



Roma, 21 Luglio 2020

Oggetto: *Ulteriori chiarimenti ai fini della fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 recante «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19».*

1	Premessa	3
2	Ambito soggettivo	3
2.1	Società in liquidazione volontaria	3
2.2	Inizio attività successivamente al 1° gennaio 2019	4
2.3	Inizio nuova attività successivamente al 1° gennaio 2019	5
2.4	Esercenti arti e professioni (iscritti alla gestione separata INPS) non in possesso dei requisiti per godere del contributo previsto dall’articolo 27 del decreto legge n. 18 del 2020.....	6
2.5	Associazione di promozione sociale.....	7
2.6	ConSORZI tra imprese	9
2.7	Imprese che presentano un fatturato pari a zero sia in aprile 2019 che in aprile 2020	9
2.8	Individuazione delle definizioni di “impresa in difficoltà” ai sensi della normativa dell’Unione europea sopra richiamata (in particolare le lettere A) e B) del punto 18 del regolamento (UE) n. 651/2014).....	10
2.9	Agenti e rappresentanti di commercio.....	11
2.10	Studi associati composti da professionisti iscritti alle Casse di Previdenza	12
2.11	Società artigiane con soci professionisti.....	13
2.12	Soggetto che potrebbe beneficiare della indennità articolo 84, comma 2, decreto rilancio (per l’attività professionale) e del contributo di cui all’articolo 25 per l’attività d’impresa	14
3	Requisiti di accesso al contributo	15
3.1	Verifica dell’ammontare dei ricavi e della riduzione del fatturato per i distributori di carburanti.....	15
3.2	Verifica della riduzione del fatturato per gli agenti e rappresentanti di commercio.....	15
3.3	Determinazione calo di fatturato settore edilizia	16
3.4	Determinazione calo di fatturato nell’ipotesi in cui l’ammontare del fatturato sia difforme dai ricavi relativi al medesimo periodo	17
4	Verifica della riduzione del fatturato	19
4.1	Operazioni per passaggi interni	19
4.2	Fattura riepilogativa settore autotrasportatori.....	19
4.3	Operazioni fuori campo IVA	20
4.4	Fattura anticipate contratto fornitura di bevande.....	21
4.5	Subentro in contratto di affitto d’azienda	21
4.6	Imprenditori agricoli in regime agevolato di cui all’articolo 34 comma 6 d.P.R. n. 633 del 1972	22
5	Altri quesiti	23
5.1	Operazioni di riorganizzazione.....	23
5.2	Elenco comuni interessati da stati di emergenza (Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria colpiti dagli eventi sismici agosto, ottobre 2016 e gennaio 2017).....	25
5.3	Modalità di restituzione del contributo (1)	27
5.4	Modalità di restituzione del contributo (2)	28
5.5	Soggetti localizzati nei comuni di Livigno e Campione d’Italia	30
5.6	Istanza presentata dagli eredi che proseguono l’attività per conto del soggetto deceduto	30
5.7	Soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell’istanza di cui al comma 8.....	31

1 Premessa

Con il decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, «Decreto rilancio»), nell'ambito del Titolo II dedicato al «*Sostegno all'impresa e all'economia*», è stato introdotto, dall'articolo 25, un contributo a fondo perduto, erogato direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinato ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid 19". In merito l'Agenzia ha fornito prime indicazioni con la circolare n. 15/E del 13 giugno 2020.

Al fine di soddisfare ulteriori esigenze di chiarimento da parte delle Direzioni Regionali e degli operatori, con la presente circolare vengono forniti ulteriori indicazioni nella forma di risposte a quesiti.

2 Ambito soggettivo

2.1 Società in liquidazione volontaria

Quesito

Possono fruire del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto Rilancio le società in liquidazione (in presenza dei requisiti previsti dalla norma)?

Risposta

L'attività delle imprese in fase di liquidazione, anche volontaria, è generalmente finalizzata al realizzo degli *asset* aziendali, per il soddisfacimento dei debiti vantati dai creditori sociali e per il riparto dell'eventuale residuo attivo tra i soci. In linea di principio, quindi, in tutte le ipotesi in cui la fase di liquidazione sia stata già avviata, alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19 (al 31 gennaio 2020, Delibera del Consiglio dei Ministri 31 gennaio 2020), non è consentito fruire del contributo qui in esame, in quanto l'attività ordinaria risulta interrotta in ragione di eventi diversi da quelli determinati dall'emergenza epidemiologica COVID-19.

Diversamente, considerata la *ratio legis* della disposizione normativa che disciplina il contributo, sono inclusi nell'ambito applicativo della norma i soggetti la cui fase di liquidazione è stata avviata successivamente alla predetta data del 31 gennaio 2020. Con riguardo all'ammontare dei ricavi di cui al comma 3, sarà necessario fare riferimento al

periodo d'imposta precedente a quello in corso alla di entrata in vigore del decreto Rilancio (1 gennaio 2019-31 dicembre 2019 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Valgono in ogni caso le modalità di determinazione della riduzione del fatturato così come chiarite nella circolare n. 15/E del 2020.

Resta in ogni caso fermo che, secondo quanto chiarito con la comunicazione del 29 giugno 2020 della Commissione europea - con cui sono state oggetto di modifica alcune condizioni relative alle misure temporanee di aiuti di Stato ritenute dalla Commissione stessa compatibili a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettere b) e c), del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) alla luce della pandemia di Covid-19 - che gli aiuti possono essere concessi alle microimprese o alle piccole imprese (ai sensi dell'allegato I del regolamento generale di esenzione per categoria)¹ che risultavano già in difficoltà al 31 dicembre 2019 in base alle definizioni di cui all'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014, purché non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non abbiano rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione).

