

SETTORE

AGEVOLAZIONI

**IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO
DEL C.D. “DECRETO SOSTEGNI” E LE
OPERAZIONI STRAORDINARIE**

RIFERIMENTI

- Art. 1, DL n. 41/2021
- Circolari Ag. Entrate 13.6.2020, n. 15/E e 21.7.2020, n. 22/E
- Risposte interpello Agenzia Entrate 24.9.2020, n. 403; 2.10.2020, n. 426; 13.10.2020, n. 467; 15.12.2020, n. 589 e 11.1.2021, n. 29
- Informative SEAC 24.3.2021, n. 93; 25.3.2021, n. 94 e 26.3.2021, n. 95

IN SINTESI

In presenza di operazioni straordinarie (trasformazione / cessione e conferimento d'azienda, ecc.) perfezionate nel 2019 e 2020 la verifica dei requisiti per l'accesso e la determinazione del nuovo contributo a fondo perduto, introdotto dal c.d. “Decreto Sostegni”, vanno effettuate secondo particolari modalità.

L'effetto di tali operazioni incide sia ai fini della determinazione della soglia dei ricavi 2019 sia per il calcolo della riduzione del fatturato / corrispettivi 2020 rispetto al 2019.

SERVIZI COLLEGATI

settimanala **professionale**

SO
fisco
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

Il contributo a fondo perduto riconosciuto dall'art. 1, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni" a favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa / lavoro autonomo / agrario (titolari di partita IVA), a condizione che i ricavi / compensi 2019 siano non superiori a € 10 milioni e l'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi 2020 sia inferiore almeno del 30% dell'ammontare medio mensile del fatturato / corrispettivi 2019 (Informative SEAC [24.3.2021, n. 93](#); [25.3.2021, n. 94](#) e [26.3.2021, n. 95](#)), è applicabile con regole particolari in presenza di operazioni straordinarie.

Sul punto è possibile fare riferimento ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate relativamente al contributo di cui all'art. 25, DL n. 34/2020, c.d. "Decreto Rilancio" nelle Circolari 13.6.2020, n. 15/E e 21.7.2020, n. 22/E, nonché in alcune specifiche Risposte di interpello.

Merita evidenziare che, nei casi di seguito riportati, tenuto conto di quanto precisato nella citata Circolare n. 22/E:

- le operazioni straordinarie intervenute nel periodo 1.1.2019 - 31.12.2020 in generale non esonerano il soggetto avente causa (ad esempio, conferitario, cessionario dell'azienda) dalla verifica della riduzione del fatturato / corrispettivi 2020 rispetto al 2019, in quanto *"in relazione all'azienda oggetto di riorganizzazione, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'azienda neocostituita"*.

Il **soggetto avente causa** dell'operazione **può beneficiare del contributo** anche in assenza della riduzione del fatturato soltanto **nel caso in cui il soggetto dante causa** (conferente / cedente l'azienda) **si è costituito nel predetto periodo 1.1.2019 - 31.12.2020**, in quanto, *"le condizioni soggettive del dante causa si riverbereranno sul soggetto richiedente il contributo"* con la conseguenza che risulta applicabile la previsione in base alla quale il contributo è riconosciuto, a prescindere dalla riduzione del fatturato, per i soggetti costituiti dall'1.1.2019;

- il **soggetto dante causa**, se in possesso dei requisiti per accedere al contributo, per individuare la soglia di accesso relativa ai ricavi 2019 nonché la riduzione del fatturato / corrispettivi 2020 rispetto al 2019, **"non deve considerare ... gli ammontari relativi all'azienda o al ramo d'azienda oggetto di trasferimento"**.

FUSIONE / SCISSIONE

In caso di **fusione / scissione** nella citata Circolare n. 15/E l'Agenzia specifica che, considerato il subentro *"in regime di continuità"* dell'avente causa (società incorporante o risultante / società beneficiaria, nonché società scissa in caso di scissione parziale) nelle posizioni fiscali del dante causa (società incorporata / fusa o scissa), l'operazione si riflette sull'individuazione del limite dei ricavi e della riduzione del fatturato / corrispettivi.

In relazione al contributo previsto dal citato art. 25, DL n. 34/2020 (per il quale era richiesto che i ricavi 2019 non superassero € 5 milioni e che il fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2020 fosse inferiore ai 2/3 di quelli del mese di aprile 2019), con riferimento ad una fusione per incorporazione realizzata nel mese di marzo 2020, l'Agenzia ha affermato che:

- il **limite dei ricavi** va determinato con **riferimento ai dati aggregati dei soggetti partecipanti** alla fusione (incorporante / risultante e incorporata);
- la **riduzione del fatturato / corrispettivi** va determinata confrontando il fatturato / corrispettivi di aprile 2020 della **società incorporante con la somma dei fatturati / corrispettivi delle singole società** (incorporante / risultante e incorporata / fusa o scissa) relativi ad aprile 2019.

