

Risposta n. 401

OGGETTO: Articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto rilancio). Determinazione soglia di accesso al contributo a fondo perduto COVID-19.

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

QUESITO

La società dichiara di svolgere l'attività di revisione e certificazione contabile mediante l'impiego di personale dipendente, con la collaborazione di professionisti revisori con rapporto di lavoro autonomo e con soci professionisti.

La suddetta attività, sulla base di quanto precisato nell'istanza, viene svolta, tendenzialmente, presso gli uffici della sede amministrativa dei clienti ubicati su tutto il territorio nazionale.

Per lo svolgimento delle attività di revisione, l'istante dichiara che sia i dipendenti sia i collaboratori professionisti sono soliti effettuare trasferte, anche della durata di più giorni, quindi con necessità di pernottamento in albergo e consumazione di pranzi e cene in ristorante.

I contratti sottoscritti con i clienti, nella generalità dei casi, prevedono il riaddebito dei costi di trasferta e/o comunque dei costi vivi sostenuti che possono essere pattuiti, ed effettuati, in tre modalità differenti mediante rimborso spese:

- a) forfettario ricompreso all'interno del corrispettivo pattuito;
- b) a piè di lista di tutte le spese sostenute;
- c) a piè di lista delle spese sostenute ma fino ad un tetto massimo, solitamente pari al 10% del corrispettivo pattuito.

La società precisa che sul piano contabile il rimborso spese forfettario ricompreso nel corrispettivo pattuito, di cui alla precedente lettera a), viene contabilizzato direttamente nel conto "Ricavi delle prestazioni", quindi classificato nella voce A1 del conto economico. Mentre, i rimborsi spese a piè di lista, di cui alle precedenti lettere b) e c), sono contabilizzati separatamente dai Ricavi delle prestazioni, nel conto intitolato "Riaddebito spese vive", e nel rispetto dell'OIC 12, paragrafo 56, lettera e), sono classificati nella voce A5 del conto economico.

L'istante, che dichiara di avere un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, precisa che nel bilancio dell'esercizio 01/0X/20XX-31/0X/20XX il Valore della produzione risulta composto dai:

- 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni: Euro XXXX
- 5) Altri ricavi e proventi: Euro XXXX

La voce degli altri ricavi e proventi, in dettaglio, è composta, tra l'altro, dal riaddebito di spese per Euro XXXX. Tanto premesso, poiché l'istante intende beneficiare del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, chiede di sapere se i corrispettivi percepiti nell'esercizio 01/0X/20XX - 31/0X/20XX, a titolo di rimborso di spese di trasferta, per costi di viaggio, vitto ed alloggio, contrattualmente pattuiti, non ricompresi nei corrispettivi per le prestazioni di servizi ma separatamente esposti in fattura, classificati nella voce A5 del conto economico, per l'importo di complessivi euro XXXX, siano da ricomprendere nell'articolo 85, comma 1, lettera a), del TUIR e come tali debbano concorrere alla formazione del limite massimo di Euro 5.000.000 posto quale requisito per poter beneficiare del contributo a fondo perduto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che le somme percepite a titolo di rimborso spese di trasferta contrattualizzate con i clienti, non rientrano tra i ricavi di cui all'articolo 85, lettere a) e b), pertanto, non concorrono alla formazione del limite massimo di Euro 5.000.000.

Al riguardo osserva che l'articolo 85 del TUIR alle lettere a) e b), individua le fattispecie che ai fini fiscali generano ricavi riguardanti l'attività caratteristica delle imprese industriali, commerciali e di servizi. Pertanto, ritiene che mentre i ricavi correttamente contabilizzati nella voce A1 del conto economico, in quanto derivanti dalla vendita di beni e/o dalla prestazioni di servizi facenti parte dell'attività caratteristica dell'impresa, sono certamente ricompresi nelle lettere a) e b) del citato articolo 85 del TUIR, per la qualificazione fiscale degli altri componenti positivi di reddito non finanziari, contabilizzati secondo il principio OIC 12 nella voce A5 del CE, occorre verificare se ricadono in ulteriori specifiche fattispecie del TUIR, tenendo conto della loro natura e/o della loro origine.

A questo proposito, l'istante fa presente che, seguendo le indicazioni del suddetto principio OIC 12, nella voce A5 - Altri ricavi e proventi, sono ricompresi, tra gli altri, "i contributi in conto esercizio dovuti sia in base alla legge sia in base a contratto".