2.2 Inizio attività successivamente al 1° gennaio 2019

Quesito

Con la circolare 15/E del 2020 è stato ribadito che non è consentito presentare l'istanza di accesso per soggetti per i quali la relativa partita IVA è stata cessata alla data di presentazione della domanda, come espressamente previsto al comma 2 dell'articolo 25 del decreto rilancio. Si chiede come deve interpretarsi la norma in relazione ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, ma per i quali la partita IVA è stata richiesta precedentemente. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui si è in presenza di imprese che hanno richiesto la partita IVA a dicembre 2018 per le attività propedeutiche alla apertura, ma senza svolgere effettivamente l'attività d'impresa che ha avuto avvio nel 2019.

¹ Cfr. Allegato I al Regolamento UE 651/2014 laddove si definisce come piccola impresa «una impresa che occupa meno di 50 persone e che realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro». Si considera invece una microimpresa «un'impresa che occupa meno di 10 persone e che realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro».

Risposta

Il comma 4 dell'articolo 25 prevede che *«Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che 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 [...] Il predetto contributo spetta anche in assenza dei requisiti di cui al presente comma ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019».*

Sono pertanto inclusi tra i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 esclusivamente i soggetti per cui la data di apertura della partita IVA ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 coincide o è successiva a tale data (restano fermi gli ulteriori requisiti disposti dalla norma), a prescindere dalla data di inizio effettivo dell'attività. Ciò anche al fine di evitare incertezze in relazione all'identificazione del limite temporale identificato dal legislatore.

2.3 Inizio nuova attività successivamente al 1° gennaio 2019

Quesito

Con la circolare 15/E del 2020 è stato chiarito che i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 hanno diritto alla fruizione del contributo, a prescindere dal requisito della riduzione del fatturato. Un'impresa che ha come attività principale la locazione di immobili di proprietà che ha intrapreso una nuova attività in un diverso settore, successivamente al 1° gennaio 2019 può fruire del contributo qui in esame, anche in assenza dei requisiti di cui al comma 4 dell'articolo 25 del decreto rilancio?

Risposta

Il comma 4 dell'articolo 25 prevede che *«Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che 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 [...] Il predetto contributo spetta anche in assenza dei requisiti di cui al presente comma ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019».*

Con la circolare n. 15/E del 2020 è stato chiarito che in considerazione della

formulazione del comma 1 dell'articolo 25 del Decreto rilancio che menziona espressamente «*i soggetti esercenti attività [...]*», la fruizione del contributo a fondo perduto COVID-19 è destinata al singolo contribuente, a prescindere dalla circostanza che eserciti contestualmente più di un'attività ammissibile alla fruizione del contributo (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti). Per tali soggetti, per determinare la soglia dei ricavi di cui al comma 3 e la riduzione del fatturato rispetto al periodo d'imposta 2019, è necessario fare riferimento, rispettivamente, alla somma dei ricavi e compensi e dei fatturati di tutte le attività esercitate ammesse al contributo a fondo perduto.

Ne consegue che un'impresa che ha come attività principale la locazione di immobili di proprietà - la cui data di inizio attività (o apertura della partita IVA) è antecedente al 31 dicembre 2018 - che ha intrapreso una nuova attività in un diverso settore, successivamente al 1° gennaio 2019, deve tener conto di tutte le attività esercitate ai fini della determinazione dei requisiti di accesso di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 25 del decreto rilancio.

2.4 Esercenti arti e professioni (iscritti alla gestione separata INPS) non in possesso dei requisiti per godere del contributo previsto dall'articolo 27 del decreto legge n. 18 del 2020.

Quesito

Possono fruire del contributo qui in esame, gli esercenti arti e professionisti individuati nel comma 2 dell'articolo 25 del decreto rilancio, nell'ipotesi in cui non hanno diritto alle indennità ivi menzionate, in quanto non presentano tutte le condizioni previste? Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un professionista, titolare di partita IVA, iscritto alla gestione separata INPS che non può accedere all'indennità prevista, dall'articolo 27 del decreto legge 17 marzo 2020 n. 18 in quanto, ad esempio, non si è verificata la prevista riduzione del fatturato.

Risposta

Come previsto ai commi 1 e 2 dell'articolo 25 del decreto rilancio tra i beneficiari del contributo qui in esame rientrano «*[...] i soggetti esercenti attività [...] di lavoro autonomo [...], 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 [...]*», ad esclusione dei soggetti indicati al comma 2.

Pertanto, si tratta delle persone fisiche che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR, non incluse tra:

- i soggetti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27, e 38 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27;
- gli esercenti arti e professionisti, iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103.

In considerazione del tenore letterale del comma 2 dell'articolo 25 del decreto rilancio, che rinvia ai contribuenti che rientrano nell'ambito soggettivo degli articoli 27 e 38 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, quest'ultimi sono esclusi dalla fruizione del contributo a fondo perduto, indipendentemente dalla circostanza che siano o meno soddisfatti i requisiti di carattere oggettivo previsti dai predetti articoli 27 e 38 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18.

Tale esclusione si applica altresì ai soggetti che fruiscono delle indennità di cui all'articolo 84, comma 2 del decreto legge n. 34 del 2020.

2.5 Associazione di promozione sociale

Quesito

Si chiede se un'associazione di promozione sociale (a.p.s.) che applica il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 possa fruire del contributo fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto rilancio, nell'ipotesi di riduzione delle entrate derivanti dall'attività non commerciale realizzata nei periodi di riferimento.