Alla luce di tale interpretazione, in presenza di una fusione per incorporazione intervenuta:

- **nel 2019** (ad esempio, con efficacia dall'1.7.2019) l'incorporante determina:
 - i **ricavi 2019** considerando la somma dei dati dei soggetti coinvolti nell'operazione (dante e avente causa) fino al giorno antecedente la data di efficacia della fusione (30.6) e successivamente (dall'1.7) i propri dati;
 - la **media mensile del fatturato / corrispettivi 2019** considerando la somma dei dati delle singole società (dante e avente causa) fino al giorno antecedente la data di efficacia della fusione (30.6) e successivamente (dall'1.7) i propri dati;
 - la **media mensile del fatturato / corrispettivi 2020** considerando i propri dati;

- **nel 2020** (ad esempio, con efficacia dall'1.5.2020) l'incorporante determina:
 - i **ricavi 2019** considerando la somma dei dati dei soggetti coinvolti nell'operazione (dante e avente causa), ossia dei propri ricavi con quelli dell'incorporata;
 - la **media mensile del fatturato / corrispettivi 2019** considerando la somma dei dati delle singole società (dante e avente causa);
 - la **media mensile del fatturato / corrispettivi 2020** considerando fino al giorno antecedente la data di efficacia della fusione (30.4) la somma dei dati dei soggetti coinvolti nell'operazione (dante e avente causa), ossia il proprio fatturato / corrispettivi con quelli dell'incorporata e successivamente (dall'1.5) i propri dati;
- **nel 2021**, prima dell'invio della domanda, i ricavi 2019 e la media mensile del fatturato / corrispettivi 2019 e 2020 va individuata sommando i dati delle società coinvolte nell'operazione (dante e avente causa).



Ancorché tra le società partecipanti alla fusione / scissione siano **intercorse operazioni commerciali**, ai fini della quantificazione del contributo la differenza delle medie mensili del fatturato / corrispettivi 2020 e 2019 va individuata considerando anche i dati di tali operazioni. Infatti, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Risposta 13.10.2020, n. 467, non è espressamente prevista *“la necessità di operare delle rettifiche alle modalità di calcolo dei requisiti d'accesso a seguito di operazione di riorganizzazione”*.

SCISSIONE PARZIALE PROPORZIONALE

In merito alla scissione parziale proporzionale l'Agenzia delle Entrate nella Risposta 24.9.2020, n. 403 ha precisato che al fine di individuare:

- la soglia dei ricavi 2019 ai fini dell'accesso al contributo;
- la riduzione del fatturato / corrispettivi 2020 rispetto al 2019;

è necessario considerare i **dati “riferibili al ramo d'azienda oggetto di assegnazione alla società”** beneficiaria ante e post scissione.

TRASFORMAZIONE

In caso di **trasformazione omogenea**:

- **progressiva** (ossia, da società di persone in società di capitali, ad esempio da snc in srl);
- **regressiva** (ossia, da società di capitali in società di persone, ad esempio da srl in sas);

perfezionata nel periodo 1.1.2019 - 30.4.2020, come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 15/E, 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 usufruire del beneficio è quello risultante dalla trasformazione** (società “avente causa”), il quale deve:

- determinare il limite dei **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 mese di aprile 2019.

Di conseguenza, alla luce di tale precisazione, **con riferimento al nuovo contributo** introdotto dal DL n. 41/2021, per le **trasformazioni** intervenute nel **periodo 1.1.2019 - 31.12.2020** il soggetto risultante dalla trasformazione deve individuare i ricavi 2019 e la riduzione della media mensile del fatturato / corrispettivi 2020 rispetto alla media mensile del fatturato / corrispettivi 2019.

Di fatto, **non va considerato il “frazionamento del periodo d'imposta”** a seguito della trasformazione ma devono essere considerati i ricavi 2019 e il fatturato / corrispettivi 2019 e 2020 relativi all'intera annualità.

Esempio 1

La Alfa e Beta snc si è trasformata in srl dall'1.9.2019.

Ai fini delle imposte sui redditi, il 2019 è suddiviso in 2 periodi d'imposta, ossia il periodo 1.1 - 31.8 (ante trasformazione) e il periodo 1.9 - 31.12 (post trasformazione).

