

IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO E I RECENTI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

Al fine di sostenere i soggetti titolari di reddito d'impresa / lavoro autonomo / agrario (titolari di partita IVA) il Legislatore nell'ambito del c.d. "Decreto Rilancio" (art. 25, DL n. 34/2020) ha previsto il riconoscimento di un **contributo a fondo perduto** in presenza di una riduzione del fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019.

Il contributo in esame, erogato direttamente dall'Agenzia delle Entrate, va richiesto dal 15.6.2020 (25.6 per l'erede che continua l'attività del de cuius) utilizzando l'apposito modello approvato con il Provvedimento 10.6.2020.

Con la Circolare 13.6.2020, n. 15/E l'Agenzia ha recentemente fornito una serie di chiarimenti in merito ai seguenti aspetti:

- soggetti interessati / esclusi;
- requisiti per ottenere il beneficio;
- modalità di calcolo del contributo;
- natura e modalità di fruizione del contributo;
- poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria;
- compatibilità con il Quadro temporaneo per le misure di aiuti di Stato.

Come evidenziato dall'Agenzia il beneficio in esame



"nasce ... con la finalità di compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della pandemia che ha colpito il nostro Paese e il resto del mondo".

SOGGETTI INTERESSATI / ESCLUSI

Come previsto dal comma 1 del citato art. 25 il contributo in esame spetta ai soggetti esercenti attività d'impresa / lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA.

In merito l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 15/E fornisce in maniera puntuale l'elenco dei soggetti beneficiari del contributo in esame, ossia:

- imprenditori individuali / snc / sas, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producono reddito d'impresa;
- spa, sapa, srl / enti commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), TUIR;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), TUIR;
- enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) TUIR che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri dell'art. 55, TUIR, compresi ETS e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- lavoratori autonomi / associazioni professionali;
- imprese esercenti attività agricola / commerciale anche se svolte in forma di impresa cooperativa;
- società tra professionisti (STP) indipendentemente dal fatto che i soci ricadono o meno nei soggetti esclusi dal contributo;
- contribuenti forfetari di cui all'art. 1, commi 54 e seg. Legge n. 190/2014.

SOGGETTI ESCLUSI

L'Agenzia delle Entrate conferma che il contributo a fondo perduto in esame **non spetta**:

- ai soggetti che hanno **cessato l'attività** alla data di presentazione della domanda.

Sul punto, l'Agenzia specifica che **non è consentito** presentare la domanda ai soggetti per i quali la **partita IVA risulta cessata alla predetta data**.



La **cessazione dell'attività successivamente all'erogazione** del contributo **non comporta la restituzione** dello stesso;

- agli Enti Pubblici di cui all'art. 74, TUIR (organi e amministrazioni dello stato, Comuni, Unioni di Comuni, ecc.);
- agli intermediari finanziari / società di partecipazione finanziaria e non di cui all'art. 162-bis, TUIR;
- alle persone fisiche che svolgono attività commerciali / lavoro autonomo non esercitate abitualmente (c.d. attività occasionali) producendo redditi diversi di cui all'art. 67, lett. i) e l), TUIR;
- ai contribuenti che hanno diritto alle indennità previste dagli artt. 27 e 38, DL n. 18/2020 (**professionisti / co.co.co. iscritti alla Gestione separata INPS**, lavoratori dello spettacolo) al fine di non determinare la sovrapposizione delle due agevolazioni;
- ai lavoratori dipendenti. Sul punto nella citata Circolare n. 15/E l'Agenzia precisa comunque che il contributo **spetta**:
 - al soggetto esercente attività d'impresa / lavoro autonomo / reddito agrario che **contestualmente possiede lo status di lavoratore dipendente / pensionato**;
 - alla società i cui soci sono dipendenti della stessa;
- ai **professionisti iscritti agli Enti di diritto privato di previdenza obbligatoria** di cui al D.Lgs. n. 509/94 (CNPADC, Inarcassa, CIPAG, ENPAM, ecc.) e n. 103/96 (Casse Interprofessionali).

La stessa Agenzia specifica che il beneficio spetta a prescindere dal fatto che il singolo soggetto eserciti contestualmente più attività ammissibili al contributo ovvero attività d'impresa / reddito agrario e contestualmente rientri in una delle categorie escluse.

