

OGGETTO: chiarimenti ai fini della fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del "Decreto Rilancio" - Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15, del 13 giugno 2020.

Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 15, del 13 giugno 2020, ha fornito i primi chiarimenti di carattere operativo sulla disciplina dettata dall'art. 25, del "Decreto Rilancio", con cui è stato introdotto un contributo a fondo perduto, erogato direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinato a determinate categorie di soggetti, con l'intento di compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari conseguenti all'emergenza epidemiologica "Covid 19".

1. Ambito soggettivo

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo di applicazione della norma, come precisato dalla Circolare in esame, il contributo a fondo perduto spetta ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e titolari di reddito agrario. Si tratta, in particolare:

- degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- dei soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producono reddito d'impresa;
- degli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR;
- delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
- degli enti non commerciali 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;
- delle persone fisiche e delle associazioni che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo. Al riguardo, la Circolare precisa che rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina anche le società tra professionisti.

Considerato che la norma non prevede distinzioni in ordine al regime fiscale adottato dai soggetti beneficiari, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate rientrano nell'ambito soggettivo della disposizione anche i soggetti in regime forfetario.

Inoltre, in base al documento di prassi in esame, le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo (o siano titolari di reddito agrario) che, contestualmente, possiedono lo *status* di "lavoratore dipendente", possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19, in relazione alle predette attività ammesse al contributo stesso. Secondo l'agenzia delle Entrate, ciò vale anche nel caso di soci lavoratori dipendenti e nell'ipotesi di un soggetto persona fisica che abbia lo *status* di pensionato e che eserciti contestualmente un'attività d'impresa o di lavoro autonomo (o sia titolare di reddito agrario).

Tuttavia, a fronte delle specifiche esclusioni connesse alla natura dell'attività svolta, indicate dalla norma, il contributo in parola non spetta:

- ai contribuenti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza per richiedere il contributo a fondo perduto. Pertanto, non è consentito presentare l'istanza di accesso per soggetti per i quali la relativa partita IVA è stata cessata. Tuttavia, qualora

successivamente all'erogazione del contributo, il soggetto beneficiario cessa l'attività, lo stesso non è tenuto alla restituzione del contributo stesso.

- agli organi e alle 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;
- agli intermediari finanziari, delle società di partecipazione finanziaria e delle società di partecipazione non finanziaria ed assimilati;
- agli enti e alle 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 liberi professionisti con partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020, iscritti alla Gestione separata e ai collaboratori coordinati e continuativi attivi alla predetta data del 23 febbraio 2020 e iscritti alla Gestione separata (art. 27 del "Decreto Cura Italia");
- ai 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 (art. 38 del "Decreto Cura Italia").
- ai lavoratori dipendenti;
- agli esercenti arti e professionisti, iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

L'Agenzia dell'Entrate chiarisce, altresì, che, considerato il dato letterale della norma, che menziona espressamente «i soggetti esercenti attività [...]», la fruizione del contributo in parola è destinata al singolo contribuente, a prescindere dalla circostanza che eserciti contestualmente più di un'attività ammissibile alla fruizione del contributo.

2. Requisiti per ottenere il beneficio

Per quanto riguarda le condizioni che devono sussistere ai fini del diritto al contributo, è necessario che:

1. nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del "Decreto Rilancio", l'ammontare dei ricavi derivanti dalla gestione caratteristica (di cui all'art. 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR), o i compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni (di cui all'art. 54, comma 1, del medesimo TUIR), non devono essere superiori a 5 milioni di euro;
2. l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Al riguardo, viene precisato che, per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla disposizione normativa, poiché si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020). A tale proposito, la Circolare chiarisce che:
 - devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione che cade ad aprile nonché le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile;
 - occorre tenere conto delle note di variazione, con data aprile;
 - i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22 del D.P.R. n.633 del 1972, 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;

- nel caso di operazioni la cui imposta viene calcolata con il metodo della ventilazione dei corrispettivi ovvero con applicazione del regime del margine, per le quali risulta difficoltoso il calcolo dei corrispettivi o delle fatture al netto dell’IVA, l’importo può essere riportato al lordo dell’IVA (sia con riferimento al 2019 che al 2020).

