

A cura di Sandra Pennacini

# Contributo a fondo perduto, i primi chiarimenti

Circolare Agenzia delle Entrate nr. 15/E del 13 giugno 2020

Categoria: **Finanziaria**  
Sottocategoria: **Covid-19**

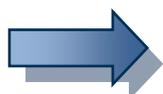
Con Circolare 15/E emanata in data 13 giugno 2020 l’Agenzia delle Entrate ha fornito i “primi chiarimenti” utili alla fruizione del contributo a fondo perduto di cui all’articolo 25 del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio), con riferimento al quale le istanze possono essere presentate a partire dal 15 giugno e fino al 13 agosto. Andiamo nel seguito a riepilogare i chiarimenti e le novità più eclatanti emerse dalla lettura del documento.

## Di cosa si tratta?

<b>Premessa</b> .....	2
<b>Chiarimenti in ordine alla determinazione</b> .....	2
<b>della soglia di ricavi o compensi dell’esercizio precedente</b> .....	2
<b>Ricavi o compensi dell’esercizio precedente</b> <b>Importanti precisazioni</b> .....	3
<b>Precisazioni in merito all’esercizio di più attività</b> .....	4
<b>Soggetti ammessi ed esclusi – Il caso dei lavoratori dipendenti e dei pensionati</b> .....	4
<b>Ulteriori precisazioni in ordine ai soggetti ammessi</b> .....	5
<b>Ulteriori precisazioni in ordine ai soggetti NON ammessi</b> .....	6
<b>Operazioni straordinarie</b> .....	6
<b>Riferimenti normativi</b> .....	10

**Premessa**

Sono molte le conferme che emergono dalla lettura della Circolare 15/E dell’Agenzia delle Entrate, che in gran parte altro non fa che richiamare organicamente la norma, comprese quelle che sono ulteriori informazioni che già erano state rese disponibili dalle istruzioni accluse al modello d’istanza approvato con provvedimento AdE Prot. n. 0230439/2020 del 10 giugno 2020.



E’ necessario tuttavia evidenziare che da alcuni passaggi emergono attese conferme, quali il diritto alle STP ad accedere al fondo perduto, nonché alcune (opinabili) interpretazioni che vanno di fatto ad ampliare la platea dei possibili beneficiari della misura.

Infine, di particolare interesse risultano essere i chiarimenti forniti in ordine alle operazioni straordinarie.

**Chiarimenti in ordine alla determinazione della soglia di ricavi o compensi dell’esercizio precedente**

Secondo quanto disposto dall’articolo 25 del D.L. 34/2020, il contributo a fondo perduto – nel rispetto delle ulteriori condizioni fissate dalla norma - spetta esclusivamente ai soggetti con:

- Ricavi (ex articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR);
- Compensi (ex articolo 54, comma 1, del TUIR).



**Non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d’imposta precedente a quello di emanazione del decreto legge Rilancio (D.L. 34/2020 del 19 maggio 2020).**



**NOTA BENE** - l’importo non deve essere ragguagliato a periodo nel caso di esercizio inferiore a 12 mesi.

Per quanto riguarda tale verifica, la Circolare precisa che:

Nel caso di esercizio di più attività si dovrà tenere in considerazione la somma dei ricavi e compensi di tutte le attività esercitate **ammesse** al contributo a fondo perduto (parimenti, per la verifica dell’ammontare del fatturato / corrispettivi si dovrà tenere in considerazione la sommatoria di tali valori riferibili alle sole attività **ammesse** al contributo a fondo perduto);

I ricavi o compensi dovranno essere determinati tenendo in considerazione le regole proprie di determinazione cui soggiace il soggetto richiedente il contributo a fondo perduto.



**ESEMPIO**

Nel caso di un contribuente forfettario dovrà essere tenuto in considerazione il criterio di cassa.

