

# CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO EX DL 34/2020

L'art. 25 del DL 34/2020 prevede un contributo a fondo perduto per imprese e lavoratori autonomi con ricavi/compensi 2019 non superiori a 5 milioni di euro che abbiano subito un calo del fatturato/compensi dovuto all'emergenza epidemiologica. Modalità e termini di presentazione sono stati definiti con provv. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439. Con la circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n. 15 sono stati forniti i primi chiarimenti.

Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO<sup>1</sup>

## 1 PREMESSA

L'art. 25 del DL 19.5.2020 n. 34, al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica, ha previsto il riconoscimento di un contributo a fondo perduto proporzionato alle perdite di fatturato/compensi subiti nel mese di aprile.

### **Accesso non automatico**

Al fine di beneficiare del contributo, occorre presentare apposita istanza dal 15.6.2020 al 13.8.2020<sup>2</sup>.

### **Chiarimenti ufficiali**

Con la circ. 13.6.2020 n. 15, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti.

<sup>1</sup> p.alberti@eutekne.it; a.cotto@eutekne.it.

<sup>2</sup> Si veda il successivo § 5.

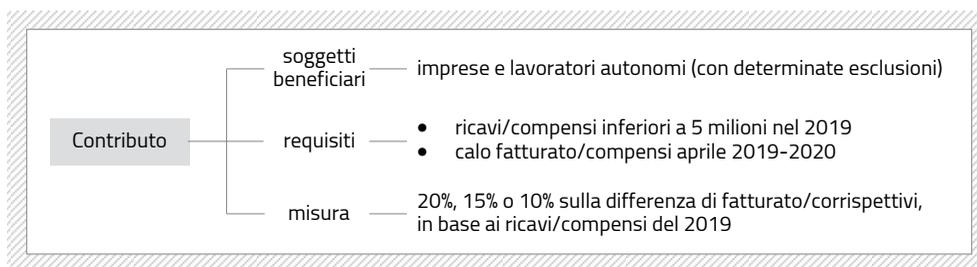


Fig. 1 - Contributo a fondo perduto per piccole imprese e lavoratori autonomi

## 2 AMBITO SOGGETTIVO

### 2.1 SOGGETTI BENEFICIARI

L'art. 25 del DL 34/2020 riconosce il contributo a fondo perduto a favore "dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA".

La norma appare tecnicamente imprecisa e potrebbe leggersi nel senso che il contributo spetta ai titolari di:

- reddito d'impresa;
- reddito di lavoro autonomo;
- reddito agrario.

Tale impostazione risulta confermata dall'Agenzia delle Entrate, secondo la quale sono ammessi al beneficio<sup>3</sup>:

- gli imprenditori individuali<sup>4</sup>, le società in nome collettivo e in accomandita semplice, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- i soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producono reddito d'impresa;
- gli enti e società indicati nell'art. 73 co. 1 lett. a) e b) del TUIR (tra cui società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata);
- gli enti non commerciali (art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR) che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'art. 55 del TUIR, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- le stabili organizzazioni nel territorio di soggetti non residenti (art. 73 co. 1 lett. d) del TUIR);
- le persone fisiche e le associazioni di cui all'art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR.

<sup>3</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n.15, § 1.

<sup>4</sup> Potrebbero quindi beneficiare dell'agevolazione le persone fisiche esercenti attività commerciale, ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali.

### **Società tra professionisti**

Secondo la circ. 15/2020 (§ 1), rientrano tra i destinatari del contributo anche le società tra professionisti<sup>5</sup>.

Secondo l'Agenzia, rilevarebbe la circostanza che il reddito prodotto dalle stesse si qualifica come reddito d'impresa<sup>6</sup>, "*indipendentemente dal fatto che i soci ricadano o meno*" nelle ipotesi di esclusione di cui al co. 2 dell'art. 25 del DL 34/2020.

A ben vedere, posto che il *bonus* si applica anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo, la qualifica reddituale dovrebbe risultare irrilevante ai fini dell'accesso al contributo, senza dimenticare che, ove la STP fosse costituita nella forma di società semplice, il reddito dalla stessa prodotto non potrebbe qualificarsi come reddito d'impresa, ma sarebbe invece pacificamente di lavoro autonomo.

### **Associazioni professionali**

La circolare non interviene espressamente sulle associazioni professionali<sup>7</sup> di professionisti iscritti a Cassa, che ai sensi del successivo co. 2 dell'art. 25 sono esclusi dall'agevolazione<sup>8</sup>.

Nel documento di prassi, tuttavia, si desume in più punti che l'eventuale esclusione dei soci dal contributo non incide sul diritto della società a percepirlo. È il caso, ad esempio, dei soci di una società che siano anche dipendenti della stessa. Il co. 2 dell'art. 25 del DL 34/2020 esclude espressamente i lavoratori dipendenti dal contributo, ma, secondo l'Agenzia, la società "*avrà la facoltà di fruire del contributo a fondo perduto COVID-19, sussistendone gli ulteriori requisiti*". Non si vede quindi come analogo principio non possa operare anche per gli studi associati composti da professionisti iscritti a Cassa.

### **Regimi contabili**

La norma non subordina il riconoscimento del contributo all'adozione di particolari regimi d'imposta o contabili da parte dei soggetti interessati.

Come chiarito dalla circ. 15/2020, la spettanza del contributo prescinde dal regime contabile adottato.

### **Regime forfetario**

Posto che la norma non prevede distinzioni in ordine al regime fiscale adottato dai soggetti beneficiari, possono beneficiare dell'agevolazione, ad esempio, anche i soggetti in regime forfetario<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Dovrebbero rientrare nell'ambito applicativo anche le società tra avvocati e le società di ingegneria, anche se sul punto alcuni commentatori hanno espresso dubbi (cfr. Micardi F. "Il paradosso delle STP", *Il Sole - 24 Ore*, 16.6.2020, p. 29).

<sup>6</sup> Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 7.5.2018 n. 35.

<sup>7</sup> Viene comunque precisato (§ 1) che sono ammessi al beneficio tanto le persone fisiche quanto le associazioni di cui all'art. 5 co. 3 lett. c) del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR.

<sup>8</sup> Cotto A. "Contributo a fondo perduto anche agli studi associati", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.5.2020.

<sup>9</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n.15, § 1. Del resto, la tabella riportata nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza in merito ai dati rilevanti ai fini della verifica del limite di 5 milioni di euro per i ricavi/compensi 2019 fa infatti espresso riferimento anche al quadro LM.

**Società cooperative**

Sono ricomprese le imprese esercenti attività agricola o commerciale, anche se svolte in forma di impresa cooperativa<sup>10</sup>.

**2.2 ESCLUSIONI**

A norma dell'art. 25 co. 2 del DL 34/2020, il contributo a fondo perduto non spetta:

- ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza telematica all'Agenzia delle Entrate;
- agli enti pubblici di cui all'art. 74 del TUIR<sup>11</sup>;
- ai soggetti di cui all'art. 162-*bis* del TUIR (intermediari finanziari e società di partecipazione);
- ai contribuenti che hanno diritto alla percezione<sup>12</sup> delle indennità previste dagli artt. 27 e 38 del DL 18/2020<sup>13</sup>;
- ai lavoratori dipendenti<sup>14</sup>;
- ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai DLgs. 30.6.94 n. 509 e 10.2.96 n. 103.

**2.2.1 Professionisti**

La norma esclude dall'agevolazione sia i liberi professionisti titolari iscritti alla Gestione separata INPS che i professionisti iscritti alle casse private (es. avvocati, commercialisti, architetti, ecc.).

Con specifico riferimento all'art. 27, l'Agenzia non sembra considerare che alcuni professionisti iscritti alla gestione separata non possono beneficiare dell'indennità *ex art.* 27 in

<sup>10</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n.15, § 1.

<sup>11</sup> Organi e amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, dei Comuni, delle unioni di comuni, dei consorzi tra enti locali, delle associazioni e degli enti gestori di demanio collettivo, delle comunità montane, delle province e delle regioni.

<sup>12</sup> Quindi a prescindere dell'effettiva percezione.

<sup>13</sup> Si tratta, rispettivamente, dei soggetti iscritti alla gestione separata INPS e dei lavoratori dello spettacolo (si veda Rivetti P. "Bonus per autonomi, collaboratori e dipendenti", in AA.VV. "Novità del decreto «Rilancio»", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 22, 2020, p. 35 ss.). Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 15/2020 (§ 1), l'intento di tale esclusione è quella di non determinare la sovrapposizione delle due agevolazioni.

Secondo la circ. 15/2020, sono esclusi "i lavoratori dello spettacolo iscritti al Fondo pensioni dello spettacolo, che abbiano almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo e che abbiano prodotto nel medesimo anno un reddito non superiore a 50.000 euro". Questo passaggio potrebbe lasciare intendere che gli stessi lavoratori esclusi dall'indennità, potrebbero beneficiare del contributo. Si tratterebbe però di una conclusione non pienamente coerente sul piano sistematico che meriterebbe una conferma di fonte ufficiale.

Possono richiedere il contributo artigiani e commercianti a cui spettavano le indennità di cui all'art. 28 del DL 18/2020 (cfr. anche Prioschi M. "Terza tranche per gli autonomi", *Il Sole - 24 Ore*, 12.6.2020, p. 8).

<sup>14</sup> Anche se la formulazione letterale della norma e, in particolare, l'utilizzo della congiunzione "nonché" potrebbe suscitare dubbi interpretativi, il richiamo ai lavoratori dipendenti ha portata generalizzata. Tale soluzione, confermata anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, appare la più coerente dal punto di vista sistematico, non essendoci ragione per escludere i soli lavoratori dipendenti iscritti alla casse previdenziali private.

quanto titolari di pensione. Non è chiaro se si tratti di una semplificazione espositiva ovvero se l'Agenzia, valorizzando la *ratio* complessiva degli interventi di sostegno legati all'emergenza COVID-19, abbia voluto affermare l'esclusione dal beneficio di cui sopra di tutti i professionisti iscritti alla gestione separata<sup>15</sup>.