Per quanto concerne l’individuazione della soglia massima di ricavi o compensi, l’Agenzia precisa che la soglia dei ricavi va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione.

Per i soggetti che determinano il proprio reddito con il metodo catastale il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d’imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d’imposta corrispondente all’anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, al volume d’affari relativo al medesimo periodo d’imposta.

Per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e **per i distributori di carburante e rivendita di tabacchi e beni di monopolio**, sempre ai fini della determinazione del summenzionato limite, secondo l’Agenzia delle Entrate, **l’ammontare dei ricavi o compensi da confrontare con la soglia in commento deve essere determinata al netto del prezzo corrisposto al fornitore.**

In sintesi, ai fini della determinazione della soglia, occorre fare riferimento ai seguenti campi della dichiarazione:

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 forfetario art. 145 TUIR	RG4, col. 2
		Contabilità pubblica	RC1
	Compensi		RE2

La Circolare in esame evidenzia, inoltre, che, in base alla disciplina dettata dal citato articolo 25, il contributo in parola spetta a tutti i soggetti che hanno iniziato l’attività a partire dal 1° gennaio 2019, per un importo almeno pari alla soglia minima di mille euro per le persone fisiche e di duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

In particolare, qualora il soggetto richiedente abbia iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2018 ovvero abbia avuto il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza "Covid-19" (31 gennaio 2020), il contributo è determinato come segue:

- 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 risulti negativa (cioè il dato del 2020 è inferiore al dato del 2019), a tale differenza si applicherà la percentuale del 20, 15 o 10 per cento 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 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 risulti positiva o pari a zero, il contributo è pari a quello minimo (mille euro per le persone fisiche e duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche).

Inoltre, per i soggetti costituiti a partire dal 2019, in assenza di previsioni espresse contenute nell'articolo 25 sul punto, non deve essere effettuato alcun ragguglio all'anno, ai fini del possesso del requisito dei ricavi non superiori a cinque milioni di euro.

3. Modalità di calcolo del contributo

L'ammontare del contributo spettante ai soggetti beneficiari viene determinato applicando una percentuale alla 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.

Pertanto, la percentuale applicabile è stabilita in relazione ai ricavi o compensi relativi al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020, ovvero la data di entrata in vigore del Decreto rilancio, che per i soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare è il 2019. In particolare il legislatore ha previsto le seguenti percentuali:

- il 20%, se i ricavi o compensi sono stati minori o uguali a € 400.000;
- il 15%, se i ricavi sono stati superiori a € 400.000 e minori o uguali a € 1.000.000;
- il 10%, se i ricavi sono stati superiori a € 1.000.000 e minori o uguali a € 5.000.000.

Nel caso in cui i soggetti beneficiari avessero diritto ad un contributo che, sulla base dei calcoli sopra esposti, fosse inferiore al minimo o pari a zero, per mancanza di dati da confrontare (si pensi, ad esempio, all'ipotesi di coloro che hanno avviato l'attività nel mese di maggio 2019), il legislatore ha previsto che il contributo qui in esame stesso spetti, in ogni caso, per un importo non inferiore a € 1.000, per le persone fisiche, e € 2.000, per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

4. Natura del contributo e concorso alla formazione del reddito

Sul piano contabile, **il contributo in esame 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 considerazione di ciò, in applicazione del principio contabile OIC 12, il contributo sarà rilevato nella voce A5 del conto economico.

Inoltre, viene precisato che tale contributo non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette, non assume rilevanza nella determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sul valore aggiunto (IRAP), non incide sul calcolo degli interessi passivi deducibili ai sensi dell'articolo 61 del TUIR, e non incide sulla deducibilità dei costi diversi dagli interessi passivi di cui all'articolo 109, comma 5 del TUIR.

