

AGEVOLAZIONI

Contributo a fondo perduto e autotutela tributaria

Come redigere l'istanza di autotutela per ottenere il contributo a fondo perduto non erogato o negato di Mauro Nicola | 9 FEBBRAIO 2021

Molti contribuenti sono ancora in attesa di ricevere il contributo a fondo perduto, di cui avevano fatto domanda. Si può trattare di istanze per le quali è stato regolarmente eseguito il mandato di pagamento, ma che, a seguito di errori commessi dagli utenti e individuati solo dopo l'accreditamento della somma, hanno portato questi ultimi a ricevere un ammontare di contributo inferiore a quello spettante. Altra ipotesi riguarda le istanze per le quali il sistema dell'Agenzia delle entrate ha inviato una seconda ricevuta di scarto oltre i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza, così che l'utente non è stato in grado di trasmettere l'istanza sostitutiva con la correzione dell'errore. Per sanare tali situazioni, il richiedente – anche mediante intermediario delegato – può presentare istanza volta alla revisione, in autotutela, dell'esito di rigetto o dell'entità del contributo erogato. Riassumendo le caratteristiche essenziali del meccanismo dell'autotutela tributaria, si forniscono due esempi di istanza presentabile dal contribuente.

Premessa

Si analizza una situazione piuttosto diffusa nel panorama tributario attuale, ossia il “mistero” del contributo a fondo perduto scomparso ovvero denegato nell'erogazione.

È, infatti, accaduto, e accade ancora attualmente, che moltissimi **contribuenti siano ancora in attesa dell'erogazione del contributo a fondo perduto** previsto, nelle sue varie sfaccettature, dai decreti “Rilancio” (cfr. art. 25 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34) e “Ristori” (cfr. art. 1 del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137).

Le indicazioni della risoluzione n. 65/E del 2020

Con la risoluzione 11 ottobre 2020, n. 65/E, l'Agenzia delle entrate ha previsto la **possibilità** per il contribuente di **presentare un'istanza in autotutela** nei casi in cui, con l'elaborazione dell'istanza trasmessa entro il termine previsto, non abbia ottenuto l'accredito del contributo a fondo perduto spettante.

Il contribuente può quindi richiedere in autotutela il contributo del decreto “Rilancio”, se ha **presentato istanza telematica entro il termine previsto del 15 gennaio 2021** e, in generale:

1. **l'istanza è stata accolta** (seconda ricevuta positiva), ma, a seguito di **errori commessi nei dati** indicati nell'istanza, al contribuente non è stato accreditato in tutto o in parte il contributo spettante;



Esempio

Gli errori a cui si fa riferimento sono quelli che riguardano le indicazioni nell'istanza relative:

- alla fascia di ricavi 2019;
- all'ammontare del fatturato/corrispettivi dei mesi di aprile 2019 e aprile 2020;
- all'IBAN.

2. **l'istanza ha ottenuto una seconda ricevuta di scarto**, a causa di **incongruenze** contabili tra i valori indicati e quelli riscontrati dall'Agenzia delle entrate in base alle dichiarazioni e comunicazioni fiscali presentate dal contribuente o a causa di un **problema relativo all'IBAN** indicato (conto corrente non esistente, chiuso o intestato a soggetto diverso dal richiedente).



Esempio

Si fa presente che lo scarto per IBAN incongruente si è spesso verificato nei casi in cui, a seguito di operazione di trasformazione bancaria (ad esempio, fusione per incorporazione), il codice IBAN corrispondente al conto corrente è variato, ed il contribuente ha invece indicato sull'istanza il vecchio IBAN.

Altro caso di incongruenza è quello in cui, in sede di apertura del conto corrente, il contribuente ha comunicato alla banca la sua partita IVA e non anche il suo codice fiscale.

L'istanza in autotutela deve essere presentata dal contribuente richiedente, o dall'intermediario delegato, mediante invio di **messaggio di posta elettronica certificata** alla Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale del richiedente.

L'istanza deve essere **firmata digitalmente** dal soggetto che la presenta e, se non firmata digitalmente dal richiedente, deve contenere **firma autografa e copia del documento di identità** di quest'ultimo.

Al messaggio di posta elettronica, oltre al modello dell'istanza compilato in ogni sua parte, è necessario **allegare una nota** con l'esposizione delle **motivazioni** – chiare e dettagliate – in base alle quali il contribuente ritiene spettante il contributo e ne chiede l'erogazione.

All'istanza dovrà essere **allegata ogni documentazione utile** alla sua valutazione



Attenzione

A tale riguardo, si specifica che, nel caso di **contributo inizialmente accreditato** dall'Agenzia delle entrate ed in seguito **restituito** con modello F24 o con bonifico dal contribuente o da altro soggetto che lo abbia ricevuto per errore, è necessario allegare **documentazione bancaria comprovante l'avvenuta restituzione** del contributo.