Il riferimento fatto dalla norma ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo risulterebbe così svuotato<sup>16</sup>, ponendo la questione di chi possa effettivamente beneficiare del contributo a fondo perduto tra i soggetti "*esercanti attività di lavoro autonomo*", oltre a quanto riportato con riferimento agli studi associati.

Potrebbe essere il caso dei titolari di redditi di lavoro autonomo "assimilati" di cui all'art. 53 co. 2 lett. b) del TUIR, derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, ma tale tipologia di attività risulta essere fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 5 co. 2 del DPR 633/72 e quindi il possesso di partita IVA richiesto dal decreto non sarebbe riferibile a tale attività.

La questione dovrebbe essere auspicabilmente riconsiderata in sede di conversione del decreto, dal momento che una simile impostazione appare non sostenibile sul piano costituzionale, soprattutto in relazione a quei professionisti esclusi da ogni forma di sostegno.

### 2.2.2 Redditi diversi

Sono esclusi gli enti e le persone fisiche che producono redditi non inclusi tra quelli d'impresa o agrario (o di lavoro autonomo), come ad esempio coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'art. 67 del TUIR<sup>17</sup>.

### 2.2.3 Dipendenti

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 15/2020, si sofferma anche sull'esclusione prevista dal co. 2 dell'art. 25 per i lavoratori dipendenti con una soluzione, apprezzabile nella sua finalità di ampliare l'ambito soggettivo della disposizione, ma che lascia alcuni dubbi in ordine alla sua coerenza con la formulazione legislativa.

Secondo la circolare, il co. 2 conterrebbe una disposizione di chiusura finalizzata a stabilire che il contributo non spetta ai soggetti i cui redditi sono unicamente riconducibili allo *status* di "lavoratore dipendente". Come ciò possa avvenire, considerato che la norma non si applica ai titolari di reddito di lavoro dipendente, l'Agenzia non lo precisa.

Viene tuttavia affermato che le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo (o siano titolari di reddito agrario) e che sono anche lavoratori dipendenti possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 in relazione alle predette attività, ove ammesse al contributo.

Inoltre, viene affermato, come anticipato, che ciò vale anche nel caso di soci lavoratori dipendenti. Pertanto, ad esempio, nell'ipotesi in cui i soci di una società assumano anche

<sup>15</sup> Si veda Alberti P., Cotto A. "Contributo a fondo perduto anche per le società tra professionisti", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.6.2020.

<sup>16</sup> Cotto A., Zanetti E. "Professioni ordinistiche fuori dal contributo a fondo perduto", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 19.5.2020.

<sup>17</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n.15, § 1.

il ruolo di dipendenti della medesima, quest'ultima avrà la facoltà di fruire del contributo a fondo perduto COVID-19, sussistendone gli ulteriori requisiti.

Tali considerazioni, come evidenziato dalla stessa circolare, valgono anche nell'ipotesi di un soggetto persona fisica che esercita un'attività d'impresa o di lavoro autonomo (o sia titolare di reddito agrario) e che contestualmente abbia lo *status* di pensionato.

#### 2.2.4 Svolgimento di più attività

In considerazione della formulazione dell'art. 25 co. 1 del DL 34/2020 che menziona espressamente "*i soggetti esercenti attività (...)*", la fruizione del contributo a fondo perduto è destinata al singolo contribuente, a prescindere dalla circostanza che eserciti contestualmente più di un'attività ammissibile alla fruizione del contributo (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti)<sup>18</sup>.

Nel caso in cui un soggetto esercita attività d'impresa (o sia titolare di reddito agrario) e contestualmente rientri in una delle categorie di esclusione prevista al co. 2 dell'art. 25 del decreto Rilancio, lo stesso può comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 in relazione alle attività ammesse al contributo stesso (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti).

#### 2.2.5 Cessazione dell'attività alla data di presentazione dell'istanza

Sono, in ogni caso, esclusi i contribuenti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, quindi, non è consentito presentare l'istanza di accesso "*per soggetti per i quali la relativa partita IVA è stata cessata*".

#### Imprese in liquidazione

In assenza di chiarimenti ufficiali, si pone il dubbio sulla possibilità di accedere al contributo per i soggetti in liquidazione ordinaria.

In passato, con riferimento all'agevolazione Tremonti, l'Agenzia delle Entrate aveva escluso dal beneficio le imprese in liquidazione, dal momento che lo stato di tali imprese era in contrasto con la *ratio* della normativa diretta ad incentivare gli investimenti.

Nel caso in esame, invece, la norma vuole compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari derivanti dalla pandemia.

Pertanto, la concessione del beneficio non sembrerebbe incompatibile con la *ratio* del contributo.

Tale conclusione sembra confermata anche dalla circ. 15/2020 e dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che prevede controlli specifici solo sul fatto che la partita IVA sia attiva<sup>19,20</sup>.

#### Cessazione dell'attività dopo l'erogazione del contributo

La circolare (§ 1) chiarisce che qualora successivamente all'erogazione del contributo a fondo perduto, il soggetto beneficiario – esercente attività d'impresa o di lavoro au-

<sup>18</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n.15, § 1.

<sup>19</sup> Analoga conclusione dovrebbe valere per le attività concesse in affitto d'azienda per cui non è stata cancellata la partita IVA.

<sup>20</sup> Sul tema si veda anche Liburdi D., Sironi M. "La Liquidazione è spartiacque", *Italia Oggi*, 12.6.2020, p. 28.

tonomo, società o altro ente percettore – cessi l'attività, lo stesso non è tenuto alla restituzione del contributo (fatte salve le condizioni sottese al recupero dello stesso).

### 2.3 INIZIO DELL'ATTIVITÀ PRIMA DELL'1.5.2020

Pur in assenza di una previsione espressa nel decreto, il contributo spetta ai soggetti che hanno iniziato l'attività in data antecedente l'1.5.2020 (provv. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439, § 4.2).

Pertanto, come precisato dalle istruzioni per la compilazione dell'istanza, il contributo non spetta se il richiedente ha una partita IVA con data di inizio attività successiva al 30.4.2020, poiché la norma stabilisce che il contributo è finalizzato a sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "COVID-19"<sup>21</sup>.

L'unica eccezione prevista dalle istruzioni riguarda il caso dell'erede che ha aperto una partita IVA per proseguire l'attività del *de cuius* (soggetto persona fisica) titolare di partita IVA prima di tale data.

### 2.4 IMPRESE IN DIFFICOLTÀ AL 31.12.2019

Secondo il provv. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439 (§ 8), *"il contributo a fondo perduto è erogato nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione 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 modifiche"*.

La circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n. 15 (§ 7) afferma che, sulla base del Quadro temporaneo, l'aiuto non può essere concesso alle imprese che si trovavano già in difficoltà il 31.12.2019, in base alla definizione comunitaria<sup>22</sup>.

Secondo la definizione ivi rinvenibile, si intende "impresa in difficoltà" un'impresa che soddisfa almeno una delle seguenti circostanze:

- nel caso di una società a responsabilità limitata (diversa da una PMI costituitasi da meno di 3 anni), qualora abbia perso più di metà del capitale sociale sottoscritto a causa delle perdite cumulate<sup>23</sup>. Ciò si verifica quando la deduzione delle perdite cumulate dalle riserve (e da tutte le altre voci generalmente considerate come parte dei fondi propri della società) dà luogo a un importo cumulativo negativo superiore alla metà del capitale sociale sottoscritto;

<sup>21</sup> Ad avviso della circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, § 2.1, possono rientrare nell'ambito di applicazione del beneficio in esame i soggetti costituiti fino al 30.4.2020 (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti) in considerazione della circostanza che la formulazione del contributo prevede che il requisito relativo alla riduzione del fatturato e dei corrispettivi si determini in relazione al mese di aprile 2020 (rispetto al mese di aprile 2019).

<sup>22</sup> Il Quadro temporaneo fa riferimento alla nozione di impresa in difficoltà di cui all'art. 2 punto 18 del regolamento della Commissione (UE) 17.6.2014 n. 651/2014. La circolare precisa che qualsiasi riferimento nel quadro temporaneo alla definizione di "impresa in difficoltà" di cui all'art. 2 punto 18 del regolamento (UE) 651/2014 deve essere inteso come riferimento alle definizioni contenute rispettivamente nell'art. 2 punto 14 del regolamento (UE) 702/2014 e nell'art. 3 punto 5 del regolamento (UE) 1388/2014.

<sup>23</sup> In assenza di ulteriori precisazioni, dovrebbe prevalere un criterio sostanzialistico in base al quale rilevano ai fini in esame anche le perdite formatesi nel 2019 pur in assenza di un bilancio approvato alla data di presentazione dell'istanza.

- nel caso di una società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società (diversa da una PMI costituitasi da meno di 3 anni), qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, a causa di perdite cumulate;
- qualora l'impresa sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori;
- qualora l'impresa abbia ricevuto un aiuto per il salvataggio e non abbia ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia, o abbia ricevuto un aiuto per la ristrutturazione e sia ancora soggetta ad un piano di ristrutturazione;
- nel caso di una impresa diversa da una PMI, qualora negli ultimi 2 anni il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5 e il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (EBIT-DA/interessi) sia stato inferiore a 1,0.

### Regime de minimis

Come confermato dal Quadro temporaneo per le misure di aiuti di Stato, le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche della stessa. Le misure temporanee di aiuto di cui alla presente comunicazione possono essere cumulate con gli aiuti previsti dai regolamenti "de minimis" o dai regolamenti di esenzione per categoria a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti<sup>24</sup>.

Nel caso in cui un'impresa versi in difficoltà economica al 31.12.2019 sorge il dubbio se per tali imprese si possa applicare il regime *de minimis*.