Risposta

Come chiarito con la circolare 13 giugno 2020, n. 15/E, possono fruire del contributo 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.

Possono, inoltre accedere al beneficio i soggetti ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 che determinano il reddito forfettariamente ai sensi dell'articolo 145 del TUIR, nonché le associazioni e società sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro (tra le quali le associazioni di promozione sociale) che determinano il reddito ai sensi della legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Al riguardo, stante il rinvio espresso operato dall'articolo 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR al fine di determinare i ricavi per poter fruire del contributo, si ritiene che per gli enti non commerciali debbano essere considerati i soli ricavi con rilevanza ai fini IRES. Sono, pertanto, esclusi i proventi che non si considerano conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nonché quelli derivanti da attività aventi i requisiti di cui al comma 3, dell'articolo 148 TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Ne consegue che per la sola parte relativa all'attività commerciale, le associazioni di promozione sociale devono verificare di non aver conseguito nel 2019 ricavi in misura superiore a 5 milioni di euro e di aver avuto una riduzione di fatturato o dei corrispettivi del mese di aprile 2020 inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

A titolo esemplificativo, si supponga che una associazione di promozione sociale consegua nel periodo di imposta 2019 ricavi commerciali pari a euro 390 mila e ricavi decommercializzati pari a euro 30 mila, ai fini del calcolo del contributo spettante applicherà la percentuale del 20% avendo nel 2019 ricavi commerciali inferiori alla soglia di 400 mila euro. Si supponga che la medesima associazione di promozione sociale abbia realizzato:

- nel mese di aprile 2020, ricavi commerciali pari a 15 mila euro e ricavi decommercializzati pari a 20 mila euro;
- nel mese di aprile 2019, ricavi commerciali pari a 50 mila euro e ricavi decommercializzati pari a 6 mila euro.

Il credito spettante sarà determinato applicando la quota del 20% su 35 mila ovvero sulla differenza fra il fatturato di aprile 2019 (euro 50 mila) e quello di aprile 2020 (euro 15 mila), nel caso 7 mila euro.

Si rileva infine che i richiamati soggetti, che determinano il reddito in modo forfetario ai sensi della legge 16 dicembre 1991, n. 398, dovranno indicare nel rigo RG2, colonna 7, il totale dei ricavi inclusi quelli da indicarsi nel rigo RG2 colonna 4 del Modello Redditi Enti Non Commerciali, riferibile ai ricavi delle associazioni senza fini di lucro, tra le quali rientrano le associazioni di promozione sociale.

2.6 Consorzi tra imprese

Quesito

Sono inclusi tra i soggetti che fruiscono del beneficio i consorzi fra imprese rientranti tra i soggetti IRES di cui all'articolo 73 del TUIR, che ribaltano sulle consorziate i propri proventi ed oneri?

Risposta

Come precisato nella circolare n. 15/E del 2020, l'ambito soggettivo della disposizione normativa che disciplina il contributo ricomprende gli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR.

I consorzi tra imprese - riconducibili ai soggetti di cui all'articolo 73 del TUIR -, per ragioni di ordine logico sistematico, non possono fruire del contributo qui in esame in considerazione della peculiare natura di tali soggetti, che si limitano ad operare il ribaltamento dei costi/proventi percepiti alle imprese che ne fanno parte. Queste ultime, infatti, sussistendo gli ulteriori requisiti possono accedere al contributo di cui all'articolo 25 del decreto rilancio evitando la duplicazione del beneficio in capo ai medesimi soggetti.

2.7 Imprese che presentano un fatturato pari a zero sia in aprile 2019 che in aprile 2020

Quesito

Possono rientrare tra i fruitori del contributo qui in esame i soggetti, diversi da quelli costituiti dopo il 31 dicembre 2018, per i quali l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e del mese di aprile 2019 risulti pari a zero? Si pensi, ad esempio, agli esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al TUIR cd. stagionali.

Risposta

Come precisato nella circolare n. 15/E del 2020, secondo quanto disposto ai commi 2 e 3 per fruire del contributo qui in esame (per i soggetti di cui al comma 1) è necessario 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 devono essere superiori a 5 milioni di euro (di seguito, "soglia massima ricavi o compensi"); e che
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 (di seguito, "riduzione del fatturato").

Nelle ipotesi in cui il fatturato risulti pari a zero sia in aprile 2019 che in aprile 2020, anche in quanto si sia in presenza di attività a carattere stagionale, non si può considerare soddisfatto il requisito del calo del fatturato. Pertanto, tali soggetti non sono inclusi tra coloro che possono fruire del contributo qui in esame. Resta ferma, ai sensi del comma 4, anche per tali soggetti l'inclusione nell'ambito soggettivo del contributo qualora abbiano iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché ai soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19.

2.8 Individuazione delle definizioni di "impresa in difficoltà" ai sensi della normativa dell'Unione europea sopra richiamata (in particolare le lettere A) e B) del punto 18 del regolamento (UE) n. 651/2014)

Quesito

Con circolare n. 15/E del 13 giugno 2020, al paragrafo 7, relativamente alla compatibilità delle previsioni recate dall'articolo 25 del decreto rilancio con il Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza

del COVID-19, è stato chiarito, fra l'altro, che *«L'aiuto non può essere concesso a imprese che si trovavano già in difficoltà (ai sensi del regolamento generale di esenzione per categoria) 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, (...)»* e che *«Qualsiasi riferimento nel quadro temporaneo alla definizione di "impresa in difficoltà" di cui all'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014 deve essere inteso come riferimento alle definizioni contenute rispettivamente nell'articolo 2, punto 14, del regolamento (UE) n. 702/2014 e nell'articolo 3, punto 5, del regolamento (CE) n. 1388/2014»*.

