

Risposta n. 467

OGGETTO: Articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. Decreto rilancio).
Determinazione della soglia di accesso al contributo e modalità di calcolo della riduzione del fatturato in ipotesi di fusione.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante dichiara di aver incorporato la società Alfa unipersonale con effetti dal 1° gennaio 2020.

L'interpellante fa presente che nel corso del 2019 essa stessa ha realizzato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) TUIR per Euro ed ha fatturato nel mese di aprile 2019 Euro, mentre la società incorporata ha realizzato ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) TUIR per Euro ed ha fatturato nel mese di aprile 2019 Euro

La società precisa che alla formazione dei predetti volumi di ricavo hanno concorso, seppur parzialmente, anche talune operazioni commerciali intercorse tra le medesime società. Infatti, "Alfa" ha registrato ricavi per Euro derivanti da operazioni svolte nei confronti di "Beta". Allo stesso modo, "Beta" ha realizzato operazioni attive nei confronti di "Alfa" per Euro Inoltre, nel mese di aprile 2019, il

fatturato di Alfa nei confronti di Beta ammonta ad Euro, mentre il fatturato di quest'ultima nei confronti di Alfa è pari ad Euro

A seguito della fusione "Beta" è diventato un unico soggetto di diritto con la denominazione di "Gamma".

Tanto premesso l'istante fa presente che, a causa dell'epidemia da COVID-19, nel mese di aprile 2020 ha fatturato solo Euro

Alla luce di tale operazione di fusione per incorporazione e in vista della possibilità di ottenere il contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, "Decreto Rilancio") per contrastare gli effetti economici negativi dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 la società intende beneficiare del contributo a fondo perduto ivi disciplinato. Ciò stante, la società chiede di sapere come effettuare il calcolo dell'ammontare dei ricavi e il calcolo del fatturato per il mese di aprile 2019, nel caso rappresentato in cui le società partecipanti alla fusione, prima dell'operazione straordinaria di aggregazione, abbiano intrattenuto rapporti economici reciproci, come nel caso di specie.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente ritiene che la verifica del rispetto della soglia di "ricavi", che devono essere inferiori ad Euro 5 milioni per poter aver accesso al contributo a fondo perduto, debba essere effettuata sommando i ricavi del 2019 delle singole società partecipanti alla fusione, avendo cura di sterilizzare gli effetti delle operazioni tra le predette società. Analogamente è dell'avviso che la verifica dell'ulteriore condizione per l'erogazione del contributo (riduzione del "fatturato" del mese di aprile rispetto al corrispondente mese del 2019) debba essere effettuata confrontando il "fatturato" del mese di aprile 2020 della società incorporante con la somma dei "fatturati" del mese di aprile 2019 delle società partecipanti alla fusione, sterilizzando, da quest'ultimo importo, le operazioni tra le due società.

Infine, per quanto concerne la quantificazione del contributo, ritiene che debba essere effettuata considerando la differenza tra "fatturato" del mese di aprile 2020 della società incorporante e somma dei "fatturati" del mese di aprile 2019 delle società partecipanti alla fusione, sterilizzando sempre, da quest'ultimo importo, le operazioni tra le due società.

A sostegno di tale interpretazione l'istante fa presente che la forza economica del soggetto risultante dalla fusione, che si esprime in termini di ricavi e fatturato, si misura esclusivamente in relazione ai rapporti che quest'ultimo intrattiene con terze economie. "Pertanto, non hanno alcuna rilevanza i rapporti che, prima della fusione, potevano aver luogo tra le società "Alfa" e "Beta" partecipanti all'operazione di aggregazione". Inoltre osserva che, se la ratio del rispetto della soglia di ricavi è quella di destinare il contributo solo a quei soggetti di dimensioni più piccole, non avrebbe senso calcolare la suddetta soglia tenendo conto delle operazioni intervenute tra partizioni di un'entità che a seguito della fusione diventa un unico soggetto. Un'ulteriore conferma ad avviso della società, circa la bontà della soluzione prospettata, deriva dal fatto che si conforma al diritto europeo in quanto il punto 6 della Comunicazione della Commissione denominata "Terza modifica del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza della Covid-19", estende il quadro temporaneo degli aiuti di Stato a favore di tutte le microimprese e le piccole imprese anche se in difficoltà finanziarie al 31 dicembre 2019.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, «Decreto rilancio»), nell'ambito del Titolo II rubricato «Sostegno all'impresa e all'economia», ha introdotto un contributo a fondo perduto, erogato direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinato ad alcune tipologie di soggetti colpiti dall'emergenza

epidemiologica "Covid 19".

In particolare, il predetto articolo al comma 1 prevede che «è riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito testo unico delle imposte sui redditi» (di seguito, contributo a fondo perduto COVID-19).

Al successivo comma 2, esclude dal beneficio alcuni soggetti tra cui, i lavoratori dipendenti e professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, 509 e 10 febbraio 1996, n. 103.

Le condizioni che devono sussistere ai fini dell'accesso al contributo a fondo perduto COVID-19 sono individuate nei commi 3 e 4 e dispongono che:

1. nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (1 gennaio 2019 - 31 dicembre 2019 per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare), l'ammontare dei ricavi derivanti dalla gestione caratteristica, di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, o i compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo TUIR, non siano 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.

Con le circolari n. 15/E del 13 giugno 2020, n. 22/E del 21 luglio 2020, n. 25/E del 20 agosto 2020 sono stati forniti chiarimenti in merito alla fruizione del predetto contributo a fondo perduto COVID-19.

In particolare, con la circolare n. 15/E del 13 giugno 2020 al paragrafo 2.1 in relazione ai soggetti «aventi causa» di un'operazione di riorganizzazione aziendale perfezionata nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, (nel caso di specie trattasi di una fusione per incorporazione con atto del 27.12.2019 ed

effetti a decorrere dal 01.01.2020), è stato precisato che «occorre considerare gli effetti di tale evento, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima [dei] ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato. Nel caso della fusione (...) si verifica, infatti, il subentro in regime di continuità - da parte della società incorporante (o risultante) (...) - nelle vicende e nelle posizioni fiscali specificatesi in capo alle società incorporate (o fuse) o scisse. Si pensi, ad esempio, al caso di perfezionamento di un'operazione di fusione per incorporazione realizzata a marzo 2020, il calcolo della riduzione del fatturato va eseguito confrontando il fatturato aprile 2020 della società incorporante, con la somma dei fatturati delle singole società (incorporante e incorporate) relativi al mese di aprile 2019. Va da sé, che anche ai fini della determinazione della soglia massima dei ricavi occorre far riferimento ai dati aggregati dei soggetti partecipanti (incorporante e incorporata)». In assenza di disposizioni normative che prevedano espressamente la necessità di operare delle rettifiche alle modalità di calcolo dei requisiti d'accesso a seguito di operazione di riorganizzazione, la scrivente ritiene che la società interpellante (avente causa dell'operazione di fusione) determini la soglia di accesso al contributo, di cui al comma 2 dell'articolo 25 del decreto rilancio, includendo l'ammontare dei ricavi riferibili all'azienda incorporata; inoltre, per il calcolo della riduzione del fatturato (comma 3, dell'articolo 25) deve confrontare i dati riferibili ai due periodi di riferimento (aprile 2020 - aprile 2019) considerando oltre al proprio fatturato quello relativo all'azienda incorporata per i periodi di riferimento.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)