Contro tale soluzione depone la circostanza che il regolamento UE 18.12.2013 n. 1407 relativo a tali tipologie di aiuti impone allo Stato membro di informare l'impresa circa il carattere "de minimis" della sovvenzione, facendo esplicito riferimento allo stesso regolamento.

## 3 REQUISITI

Il contributo spetta ai soggetti sopra richiamati a condizione che:

- i ricavi/compensi non siano superiori a 5 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari");
- sussista un calo di fatturato/corrispettivi.

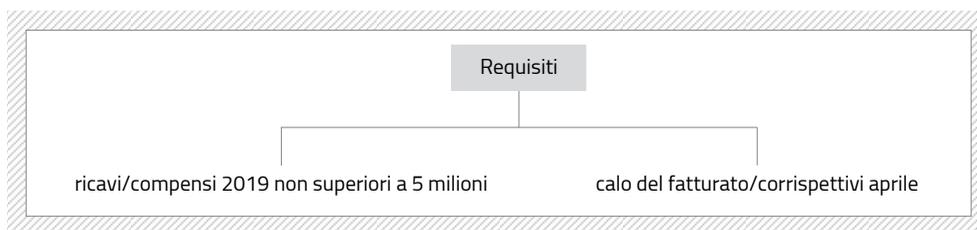


Fig. 2 - Condizioni per beneficiare del contributo a fondo perduto

<sup>24</sup> Si veda il successivo § 5.6.

### 3.1 LIMITE DI 5 MILIONI DI RICAVI/COMPENSI

Il contributo spetta esclusivamente a:

- i soggetti esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo con ricavi di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR o compensi di cui all'art. 54 co. 1 del 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 (quindi "2019" per i soggetti "solari"<sup>25</sup>);
- i titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR con volume d'affari nell'anno 2019 non superiore a 5 milioni di euro<sup>26</sup>.

#### 3.1.1 Esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo

Per i soggetti esercenti attività d'impresa occorre quindi tener conto dei ricavi di cui all'art. 85 co. 2 lett. a) e b) del TUIR, ossia:

- i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa
- i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili – esclusi quelli strumentali – acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Per i titolari di attività di lavoro autonomo, rilevano i compensi di cui all'art. 54 co. 1 del TUIR, ossia i compensi in denaro o in natura percepiti nell'esercizio dell'arte o della professione, conteggiati al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali a carico del cliente e addebitati in fattura dal professionista.

La soglia dei ricavi va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione<sup>27</sup>.

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 15/2020 (§ 2), a prescindere dalle modalità di determinazione del reddito, ai fini della determinazione della soglia, in linea di principio, non sono inclusi gli altri componenti positivi di reddito, disciplinati da articoli diversi dagli artt. 85 co. 1 lett. a) e b) e 54 co. 1 del TUIR.

Sarebbero quindi escluse, ad esempio, eventuali plusvalenze ex art. 86 del TUIR.

Per ragioni di semplificazione, occorre fare riferimento ai seguenti campi della dichiarazione dei redditi 2020 (redditi 2019), come indicato nelle istruzioni alla compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo (così circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, § 2).

Modello dichiarativo	Ricavi/Compensi	Regime	Puntamenti
REDDITI PF	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 2
	Compensi		RE2, col. 2

<sup>25</sup> Per i soggetti non solari occorre fare riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19.5.2020, vale a dire il periodo d'imposta in corso al 19.5.2019 (come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 14/2020 ancorché nell'ambito del diverso credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, in cui è previsto il medesimo requisito).

<sup>26</sup> In tal senso le istruzioni per la compilazione dell'istanza. Cfr. successivo § 3.1.2.

<sup>27</sup> La circ. 15/2020 (§ 2) richiamata la circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8.

Modello dichiarativo	Ricavi/Compensi	Regime	Puntamenti
<i>segue</i>	Ricavi/Compensi	Regime L. 190/2014	Da LM22 a LM27, col. 3
	Ricavi/Compensi	Regime DL 98/2011	LM2
REDDITI SP	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 5
	Compensi		RE2
REDDITI SC	Ricavi		RS107, col. 2
REDDITI ENC	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS111
		Contabilità semplificata	RG2, col. 7
		Regime forfetario art. 145 TUIR	RG4, col. 2
		Contabilità pubblica	RC1
	Compensi		RE2

Tuttavia, considerato che la maggior parte dei soggetti non avranno ancora presentato il modello REDDITI 2020 alla data di presentazione dell'istanza, sarà necessario un controllo *ex post*<sup>28</sup>.

#### Regime forfetario

Per i soggetti aderenti al regime forfetario di cui alla L. 190/2014, l'Agenzia delle Entrate<sup>29</sup> ricorda che i dati rilevanti per il calcolo del contributo a fondo perduto – fatturato e corrispettivi nei mesi di aprile 2019 e 2020 e ricavi conseguiti nel 2019 (come rappresentato nella tabella precedente) – sono comunque nella disponibilità dei contribuenti.

#### Svolgimento di più attività

Se il soggetto svolge più attività, il limite dei 5 milioni di euro per l'accesso al beneficio riguarda la somma dei ricavi/compensi riferiti a tutte le attività esercitate ammesse al contributo<sup>30</sup>.

Nel caso in cui un soggetto eserciti attività d'impresa (o titolare di reddito agrario) e contestualmente rientri in una delle ipotesi di esclusione previste al co. 2 dell'art. 25 del DL 34/2020, per determinare la soglia dei ricavi è necessario fare riferimento alla somma di ricavi e compensi di tutte le attività esercitate ammesse al contributo (con l'esclusione pertanto di quelli relativi alle attività ricomprese nel predetto co. 2)<sup>31</sup>.

#### Erede

Posto che il contributo spetta anche all'erede che prosegue l'attività della persona fisica deceduta, nel caso di prosecuzione avvenuta nel corso dell'anno 2019, l'erede dovrà de-

<sup>28</sup> Nell'istanza comunque dovrà soltanto essere indicata la fascia di ricavi/compensi del 2019 e non il dato puntuale. Si veda il successivo § 5.

<sup>29</sup> Circ. 15/2020, § 2.

<sup>30</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, § 1.

<sup>31</sup> Tale regola vale anche ai fini del calcolo della riduzione del fatturato (circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, § 1).

terminare l'ammontare dei ricavi e compensi dell'anno 2019 con riferimento alle dichiarazioni dei redditi del deceduto e dell'erede<sup>32</sup>.

### 3.1.2 Soggetti titolari di reddito agrario

Con riferimento al requisito della soglia massima di ricavi, le istruzioni per la compilazione dell'istanza e la circ. 15/2020 risultano contraddittorie.

Secondo le istruzioni, per i soggetti titolari di reddito agrario e attività agricole connesse, persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali, in luogo dell'ammontare dei ricavi, occorre considerare l'ammontare del volume d'affari (campo VE50 del modello di dichiarazione IVA 2020).

Qualora il dichiarante non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA, allora potrà essere considerato l'ammontare complessivo del fatturato del 2019.

In caso il richiedente abbia altre attività commerciali o di lavoro autonomo, occorre considerare la sommatoria del volume d'affari di tutti gli intercalari della dichiarazione IVA<sup>33</sup>.

Secondo la circ. 15/2020 (§ 2), il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo a:

- i ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31.12.2019 (per i soggetti "solari");
- ovvero, in mancanza di scritture contabili, al volume d'affari relativo al medesimo periodo d'imposta ai sensi dell'art. 20 del DPR 633/72 conseguito nell'anno 2019.

Quindi, stando alle istruzioni (indicazione che si ritiene corretto seguire) si deve fare riferimento al volume d'affari, mentre secondo la circolare occorre avere riguardo alle scritture contabili.

### 3.1.3 Rivenditori di giornali e distributori di carburanti

Secondo l'Agenzia delle Entrate, ai fini della determinazione della soglia massima di ricavi, occorre fare riferimento alla nozione determinata secondo le modalità di cui all'art. 18 co. 10 del DPR 600/73 per:

- i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici;
- i distributori di carburante e rivendita di tabacchi e beni di monopolio.

In sintesi, nei casi sopraesposti, al fine di rispettare la *ratio* della disposizione normativa volta a determinare l'ambito di applicazione del contributo a fondo perduto, l'ammontare dei ricavi o compensi da confrontare con la soglia in commento deve essere determinata al netto del prezzo corrisposto al fornitore<sup>34</sup>.

### 3.1.4 Raggiungimento ad anno - Inapplicabilità

L'Agenzia delle Entrate nelle istruzioni alla compilazione dell'istanza e nella circ. 15/2020 (§ 2) ha affermato che, per i soggetti costituiti a partire dal 2019, in assenza di disposizioni

<sup>32</sup> Guida Agenzia delle Entrate "Contributo a fondo perduto", giugno 2020, p. 5.

<sup>33</sup> Cfr. istruzioni per la compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo.

<sup>34</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, § 2.

sul punto, non deve essere effettuato alcun ragguaglio ad anno ai fini del possesso del requisito dei ricavi non superiori a 5 milioni di euro.

Pertanto, ad esempio, rientra nell'ambito di applicazione del contributo un soggetto costituito a giugno 2019 che ha conseguito un ammontare complessivo di ricavi nel 2019 pari a 3 milioni.

### 3.2 RIDUZIONE DEL FATTURATO/CORRISPETTIVI

Il contributo a fondo perduto spetta a condizione 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.

Ad esempio, in caso di fatturato aprile 2019 pari a 10.000,00 euro, il fatturato di aprile 2020 dovrà essere inferiore a 6.667. Si veda l'esempio riportato nella seguente tabella<sup>35</sup>:

Aprile 2019	2/3 Aprile 2019	Aprile 2020	Contributo
10.000	6.667	1.000	Spetta
10.000	6.667	7.000	Non spetta

#### 3.2.1 Esclusioni

Il contributo spetta anche in assenza del requisito del calo del fatturato/corrispettivi per:

- i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019;
- i soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio dei Comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto al 31.1.2020 (data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19)<sup>36</sup>.