**RICORDA** - dovranno essere considerati esclusivamente i ricavi/compensi **tipici**.

In sostanza, il valore cui farà riferimento una futura verifica (*non è necessario presentare prima il dichiarativo!*) è quello rinvenibile nel seguente specchietto che si riferisce ai righi del modello Redditi 2020:

MODELLO DICHIARATIVO	RICAVI/COMPENSI	REGIME	PUNTAMENTI
REDDITI PERSONE FISICHE	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 2
	Compensi		RE2, col. 2
	Ricavi/Compensi	Regime L. 190/2014	da LM22 a LM27, col. 3
	Ricavi/Compensi	Regime D.L. n. 98/2011	LM2
REDDITI SOCIETA' DI PERSONE	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 5
	Compensi		RE2
REDDITI SOCIETA' DI CAPITALI	Ricavi		RS107, col. 2
REDDITI ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS111
		Contabilità semplificata	RG2, col. 7
		Regime forfettario art. 145 TUIR	RG4, col. 2
		Contabilità pubblica	RC1
	Compensi		RE2

**Ricavi o compensi dell'esercizio precedente**

**Importanti precisazioni**

<ul style="list-style-type: none"> <li>• I rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audio videomagnetici;</li> <li>• I distributori di carburante</li> <li>• Le rivendite di tabacchi e beni di monopolio</li> </ul>	<p><b>Dovranno determinare i ricavi al netto del prezzo corrisposto al fornitore.</b></p> <p><b>Ai sensi dell'articolo 18 comma 10 D.P.R. 600/73</b></p>
<p><b>I soggetti che determinano il proprio reddito con il metodo catastale</b> dovranno prendere quale riferimento:</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- i ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019</li> <li>- in mancanza di scritture contabili, il volume d'affari relativo al medesimo periodo d'imposta</li> </ul>

**Precisazioni in merito all'esercizio di più attività**

La circolare **amplia il novero dei possibili beneficiari** precisando che:

- *"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 comma 2 dell'articolo 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)."*

In tal caso, per determinare la soglia dei ricavi si dovrà fare riferimento alla somma di ricavi e compensi escludendo quelli relativi alle attività non rientranti nel beneficio.



Alla stessa maniera ci si dovrà comportare per il computo del fatturato.

**ESEMPIO**

Il soggetto A esercita attività di lavoro autonomo come artista avente diritto all'indennità di cui all'articolo 38 del D.L. 18/2020 (causa di esclusione) e contestualmente altra attività d'impresa per la quale non si riscontra alcuna clausola di esclusione diversa.

- ➔ "A" potrà richiedere l'accesso al contributo a fondo perduto valutando la soglia di ricavi e fatturato/corrispettivi di aprile 2020 e aprile 2019 tenendo in considerazione la sola attività d'impresa.

**Soggetti ammessi ed esclusi – Il caso dei lavoratori dipendenti e dei pensionati**

Con riferimento ai soggetti ammessi alla misura, ed a quelli esclusi, la Circolare richiama il contenuto dell'articolo 25, comma 2, del Decreto Rilancio, fornendo tuttavia alcune precisazioni innovative di grande rilievo.

Premesso che:

➔ A norma di legge sono ammessi al contributo i soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, nel rispetto di limiti dimensionali ed in presenza del previsto calo di fatturato/corrispettivi.





**ATTENZIONE!** - Restano comunque fuori dal beneficio, a norma del comma 2 summenzionato, i soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza, gli enti pubblici di cui all'articolo 74 TUIR, i soggetti di cui all'articolo 162-bis del TUIR ed i contributi che hanno diritto dalla percezione delle indennità di cui agli articoli 27 (gestione separata) e 38 (lavoratori dello spettacolo) del D.L. 18/2020, nonché i lavoratori dipendenti e i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.



La Circolare 15/E fornisce una spiegazione "curiosa" in ordine al passaggio che riguarda i lavoratori dipendenti:

↳ "Il comma [art. 25 DL 34/2020] contiene inoltre una disposizione di chiusura finalizzata a stabilire che il contributo non spetta, tra l'altro, ai soggetti i cui redditi sono **unicamente** riconducibili allo status di 'lavoratore dipendente'".

Invero non si comprende quali possano essere i soggetti i cui redditi sono **unicamente** riconducibili allo status di 'lavoratore dipendente' che possano avere accesso al fondo perduto, visto che una delle condizioni preliminari è essere titolari di partita IVA attiva alla data di presentazione dell'istanza; in ogni caso, dalla lettura della Circolare emerge che:

- Il soggetto esercente attività di lavoro autonomo / d'impresa e <b>contestualmente lavoratore dipendente</b> potrà accedere al fondo perduto	- Il soggetto esercente attività di lavoro autonomo / d'impresa e <b>contestualmente pensionato</b> potrà accedere al fondo perduto (in questo caso, in aderenza alla norma).
--	---

### Ulteriori precisazioni in ordine ai soggetti ammessi

Ulteriori precisazioni contenute nella circolare riguardano i soggetti potenzialmente beneficiari, tra i quali si annoverano **anche**:

- gli enti non commerciali di cui alla lettera c), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55 del TUIR, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- **Le associazioni** di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c, del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo **reddito di lavoro autonomo** ai sensi dell'articolo 53 del TUIR;
- **Le STP (Società tra Professionisti)**.