Tuttavia, ai fini del contributo a fondo perduto, la srl deve considerare i ricavi e il fatturato / corrispettivi 2019 per l'intero periodo 1.1 - 31.12.2019.

Il fatturato / corrispettivi 2020 va individuato con riguardo alla situazione della srl.

CONFERIMENTO D'AZIENDA / CESSIONE D'AZIENDA

Relativamente al contributo di cui all'art. 25, DL n. 34/2020, l'Agenzia nella citata Circolare n. 15/E ha precisato che per i soggetti costituiti nel periodo 1.1.2019 - 30.4.2020 a seguito di **conferimento / cessione d'azienda** non trova applicazione la previsione del comma 4 del citato art. 25 in base alla quale in caso di inizio dell'attività dall'1.1.2019 non è richiesto il rispetto del requisito di riduzione del fatturato.

Infatti, come sopra accennato, in relazione all'azienda oggetto di riorganizzazione, sul piano sostanziale **non si è in presenza di un'attività neocostituita** (sul punto si evidenzia che, ancorché il riferimento contenuto nella citata Circolare n. 15/E sia al comma 6 dell'art. 25 che riconosce il contributo minimo pari a € 1.000 / € 2.000, lo stesso si ritiene inteso al citato comma 4).

Di conseguenza, per il calcolo del limite dei ricavi e della riduzione del fatturato / corrispettivi vanno **considerati i dati riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento**. Ciò non è comunque applicabile nel caso in cui il soggetto conferente / cedente (dante causa) abbia iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019.

Ora, mutuando i predetti chiarimenti, ai fini del **nuovo contributo** ex DL n. 41/2021, qualora il soggetto avente causa (conferitario / cessionario) risulti **costituito nel periodo 1.1.2019 - 31.12.2020** per effetto di un conferimento / cessione d'azienda, è necessario considerare i **ricavi e la riduzione del fatturato / corrispettivi, riferiti all'azienda oggetto del trasferimento, nel 2019 e 2020**.

Così, ad esempio, in caso di conferimento / cessione dell'**unica azienda** avvenuto nel mese di settembre 2019, qualora i ricavi del soggetto conferente / cedente siano pari a € 9 milioni e quelli del soggetto conferitario / cessionario pari a € 1,5 milioni, quest'ultimo non può accedere al contributo a causa del superamento della soglia di ricavi 2019 (pari, come accennato, a € 10 milioni).

Qualora il conferimento / cessione interessi un **ramo d'azienda**, dovranno essere considerati o meno i relativi ricavi 2019 e la media mensile del fatturato / corrispettivi 2019 e 2020 in capo al conferitario / cessionario e al conferente / cedente. Tale operazione potrebbe risultare difficoltosa rispetto al conferimento / cessione dell'unica azienda stante la necessità di individuare i dati riferiti al ramo d'azienda conferito / ceduto.

CONFERIMENTO DITTA INDIVIDUALE IN SOCIETÀ

Nell'ambito della Risposta 15.12.2020, n. 589, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la "trasformazione progressiva omogenea di un'impresa familiare in una srl".

Di fatto l'operazione consisteva nel conferimento di una ditta individuale in una società neocostituita con prosecuzione dell'attività da parte di quest'ultima in qualità di conferitaria. L'apertura della partita IVA della società (con la contestuale cessazione della ditta individuale) è avvenuta successivamente al 30.4.2020.

Sul punto l'Agenzia ha evidenziato che "**non si è in presenza di un soggetto neocostituito successivamente al 30 aprile 2020**" (con conseguente non spettanza del contributo), e pertanto, ai fini della soglia di accesso, vanno considerati i ricavi 2019 riferibili alla ditta individuale conferita e, per il calcolo della riduzione del fatturato / corrispettivi, vanno confrontati i dati relativi ai periodi di riferimento (aprile 2020 e aprile 2019) dell'azienda conferita.

Ora, ai fini del **nuovo contributo** ex DL n. 41/2021, qualora l'operazione in esame sia intervenuta:

- **nel periodo 1.1.2019 - 31.12.2020** la società neocostituita deve considerare la somma dei dati relativi ai ricavi 2019 e al fatturato / corrispettivi 2019 e 2020 di entrambi i soggetti, considerando fino alla data del conferimento i dati riferiti alla ditta individuale e, successivamente, i propri dati;
- **nel 2021**, la società neocostituita deve considerare i ricavi 2019 nonché il fatturato / corrispettivi 2019 e 2020 riferiti alla ditta individuale.