In altri termini, per tali soggetti il contributo spetta sempre, anche se, ad esempio, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 sia pari a zero<sup>37</sup>.

#### Soggetti che hanno iniziato l'attività dall'1.1.2019 al 30.4.2020 - Momento di inizio attività

L'Agenzia delle Entrate non ha fornito chiarimenti puntuali in merito all'individuazione del momento di inizio dell'attività.

Un riferimento si trova nelle specifiche tecniche, in cui, con riferimento alla compilazione della casella relativa all'attività iniziata dopo il 31.12.2018, viene affermato che *"l'impostazione del campo 13 del record B in presenza di una partita IVA del contribuente risultante attiva in data antecedente il 1° gennaio 2019 comporta lo scarto della istanza in fase di accoglienza"*.

Sembra quindi superato quanto precisato dalla stessa Agenzia con riferimento all'agevolazione Tremonti disposta dalla L. 383/2001<sup>38</sup> ove si era affermato che contava la da-

<sup>35</sup> Mutuata dalla guida Agenzia delle Entrate "contributo a fondo perduto", giugno 2020, p. 5.

<sup>36</sup> La lista di tali Comuni è riportata in calce alle istruzioni per la compilazione dell'istanza.

<sup>37</sup> Per il calcolo del contributo, si veda il successivo § 4.

<sup>38</sup> L'art. 4 co. 3 primo periodo della L. 383/2001, entrata in vigore in data 25.10.2001, stabiliva che l'incentivo fiscale si applicasse anche alle imprese e ai lavoratori autonomi *"in attività alla data di entrata in vigore della presente legge"*.

ta dell'atto costitutivo se "la società di capitali fosse risultata in seguito regolarmente iscritta nel registro delle imprese"<sup>39</sup>.

Viene invece confermato quanto affermato con riferimento agli imprenditori individuali<sup>40</sup>.

Come anticipato, il contributo non spetta se il richiedente ha una partita IVA con data di inizio attività successiva al 30.4.2020.

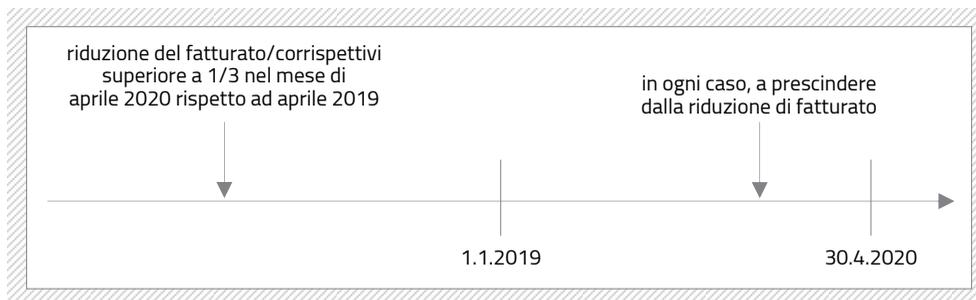


Fig. 3 - Rilevanza dell'inizio attività

### 3.2.2 Calcolo del fatturato e dei corrispettivi

Al fine di determinare l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi dei mesi di aprile 2020 e aprile 2019<sup>41</sup>, occorre fare riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 15/2020 (§ 2) dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020).

Secondo l'Agenzia sono quindi applicabili i chiarimenti forniti con la circ. Agenzia delle Entrate 9/2020 (§ 2.2.5 "Verifica della condizione del calo del fatturato" e 2.2.6 "Verifica della diminuzione del fatturato per contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente").

Pertanto:

- occorre considerare le operazioni eseguite e fatturate ad aprile che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione di tale mese, cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA;
- la data da prendere a riferimento per il calcolo del fatturato nel mese di aprile è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>)<sup>42</sup>;

<sup>39</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 20.3.2002 n. 93.

<sup>40</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 17.10.2001 n. 90, § 2.

<sup>41</sup> In linea generale, gli importi del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 e di aprile 2020 devono essere calcolati utilizzando un criterio omogeneo (guida Agenzia delle Entrate "Contributo a fondo perduto", giugno 2020, p. 6).

<sup>42</sup> Ad esempio, nel calcolo dell'ammontare del fatturato dei mesi di aprile 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di marzo 2020 e 2019, mentre an-

- per i contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente la verifica della diminuzione del fatturato e dei corrispettivi va fatta in relazione al solo mese di aprile<sup>43</sup>.

Anche se non espressamente richiamato, dovrebbe valere anche quanto affermato nel § 2.2.7 della citata circ. 8/2020, secondo la quale per gli autotrasportatori che, ai sensi dell'art. 74 co. 4 del DPR 633/72 possono annotare "le fatture emesse per le prestazioni [...] entro il trimestre solare successivo a quello di emissione", la verifica richiesta al fine di beneficiare del contributo dovrebbe essere eseguita con riferimento alle fatture ed i corrispettivi relativi alle operazioni eseguite nei mesi di aprile del 2019 e 2020. Tale soluzione è coerente con lo spirito della norma, che intende agevolare i contribuenti che, a seguito dell'emergenza epidemiologica e del blocco delle attività, hanno subito una riduzione delle operazioni effettuate nel mese di aprile 2020.

Secondo le istruzioni alla compilazione dell'istanza, valgono le seguenti indicazioni:

- devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione compresa tra il 1° e il 30 aprile, comprese le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile;
- occorre tenere conto delle note di variazione di cui all'art. 26 del DPR 633/72, con data aprile;
- i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22 del DPR 633/72, devono considerare l'ammontare globale dei corrispettivi (al netto dell'IVA) delle operazioni effettuate nel mese di aprile;
- concorrono a formare l'ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili;
- nei casi di operazioni effettuate in ventilazione ovvero con applicazione del regime del margine ovvero operazioni effettuate da agenzie di viaggio<sup>44</sup>, per le quali risulta difficoltoso il calcolo delle fatture e dei corrispettivi al netto dell'IVA, l'importo può essere riportato al lordo dell'IVA (sia con riferimento al 2019 che al 2020);
- per i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini IVA (es. le cessioni di tabacchi, giornali e riviste), all'ammontare delle operazioni fatturate e dei corrispettivi rilevanti ai fini IVA vanno sommati gli aggi relativi alle operazioni effettuate non rilevanti ai fini IVA<sup>45</sup>.

### Cessione di beni strumentali

Con una soluzione che suscita perplessità sul piano dell'equità<sup>46</sup>, l'Agenzia delle Entrate ritiene che concorrano a formare l'ammontare del fatturato anche le cessioni di beni am-

---

dranno incluse le fatture differite di aprile 2020 e 2019 emesse entro il 15.5.2020 e 2019 (circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n. 15, § 2).

<sup>43</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 8/2020, § 2.2.6.

<sup>44</sup> Le agenzie di viaggio sono menzionate solo nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza e non anche nell'ambito della circ. Agenzia delle Entrate 15/2020.

<sup>45</sup> Anche tale precisazione è riportata solo nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza e non viene ripresa dalla circ. Agenzia delle Entrate 15/2020.

<sup>46</sup> In senso contrario, si veda Caputo A., Tosoni G.P. "Fondo perduto, per il calcolo del fatturato non si considera l'IVA", *Il Sole - 24 Ore*, 16.6.2020, p. 29, secondo cui "La circolare conferma che concorrono a formare l'ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili ed è logico in quanto concor-

mortizzabili ancorché ai sensi del secondo periodo dell'art. 20 co. 1 del DPR 633/72, non concorrono alla determinazione del volume d'affari ai fini IVA.

Ne consegue che, se nel mese di aprile 2019 un'impresa ha ceduto un bene strumentale di significativo valore, la perdita di fatturato causata da tale cessione determina nel mese di aprile 2020 il diritto al contributo, in contrasto con la *ratio* della norma diretta a compensare le perdite generate dalla pandemia.

#### **Soggetti che esercitano più attività**

Con riferimento a coloro che esercitano contestualmente più attività ovvero producano nel medesimo periodo d'imposta reddito d'impresa e reddito di lavoro autonomo, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 dovrà tener conto di tutte le attività esercitate.

#### **Soggetti che non hanno l'obbligo di fatturazione**

Per i soggetti che non hanno obbligo di fatturazione occorre fare riferimento all'ammontare dei ricavi da determinare tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito<sup>47</sup>.

#### **Soggetti in regime forfetario**

Con riferimento ai soggetti forfetari, l'art. 1 co. 59 della L. 190/2014 dispone che i contribuenti in questione sono esonerati dal versamento dell'IVA e "da tutti i gli altri obblighi previsti" dal DPR 633/72.

I successivi documenti di prassi sul punto non sono risolutivi in ordine all'obbligo di fatturazione.

Ad esempio, nella circ. Agenzia delle Entrate 10/2016, § 4.1.1, si afferma che l'esclusione opera per gli obblighi contabili e dichiarativi, senza contemplare l'esonero dalla fatturazione, peraltro implicitamente richiamato in diversi punti della stessa circolare.

Sulla base di queste premesse, non è chiaro se i contribuenti forfetari debbano calcolare il fatturato sulla base dei criteri ordinari, ovvero operi la regola residuale ipotizzata dalla circ. 15/2020 che richiama le regole di determinazione del reddito e quindi il principio di cassa.

La differenza non è trascurabile in quanto, con le regole ordinarie rileverebbe il momento di effettuazione dell'operazione.

Sulla base dell'interpretazione della circ. 9/2020 (§ 2.1)<sup>48</sup>, sembrerebbe doversi propendere per le regole ordinarie.