Si rammenta che, come evidenziato nelle istruzioni del modello utilizzabile per la domanda, il contributo **non spetta** ai soggetti che hanno **aperto la partita IVA dall'1.5.2020** (o meglio in presenza di una partita IVA con data inizio attività successiva al 30.4.2020) *“salvo per 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”*.

REQUISITI PER OTTENERE IL CONTRIBUTO

Per ottenere il contributo in esame devono essere verificate due condizioni. La prima con riferimento all'ammontare dei ricavi / compensi 2019, la seconda con riferimento alla riduzione del fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019.

VERIFICA LIMITE RICAVI / COMPENSI 2019

Ai sensi del comma 3 del citato art. 25, il contributo spetta ai titolari di **reddito agrario** di cui all'art. 32, TUIR nonché ai soggetti con **ricavi** (gestione caratteristica) di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), TUIR / **compensi 2019 non superiori a € 5 milioni**. L'Agenzia conferma che:

- in caso di esercizio di **più attività** per la verifica del suddetto limite va considerata la somma dei ricavi / compensi riferiti a tutte le attività;
- per i soggetti che determinano il reddito con il **metodo catastale** vanno considerati i **ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al 2019** (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente con l'anno solare). In **mancanza** di scritture contabili va fatto riferimento al **volume d'affari 2019** (rigo VE50, mod. IVA 2020). Come specificato nelle istruzioni del modello utilizzabile per domanda, in caso di esonero dalla presentazione del mod. IVA va fatto riferimento al fatturato 2019. In presenza di altre attività commerciali / lavoro autonomo va considerata *“la sommatoria del volume d'affari di tutti gli intercalari della dichiarazione IVA”*;
- per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di **giornali, libri e periodici**, anche su supporti audiovideomagnetici, per i **distributori di carburante e rivendita di tabacchi / beni di monopolio** i ricavi sono **assunti al netto del prezzo corrisposto al fornitore**;
- in caso di esercizio di attività d'impresa / lavoro autonomo / reddito agrario e contestualmente il soggetto rientri in una delle fattispecie di esclusione, va considerata la somma dei ricavi / compensi di tutte le attività ammesse al contributo.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Guida operativa del contribuente in esame per le società con **periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare** va fatto riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19.5.2020.

Nella Circolare n. 15/E l'Agenzia ripropone la seguente Tabella riepilogativa dei campi della dichiarazione dei redditi ai quali fare riferimento.

Mod. REDDITI	Ricavi / compensi	Regime	Rigo di riferimento
Persone fisiche	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, campo 2
	Compensi		RE2, campo 2
	Ricavi / Compensi	Contribuenti forfetari	da LM22 a LM27, campo 3
	Ricavi / Compensi	Contribuenti minimi	LM2
Società di persone	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, campo 5
	Compensi		RE2
Società di capitali	Ricavi		RS107, campo 2
Enti non commerciali	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS111
		Contabilità semplificata	RG2, campo 7
		Regime forfetario art. 145, TUIR	RG4, campo 2
		Contabilità pubblica	RC1
	Compensi		RE2

VERIFICA RIDUZIONE FATTURATO / CORRISPETTIVI APRILE 2020 - APRILE 2019

Il comma 4 del citato art. 25 subordina inoltre il beneficio in esame alla condizione che l'ammontare del **fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2020** sia **inferiore ai 2/3** dell'ammontare del **fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2019**.

Fatturato aprile 2019	2/3 fatturato aprile 2019	Fatturato aprile 2020	Spettanza contributo
€ 100.000	€ 66.667	€ 65.000	SI
€ 100.000	€ 66.667	€ 70.000	NO

Nella citata Circolare n. 15/E, l'Agenzia precisa che al fine del calcolo del fatturato / corrispettivi vanno considerate le **operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019** (rispetto ad aprile 2020).

Per verificare la riduzione di fatturato l'Agenzia richiama quanto chiarito dalla stessa nella Circolare 13.4.2020, n. 9/E (quesiti 2.2.5 e 2.2.6) e nelle istruzioni del modello utilizzabile per la richiesta del contribuente. In particolare va fatto riferimento alla **data di effettuazione** delle operazioni (cessioni di beni / prestazione dei servizi) e vanno conteggiati anche i corrispettivi delle operazioni non rilevanti ai fini IVA.

Il contributo spetta anche **in assenza di tale requisito** o meglio non è necessario verificare la riduzione del fatturato / corrispettivi:

- o ai soggetti che hanno **iniziato l'attività dall'1.1.2019**;

- ai 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. Nelle istruzioni del modello utilizzabile per la domanda è contenuto l’elenco dei Comuni in oggetto (a titolo indicativo e non esaustivo).