Successivamente alla trattazione dell'istanza in autotutela, il richiedente o l'intermediario delegato ricevono notizia dell'**esito della valutazione** da parte della Direzione provinciale con messaggio di posta elettronica certificata, inviato alla medesima casella PEC dalla quale è stata trasmessa l'istanza in autotutela.

L'autotutela nel diritto tributario

Cogliamo l'occasione di questa analisi per riassumere, seppure brevemente, le caratteristiche essenziali del meccanismo dell'autotutela tributaria.

Autotutela sta ad indicare la **potestà che ha la Pubblica amministrazione** di intervenire, sia d'ufficio, che su istanza di parte, al fine di **modificare od annullare provvedimenti** precedentemente emessi, consentendo quindi alla stessa Amministrazione di autodifendersi dai propri errori, così da assolvere correttamente i propri compiti istituzionali.

Occorre precisare che la stessa si configura come potere di **annullamento**, ma anche di **revoca** e di **rinuncia all'imposizione**, in caso di auto accertamento, fino a comprendere anche il potere di **sospendere gli effetti dell'atto** che appaia illegittimo o infondato.

È ormai assodato che si possa ricorrere all'istituto dell'autotutela per l'annullamento di ogni tipo di atto tributario, anche se diventato definitivo.

Tuttavia, la sua **adozione è discrezionale**, non prevedendo la normativa, nessun obbligo da parte dell'Amministrazione, anche se sollecitata dal contribuente. In ogni caso, la gestione delle istanze di autotutela è un'attività oltremodo delicata e richiede spesso complesse valutazioni in un'ottica di costante miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente.



Attenzione

È importante ricordare che l'autotutela tributaria deve essere intesa quale **potere discrezionale** della Pubblica amministrazione, nel senso che l'Ufficio non ha il dovere giuridico di rimuovere l'atto viziato, così come il contribuente non è titolare di un diritto soggettivo a che l'Ufficio eserciti tale potere su istanza di parte.

La legge contempla, altresì, un **potere di impulso in capo al Garante del contribuente**, che, secondo l'art. 13, comma 6, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente), "*attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente*".

La redazione dell'istanza di autotutela

Come anticipato, con l'istanza si dovrà inviare, però, anche una **nota**, con la quale il soggetto richiedente il contributo specifica in modo puntuale e chiaro i **motivi dell'errore** o l'**impossibilità di trasmettere** nei termini "*l'istanza sostitutiva di istanza per la quale il sistema ha consegnato una seconda ricevuta di scarto*".

Appare utile, a questo punto, fornire qualche **esempio di istanza** presentabile dal contribuente.



Esempio 1

ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Provinciale di
indirizzo PEC

OGGETTO: Istanza di autotutela in revisione del provvedimento di rigetto sulla richiesta di contributo a fondo perduto previsto all'articolo 25 del Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

Il sottoscritto ROSSI Paolo, nato a Novara il 18 novembre 1960, residente in Novara alla Via Pluto numero 5, codice fiscale RSS PLA 60S18 F952J, nella sua qualità di titolare dell'impresa individuale XXX con sede in YYY, identificata dalla partita IVA, posta elettronica certificata:

PREMESSO

- **Che** in data 23/07/2020, ricevuta di protocollo n. 2007231023140000000001 il Sig. ROSSI Paolo, ha regolarmente presentato Istanza per ottenere il riconoscimento del contributo previsto dall'articolo 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, nella misura di euro 0000,00;
- **che** l'importo complessivo delle fatture e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2019 è stato di € 11.311,00 mentre l'importo complessivo delle fatture e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2020 è stato pari a 0 (zero);
- **che** codesta Agenzia delle entrate ha emesso provvedimento di scarto con la causale "**Istanza SCARTATA per controlli contabili**";

Tutto ciò premesso

ESPONE

quanto segue:

- il sottoscritto Paolo ROSSI esercita attività di xxxx, codice ATECO 56.10.12 rientrante tra le attività ammesse ai ristori dall'art. 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;
- l'attività viene svolta con l'adozione del regime contabile previsto per le imprese minori dall'articolo 18, comma quinto, del D.P.R. n. 600 del 1973;
- gli adempimenti contabili sono stati regolarmente eseguiti;
- le dichiarazioni fiscali sono state regolarmente presentate;
- l'istanza per ottenere il riconoscimento del contributo previsto dall'articolo 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è stata scartata dall'Agenzia delle entrate con la seguente motivazione del tutto aleatoria: "**Stato: Istanza SCARTATA per controlli contabili**".