Al riguardo, si chiede di chiarire come identificare la nozione di "impresa in difficoltà", ai sensi della normativa dell'Unione europea sopra richiamata (in particolare le lettere A) e B) del punto 18 del regolamento (UE) n. 651/2014), e considerata la nuova comunicazione del 29 giugno 2020.

Risposta

Con la comunicazione del 29 giugno 2020 la Commissione europea ha modificato alcune condizioni relative alle misure temporanee di aiuti di Stato che ritiene compatibili a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettere b) e c), del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) alla luce della pandemia di Covid-19.

In particolare, per quanto di interesse ai fini della soluzione del presente quesito, la Commissione ha ritenuto che gli aiuti possono essere concessi alle microimprese o alle piccole imprese (ai sensi dell'allegato I del regolamento generale di esenzione per categoria) che risultavano già in difficoltà al 31 dicembre 2019 in base alla definizione di cui all'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014, purché non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non abbiano rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione).

2.9 Agenti e rappresentanti di commercio

Quesito

Il comma 1 dell'articolo 25, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 prevede tra i

soggetti inclusi alla fruizione del contributo a fondo perduto «... *i soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo [...] titolari di partita IVA [...]*». Al comma 2, tuttavia, stabilisce contestualmente l'esclusione dal suddetto fondo dei «*professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103*», tra cui configura anche alla Fondazione Enasarco. Ciò premesso, si chiede se gli Agenti ed i Rappresentanti di commercio (obbligati all'iscrizione presso la Gestione commercianti dell'INPS e alla Fondazione Enasarco), rientrano tra i beneficiari del contributo a fondo perduto di cui al citato articolo 25.

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, il comma 2 contiene disposizione di chiusura finalizzate a stabilire che il contributo non spetta, tra l'altro, ai professionisti che risultano esclusivamente «*[...] iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103*».

Pertanto, gli agenti e rappresentati di commercio che producono reddito d'impresa e sono pertanto inclusi nel comma 1 dell'articolo 25 del decreto rilancio e che contestualmente risultano iscritti presso la Gestione commercianti dell'INPS e la Fondazione Enasarco possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti) in relazione alle predette attività ammesse al contributo stesso.

2.10 Studi associati composti da professionisti iscritti alle Casse di Previdenza

Quesito

Il comma due dell'articolo 25 del decreto Rilancio dispone che «*il contributo a fondo perduto [...] non spetta, [...] ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103*». Si chiede, pertanto, se gli studi associati composti da professionisti iscritti alle predette Casse di Previdenza siano o meno inclusi dell'ambito soggettivo di applicazione del contributo.

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, non sono inclusi tra i fruitori del contributo i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103. Ne consegue che, gli studi associati composti da tali soggetti, non acquisendo propria autonomia giuridica rispetto ai singoli soggetti, restano parimenti esclusi.

2.11 Società artigiane con soci professionisti

Quesito

Una società artigiana (tra moglie e marito) con marito iscritto alla gestione artigiani e la moglie libera professionista iscritta esclusivamente alla gestione separata (che non lavora nella SAS), potrà accedere al contributo articolo 25 del decreto rilancio?

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 2020 è stato chiarito che il comma 2 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». Ne consegue che, 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 (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti) in relazione alle predette attività ammesse al contributo stesso. Ciò vale anche nel caso di soci lavoratori dipendenti. Pertanto, ad esempio, nell'ipotesi in cui i soci di una società assumano anche il ruolo di dipendenti della medesima, quest'ultima avrà la facoltà di fruire del contributo a fondo perduto COVID-19, sussistendone gli ulteriori requisiti.

Tale ricostruzione interpretativa risulta valida anche in tutte le ipotesi in cui altri soggetti di cui al comma 2 risultino soci di società commerciali. Pertanto nell'ipotesi in cui i soci di una società assumano anche il ruolo di professionisti iscritti esclusivamente alla gestione separata, la società avrà la facoltà di fruire del contributo a fondo perduto COVID-19, sussistendone gli ulteriori requisiti.

2.12 Soggetto che potrebbe beneficiare della indennità articolo 84, comma 2, decreto rilancio (per l'attività professionale) e del contributo di cui all'articolo 25 per l'attività d'impresa

Quesito

Si chiedono chiarimenti in merito al seguente caso. Un imprenditore individuale edile (non artigiano) svolge contemporaneamente attività professionale. Lo stesso è pertanto iscritto alla gestione separata come professionista, e non è iscritto ad altra forma di previdenza obbligatoria, in quanto come imprenditore individuale edile è incluso nel settore industria. Nel caso in cui tale soggetto abbia percepito l'indennità prevista dall'articolo 27 e quella di cui all'articolo 84, comma 2, può fruire del contributo articolo 25 in relazione all'impresa individuale (sussistendone gli ulteriori requisiti)?

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, nel caso in cui un soggetto eserciti 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 esclusivamente in relazione alle attività ammesse al contributo stesso (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti).

Per determinare la soglia dei ricavi di cui al comma 3 è necessario fare riferimento alla somma di ricavi e compensi di tutte le attività esercitate ammesse al contributo (con l'esclusione pertanto di quelli relativi alle attività ricomprese nel predetto comma 2); detta regola vale anche ai fini del calcolo della riduzione del fatturato di cui al comma 4. Tale esclusione si applica altresì ai soggetti a coloro che hanno diritto alle indennità di cui ai commi 5, 6 e 8 dell'articolo 84 del decreto rilancio.