Per tali soggetti l’Agenzia specifica che il contributo spetta anche se, ad esempio, il fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2019 risulta pari a zero (in tal caso al soggetto spetta il contributo minimo).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

In presenza di **operazioni straordinarie** nella citata Circolare n. 15/E l’Agenzia precisa che:

- in caso di **fusione / scissione**, posto che si verifica il subentro nelle posizioni fiscali del dante causa da parte dell’avente causa, l’operazione si riflette sul calcolo del limite di ricavi / compensi / riduzione del fatturato.

Così, ad esempio, per una fusione per incorporazione realizzata a marzo 2020:

- il limite di ricavi va determinato con riferimento ai dati aggregati dei soggetti partecipanti alla fusione (incorporante / incorporata);
- la riduzione del fatturato va determinato confrontando il fatturato di aprile 2020 della società incorporante con la somma dei fatturati delle singole società (incorporante / incorporata) relativi al mese di aprile 2019;

- in caso di **trasformazione omogenea** / progressiva / regressiva perfezionata nel periodo 1.1-30.4.2019, posto che l’art. 170, comma 2, 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, il **soggetto che può fruire del beneficio è quello risultante dalla trasformazione.**

La società “avente causa” deve comunque:

- determinare il limite di ricavi, tenendo conto dell’ammontare dei ricavi di cui all’art. 85, comma 1, lett. a) e b), TUIR **riferiti al 2019**;
- calcolare la riduzione del fatturato / corrispettivi, confrontando il dato relativo al mese di aprile 2020 con il fatturato / corrispettivi relativi al medesimo mese di aprile del 2019;

- per i soggetti costituiti nel periodo compreso tra il 1.1-30.4.2020, a seguito di un’operazione di **conferimento d’azienda / cessione d’azienda**, non trova applicazione quanto disposto nel comma 4 del citato art. 25 (in base al quale ai soggetti che hanno iniziato l’attività all’1.1.2019 non è richiesto il rispetto del requisito del fatturato) in quanto in relazione all’azienda oggetto di riorganizzazione, sul piano sostanziale, **non si è in presenza di un’attività neocostituita.**

A tal fine per il calcolo del limite dei ricavi / compensi / riduzione del fatturato vanno considerati i valori riferibili all’azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento (aprile 2019). Ciò non è applicabile nel caso in cui il soggetto conferente abbia iniziato l’attività a partire dall’1.1.2019.

AMMONTARE DEL CONTRIBUTO

Il contributo è determinato **applicando una specifica percentuale alla differenza tra l’ammontare del fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2020 e l’ammontare del fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2019** nelle seguenti misure, differenziate a seconda dei ricavi / compensi 2019.

Ricavi / compensi 2019	Percentuale applicabile
non superiori a € 400.000	20%
superiori a € 400.000 e fino a € 1.000.000	15%
superiori a € 1.000.000 e fino a € 5.000.000	10%



