto di compilazione, si deve far riferimento al codice inerente l'attività da cui deriva il maggior ammontare dei ricavi/compensi tra quelle per le quali è stato approvato l'ISA da applicare.**”
- la C.M. 54/2000 che, al **paragrafo 12.4 “Regolarizzazione dei codici di attività”**, chiarisce: “*Il contribuente è tenuto ad applicare lo studio di settore relativo al codice di attività riguardante l'attività svolta in modo prevalente nel corso dell'anno 2000. Qualora tale codice attività risulti diverso da quello già comunicato, l'indicazione in UNICO 2001 del codice di attività prevalente non precedentemente comunicato o comunicato in modo errato, unitamente alla variazione dati, seppure tardiva, da effettuare presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate ai sensi del predetto articolo 35, comma 3, preclude l'irrogazione di sanzioni.*”

[\[1\]](#)I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfetario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo se, al contempo, nell'anno precedente:

- a) **hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi**, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000;
- b) **hanno sostenuto spese** per un ammontare complessivamente non superiore ad euro 20.000 lordi per lavoro accessorio

TAG: *Decreto Rilancio, contributo a fondo perduto, Decreto Ristori*

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-

ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.