3 Requisiti di accesso al contributo

3.1 Verifica dell'ammontare dei ricavi e della riduzione del fatturato per i distributori di carburanti

Quesito

Con la circolare n. 15/E del 2020 è stato chiarito, in relazione al requisito di cui al comma 3 dell'articolo 25 del decreto rilancio che per i distributori di carburante e rivendita di tabacchi e beni di monopolio, sempre ai fini della determinazione del summenzionato limite, si ritiene sia necessario fare riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Diversamente, non è contenuta alcuna precisazione in relazione alle modalità di calcolo della riduzione del fatturato di cui al comma 4 del medesimo articolo, quali sono le istruzioni da seguire per la sua determinazione?

Risposta

Alla luce dei chiarimenti forniti con la circolare n. 15 del 13 giugno 2020 ai fini della riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 25, è necessario considerare tutte le somme che costituiscono il "fatturato" del periodo di riferimento (*cf.* circolare n. 15/E del 2020, par. 2). Si precisa, in merito, che il rinvio nella circolare n. 15/E citata alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è stato operato esclusivamente ai fini della determinazione della soglia massima ricavi o compensi per l'accesso al contributo.

3.2 Verifica della riduzione del fatturato per gli agenti e rappresentanti di commercio

Quesito

All'atto della cessazione del rapporto di agenzia, il mandante deve corrispondere all'agente una indennità di fine mandato (articolo 1751 cod. civ. e accordi economici di categoria). Si chiede, pertanto, se tutte le componenti di tale indennità, qualora siano state in via volontaria certificate mediante fattura, rilevano ai fini della determinazione dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e 2019, di cui al comma 4 dell'articolo 25 del decreto rilancio.

Risposta

Come chiarito con la circolare n. 15/E del 2020, per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla disposizione normativa, poiché fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, dovranno essere considerate le operazioni eseguite nei mesi di aprile e fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020).

Tuttavia, in considerazione di quanto precisato nel quesito n. 2.9 - per cui i soggetti qui in esame che producono reddito d'impresa, possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti), in relazione alle predette attività ammesse al contributo stesso -, le indennità di fine mandato non rientrano nel calcolo in quanto riconducibili ad attività non ammesse al contributo.

3.3 Determinazione calo di fatturato settore edilizia

Quesito

Il comma 3 dell'articolo 25 del decreto Rilancio contiene una delle condizioni che devono sussistere ai fini della fruizione del contributo qui in esame; in particolare, prevede che *«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»*. Si chiede come determinare tale riduzione per le imprese che operano nel settore dell'edilizia (per cui sussistono gli ulteriori requisiti di accesso al contributo), in considerazione delle peculiari modalità operative. Si pensi, ad esempio, alla fattispecie di un'impresa che, seppur non ha operato nel mese di aprile a causa dell'interruzione delle attività produttive, ha emesso, nello stesso mese, delle fatture attive in relazione a dei SAL relativi a novembre/dicembre 2019.

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dal comma 3 dell'articolo 25 del decreto rilancio, 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).

Nel medesimo documento di prassi, si precisa ulteriormente che, per ragioni di semplificazione e in coerenza con la ratio del contributo a fondo perduto COVID-19, 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.

Il contratto di appalto è definito quale prestazione di servizi dall'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Ai sensi del terzo e quarto comma del successivo articolo 6: *«Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. [...] Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento».*

Pertanto, nel caso di appalti con SAL intermedi, al fine di tener conto di quanto richiesto al comma 4 dell'articolo 25 del DL Rilancio, ai sensi del quale: *«Al fine di determinare correttamente i predetti importi (l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi) si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi»* occorre far riferimento a quanto precisato negli articoli 3 e 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Andranno quindi incluse le fatture emesse nel mese di aprile anche se relative a SAL di novembre o dicembre dell'anno precedente.

3.4 Determinazione calo di fatturato nell'ipotesi in cui l'ammontare del fatturato sia difforme dai ricavi relativi al medesimo periodo

Quesito

Come determina la riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 25 del decreto rilancio, un'impresa il cui ammontare di «fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione» aprile 2019 - come identificate nella circolare n. 15/E del 2020 – non trovi corrispondenza con il relativo ammontare dei ricavi?

Risposta

Con la circolare n. 15 del 13 giugno 2020 è stato chiarito che:

- per quanto concerne l'individuazione della soglia massima di ricavi o compensi, in considerazione dell'espresso rinvio della norma ai «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», e come chiarito in relazione ad altre disposizioni emanate nel periodo emergenziale, la soglia dei ricavi va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione (cfr. circolare n. 8/E del 3 aprile 2020);
- 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) e *«per ragioni di semplificazione e in coerenza con la ratio del contributo a fondo perduto COVID-19 [...] 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»*.

In considerazione di ciò, ai fini della riduzione del fatturato di cui al comma 4 dell'articolo 25, è necessario considerare tutte le somme che costituiscono il “fatturato” del periodo di riferimento (cfr. circolare n. 15/E del 2020, par. 2), purché le stesse rappresentino ricavi dell'impresa di cui all'articolo 85 del TUIR (o compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'articolo 54, del medesimo TUIR) che, a causa del non perfetto allineamento tra la data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi individuata, rispettivamente, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e del TUIR, sono antecedenti o successivi alla data di fatturazione (si precisa, in merito, che il rinvio nella circolare n. 15/E citata alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è stato operato esclusivamente ai fini della determinazione della soglia massima ricavi o compensi per l'accesso al contributo).

4 Verifica della riduzione del fatturato

4.1 Operazioni per passaggi interni

Quesito

Si chiede se ai fini della determinazione della riduzione del fatturato di cui al comma 3 dell'articolo 25 si debba tener conto delle operazioni interne alle imprese che operano contestualmente in più attività, con contabilità separata.