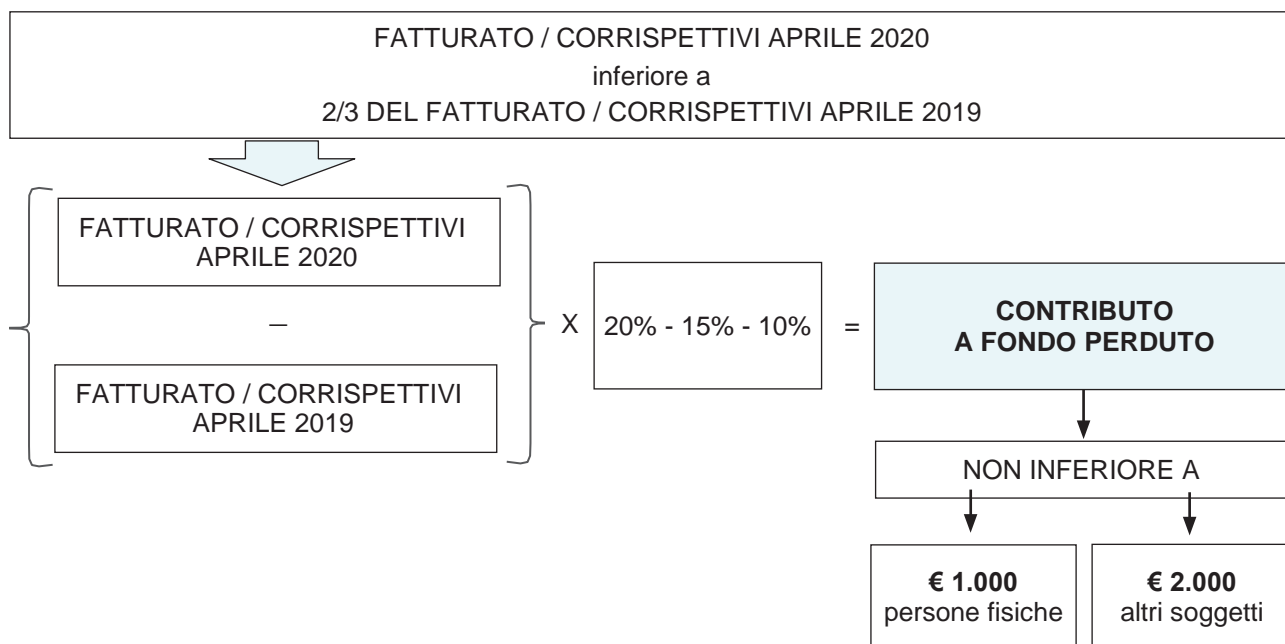
Come precisato nelle istruzioni del modello utilizzabile per la domanda l’ammontare dei ricavi / compensi / volume d’affari **non va ragguagliato ad anno.**

Il contributo a fondo perduto è comunque riconosciuto per un **importo non inferiore a:**

- **€ 1.000** per le persone fisiche;
- **€ 2.000** per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

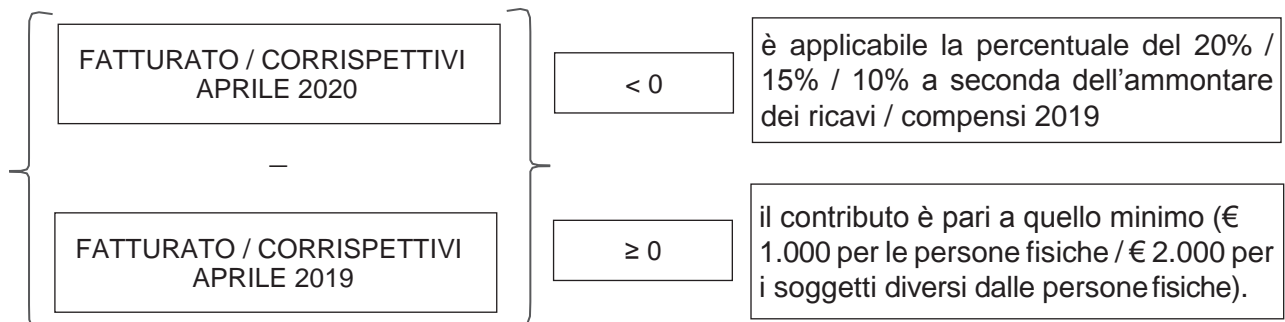
Sul punto, nella Circolare n. 15/E in esame l'Agenzia specifica che il soggetto beneficiario che determini un contributo **inferiore al minimo o pari a zero per mancanza di dati da confrontare** (ad esempio, in caso di inizio dell'attività nel mese di maggio 2019) spetta comunque un contributo pari al minimo.

Il contributo minimo spetta inoltre ai soggetti che hanno **iniziato l'attività dall'1.1.2019** e che **nel 2019 non hanno conseguito ricavi**.



Come desumibile anche nelle istruzioni del modello utilizzabile per la domanda, per i soggetti con inizio attività dall'1.1.2019 / colpiti da eventi calamitosi nel caso in cui la differenza tra il fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2020 e il fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2019 **risulti:**

- **negativa**, alla stessa è applicabile la **percentuale del 20% / 15% / 10%** a seconda dell'ammontare dei ricavi / compensi 2019 (fermo restando il riconoscimento del contributo minimo qualora superiore);
- **positiva o pari a zero** al soggetto spetta il **contributo minimo** (€ 1.000 per le persone fisiche / € 2.000 per i soggetti diversi dalle persone fisiche).