In forza di tale motivazione assolutamente generica il Contribuente non viene posto nelle condizioni di potere dedurre in maniera chiara, puntuale e precisa su cosa venga basata la motivazione "**controlli contabili**" e, pertanto lo stesso Contribuente non viene messo nelle condizioni di conoscere quale prova, o documentazione, idonea produrre per dimostrare il proprio diritto all'ottenimento del contributo.

PER I SOPRA INDICATI MOTIVI

il sottoscritto Paolo ROSSI,

CHIEDE

- **IN VIA PRINCIPALE** l'accoglimento della presente istanza con il contestuale riconoscimento del contributo previsto dall'art. 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;
- **IN VIA SUBORDINATA** di volere procedere ad informare compiutamente e dettagliatamente il sottoscritto contribuente istante sulle motivazioni di scarto, in modo da potere

ottemperare in maniera adeguata al fine dell'ottenimento del contributo.
Novara lì, 18 novembre 2020
Paolo ROSSI



Esempio 2

All'Agenzia delle Entrate

Direzione Provinciale di Novara

Ufficio territoriale di Novara

RICHIESTA DI REVISIONE IN AUTOTUTELA

Il sottoscritto _____,

Premesso che

- Lo scrivente ha presentato, nei termini, in data 7 luglio 2020, istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19», Protocollo Richiesta: _____, (Allegato 1),
- l'istanza era conforme alle disposizioni di cui al Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020,
- a seguito di verifica sulla pagina dedicata l'istanza risulta SCARTATA per non meglio precisati "Controlli Contabili"

Considerato che:

- in base a quanto definito dalla risoluzione 11 ottobre 2020, n. 65/E, ad oggetto "*Contributo a Fondo Perduto di cui all'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 - istanze di autotutela*", il contribuente "*può presentare istanza volta alla revisione, in autotutela, dell'esito di rigetto o dell'entità del contributo erogato sulla base di quella già inviata all'Agenzia delle entrate nel periodo di vigenza del processo*".

chiede

- **IN VIA PRINCIPALE** l'accoglimento della presente istanza con il contestuale riconoscimento del contributo previsto dall'art. 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;
- **IN VIA SUBORDINATA** di volere procedere ad informare compiutamente e dettagliatamente il sottoscritto contribuente istante sulle motivazioni di scarto, in modo da potere ottemperare in maniera adeguata al fine dell'ottenimento del contributo.

Lo scarto risulta illegittimo per i motivi esposti nella seguente nota esplicativa (così come indicato nella risoluzione dell'11 ottobre 2020, n. 65/E) e che verranno anche meglio specificati tramite i documenti allegati.

In forza di tale motivazione assolutamente generica il Contribuente non viene posto nelle condizioni di potere dedurre in maniera chiara, puntuale e precisa su cosa venga basata la motivazione "controlli contabili" e, pertanto, lo stesso Contribuente non viene messo nelle condizioni di conoscere quale prova, o documentazione, idonea produrre per dimostrare il proprio diritto all'ottenimento del contributo.

La circolare 13 giugno 2020, n. 15/E, ha fornito i chiarimenti in merito alla fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19».

Successivamente, l'Agenzia delle entrate è tornata nuovamente a produrre informazioni su ulteriori temi, riferiti alla misura agevolativa, con la circolare del 21 luglio 2020, n. 22/E.

È opportuno innanzitutto ricordare che il contributo a fondo perduto di cui al predetto articolo 25 non è concesso "*tout court*", poiché, per i soggetti che hanno iniziato l'attività prima del 2019, sono richiesti due requisiti:

- il primo di carattere dimensionale, poiché nell'esercizio 2019 devono essere stati realizzati ricavi o compensi non superiori ad euro 5.000.000;

- il secondo, invece, riguarda l'effettivo impatto economico derivante dall'emergenza sanitaria, in quanto è richiesto che il fatturato o i corrispettivi del mese di aprile 2020 siano inferiori ai due terzi del fatturato o dei corrispettivi realizzati nello stesso mese del 2019.

Se appare chiaro che lo Scrivente non abbia superato il limite dimensionale, relativamente all'annualità considerata, come da dichiarazioni fiscali presentate, si ritiene necessario fornire maggiori informazioni relativamente al secondo punto.

Per dimostrare il decremento, stante l'assenza nell'ordinamento IVA di una nozione di fatturato (vi è quella di volume d'affari), le istruzioni al modello e la predetta circolare n. 15/E del 2020 forniscono alcune indicazioni che, in parte, erano già state anticipate nei precedenti documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate in relazione ad altre disposizioni che richiedono il decremento di tale parametro (ad esempio, la circolare Agenzia delle entrate n. 8/E del 2020 per la sospensione di alcuni versamenti).

