

**Risposta n. 350**

**OGGETTO:** Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Art. 25 DL Rilancio - Requisiti contributo Covid 19 - Computo somme fuori campo IVA non fatturate.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

Alfa S.r.l. (di seguito, "Istante" o "Società") riferisce di svolgere le seguenti attività:

- conservazione e restauro di opere d'arte nonché costruzione di edifici, rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, con conseguente emissione di fattura ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA);
- corsi di formazione professionale, quale Agenzia Formativa accreditata dalla Regione Beta, fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del decreto IVA, per i quali emette "*note a richiesta di rimborso spese*".

Considerato che l'articolo 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, "Decreto Rilancio"), convertito con modificazioni nella legge 17 luglio 2020 n. 77, prevede, per le imprese colpite dall'emergenza Covid-19, un contributo a fondo perduto, condizionato a una determinata riduzione del fatturato e dei corrispettivi e in

funzione dei ricavi percepiti. In relazione all'attività di formazione l'Istante chiede se, ai fini di tale calcolo, vadano considerati, oltre agli importi fatturati soggetti a IVA, anche gli importi dei rimborsi fuori campo IVA. La Società rileva, in particolare, che se calcolasse gli importi tenendo conto delle sole operazioni rilevanti ai fini IVA rientrerebbe tra i soggetti con ricavi o compensi compresi tra 400.000 e un milione di euro, mentre se calcolasse gli importi considerando anche i rimborsi fuori campo IVA, i suoi ricavi e compensi supererebbero la soglia del milione di euro, con diversa determinazione dell'importo del contributo spettante.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene corretto includere nel calcolo del fatturato e dei corrispettivi sia il totale delle fatture emesse che il totale dei rimborsi percepiti in relazione alle attività svolte al di fuori del campo di applicazione dell'IVA, *"ed applicare pertanto la percentuale del 10% alla differenza tra il fatturato di aprile 2019 e quello di aprile 2020"*. In questo modo rientrerebbe tra i soggetti con ricavi o compensi superiori a un milione di euro e fino a 5 milioni. Ad avviso del Contribuente, infatti, le entrate determinate dalle attività di formazione costituiscono corrispettivi per le prestazioni di servizi dell'impresa e, pertanto, devono essere compresi nella determinazione degli anzidetti importi, insieme agli altri compensi fatturati in regime IVA.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il presente parere è reso nel presupposto - riferito dalla Società e qui assunto acriticamente - che le somme percepite dalla Società per lo svolgimento dei corsi di formazione costituiscano contributi esclusi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera *a)*, del Decreto IVA e che, pertanto, non siano state oggetto di fatturazione.

Ad ogni buon fine, si ricorda che con la circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015 sono stati forniti chiarimenti in merito al regime IVA dei contributi pubblici relativi alla formazione professionale.

Per quanto rileva ai fini della soluzione del quesito posto, l'articolo 25, comma 1, del Decreto Rilancio riconosce un contributo a fondo perduto, a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, a condizione:

- che si tratti di "*soggetti con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b)*" del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, (in breve, "TUIR") "*non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto*" ossia, per i soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nell'anno 2019 (comma 3);

- "*che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019*", facendo riferimento, a tal fine, "*alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi*" (comma 4).

Il successivo comma 5 del citato articolo 25 stabilisce che l'ammontare del contributo è determinato "*applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019*", stabilita in misura diversa in relazione alla soglia dei ricavi o compensi del periodo precedente - calcolati secondo quanto disposto dal richiamato comma 3 - ossia nella misura del:

- a) 20 per cento per ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro;
- b) 15 per cento per ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a un milione di euro;
- c) 10 per cento per ricavi superiori a un milione di euro e fino a 5 milioni di euro.

La circolare n. 15/E del 13 giugno 2020, al paragrafo 2, precisa che, ai fini della

determinazione della soglia di ricavi o compensi di cui al comma 3 dell'articolo 25 del Decreto Rilancio, in linea di principio, non sono inclusi gli altri componenti positivi di reddito, disciplinati da articoli diversi dall'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, nonché le ipotesi di ricavi diversi dalle predette lettere:

a) *"i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa";*

b) *"i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione".*

Per ragioni di semplificazione, le società di capitali devono fare riferimento all'importo indicato nella dichiarazione dei redditi (Modello Unico società di capitali) nel quadro RS, rigo 107, colonna 2.

Con riferimento al requisito della riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 25 del Decreto Rilancio, invece, lo stesso documento di prassi ha chiarito che per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla norma in commento, poiché si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, *"dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020)".*

E' stato, quindi, precisato che *"devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione che cade ad aprile nonché le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile"* e che *"occorre tenere conto delle note di variazione di cui all'articolo 26"* del Decreto IVA, con data aprile.

Da ultimo, con la circolare n. 22/E del 21 luglio 2020, paragrafo 4.3, è stata fornita risposta a un quesito, riguardante la circostanza nella quale viene emessa fattura spontaneamente in relazione a fattispecie per le quali non sussiste obbligo in tal senso, con cui veniva chiesto se tali somme fossero incluse nel calcolo del "fatturato"

relativo ai mesi di aprile 2020 e 2019, ai fini della determinazione della riduzione del fatturato medesimo. In tale sede, si è ritenuto di estendere alle modalità di fruizione del contributo a fondo perduto Covid-19 i chiarimenti forniti con la circolare n. 9/E del 2020 al quesito 2.2.5. In particolare, in quest'ultimo quesito si è precisato che "*vanno prese a riferimento le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica (...) del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020) cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA*". Inoltre, "*in coerenza con quanto precisato per i soggetti che non hanno obbligo di fatturazione, anche in relazione a tali operazioni occorre fare riferimento all'ammontare dei ricavi da individuare e riferire ai mesi di aprile 2020 e 2019, tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito (cfr. circolare n. 8/E del 3 aprile 2020). Ciò significa che, qualora il soggetto abbia certificato un ricavo o un compenso attraverso una fattura, pur non essendone obbligatoria l'emissione, la stessa va comunque inclusa*".

Da ultimo, si rammenta che, nel menzionato documento di prassi (circolare n. 22/E risposta a quesito n. 3.4) è stato ulteriormente precisato che «*In considerazione di ciò, ai fini della riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 25, è necessario considerare tutte le somme che costituiscono il "fatturato" del periodo di riferimento (cfr. circolare n. 15/E del 2020, par. 2), purché le stesse rappresentino ricavi dell'impresa di cui all'articolo 85 del TUIR (o compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'articolo 54, del medesimo TUIR)*».

Nella fattispecie in esame, il dubbio interpretativo riguarda le somme percepite dal Contribuente non fatturate in quanto da quest'ultimo ritenute contributi esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del Decreto IVA. Queste somme, dunque, sarebbero state documentate dall'Istante mediante semplici note, prive di valenza ai fini IVA.

Per quanto prima evidenziato, le somme in argomento sono da includere ai fini della determinazione del requisito di cui al comma 3, nonché in relazione al calcolo

delle soglie dimensionali di cui al comma 5.

Per quanto concerne l'identificazione della percentuale della riduzione del fatturato, le medesime somme sono da considerare rilevanti, in quanto i rimborsi di cui si tratta, che hanno come contropartita dei costi d'esercizio sostenuti dall'istante (le spese per i beni e servizi oggetto di rimborso da parte del committente), rappresentano ricavi di cui all'articolo 85 del TUIR. L'Istante, pertanto, deve tenere conto delle somme di cui trattasi anche nel calcolo relativo alla riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 25 del DL Rilancio.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**