---

*rono a formare l'Iva periodica a debito. L'Agenzia ad anche le istruzioni modello dimenticano i passaggi interni per le attività separate ex articolo 36 del Dpr 633/72. Queste operazioni come le cessioni di beni ammortizzabili non concorrono a formare il volume d'affari ma ancorché si tratti di un fatturato figurativo appare difficile escluderle".*

<sup>47</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, § 2. Le medesime considerazioni sono state formulate nell'ambito della circ. Agenzia delle Entrate 9/2020, § 2.1.

<sup>48</sup> Nella citata circ. 9/2020 (§ 2.1) è stato affermato che "Nei casi in cui non sussista l'obbligo della emissione della fattura o dei corrispettivi (come ad esempio per le operazioni previste all'articolo 74 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633), si ritiene che il riferimento al fatturato e ai corrispettivi possa essere esteso, al concetto di ricavi e compensi; pertanto, il contribuente potrà assumere detti elementi, ai fini della verifica della diminuzione (...)".

### Operazioni non rilevanti e escluse dalla base imponibile IVA

La circ. 15/2020 non considera espressamente le operazioni non rilevanti ai fini IVA<sup>49</sup>, anche se le istruzioni precisano che per i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini IVA (es. le cessioni di tabacchi, giornali e riviste), all'ammontare delle operazioni fatturate e dei corrispettivi rilevanti ai fini IVA vanno sommati gli aggi relativi alle operazioni effettuate non rilevanti ai fini IVA.

Sul punto si è osservato che per esigenze di semplificazione si potrebbero considerare anche *"le operazioni fatturate e registrate, ancorché non rilevanti ai fini dell'Iva, come quelle all'articolo 15 del Dpr 633/72"*<sup>50</sup>.

### Eredi

Nel caso dell'erede che ha proseguito l'attività di un contribuente deceduto con decorrenza successiva al 30.4.2020, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 e di aprile 2020 è determinato con riferimento alla partita IVA del deceduto.

Se la decadenza cade tra l'1.4.2019 e il 30.4.2020, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 e di aprile 2020 sarà determinato con riferimento ad entrambe le parti IVA (del deceduto e dell'erede).

### Titolari di reddito agrario

Per i titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR si pone il problema di come calcolare il calo del fatturato, atteso che gli stessi determinano il reddito sulla base delle tariffe d'estimo catastali.

Con riferimento al regime di sospensione dei versamenti, disposto dal DL 23/2020 e ulteriormente modificato dal decreto "Rilancio"<sup>51</sup>, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la verifica della riduzione del fatturato può essere effettuato calcolata *"utilizzando i ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi ai mesi di marzo e aprile 2019 rispetto a quelli annotati nei medesimi mesi del 2020, ovvero, in mancanza di scritture contabili, l'importo del fatturato relativo ai medesimi mesi, come risultante dai registri IVA"*<sup>52</sup>.

<sup>49</sup> Tale precisazione non è riportata espressamente dalla circ. Agenzia delle Entrate 15/2020 (§ 2), ma è quanto affermato dalla circ. 8/2020, § 2.2.5, richiamata. Pertanto, oltre alle operazioni imponibili (al netto dell'IVA e comprendendo le fatture attive in inversione contabile), occorre considerare anche quelle non imponibili, esenti e non soggette per mancanza di territorialità con obbligo di fatturazione (cfr. Gaiani L. "Nel calcolo del fatturato il rebus delle operazioni fuori campo Iva", *Il Sole - 24 Ore*, 17.6.2020, p. 28).

<sup>50</sup> Caputo A., Tosoni G.P. "Fondo perduto, per il calcolo del fatturato non si considera l'IVA", *Il Sole - 24 Ore*, 16.6.2020, p. 29. Più dubitativo sul punto sembra essere Gaiani L. "Nel calcolo del fatturato il rebus delle operazioni fuori campo Iva", *Il Sole - 24 Ore*, 17.6.2020, p. 28, il quale afferma *"Ma che ne è delle altre operazioni fuori campo per carenza del presupposto oggettivo o escluse dalla base imponibile che molte imprese fatturano ordinariamente anche per esigenze informatiche? Letteralmente parrebbero da escludere per evitare che il calcolo sia influenzato da scelte del contribuente"*.

<sup>51</sup> Sul punto si veda Bilancini L., Greco E., Negro M. "Sospensioni e proroghe di versamenti e adempimenti", in AA.VV. "Novità del decreto «Rilancio»", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 22, 2020, § 3, p. 12 ss.

<sup>52</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9, § 2.2.2.

### 3.3 OPERAZIONI STRAORDINARIE

In assenza di indicazioni normative espresse, la circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n. 15 (§ 2) analizza anche i criteri per la verifica dei requisiti richiesti ai fini dell'accesso al contributo a fondo perduto in caso di operazioni straordinarie.

La questione riguarda, in particolare, i soggetti "aventi causa" di un'operazione di riorganizzazione aziendale perfezionata nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 30.4.2020.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, occorre considerare gli effetti di tale evento:

- sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi;
- sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato.

Gli effetti che dette operazioni hanno sulla determinazione dei predetti requisiti è dovuto sia alla loro natura di operazioni che determinano aggregazione e/o disaggregazione di complessi aziendali, sia alla natura successoria delle stesse.

#### 3.3.1 Fusione e scissione

Nel caso della fusione e della scissione si verifica il subentro in regime di continuità – da parte della società incorporante (o risultante) e delle società beneficiarie (nonché della stessa scissa in ipotesi di scissione parziale) – nelle vicende e nelle posizioni fiscali specificatesi in capo alle società incorporate (o fuse) o scisse.

In tal caso quindi l'operazione si riflette sulla modalità di calcolo della soglia massima di ricavi o compensi e della riduzione del fatturato.

Pertanto, ad esempio, nel caso di una fusione per incorporazione perfezionata nel mese di marzo 2020:

- il calcolo della riduzione del fatturato va eseguito confrontando il fatturato di aprile 2020 della società con la somma dei fatturati delle singole società (incorporata e incorporante) relativi al mese di aprile 2019;
- con riferimento al calcolo della soglia massima di ricavi occorre far riferimento ai dati aggregati dei soggetti partecipanti alla fusione (incorporante e incorporata).

#### 3.3.2 Trasformazione

Con riferimento alla trasformazione, nel caso in cui questa sia omogenea progressiva o regressiva, l'art. 170 co. 2 del TUIR prevede che il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione costituisce autonomo periodo d'imposta.

Ciò posto, per le operazioni di trasformazione perfezionate nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 30.4.2020 il soggetto che può fruire del beneficio è quello risultante dall'operazione di trasformazione.

Tuttavia, la medesima società "avente causa" dell'operazione di trasformazione – senza considerare la circostanza che il periodo d'imposta si frazioni per effetto della disposizione di cui al menzionato art.170 co. 2 del TUIR – dovrà:

- in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima di ricavi, tener conto dell'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR riferiti al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (vale a dire, riferiti al periodo d'imposta 2019, per i soggetti "solari");

- per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato e dei corrispettivi, confrontare il dato relativo al mese di aprile del 2020 con il fatturato e i corrispettivi relativi al medesimo mese di aprile del 2019.

Quindi, supponendo che una sas si trasformi in srl l'1.10.2019, il periodo d'imposta da considerare ai fini del conteggio dei ricavi sarebbe stato quello dall'1.10.2019 al 31.12.2019 (periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL 34/2020). Sebbene con riferimento ai soggetti costituiti nel 2019 l'Agenzia abbia stabilito che i ricavi non si debbano ragguagliare ad anno, la circ. 15/2020 ritiene che, nel caso di specie, non si debba considerare il frazionamento del periodo d'imposta e che quindi si debba tenere conto di tutti i ricavi del 2019.

### 3.3.3 Cessione e conferimento d'azienda

Anche con riferimento alla cessione e conferimento d'azienda, nell'interpretazione proposta dall'Agenzia, sembra prevalere la sostanza sulla forma.

Viene infatti affermato che in tali casi "non trova applicazione quanto disposto nel comma 6 dell'articolo 25, poiché in relazione all'azienda oggetto di riorganizzazione, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita". Detto che il richiamo dovrebbe essere al co. 4, norma che esonera i soggetti costituiti dall'1.1.2019 dal calcolo della riduzione del fatturato, l'Agenzia chiarisce ulteriormente che, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato, "occorrerà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento (aprile 2019)". Quanto appena indicato non rileva qualora il soggetto conferente abbia iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019.

Pertanto, se nel mese di ottobre 2019 è stato conferito un ramo d'azienda che su base annua ha ricavi per 12 milioni di euro ad un soggetto che sempre su base annua ha ricavi per 1 milione di euro, il soggetto conferitario non potrebbe accedere al beneficio in quanto i ricavi riferibili all'azienda oggetto del trasferimento eccedono la soglia<sup>53</sup>.

### 3.3.4 Liquidazione

Come evidenziato nel precedente § 2.2.5, la circostanza che il provvedimento attuativo faccia riferimento alla cessazione della partita IVA, sembra suggerire che i soggetti in liquidazione possano beneficiare del contributo, fermo restando che devono essere imprese non in difficoltà economica al 31.12.2019 e che rispettino i requisiti previsti.

<sup>53</sup> Si tratta di una soluzione che potrebbe essere criticata, dal momento che in passato la stessa Agenzia delle Entrate, con riferimento ad altra agevolazione ha escluso che i comportamenti del conferente possano riflettersi sul conferitario. Secondo l'Agenzia, "Il conferimento, anche se effettuato in regime di neutralità fiscale (...) è un'operazione che coinvolge due distinti soggetti giuridici che rimangono tali anche in seguito alla stessa operazione" (circ. 4/2002). Resta comunque il problema di calcolare correttamente i ricavi dell'azienda conferita; se nel caso del conferimento dell'unica azienda si tratta di operazione tutto sommato agevole (anche se effettuata da un terzo rispetto al soggetto richiedente), la procedura nel caso di diversi rami d'azienda potrebbe essere più complicata (Cotto A. "Operazioni straordinarie con effetto sul calcolo del contributo a fondo perduto", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.6.2020).