Nel confermare che si deve tenere conto del momento di effettuazione (vedi art. 6 del D.P.R. n. 633/1972), le istruzioni messe a disposizione precisano in primo luogo che *"si deve aver riguardo alle fatture relative ad operazioni effettuate nel mese di aprile (2019 e 2020), ivi comprese eventuali fatture differite emesse nel mese di maggio ma riferite ad operazioni di aprile (circonstanza del tutto residuale, tenendo conto che normalmente la fattura differita riporta la data dell'ultimo giorno del mese di riferimento dei Ddt emessi)"*, come peraltro illustrato anche dalla circolare n. 22/E/2020.

Dal combinato disposto degli articoli e dei documenti citati emerge, quindi, che le operazioni da considerare per il calcolo del fatturato sono quelle che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020), in cui affluiscono i dati in relazione proprio alla "data di effettuazione" dell'operazione stessa.

Appare pertanto evidente, come sottolineato dalla circolare n. 15/E del 2020, che la data da considerare è:

- per le fatture immediate: la data della fattura (per la fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>);
- per i corrispettivi: la data del corrispettivo giornaliero;
- per la fattura differita: la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (per la fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>).

In dettaglio le operazioni rilevanti devono essere così individuate:

1) le fatture

- a. immediate, relative alle operazioni effettuate nel mese di aprile (2019 e 2020);
- b. differite, emesse nel mese di maggio, riferite alle operazioni di aprile;

2) le note di variazione, emesse a norma dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, con data aprile;

3) le cessioni di beni ammortizzabili (di norma escluse dal volume d'affari);

4) i corrispettivi, al netto dell'IVA ovvero al lordo dell'IVA per quelle operazioni riferite alla ventilazione ovvero a regime del margine o delle agenzie di viaggio.

Ai fini del calcolo del fatturato, la Circolare n. 22/E, citando la precedente circolare 9/E/2020 ribadisce che le operazioni fuori campo IVA - eventualmente fatturate dal contribuente per certificare un ricavo o un compenso, devono essere incluse nel calcolo del fatturato se hanno partecipato alla liquidazione del periodo di riferimento.

Si precisa, a questo punto, che la Società Scrivente svolge l'attività prevalente di "Commercio al dettaglio di libri nuovi" in esercizi di vicinato e di medie dimensioni.

[...]

Fatte queste dovute considerazioni si procede ad esaminare il calcolo del "Fatturato" per i mesi di aprile 2019 e 2020. Per completezza di informazione si allega il dettaglio del calcolo con l'evidenza dei documenti riportati (*Allegato 2*).

FATTURATO	apr-19	apr-20
TOTALE	219.990,18	7.852,30
Documenti IVA emessi	25.186,39	2.201,88
Corrispettivi	194.803,79	5.650,42

È chiaro che l'Ufficio, nel caso in cui abbia confrontato esclusivamente le LIPE inviate (*Allegati 3 e 4*), abbia potuto riscontrare dei dati diversi rispetto a quelli inviati dal contribuente nell'istanza in oggetto. La maggior parte degli importi utili ai fini del calcolo del "Fatturato", così come determinato nella circolare n. 13/E del 2020, non rientra, giustamente, tra i totali richiesti ed esposti nei modelli LIPE.

Per opportuna verifica, si allegano anche le liquidazioni IVA dei mesi di aprile 2019 ed aprile 2020, in modo che codesto spettabile Ufficio possa analizzare puntualmente i dati inseriti ed utili ai fini della quantificazione del calo di fatturato subito nel mese di aprile 2020, rispetto allo stesso periodo dell'annualità precedente (*Allegati 5 e 6*).

Allo stesso modo, ai fini del collegamento con i dati riportati nelle liquidazioni IVA, vengono allegati anche i registri IVA relativi alle mensilità indicate (*Allegati 7 e 8*).

Lo Scrivente rimane a disposizione per fornire ulteriori chiarimenti e memorie integrative.

Allegati:

Allegato 1 – Ricevuta scarto presentazione istanza
 Allegato 2 – Prospetto calcolo riduzione del fatturato dettagliato
 Allegato 3 – LIPE 2019
 Allegato 4 – LIPE 2020
 Allegato 5 – Liquidazione IVA aprile 2019
 Allegato 6 – Liquidazione IVA aprile 2020
 Allegato 7 – Registro IVA aprile 2019
 Allegato 8 – Registro IVA aprile 2020
 Documento di identità del legale rappresentante
 Luogo e data _____ Firma (leggibile) _____



Riferimenti normativi

- D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 1;
- Provv. 10 giugno 2020, n. 230439;
- D.L. 19 maggio 2020, n. 34, art. 25;
- Risoluzione 11 ottobre 2020, n. 65/E;
- Circolare 21 luglio 2020, n. 22/E;
- Circolare 13 giugno 2020, n. 15/E.