CARATTERISTICHE DEL CONTRIBUTO

Il contributo in esame:

- costituisce un **contributo in c/esercizio** (va rilevato nella voce A5 del Conto economico);
- **non è tassato** ai fini IRPEF / IRES / IRAP;
- **non è assoggettato alla ritenuta del 4%** a titolo d'acconto di cui all'art. 28, DPR n. 600/73;
- **non rileva** ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi / componenti negativi ex artt. 61 e 109, comma 5, TUIR;
- **è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate** mediante accredito diretto sul c/c bancario / postale intestato / cointestato al soggetto beneficiario. A tal fine l'Agenzia procede alla **verifica di tale corrispondenza**;
- è erogato nel rispetto del limite / condizioni previsti dalla Commissione UE nella Comunicazione 19.3.2020 C(2020) 1863 final.

DOMANDA DI RICHIESTA DEL CONTRIBUTO

Come sopra accennato per richiedere il contributo a fondo perduto in esame il soggetto interessato deve **presentare una specifica domanda** all'Agenzia delle Entrate **in via telematica** utilizzando l'apposito modello (non è previsto un "click day").

La domanda va presentata:

- **dal 15.6 al 13.8.2020**;
- dal 25.6 al 24.8.2020 per l'erede che continua l'attività del soggetto deceduto;
direttamente dal soggetto interessato (abilitato a Fisconline / Entratel) ovvero **tramite un intermediario** abilitato all'invio telematico delle dichiarazioni **con delega** alla consultazione del Cassetto fiscale / fatture elettroniche.

In **assenza** di una delle suddette deleghe l'intermediario può **acquisire una specifica delega** per la trasmissione del modello in esame.

L'Agenzia affronta anche il caso in cui, dopo **aver ricevuto conferma** dell'accoglimento della domanda, il soggetto interessato presenti una **rinuncia al contributo**.

In tale fattispecie:

- se la rinuncia è **presentata prima dell'accredito** del contributo sul c/c, **non sono applicabili sanzioni**;
- se la rinuncia è **presentata dopo l'accredito** del contributo sul c/c, il soggetto **può restituire il contributo maggiorato degli interessi**, nonché versare la **sanzione** dal 100% al 200% (prevista in caso di utilizzo di un credito inesistente) beneficiando delle riduzioni previste dal ravvedimento.

POTERI DI CONTROLLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Nella citata Circolare n. 15/E l'Agenzia delle Entrate specifica innanzitutto che il contributo in esame è **concesso sotto condizione risolutiva**.

La stessa Agenzia provvede **al controllo dei dati dichiarati** recuperando il contributo non spettante con l'irrogazione della sanzione di cui all'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/97 (dal 100% al 200%) e gli interessi ai sensi dell'art. 20, DPR n. 602/73 (4% annuo).

Nel caso in cui, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, **il contributo risulti in tutto o in parte non spettante** l'Agenzia evidenzia l'applicabilità anche della disposizione di cui all'art. 316-ter, C.p. per **indebita percezione** di erogazioni ai danni dello Stato che prevede la reclusione da 6 mesi a 3 anni.

In caso di **avvenuta erogazione** del contributo è applicabile anche l'art. 322-ter, C.p. in materia di **confisca**.



L'atto di recupero del contributo non spettante va notificato dall'Ufficio, a pena di decadenza, entro il 31.12 dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo.

COMPATIBILITÀ CON IL QUADRO TEMPORANEO DEGLI AIUTI DI STATO

Come sopra accennato il contributo in esame è erogato nel rispetto del limite / condizioni previsti dalla Commissione UE nella Comunicazione 19.3.2020 C(2020) 1863 final.

In particolare nella citata Comunicazione è precisato che la Commissione UE **considera compatibili** gli aiuti temporanei di importo limitato alle imprese che si trovano a fronteggiare un'improvvisa carenza / indisponibilità di liquidità purché siano soddisfatte tutte le condizioni specificatamente indicate.

Come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 15/E, 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 per impresa;**
- **non può essere concesso** alle imprese che si trovavano **già in difficoltà al 31.12.2019** ai sensi di quanto previsto dall'art. 2, punto 18, Regolamento UE n. 651/2014.

Va infine evidenziato che le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate in conformità alle disposizioni di cui alle sezioni delle stesse e con gli aiuti previsti dai Regolamenti UE "de minimis" / di esenzione per categoria a condizione che siano rispettate le disposizioni / norme relative al cumulo previsti dai predetti Regolamenti comunitari (in particolare il contributo in esame va conteggiato con il beneficio collegato alla non debenza del saldo IRAP 2019 / primo acconto 2020).