## 4 DETERMINAZIONE DEL CONTRIBUTO

Ai sensi dell'art. 25 co. 5 del DL 34/2020, l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato applicando una diversa percentuale alla differenza tra:

- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020;
- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019<sup>54</sup>.

La percentuale da applicare a tale differenza varia a seconda della fascia di ricavi/com-pensi 2019 in cui si trova il soggetto.

La seguente tabella sintetizza i parametri per il calcolo dell'agevolazione.

% sulla differenza di fatturato/ corrispettivi aprile 2019-2020	Ricavi/compenzi 2019 <sup>55</sup>
20%	Non superiori a 400.000,00 euro
15%	Superiori a 400.000,00 euro e fino a 1 milione di euro
10%	Superiori a 1 milione e fino a 5 milioni di euro

L'ammontare del contributo a fondo perduto è riconosciuto, comunque, ai soggetti che soddisfano i suddetti requisiti, per un importo non inferiore a:

- 1.000,00 euro per le persone fisiche;
- 2.000,00 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

### 4.1 ESEMPI NUMERICI

Per una migliore comprensione dei meccanismi di funzionamento, si considerino i seguenti esempi numerici.

Ricavi 2019	600.000
Fatturato aprile 2020	0
Fatturato aprile 2019	50.000
Differenza fatturato	50.000
<b>Contributo a fondo perduto</b>	<b>7.500 (15% di 50.000)</b>

Nel caso in cui il contributo a fondo perduto risulti inferiore a 1.000,00/2.000,00 euro, opera la soglia minima sopra indicata come evidenzia l'esempio sotto riportato.

Ricavi 2019	90.000
Fatturato aprile 2020	5.000
Fatturato aprile 2019	7.500
Differenza fatturato	2.500
<b>Contributo a fondo perduto teorico</b>	<b>500 (20% di 2.500)</b>
<b>Contributo a fondo perduto spettante</b>	<b>1.000</b>

#### Soggetti che esercitano più attività

Nel caso in cui una società nel mese di aprile 2019 eserciti una doppia attività, una di

<sup>54</sup> Si osserva che, tecnicamente, la differenza dovrebbe essere tra fatturato/corrispettivi di aprile 2019 e quelli di aprile 2020.

<sup>55</sup> Periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL "Rilancio".

natura commerciale e l'altro di natura immobiliare, si pone il problema di come calcolare il contributo nel caso in cui una delle due attività cessi dopo il mese di aprile 2019. Privilegiando un approccio sostanziale alla problematica, si dovrebbe concludere che la riduzione del fatturato debba essere conteggiata solo con riferimento all'attività non cessata. Anche se la questione meriterebbe una conferma di fonte ufficiale, i conteggi dovrebbero essere i seguenti.

Ricavi 2019	800.000
Fatturato aprile locazioni 2020	15.000
Fatturato aprile attività commerciale 2020	0
Fatturato aprile locazioni 2019	30.000
Fatturato aprile attività commerciale 2019	40.000
Differenza fatturato	15.000
<b>Contributo a fondo perduto spettante</b>	<b>2.250 (15% di 15.000)</b>

#### Soggetti che hanno iniziato l'attività dall'1.1.2019 al 30.4.2019

Per i soggetti che hanno iniziato l'attività dall'1.1.2019 al 30.4.2019<sup>56</sup>, il contributo è così determinato<sup>57</sup>:

- se la 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 risulta negativo (quindi il dato del 2020 è inferiore al dato del 2019<sup>58</sup>), a tale differenza si applica la percentuale del 20%, 15% o 10% a seconda dell'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019 (fermo restando il riconoscimento del contributo minimo qualora superiore);
- nel caso in cui la suddetta differenza risulti invece positiva o pari a zero, il contributo è pari a quello minimo (1.000,00 euro per le persone fisiche e 2.000,00 euro per i soggetti diversi).

Si supponga che l'attività sia iniziata l'1.3.2019 con ricavi complessivi a fine anno pari a 850.000,00 euro.

Sulla base di quanto precisato dalle istruzioni per la compilazione dell'istanza<sup>59</sup>, ai fini dell'individuazione della percentuale di contributo i ricavi non devono essere ragguagliati ad anno<sup>60</sup>.

Ricavi 2019	850.000
Fatturato aprile 2020	0

<sup>56</sup> Nonché per i soggetti che hanno domicilio o sede operativa nei Comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza in atto al 31.1.2020 (cfr. il precedente § 3.2.1).

<sup>57</sup> Prov. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439, § 2.4.

<sup>58</sup> A prescindere dall'importo posto che per tali soggetti non è rilevante il requisito dei 2/3.

<sup>59</sup> "L'ammontare dei ricavi/compensi [...] non deve essere ragguagliato ad anno, neppure ai fini del calcolo del contributo ai sensi del comma 5 dell'art. 25".

<sup>60</sup> L'importo del fatturato e dei corrispettivi va indicato senza operare alcun ragguaglio anche nel caso in cui l'attività sia iniziata nel corso del mese di aprile (cfr. istruzioni per la compilazione dell'istanza).

Fatturato aprile 2019	85.000
Differenza fatturato	85.000
<b>Contributo a fondo perduto</b>	<b>12.750 (15% di 85.000)</b>

### Soggetti che hanno iniziato l'attività dall'1.5.2019

Nel caso in cui l'attività sia invece iniziata successivamente al mese di aprile 2019 (ad esempio, l'1.5.2019), non potendosi parametrare la riduzione di fatturato aprile su aprile, la differenza sarebbe pari a zero.

Le istruzioni precisano che ai soggetti in questione spetta quindi solo il contributo minimo (1.000 per le persone fisiche, 2.000 per i soggetti diversi).

Ricavi 2019	595.000
Fatturato aprile 2020	0
Fatturato aprile 2019	0
Differenza fatturato	0
<b>Contributo a fondo perduto</b>	<b>2.000</b>

## 4.2 IRRILEVANZA FISCALE DEL CONTRIBUTO

Sotto il profilo contabile, il contributo a fondo perduto costituisce un contributo in conto esercizio, in quanto erogato ad integrazione di mancati ricavi registrati dal contribuente a causa della crisi causata dalla diffusione del COVID-19. In applicazione del principio contabile OIC 12, il contributo sarà rilevato nella voce A5 del Conto economico<sup>61</sup>.

Sotto il profilo fiscale, ai sensi dell'art. 25 co. 7 del DL 34/2019, il contributo:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

Tale contributo non è quindi assoggettato alla ritenuta a titolo d'acconto di cui all'art. 28 co. 2 del DPR 600/73 (circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, § 4).

## 5 PROCEDURA PER IL RICONOSCIMENTO DEL CONTRIBUTO

Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati devono presentare, anche tramite intermediari abilitati<sup>62</sup>, un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, con l'indicazione della sussistenza dei requisiti sopra definiti.

### Provvedimento

Il modello di istanza per il riconoscimento del contributo, le relative istruzioni per la com-

<sup>61</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n. 15, § 4. Si veda anche Latorraca S. "Contributo a fondo perduto da rilevare come contributo in conto esercizio", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 17.6.2020.

<sup>62</sup> L'istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98 delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle Entrate o ai servizi per la fatturazione elettronica.

pilazione e le specifiche tecniche sono stati approvati con provv. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439.

### 5.1 MODALITÀ DI COMPILAZIONE DELL'ISTANZA

Le modalità per predisporre l'istanza sono esclusivamente informatiche. A tal fine è possibile utilizzare:

- un *software* di compilazione, predisposto sulla base delle specifiche tecniche approvate dall'Agenzia delle Entrate (in tal caso l'istanza sarà poi inviata tramite il canale telematico Entratel/Fisconline);
- una specifica procedura *web* messa a disposizione all'interno del portale "Fatture e Corrispettivi"<sup>63</sup> (attraverso la quale si potrà anche trasmettere l'istanza).

### 5.2 CONTENUTO DELL'ISTANZA

L'istanza per il contributo a fondo perduto contiene, in sintesi, le seguenti informazioni.

#### 5.2.1 Dati del soggetto richiedente

Occorre indicare nell'apposito riquadro il codice fiscale del soggetto richiedente (persona fisica ovvero soggetto diverso da persona fisica, es. società di persone, società di capitali ecc.).

Nel caso il soggetto richiedente sia un erede che ha attivato una partita IVA per proseguire l'attività del *de cuius* (operazione che va eseguita presentando il modello AA9), oltre al suo codice fiscale deve barrare la casella "Erede che prosegue l'attività del *de cuius*" e indicare, nell'apposito campo, il codice fiscale del *de cuius*.

Le istanze compilate inserendo questa condizione devono essere trasmesse solo a partire dal 25.5.2020<sup>64</sup>.

#### 5.2.2 Requisiti

##### Soggetto non escluso

Il richiedente deve dichiarare, barrando l'apposita casella, di essere un soggetto diverso da quelli a cui non spetta il contributo individuati dall'art. 25 co. 2 del DL 34/2020<sup>65</sup>.

##### Ricavi/compensi anno 2019

Occorre barrata la casella corrispondente all'ammontare dei ricavi/compensi relativi al periodo precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL 34/2020 (2019 per i soggetti "solari").

##### Ammontare del fatturato e corrispettivi

Occorre riportare negli appositi campi l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi dei mesi di aprile 2019 e aprile 2020. Gli importi vanno espressi in euro, con arrotondamento all'unità, secondo il criterio matematico<sup>66</sup>.

<sup>63</sup> Per i dettagli, si rinvia alla guida Agenzia delle Entrate "Contributo a fondo perduto", giugno 2020.

<sup>64</sup> Si veda il successivo § 5.3.

<sup>65</sup> Si veda il precedente § 2.

<sup>66</sup> Per eccesso, se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi di euro; per difetto, se inferiore a questo limite.