AFFITTO D'AZIENDA / RAMO D'AZIENDA

Relativamente all'affitto d'azienda l'Agenzia, nella citata Circolare n. 22/E, ha precisato che con riferimento all'avente causa (affittuario)



*“sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima di ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato, occorrerà **considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento**”.*

Ad analoga conclusione la stessa Agenzia perviene con riferimento al **subentro nel contratto d'affitto d'azienda e di donazione d'azienda**.

Con particolare riguardo al contributo di cui al citato DL n. 34/2020, nella Risposta 2.10.2020, n. 426 l'Agenzia ha esaminato il caso di una società che ha concesso in affitto, dall'1.1.2020, l'intera azienda ad un'altra società neocostituita a fine 2019 con inizio attività l'1.1.2020. In tal caso:

- la **società affittuaria** individua la soglia di accesso considerando i ricavi 2019 con riferimento alla società concedente e, ai fini del calcolo della riduzione del fatturato / corrispettivi, confronta i dati del mese di aprile 2019 riferiti alla concedente con i propri dati del mese di aprile 2020;
- la **società concedente** valuta la soglia dei ricavi 2019 e determina il fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2019 **senza considerare i dati riferiti all'azienda concessa in affitto**, mentre individua il fatturato / corrispettivi del mese di aprile 2020 considerando i propri dati.

Tali chiarimenti risultano validi anche ai fini del nuovo contributo ex DL n. 41/2021, considerando tuttavia che la riduzione del fatturato / corrispettivi va individuata in termini di media mensile con riguardo alle annualità 2019 e 2020.

Esempio 2



La ditta individuale Gianni Dedra ha concesso dall'1.6.2020 in affitto l'unica azienda alla Zeta srl operativa dal 2015.

	Ditta individuale (concedente)	Società (affittuaria)
Ricavi 2019	120.000	580.000
Fatturato 2019	115.000	565.000
Fatturato 2020	22.000	316.000

La Zeta srl:

- per verificare l'accesso al beneficio, considera la somma dei ricavi 2019 relativi alla ditta individuale e dei propri ricavi 2019, complessivamente pari a € 700.000 (120.000 + 580.000);
- per verificare la riduzione del fatturato medio mensile:
 - individua la media mensile del fatturato 2019 sommando il proprio fatturato e quello della ditta individuale. Detta media risulta pari a € 56.667 $[(115.000 + 565.000) / 12]$;
 - individua la media mensile del fatturato 2020 sommando il proprio fatturato e quello della ditta individuale. Detta media risulta pari a € 28.167 $[(22.000 + 316.000) / 12]$.

Considerato che la differenza tra la media mensile del fatturato 2020 rispetto alla media mensile 2019 è pari a - € 28.500 (28.167 - 56.667), ossia al 50,29% della media mensile 2019, la società può beneficiare del contributo.

Quest'ultimo risulta pari a € 11.400 (28.500 x 40%).

PROSECUZIONE ATTIVITÀ DA PARTE DELL'UNICO SOCIO SUPERSTITE

Nel caso in cui nel periodo 1.1.2019 - 31.12.2020 l'attività di una società di persone, a causa del venir meno della pluralità dei soci e della **mancata ricostituzione** della stessa **entro 6 mesi**, prosegua in capo all'unico socio superstite in forma di ditta individuale, come chiarito dall'Agenzia nella Risposta 11.1.2021, n. 29



“il soggetto che può fruire del beneficio è quello venuto ad esistenza a seguito della «trasformazione» che ... è rappresentato dalla ditta individuale”.

Quest'ultima, come evidenziato nella citata Circolare n. 22/E, deve determinare la riduzione del fatturato / corrispettivi 2020 rispetto al 2019



“tenendo in considerazione l'ammontare ... della società di persone esistente prima dell'operazione di riorganizzazione, considerato che, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita”.

Esempio 3

La Delta e Gamma snc è costituita dai soci Delta e Gamma.

Nel mese di dicembre 2019 il socio Delta ha ceduto al socio Gamma la propria partecipazione.

Il socio Gamma ha continuato ad esercitare l'attività quale unico socio e nel mese di maggio 2020 ha provveduto a sciogliere la società proseguendo l'attività in forma di ditta individuale.

Il nuovo contributo spetta alla ditta individuale, la quale:

- per la verifica del limite dei ricavi 2019 deve considerare quelli relativi alla società preesistente;
- per determinare la media mensile del fatturato / corrispettivi 2019 deve considerare i dati riferiti alla società preesistente;
- per determinare la media mensile del fatturato / corrispettivi 2020 deve considerare sia i dati della società preesistente che i propri dati.