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dal comma 3 dell'articolo 25 del decreto rilancio, per ragioni di semplificazione e in coerenza con la ratio del contributo a fondo perduto COVID-19, 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. Ne consegue, che risultano incluse anche le operazioni effettuate tra le diverse attività esercitate dai soggetti fruitori e fatturate ai sensi dell'articolo 36 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

4.2 Fattura riepilogativa settore autotrasportatori

Quesito

Sono incluse nell'ammontare del fatturato relativo al mese di aprile 2019, le prestazioni eseguite (come da relativi DDT) in tale mese dagli autotrasportatori che possono emettere per ciascun committente un'unica fattura riepilogativa con cadenza trimestrale ai sensi dell'articolo 74, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633?

Risposta

Con specifico riferimento agli autotrasportatori che, per effetto di quanto disposto dall'articolo 74, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono annotare *«le fatture emesse per le prestazioni [...] entro il trimestre solare*

successivo a quello di emissione», nonché emettere un'unica fattura riepilogativa trimestrale per ciascun committente, in analogia con quanto già stabilito con la circolare n. 9/E del 2020, paragrafo 2.2.7, la verifica richiesta può essere eseguita con riferimento alle sole operazioni eseguite nei mesi di aprile del 2019 e di aprile 2020.

4.3 Operazioni fuori campo IVA

Quesito

Si fa riferimento alla prassi diffusa per cui viene emessa spontaneamente fattura in relazione a fattispecie per le quali non sussiste obbligo in tal senso secondo il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Si chiede quindi se tali somme sono incluse nel calcolo del “fatturato” relativo ai mesi di aprile 2020 e 2019 ai fini della determinazione della riduzione del fatturato medesimo di cui al comma 4 dell'articolo 25 del decreto rilancio.

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, 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).

Si ritengono, pertanto, estensibili alle modalità di fruizione del contributo a fondo perduto COVID-19 i chiarimenti forniti con la circolare n. 9/E del 2020 in relazione al quesito n. 2.2.5 «Verifica della condizione del calo del fatturato»). In particolare nel citato quesito n. 2.2.5 si è precisato che vanno prese a riferimento le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020) cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.

In coerenza con quanto precisato per i soggetti che non hanno obbligo di fatturazione, anche in relazione a tali operazioni occorre fare riferimento all'ammontare dei ricavi da individuare e riferire ai mesi di aprile 2020 e 2019, tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito (*cf.* circolare n. 8/E del 3 aprile 2020). Ciò significa che,

qualora il soggetto abbia certificato un ricavo o un compenso attraverso una fattura, pur non essendone obbligatoria l'emissione, la stessa va comunque inclusa.

4.4 Fattura anticipate contratto fornitura di bevande

Quesito

Sono incluse nell'ammontare del fatturato relativo al mese di aprile 2019, le somme fatturate in via anticipata, in relazione ad un contratto di fornitura di bevande stipulato in data marzo 2019, per il quale la consegna della relativa merce è avvenuta nel mese di aprile 2019?

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, 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). L'operazione in questione, quindi, è da considerarsi esclusa; a tale proposito, come già evidenziato in relazione al quesito sub 15), si ricorda che, a norma dell'articolo 6, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'emissione della fattura anticipa il momento di effettuazione dell'operazione stessa limitatamente all'importo fatturato.

4.5 Subentro in contratto di affitto d'azienda

Quesito

Con la circolare n. 15/E del 2020 è stato chiarito che una società "avente causa" dell'operazione di trasformazione dovrà determinare i requisiti di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 25 del decreto rilancio, senza considerare la circostanza che il periodo d'imposta si frazioni per effetto della disposizione di cui al menzionato articolo 170, comma 2. Si chiede se tale principio è estensibile anche all'ipotesi di subentro in un contratto di affitto d'azienda, avvenuto nel corso dell'anno 2019.

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, nel rispetto della *ratio legis* del contributo qui in esame, nell'ipotesi di subentro in un contratto di affitto d'azienda occorrerà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del contratto nel periodo di riferimento, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione di fatturato.

4.6 Imprenditori agricoli in regime agevolato di cui all'articolo 34 comma 6 d.P.R. n. 633 del 1972

Quesito

Si chiede come determinare la riduzione del fatturato per gli imprenditori agricoli in regime agevolato di cui all'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che risultano totalmente esonerati da obblighi contabili e di certificazione delle operazioni e che svolgono la propria attività ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 228 del 2001.

Risposta

Con riferimento al calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla disposizione normativa, poiché la stessa fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, dovranno essere considerate le operazioni eseguite nei mesi di aprile e fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020).

Si ritengono, pertanto, estensibili al contributo in esame i chiarimenti forniti con la circolare n. 9/E del 2020 in relazione al quesito n. 2.2.5 e 2.2.6, in relazione al momento di effettuazione.

Gli imprenditori agricoli in regime agevolato di cui all'articolo 34 comma 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che svolgono la propria attività ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo n. 228 del 2001, per la verifica della riduzione del fatturato considereranno unicamente le operazioni poste in essere nei confronti di cessionari o committenti che, acquistando beni o servizi nell'esercizio di impresa, hanno

emesso apposita autofattura. Pertanto, in assenza di tali tipologie di operazioni non risulta soddisfatto il requisito del calo di fatturato, con la conseguenza di non poter accedere al contributo.