In assenza dei dati relativi all'ammontare del fatturato e dei corrispettivi, il corrispondente campo non va compilato e si intenderà che l'importo è pari a zero.

#### Attività iniziata dopo il 31.12.2018

Se il soggetto richiedente ha iniziato l'attività dopo il 31.12.2018 occorre barrare l'apposita casella.

#### Sisma

Se il soggetto al 31.1.2020, data di dichiarazione dello stato di emergenza "COVID-19", aveva il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza ancora in atto, occorre barrare l'apposita casella.

#### IBAN

Occorre indicare l'IBAN identificativo del conto corrente, bancario o postale, intestato (o cointestato) al soggetto richiedente il contributo.

In particolare, l'IBAN deve essere intestato al codice fiscale del soggetto, persona fisica o soggetto diverso dalla persona fisica, che ha richiesto il contributo<sup>67</sup>.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, verifica che il conto sul quale erogare il bonifico, identificato dal relativo codice IBAN, sia intestato o cointestato al codice fiscale del soggetto richiedente<sup>68</sup>.

#### Esempio di compilazione

Considerando il precedente esempio di cui al § 4.1, il modello di istanza, in merito ai requisiti, potrebbe essere compilato come di seguito:

Ricavi 2019	600.000
Fatturato aprile 2020	0
Fatturato aprile 2019	50.000
Differenza fatturato	50.000
<b>Contributo a fondo perduto</b>	<b>7.500 (15% di 50.000)</b>

REQUISITI		
Soggetto diverso da quelli di cui al comma 2 dell'articolo 25 del D.L. n. 34 del 2020		<input checked="" type="checkbox"/>
Fino a euro 400.000		<input type="checkbox"/>
Ricavi/compensi complessivi anno 2019	Superiori a euro 400.000 e fino a euro 1.000.000	<input checked="" type="checkbox"/>
	Superiori a euro 1.000.000 e fino a euro 5.000.000	<input type="checkbox"/>
Importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2019		50.000,00
Importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2020		-,00
Soggetto che ha iniziato l'attività dopo il 31/12/2018		<input type="checkbox"/>
Soggetto che aveva il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19		<input type="checkbox"/>

<sup>67</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439, § 4.1.

<sup>68</sup> Tale verifica viene effettuata mediante un servizio realizzato da PagoPA S.p.A.

**5.2.3 Rinuncia**

Per presentare una rinuncia al contributo occorre presentare il modello barrando l'apposita casella.

**5.2.4 Sottoscrizione**

Il richiedete o il rappresentante firmatario devono apporre la firma e riportare nell'apposito campo la data di sottoscrizione.

**5.2.5 Impegno alla presentazione telematica**

Il riquadro va compilato nel caso in cui l'istanza sia trasmessa, per conto del richiedere, da parte di un intermediario abilitato.

**5.2.6 Quadro A**

Deve essere compilato solo nel caso in cui l'ammontare del contributo sia superiore a 150.000,00 euro.

**5.3 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA**

L'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate:

- in linea di massima, in via telematica;
- soltanto qualora l'ammontare del contributo sia superiore a 150.000,00 euro, tramite PEC.

**5.3.1 Presentazione telematica**

La trasmissione telematica dei dati contenuti nell'istanza può essere eseguita mediante:

- l'applicazione *desktop* telematico;
- il servizio *web*, disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" del sito dell'Agenzia delle Entrate.

**Soggetti che possono presentare l'istanza**

L'istanza può essere trasmessa<sup>69</sup>:

- direttamente dal richiedente;
- tramite un intermediario di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98 e successive modificazioni, con delega:
  - di consultazione del "Cassetto fiscale" del richiedente, ovvero
  - al servizio "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" del portale "Fatture e Corrispettivi", ovvero
  - specifica per la sola trasmissione dell'istanza<sup>70</sup>.

**5.3.2 Presentazione tramite PEC**

Solo nel caso in cui l'ammontare del contributo sia superiore a 150.000,00 euro, il modello dell'istanza<sup>71</sup>:

<sup>69</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439, § 3.3, e istruzioni per la compilazione dell'istanza.

<sup>70</sup> In tal caso l'intermediario deve inserire 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.

<sup>71</sup> In tal caso deve essere compilato e sottoscritto anche il quadro A "Dichiarazione sostitutiva di atto notorio - Elenco soggetti sottoposti alla verifica antimafia".

- è predisposto in formato .pdf ed è firmato digitalmente dal soggetto richiedente, includendo anche l'autocertificazione di regolarità antimafia dei soggetti da sottoporre a verifica ai sensi dell'art. 85 del DLgs. 159/2011, di non trovarsi nelle condizioni ostative di cui all'art. 67 del medesimo decreto legislativo;
- va inviato esclusivamente tramite PEC all'indirizzo: *Istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it*.

Le istanze pervenute alla predetta casella PEC senza i requisiti richiesti nel caso specifico (vale a dire importo calcolato del contributo superiore a 150.000,00 euro e modello, completo del quadro A, in formato pdf e firmato digitalmente) non saranno accettate.

## 5.4 TERMINI DI PRESENTAZIONE

L'istanza può essere presentata:

- dal 15.6.2020 al 13.8.2020<sup>72</sup>;
- dal 25.6.2020 al 24.8.2020 soltanto nel caso in cui il soggetto richiedente sia un erede che continua l'attività per conto del soggetto deceduto.

### Nuova istanza

Nel medesimo termine è possibile, in caso di errore, presentare una nuova istanza, in sostituzione di quella precedentemente trasmessa.

L'ultima istanza trasmessa nel suddetto periodo sostituisce tutte quelle precedentemente inviate per le quali non è stato già eseguito il mandato di pagamento del contributo.

### Rinuncia

È possibile presentare una rinuncia all'istanza precedentemente trasmessa, da intendersi come rinuncia totale al contributo. In particolare, la rinuncia:

- può essere trasmessa direttamente o tramite dall'intermediario;
- può essere trasmessa anche oltre il termine del 13.8.2020 (o 24.8.2020 nel caso dell'erede);
- comporta la restituzione del contributo (se erogato).

Se la rinuncia viene trasmessa prima dell'emissione della ricevuta di accoglimento dell'istanza è possibile inviare una nuova istanza entro il termine previsto.

La circ. Agenzia delle Entrate 15/2020 (§ 5) ha affermato che qualora sia rilasciata al soggetto richiedente la ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza e lo stesso presenti una rinuncia:

- se lo stesso presenta la rinuncia prima che il contributo venga accreditato sul proprio conto corrente bancario o postale, non si applicano le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97;
- se la rinuncia viene presentata dopo che il contributo è stato accreditato sul proprio conto corrente bancario o postale, è consentita la regolarizzazione spontanea mediante restituzione del contributo indebitamente percepito e dei relativi

<sup>72</sup> Non essendo previsto l'ordine cronologico di attribuzione del beneficio, il 15.6.2020 non configura un "click day" (in tal senso, si veda anche Gaiani L. "Fatture e cessioni, il calo di aprile 2020 va calcolato così", *Il Sole - 24 Ore*, 12.6.2020, p. 9).

interessi, nonché mediante versamento delle sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'art. 13 co. 5 del DL 471/97 (con possibilità di ravvedimento operoso)<sup>73</sup>.

### 5.5 PRESA IN CARICO DELL'ISTANZA E PRIMI CONTROLLI

Prima di erogare il contributo, a seguito della presentazione dell'istanza, l'Agenzia delle Entrate effettua alcuni controlli formali per valutare l'esattezza e la coerenza dei dati presenti nell'istanza con le informazioni presenti in Anagrafe Tributaria (es. l'esistenza del codice fiscale del soggetto richiedente, della partita IVA attiva, la presenza di tutti i campi obbligatori<sup>74</sup>).

Viene quindi rilasciata una prima ricevuta che ne attesta alternativamente:

- la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione;
- lo scarto a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti.

Entro 7 giorni lavorativi dalla data della ricevuta di presa in carico<sup>75</sup>, è rilasciata una seconda ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza ai fini del pagamento ovvero lo scarto dell'Istanza (con indicazione dei motivi del rigetto).

Nel caso in cui l'istanza sia stata accolta ai fini del pagamento (seconda ricevuta) non è possibile trasmettere ulteriori istanze, mentre è consentita la presentazione di una rinuncia.

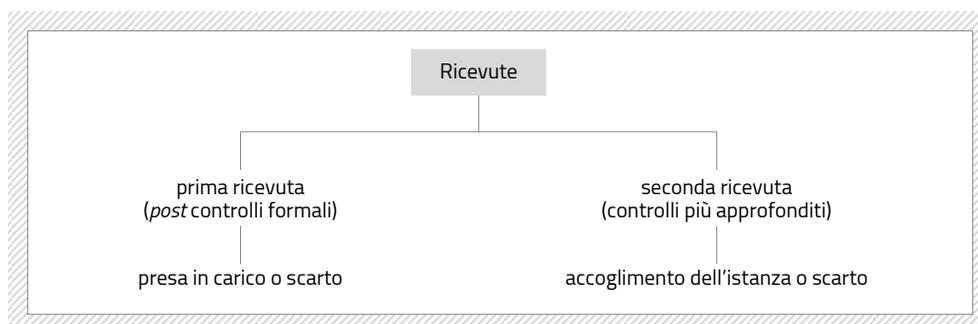


Fig. 4 - Ricevute a seguito di presentazione dell'istanza

#### Messa a disposizione delle ricevute

Le ricevute di cui sopra sono messe a disposizione del soggetto che ha trasmesso l'istanza nella sezione ricevute della propria area riservata del sito dell'Agenzia delle En-

<sup>73</sup> Il versamento delle predette somme deve essere eseguito esclusivamente mediante il modello F24, senza possibilità di compensazione. Con apposita risoluzione sono istituiti i codici tributo da indicare sul modello F24 per la restituzione del contributo a fondo perduto (così guida Agenzia delle Entrate "Contributo a fondo perduto", giugno 2020).