Con riferimento ad associazioni professionali e STP si evidenzia che la circostanza che i soci / associati siano iscritti a cassa di previdenza **non comporta la perdita del beneficio**.



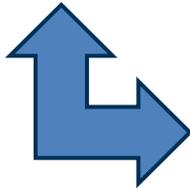
**OSSERVA** - di ciò si trova conferma in circolare e, peraltro, la conclusione era anche desumibile dalla mancata corrispondenza tra il soggetto che presenta la causa ostativa (es. il socio di STP iscritto a cassa di previdenza), ed il soggetto richiedente il beneficio (la STP stessa).



Per quanto riguarda le imprese, si sottolinea che sono ammesse al beneficio le imprese esercenti attività agricola o commerciale, **anche se svolte in forma di impresa cooperativa.**

### Ulteriori precisazioni in ordine ai soggetti NON ammessi

La Circolare precisa che non possono accedere al fondo perduto gli enti e delle persone fisiche che producono redditi **non inclusi** tra i quelli d'impresa o agrario, 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'articolo 67 del TUIR, lettere i) e l).

Si tratta di una conclusione invero ovvia, posto che come si è detto pre-requisito per l'accesso alla misura è:

- Il possesso di partita IVA **attiva alla data di presentazione dell'istanza**
- Come precisato dalle istruzioni e dalla circolare, tale partita IVA deve risultare aperta **entro il 30 aprile 2020**, posto che la *ratio della disposizione* è quella di *ristorare dai danni causati dall'emergenza connessa all'epidemia di Covid-19*



**NOTA BENE** - la richiesta del contributo a fondo perduto non preclude comunque la possibilità di cessare l'attività in un secondo momento, senza necessità di restituire il contributo stesso. In questo caso, le verifiche (per le quali vi è tempo 8 anni) verteranno in capo all'imprenditore individuale / professionista oppure, nel caso di soggetti collettivi, in capo al soggetto **firmatario** dell'istanza (tipicamente, il legale rappresentante).

### Operazioni straordinarie

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate nr. 15/E del 13 giugno 2020 ha fornito una serie di indicazioni da tenersi in debita considerazione nel caso in cui a presentare l'istanza di accesso al contributo al fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto Legge 34/2020 sia il **soggetto avente causa nell'ambito di un'operazione straordinaria intercorsa tra il 1 gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020.**





**RICORDA** - l'accesso al contributo è precluso ai soggetti che hanno conseguito nell'esercizio precedente ricavi o compensi di importo superiore a 5 milioni di euro, e spetta a condizione che l'ammontare del fatturato o dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato o corrispettivi del mese di aprile 2019.



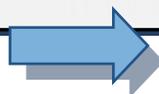
L'ammontare di tali ricavi o compensi, da determinarsi come si è detto nel rispetto delle regole proprie di determinazione del reddito del soggetto richiedente, rileva altresì per determinare quale sia la percentuale spettante (20%, 15% o 10%) alla differenza tra fatturato/corrispettivi aprile 2019 e fatturato/corrispettivi aprile 2020, sempre che il fatturato/corrispettivi dell'aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 di quello di aprile 2019.

Contributo a fondo perduto =	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Ricavi compensi &lt; = 400mila euro</b> Calo di fatturato aprile 2020 rispetto ad Aprile 2019 x 20%</li> <li>▪ <b>Ricavi compensi &gt;400mila euro e &lt; 1 milione di euro</b> Calo di fatturato aprile 2020 rispetto ad Aprile 2019 x 15%</li> <li>▪ <b>Ricavi compensi &gt;1 milione di euro e &lt; 5 milioni di euro</b> Calo di fatturato aprile 2020 rispetto a Aprile 2019 x 10%</li> </ul>
------------------------------	--

Ebbene, sostanzialmente la Circolare, in coerenza con la ratio della norma che è volta a ristorare i danni subiti in seguito all'emergenza Covid-19, precisa che nel caso di operazioni straordinarie ci si debba comportare considerando la **continuità dei soggetti coinvolti**.

Alcuni esempi potranno aiutare a comprendere la casistica.