Nel caso in cui i medesimi soggetti operino esclusivamente nei confronti di consumatori finali, e sempreché si tratti di soggetti iscritti al registro delle imprese, per ragioni di ordine logico sistematico si ritiene necessario far riferimento alla documentazione tenuta ai fini della verifica del superamento della soglia massima prevista per il regime di cui all'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

5 Altri quesiti

5.1 Operazioni di riorganizzazione

Quesito

Considerati i chiarimenti forniti con la circolare n. 15/E del 2020 in relazione ai riflessi delle operazioni trasformazione, fusione e conferimento perfezionate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, si chiede quale criterio utilizzare per la determinazione dei requisiti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 25 nell'ipotesi di scissione.

Inoltre, come già rappresentato con il predetto documento di prassi nell'ipotesi di conferimento, si chiede se la verifica della riduzione del fatturato non debba essere condotta nel caso l'azienda oggetto di cessione (ovvero di altra operazione di riorganizzazione) abbia iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2018.

Infine, si chiede come determinare, sia la soglia massima dei ricavi o compensi sia la riduzione del fatturato, nell'ipotesi in cui l'azienda sia stata oggetto di donazione d'azienda o di un contratto d'affitto, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020

Risposta

Come già precisato nella circolare n. 15/E del 2020 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, si ritiene che occorre considerare gli effetti di tale evento, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o

compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato.

Nell'ipotesi di scissione, quindi, i due requisiti andranno determinati in relazione all'ammontare dei ricavi e del fatturato direttamente riferibili al ramo d'azienda oggetto di assegnazione.

Inoltre, nel medesimo documento di prassi si precisa che, per i soggetti costituiti nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, a seguito di un'operazione di conferimento d'azienda o di cessione di azienda, non trova applicazione quanto disposto nel comma 6 dell'articolo 25, poiché in relazione all'azienda oggetto di riorganizzazione, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita.

Tale principio è estensibile anche alle ipotesi in cui l'azienda sia pervenuta a seguito di donazione ovvero sia oggetto di un contratto d'affitto d'azienda (vedasi anche *supra* la risposta al quesito circa il subentro in contratto di affitto d'azienda). Anche in tale caso, quindi, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione di del fatturato, occorrerà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento.

Nell'ipotesi in cui, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, l'attività esercitata da una società di persone prosegua in capo all'unico socio superstite come impresa individuale la riduzione del fatturato è determinata tenendo in considerazione l'ammontare relativo al 2019 della società di persone esistente prima dell'operazione di riorganizzazione, considerato che, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita.

Si rammenta come già precisato con la circolare n. 15/E del 2020 che, se il soggetto dante causa si è costituito nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, il soggetto avente causa dell'operazione di riorganizzazione aziendale potrà beneficiare del contributo anche in assenza del calo di fatturato in quanto le condizioni soggettive del dante causa si riverbereranno sul soggetto richiedente il contributo rendendosi applicabile, di conseguenza, il comma 4, terzo periodo, dell'articolo 25 del decreto rilancio.

Resta fermo che i soggetti dante causa delle operazioni di riorganizzazione realizzate nel periodo sopra menzionato, qualora possiedano i requisiti per accedere al contributo qui in esame, devono tener conto degli effetti di tale evento, sia in relazione alle modalità di

determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato. In altri termini, non dovranno considerare ai fini della determinazione dei requisiti di cui al comma 3 e 4 gli ammontari relativi all'azienda o al ramo d'azienda oggetto di trasferimento.

5.2 Elenco comuni interessati da stati di emergenza (Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria colpiti dagli eventi sismici agosto, ottobre 2016 e gennaio 2017)

Quesiti

I soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nei territori dei Comuni di cui ai citati Allegati 2 e 2.bis e/o nei Comuni di Teramo, Rieti, Ascoli Piceno, Macerata, Fabriano e Spoleto come indicati nell'articolo 1 del DL n. 189/2016 possono fruire del contributo a fondo perduto, in assenza del requisito riferito alla condizione del calo di fatturato/corrispettivi, secondo quanto disposto dal comma 4, secondo periodo dell'articolo 25 del decreto Rilancio? Possono altresì fruire del contributo i soggetti che a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso avevano sede operativa o domicilio fiscale nei territori colpiti dai predetti eventi, come ad esempio nel caso del territorio della provincia di Alessandria in relazione agli eventi meteorologici verificatisi nei giorni 19 e 22 ottobre 2019?

Risposta

Il comma 4 del citato articolo 25 stabilisce che possano fruire del contributo qui in esame, anche in assenza del suddetto requisito del calo di fatturato/corrispettivi, i soggetti che, *«a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19»*. La disposizione normativa richiede i seguenti elementi:

- a) il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da un evento calamitoso;
- b) i menzionati stati di emergenza dovevano essere erano ancora in atto, alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19 (al 31 gennaio 2020, Delibera del Consiglio dei Ministri 31 gennaio 2020);

- c) tale domicilio fiscale o la sede operativa fiscale fosse stabilito in tali luoghi, a far data dall'insorgenza dell'originario calamitoso evento.

Al riguardo si rappresenta che la lista individuata nelle istruzioni dell'istanza, come del resto chiarito dall'inciso "indicativa e non esaustiva" non rappresenta un elenco tassativo dei predetti comuni.