Sul piano fiscale, i contributi in denaro o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto, sono ricompresi nella lettera g) dell'articolo 85, comma 1, del TUIR.

La società evidenzia che con l'inserimento della lettera g) all'articolo 85, il TUIR ha fatto proprio un consolidato orientamento ministeriale (cfr. Ris. 21.04.1979 n. 9/559 e Ris. 16.05.1979 n. 9/521) secondo cui devono essere considerati ricavi le somme di denaro che, in dipendenza di apposite clausole contrattuali, sono versate dalle imprese committenti a titolo di contributi per l'acquisto di beni destinati alla realizzazione della prestazione. Questi contributi nella sostanza vengono assimilati ad integrazioni del corrispettivo pattuito all'atto della stipulazione del contratto stesso

(cfr. Relazione governativa di accompagnamento del TUIR). Tanto premesso nel caso in questione, l'istante ritiene che i costi per trasferte di dipendenti e collaboratori, date le dinamiche di effettuazione delle prestazioni di servizi non sono altro che acquisti di servizi funzionali alla realizzazione della prestazione. Per tale ragione, è dell'avviso che il riaddebito espresso dei costi di trasferta, contrattualmente pattuito, non ricompreso all'interno del provento principale, deve essere inquadrato all'interno della lettera g) del comma 1 dell'articolo 85, quale contributo spese, non assumendo alcuna rilevanza la tipologia del bene o del servizio acquistato quanto, piuttosto, la stretta correlazione funzionale, e necessaria, per la prestazione da rendere.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, «Decreto rilancio»), nell'ambito del Titolo II rubricato «Sostegno all'impresa e all'economia», ha introdotto un contributo a fondo perduto, erogato direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinato ad alcune tipologie di soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid 19".

In particolare, il predetto articolo al comma 1 prevede che «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» (di seguito, contributo a fondo perduto COVID-19).

Al successivo comma 2, esclude dal beneficio alcuni soggetti tra cui, i lavoratori dipendenti e professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, 509 e 10 febbraio 1996, n. 103.

Le condizioni che devono sussistere ai fini dell'accesso al contributo a fondo perduto COVID-19 sono individuate nei commi 3 e 4 e dispongono che:

1. nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (1 gennaio 2019 - 31 dicembre 2019 per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare), l'ammontare dei ricavi derivanti dalla gestione caratteristica, di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, o i compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo TUIR, non siano superiori a 5 milioni di euro;

2. 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.

Con le circolari n. 15/E del 13 giugno 2020, n. 22/E del 21 luglio 2020, n. 25/E del 20 agosto 2020 sono stati forniti chiarimenti in merito alla fruizione del predetto contributo a fondo perduto COVID-19.

Nel caso in esame, l'istante chiede di sapere se le somme ricevute a titolo di rimborso spese per le trasferte dei consulenti e dipendenti della società presso le aziende committenti, siano da considerare ai fini della soglia di accesso al contributo di cui all'articolo 25 del decreto rilancio.

Nella risoluzione del 22 gennaio 2010, n. 2/E è stato precisato che «I contributi in conto esercizio sono, generalmente, destinati ad integrare i ricavi o a ridurre i costi e gli oneri di gestione [...] Si deve tenere presente che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato [...] i contributi in "conto esercizio" sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione».

Sulla base di quanto descritto dall'istante, le somme di cui si tratta rappresentano «il riaddebito dei costi di trasferta e/o comunque dei costi vivi sostenuti» (con le modalità descritte nell'istanza) e la loro attribuzione non persegue le ordinarie finalità di un contributo in conto esercizio, incluso tra i ricavi di alla lettera g) dell'articolo 85 del Tuir.

Per la società istante, le predette somme, come emerge anche dalle previsioni

contrattuali, rappresentano parte integrante del valore economico della prestazione di servizi principale fornita; ciò a tal punto da far divenire detti componenti reddituali quota inscindibile dei propri ricavi derivanti dalla gestione caratteristica, di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR. Ciò premesso, nel caso in esame, le somme che rappresentano il riaddebito da parte delle società committenti alla società istante delle spese di trasferta, risultano rilevanti ai fini della determinazione della soglia minima per la fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto legge n. 34 del 2020.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)