Ne consegue, pertanto, che tale contributo non è assoggettato alla ritenuta a titolo d'acconto.

5. Modalità di fruizione del contributo

I soggetti interessati ad ottenere il contributo devono presentare, esclusivamente in via telematica, una istanza all'Agencia delle entrate, con l'indicazione della sussistenza di tutti i requisiti sopra evidenziati.

L'istanza, da presentarsi entro sessanta giorni dalla data di avvio della procedura telematica, può essere inviata anche da un intermediario, 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*".

Esclusivamente nel caso di contributo di importo superiore a 150.000 euro, il modello dell'istanza è firmato digitalmente dal soggetto richiedente e inviato esclusivamente tramite Posta Elettronica Certificata (PEC) all'indirizzo *Istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it*, unitamente all'autocertificazione di regolarità antimafia di tutti i soggetti da sottoporre alla verifica.

L'Agencia delle entrate, sulla base delle informazioni contenute nell'istanza, eroga il contributo mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario.

Nell'ipotesi in cui sia rilasciata al soggetto richiedente la ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza e lo stesso presenti una rinuncia:

- prima che il contributo venga accreditato sul proprio conto corrente bancario o postale, non si applicano le sanzioni;
- dopo che il contributo sia stato accreditato sul proprio conto corrente bancario o postale, è consentita la regolarizzazione spontanea mediante restituzione del contributo indebitamente percepito e dei relativi interessi, nonché mediante versamento delle sanzioni, con la possibilità di applicare le riduzioni previste in caso di ravvedimento.

6. Poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria

In considerazione dell'urgenza connessa alla situazione emergenziale, il contributo in esame è concesso sotto condizione risolutiva.

L'Agencia delle entrate procede al controllo dei dati dichiarati e recupera il contributo non spettante, con l'applicazione di interessi e sanzioni.

Inoltre l'Agencia delle entrate e il corpo della Guardia di finanza stipuleranno un apposito protocollo per regolare le modalità di trasmissione dei dati e delle informazioni relative ai contributi erogati ai fini delle attività di polizia economico-finanziaria.

Qualora, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, il contributo sia, in tutto o in parte, non spettante, l'Agencia delle entrate provvede al suo recupero. Si applicano, inoltre, le previsioni di cui 316-ter del codice penale, per indebita percezione di erogazioni ai danni dello Stato. In caso di avvenuta erogazione del contributo, è prevista, inoltre, l'applicazione della misura patrimoniale della confisca, di cui all'articolo 322-ter del codice penale.

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.

Nelle ipotesi di attività cessate a seguito della percezione del contributo, il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli, a richiesta, agli organi istruttori dell'amministrazione finanziaria. In questi casi, l'eventuale atto di recupero è emanato nei confronti del soggetto firmatario dell'istanza.

7. Compatibilità con il Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19

La Circolare in commento evidenzia, infine, che le disposizioni previste nell'articolo in esame si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione 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 quale considera compatibili, ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera b), del TFUE, gli aiuti temporanei di importo limitato alle imprese che si trovano di fronte a un'improvvisa carenza o addirittura indisponibilità di liquidità purché siano soddisfatte tutte le condizioni specificatamente indicate.

In particolare, 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 euro 800.000 per impresa.

L'aiuto non può essere concesso a imprese che si trovavano già in difficoltà il 31 dicembre 2019, in base alla definizione di cui all'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

Inoltre, viene precisato che, se un'impresa opera in diversi settori a cui si applicano importi massimi diversi, dovrà essere assicurato con mezzi adeguati, come la separazione contabile, che per ciascuna di tali attività sia rispettato il massimale pertinente e che non sia superato l'importo massimo complessivo di euro 800.000 per impresa. Non dovrebbe essere superato l'importo massimo complessivo di euro 120.000 per l'impresa se è attiva nei settori per i quali sono previste soglie più basse.

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.

Tutti i valori utilizzati devono essere considerati al lordo di qualsiasi imposta o altro onere.

Il Responsabile
Dott. Vincenzo De Luca