<sup>74</sup> Si veda provv. Agenzia delle Entrate 230439/2020, § 3.6, nonché le specifiche tecniche.

<sup>75</sup> Dopo la prima ricevuta di presa in carico l'Agenzia effettua controlli più approfonditi, come ad esempio il controllo di coerenza di alcuni dati o la verifica che il codice fiscale del soggetto richiedente sia effettivamente l'intestatario o cointestatario dell'IBAN indicato (così guida Agenzia delle Entrate "Contributo a fondo perduto", giugno 2020, p. 15).

trate ("la mia scrivania") e nella sezione "Consultazione degli invii effettuati" dell'applicazione *web* predisposta per l'invio (portale "Fatture e Corrispettivi").

In aggiunta, l'Agenzia delle Entrate trasmette al richiedente una comunicazione contenente l'informazione che è stata trasmessa un'istanza (o una rinuncia ad una istanza precedentemente presentata). Tale comunicazione è inviata mediante PEC all'indirizzo del richiedente presente nell'Indice Nazionale degli indirizzi PEC delle imprese e dei professionisti (INI-PEC) istituito presso il Ministero dello Sviluppo economico. La medesima informazione è, altresì, messa a disposizione del richiedente nella propria area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" del sito dell'Agenzia delle Entrate.

## 5.6 EROGAZIONE DEL CONTRIBUTO

Il contributo a fondo perduto è erogato dall'Agenzia delle Entrate mediante accredito diretto sul conto corrente bancario o postale corrispondente all'IBAN indicato nell'istanza (intestato al codice fiscale che ha richiesto il contributo)<sup>76</sup>.

Nel portale "Fatture e corrispettivi", al *link* "Consultazione esito", è possibile visualizzare se è stato emesso il mandato di pagamento o in quel data il contributo è stato accreditato<sup>77</sup>.

### Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato

Il contributo a fondo perduto è erogato nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19 (comunicazione della Commissione europea 19.3.2020 n. C (2020) 1863 *final*, e successive modifiche<sup>78</sup>)<sup>79</sup>.

La citata comunicazione (§ 3.1 punto 20), ha precisato che le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche delle stesse e con gli aiuti previsti dai regolamenti *de minimis* o dai regolamenti di esenzione per categoria a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

Secondo la comunicazione 1863/2020 (§ 3.1 punto 22 lett. a) l'aiuto può essere concesso sotto forma di sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o in altre forme (quali anticipi rimborsabili, garanzie, prestiti e partecipazioni) a condizione che il valore nominale totale di tali misure rimanga al di sotto del massimale di 800.000,00 euro per impresa<sup>80</sup>; tutti i valori utilizzati sono al lordo di qualsiasi imposta o altro onere. Inoltre, tali aiuti sono cumulabile con gli aiuti *de minimis* (limite generale pari a 200.000,00 euro nel triennio)<sup>81</sup>, per cui il limite complessivo sarebbe pari a 1 milione di euro<sup>82</sup>.

<sup>76</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439, § 4.1.

<sup>77</sup> Guida Agenzia delle Entrate "Contributo a fondo perduto", giugno 2020, p. 17.

<sup>78</sup> Si tratta delle comunicazioni 3.4.2020 n. C (2020) 2215 e 8.5.2020 n. C (2020) 3156.

<sup>79</sup> Si ricorda che in tale contesto gli aiuti non possono essere concessi alle imprese che si trovavano già in difficoltà il 31.12.2019, secondo la nozione comunitaria. Si veda il precedente § 2.4.

<sup>80</sup> L'importo complesso non deve superare 120.000,00 euro per ciascuna impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura o 100.000,00 euro per ciascuna impresa operante nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli (punto 23-bis lett. a) della comunicazione 1863/2020).

<sup>81</sup> Si veda la voce "Aiuti de minimis", *Guide Eutekne*.

<sup>82</sup> Il Dipartimento per le Politiche europee ha chiarito che gli Stati membri possono "concedere, fino al valore nominale di 800.000 euro per impresa, prestiti a tasso zero, garanzie su prestiti che coprono il

Considerato che tra le suddette misure di favore rientrerebbe anche il contributo in esame si dovrebbe presentare attenzione al suddetto limite complessivo; diversamente si incorrerebbe nel rischio di recupero dell'agevolazione.

## 6 CONTROLLI, RECUPERO DELL'AGEVOLAZIONE E SANZIONI

Il contributo è concesso sotto condizione risolutiva, considerando l'urgenza connessa alla situazione emergenziale<sup>83</sup>.

Successivamente all'erogazione del contributo, l'Agenzia delle Entrate effettua:

- il controllo dei dati dichiarati ai sensi degli artt. 31 ss. del DPR 600/73 in materia di accertamento delle imposte sui redditi<sup>84</sup>;
- ulteriori controlli anche in relazione ai dati fiscali delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici, ai dati delle comunicazioni di liquidazione periodica IVA nonché ai dati delle dichiarazioni IVA;
- controlli specifici per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali.

### 6.1 RECUPERO DELL'AGEVOLAZIONE

Qualora dai predetti controlli emerga che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, l'Agenzia delle Entrate recupera il contributo non spettante, irrogando le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97 (dal 100% al 200% del contributo indebitamente percepito) e gli interessi dovuti, emanando apposito atto di recupero.

L'atto di recupero del contributo non spettante deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo (art. 27 co. 16 del DL 185/2008)<sup>85</sup>.

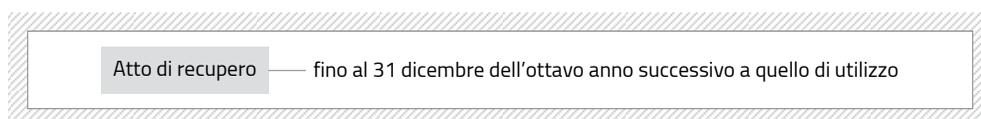


Fig. 5 - Tempistiche per il recupero del contributo

### 6.2 SANZIONI PENALI

Nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante si applica l'art. 316-ter c.p.<sup>86</sup>.

*100% del rischio o di fornire capitale" e che "ciò può essere combinato anche con gli aiuti «de minimis» (portando l'aiuto per impresa a 1 milione di euro) e con altri tipi di aiuti" (comunicato Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per le Politiche europee 23.4.2020, aggiornato al 29.5.2020).*

<sup>83</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 15/2020, § 6.

<sup>84</sup> I controlli di merito saranno quindi effettuati, in sostanza, soltanto dopo l'erogazione del contributo (Mobili M., Parente G. "Fondo perduto, controlli solo dopo il pagamento", *Il Sole - 24 Ore*, 12.6.2020, p. 8).

<sup>85</sup> Per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal DLgs. 546/92, recante disposizioni sul processo tributario. Si veda Cissello A., Cotto A. "Liti sul contributo a fondo perduto a rischio incostituzionalità", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 3.6.2020.

<sup>86</sup> Reclusione da 3 mesi a 6 anni o, quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a 3.999,96

In caso di avvenuta erogazione del contributo è prevista, inoltre, l'applicazione dell'art. 322-ter c.p.

### 6.3 RESTITUZIONE DEL CONTRIBUTO

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 e i relativi interessi e versando le relative sanzioni con riduzione mediante applicazione del ravvedimento operoso.

Il versamento deve avvenire mediante il modello F24 (saranno istituiti appositi codici tributo).

### 6.4 CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE IN CASO DI CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

Qualora successivamente all'erogazione del contributo, l'attività d'impresa o di lavoro autonomo cessi o le società e gli altri enti percettori cessino l'attività, il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica all'Agenzia delle Entrate è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli a richiesta agli organi istruttori dell'amministrazione finanziaria.

#### Dottrina

Alberti P. "Al via da oggi le istanze per il contributo a fondo perduto", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.6.2020

Alberti P. "In dirittura d'arrivo l'istanza per il contributo a fondo perduto", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 10.6.2020

Alberti P., Cotto A. "Contributo a fondo perduto anche per le società tra professionisti", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.6.2020

Artusi M.F. "Per contributi a fondo perduto non spettanti anche sanzioni penali", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 1.6.2020

Caputo A., Tosoni G.P. "Fondo perduto, per il calcolo del fatturato non si considera l'IVA", *Il Sole - 24 Ore*, 16.6.2020, p. 29

Cissello A., Cotto A. "Liti sul contributo a fondo perduto a rischio incostituzionalità", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 3.6.2020

Cotto A. "Operazioni straordinarie con effetto sul calcolo del contributo a fondo perduto", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 15.6.2020

Cotto A. "Contributo a fondo perduto anche agli studi associati", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 27.5.2020.

Gaiani L. "Nel calcolo del fatturato il rebus delle operazioni fuori campo Iva", *Il Sole - 24 Ore*, 17.6.2020, p. 28

Gaiani L. "Fatture e cessioni, il calo di aprile 2020 va calcolato così", *Il Sole - 24 Ore*, 12.6.2020, p. 9

Latorraca S. "Contributo a fondo perduto da rilevare come contributo in conto esercizio", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 17.6.2020

Liburdi D., Sironi M. "La Liquidazione è spartiacque", *Italia Oggi*, 12.6.2020, p. 28

Mobili M., Parente G. "Fondo perduto, controlli solo dopo il pagamento", *Il Sole - 24 Ore*, 12.6.2020, p. 8

Zanetti E. "Sul contributo a fondo perduto per i professionisti non ci sono più equivoci", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 17.6.2020

euro, si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 5.164,00 a 25.822,00 euro. Si veda Artusi M.F. "Per contributi a fondo perduto non spettanti anche sanzioni penali", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 1.6.2020.

**Prassi**

Circ. Agenzia delle Entrate 13.6.2020 n. 15

Guida Agenzia delle Entrate "Contributo a fondo perduto", giugno 2020