**Fusione – Acquisto d'azienda – Conferimento**



In caso di fusione, la circolare indica che nel calcolo della riduzione del fatturato, nonché nella determinazione dei ricavi, dovranno essere considerati in sommatoria i valori di incorporante e incorporate



### Esempio 1

Fusione avvenuta a febbraio 2020, la società A incorpora la società B

Società A ricavi 2019: 4 milioni di euro

Società B ricavi 2019: 3 milioni di euro

L'istanza potrebbe essere presentata dalla società A, che è il soggetto attivo alla data di presentazione della domanda, **tuttavia per determinare la soglia di ricavi occorre considerare la somma delle posizioni, e quindi 4 + 3 milioni = 7 milioni → L'istanza non può essere presentata per superamento della soglia di ricavi dell'esercizio precedente**



### Esempio 2

Fusione avvenuta a febbraio 2020, la società A incorpora la società B

Società A ricavi 2019: 2 milioni di euro

Società B ricavi 2019: 1 milioni di euro

L'istanza può essere presentata dalla società A, che è il soggetto attivo alla data di presentazione della domanda, posto che la sommatoria dei ricavi non supera 5 milioni di euro. Per la verifica del fatturato si dovrà confrontare il mese di aprile 2020 della società A con la **sommatoria dei fatturati di A e B dell'aprile 2019**



### Esempio 3

Nel febbraio 2020 nasce la società C, dalla fusione (o acquisizione, o conferimento) delle società A e B

Società A ricavi 2019: 2 milioni di euro

Società B ricavi 2019: 1 milioni di euro

In questo caso, nuovamente, il tetto di ricavi - che deve considerare i dati di A e B - è rispettato.



**ATTENZIONE!** - Il soggetto C, per quanto "nato" a febbraio 2020, è il risultato di una "continuità" di A e B, pertanto la verifica del fatturato dovrà comunque essere effettuata come da esempio precedente.

**Non è possibile in questo caso qualificarsi come soggetto neo costituito (ovvero come soggetto avente inizio attività a partire dal 1 gennaio 2019).**

**Trasformazione**

Nei casi di trasformazione omogenea progressiva o regressiva, a norma dell'articolo 170, comma 2, del TUIR il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione costituisce autonomo periodo d'imposta.

**Di ciò non si deve tenere conto nella verifica dei requisiti di accesso al fondo perduto.**



**Esempio**

La ALFA SAS si è trasformata in ALFA SRL in data 10 aprile 2019.

L'eventuale istanza di accesso al fondo perduto deve essere presentata dal soggetto risultante dall'operazione di trasformazione, quindi dalla SRL.

Dal punto di vista fiscale, il 2019 è suddiviso in due periodi di imposta:

SAS – 01/01/2019 – 09 /04/2019 Ricavi 250.000 euro

SRL – 10/04/2019 – 31/12/2019 Ricavi 500.000 euro

Per la verifica della soglia di ricavi occorrerà considerare i due periodi in sommatoria, come se la trasformazione non fosse avvenuta, di conseguenza il riferimento da tenersi in considerazione sarà pari a 750.000 euro, e quindi rientrante nella fascia del 15%.

Per verificare, invece, l'intervenuto calo di fatturato/corrispettivi, si dovrà confrontare il fatturato/corrispettivi di aprile 2020 (tutto della SRL) con la sommatoria del fatturato/corrispettivi di aprile 2019, tenendo in considerazione sia quanto avvenuto dal 01/04/2019 al 09/04/2019 (SAS) che quanto avvenuto dal 10/04/2019 al 30/04/2019 (SRL).



**RICORDA** - che il requisito che il fatturato o i corrispettivi del mese di aprile 2020 siano inferiori ai 2/3 dell'ammontare del fatturato o corrispettivi del mese di aprile 2019 **non è richiesto ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1 gennaio 2019.**

Nel caso di operazioni straordinarie, vale la "continuità".

Pertanto, mutuando tali principi nell'ambito delle operazioni straordinarie, la Circolare precisa infine che se per principio generale:

- Nel determinare la soglia di ricavi o compensi e per la determina nazione dei valori di fatturato **occorre considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento;**
- **Ciò non deve essere effettuato qualora il soggetto conferente abbia iniziato l'attività a partire dal 1 gennaio 2019.**

#### Riferimenti normativi

- [D.L. 34/2020](#) del 19 maggio 2020, articolo 25;
- Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate [Prot. n. 0230439/2020](#) del 10 giugno 2020;
- [Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E](#) del 13 giugno 2020.