Con riguardo alle Regioni di Abruzzo, Lazio, Marche ed Umbria, i comuni non espressamente menzionati nella predetta lista che fruiscono della proroga dello stato di emergenza fino al 31 dicembre 2020, ai sensi dell'articolo 1, comma 4-quater, del decreto legge n. 189 del 2016 sono inclusi nel predetto elenco (Comuni di cui all'Allegato 2 – Elenco dei Comuni colpiti dal sisma del 26 e 30 ottobre 2016 (articolo 1, comma 1, D.L. 17 ottobre 2016, n. 189) e i Comuni di cui all'Allegato 2.bis – Elenco dei Comuni colpiti dal sisma del 18 gennaio 2017 del medesimo articolo 1, comma 1, del decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189). I soggetti il cui domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio è stabilito nei predetti comuni, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti (lettere sub a e b)), possono, quindi, fruire del contributo qui in esame.

In proposito, si evidenzia che i predetti comuni sono inclusi nella lista dei Comuni colpiti da eventi calamitosi, i cui stati di emergenza erano in atto alla data del 31 gennaio 2020 (data della dichiarazione dello stato di emergenza da Coronavirus), contenuta nelle istruzioni per la compilazione della domanda di fruizione del contributo aggiornata al 30 giugno 2020 a mero titolo indicativo e non esaustivo.

Si precisa infine che, in termini generali, per fruire del contributo qui in esame, il predetto domicilio fiscale o la sede operativa deve risultare riferibile ai luoghi di cui all'elenco sopra menzionato, a far data dall'insorgenza dell'originario evento calamitoso. Possono pertanto fruire del contributo qui in esame i soggetti che avevano il domicilio fiscale o la sede operativa nei territori dei comuni colpiti da eventi calamitosi, i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla medesima data del 31 gennaio 2020.

A titolo esemplificativo, sono inclusi nell'ambito soggettivo del contributo e potranno presentare l'istanza di accesso al contributo a fondo perduto anche in assenza del requisito del calo del fatturato così come stabilito dal citato comma 4 dell'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020, ferme restando le altre condizioni previste dalla norma, i soggetti con

domicilio fiscale o la sede operativa nei comuni colpiti dagli eventi meteorologici verificatisi nei giorni 19 e 22 ottobre 2019 nel territorio della provincia di Alessandria per i quali:

- con delibera del Consiglio dei Ministri 14 novembre 2019, è stato dichiarato lo stato di emergenza, per la durata di 12 mesi decorrenti dalla data della deliberazione (stato di emergenza dal 14 novembre 2019 al 14 novembre 2020);
- con delibera del Consiglio dei Ministri 2 dicembre 2019, sono stati estesi gli effetti dello stato di emergenza dichiarato il 14 novembre 2019 ai territori colpiti delle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Emilia-Romagna, Friuli-Venezia Giulia, Liguria, Marche, Piemonte, Puglia, Toscana e Veneto, interessati dagli eccezionali eventi meteorologici verificatisi nel mese di novembre 2019 secondo la tabella allegata alla delibera stessa;
- i presidenti delle Regioni, delegati dal Capo della Protezione Civile, hanno emanato apposite ordinanze commissariali che hanno individuato i Comuni interessati dallo stato di emergenza.

5.3 Modalità di restituzione del contributo (1)

Quesiti

In data 15 giugno 2020 il contribuente ha effettuato la richiesta del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto rilancio. Successivamente, in data 24 giugno 2020 ha presentato l'istanza di rinuncia che è stata protocollata in pari data. Il 25 giugno 2020 il contribuente medesimo ha ricevuto l'accredito del contributo a fondo perduto richiesto.

Al riguardo si chiede di indicare le modalità di restituzione dell'importo che è stato accreditato, privo di sanzioni ed interesse, poiché la richiesta di rinuncia è stata fatta precedentemente alla data del bonifico che è stato accreditato.

Risposta

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020 sono state approvate le modalità attuative per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui articolo 25, comma 1, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34.

In particolare, al punto 6.1 del richiamato provvedimento è stabilito che:

- le somme dovute a titolo di restituzione del contributo erogato non spettante, oltre interessi e sanzioni, sono versate all'entrata del bilancio dello Stato con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la compensazione ivi prevista;
- il soggetto che ha percepito il contributo in tutto o in parte non spettante, anche a seguito di rinuncia, può regolarizzare l'indebita percezione restituendo spontaneamente il contributo ed i relativi interessi, con le modalità di cui al punto precedente, versando le relative sanzioni mediante applicazione delle percentuali di riduzione, che l'articolo 13 del decreto legislativo 17 dicembre 1997, n. 472, lettere dalla a) a b-quater) - cui rinvia il provvedimento del 10 giugno 2020 – dispone in funzione del tempo entro cui l'errore è spontaneamente regolarizzato.

Con la risoluzione n. 37/E del 26 giugno 2020 sono stati istituiti i codici tributo per consentire il versamento spontaneo del contributo non spettante tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” (c.d. F24 ELIDE).

Nella circolare n. 15/E del 13 giugno 2020 l'Agenzia delle entrate ha precisato che, non si applicano le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 se è presentata una rinuncia prima che il contributo venga accreditato sul conto corrente bancario o postale.

Parimenti, non saranno dovute le predette sanzioni anche nel caso in cui la rinuncia presentata riporti una data di protocollazione anteriore alla data di accredito del contributo come nel caso riportato nel quesito. In tal caso il soggetto che ha percepito il contributo non spettante restituirà tempestivamente il contributo e i relativi interessi utilizzando i codici tributo indicati nella risoluzione n. 37/E del 2020.

5.4 Modalità di restituzione del contributo (2)

Quesito

Si chiede se e con quali modalità poter regolarizzare la seguente situazione:

- un soggetto ha presentato una (prima) istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 25 del decreto rilancio;
- nell'istanza sono stati indicati in maniera errata gli importi del fatturato e dei

corrispettivi, con la conseguenza che l'ammontare del contributo dovuto è stato determinato in misura superiore a quello effettivamente spettante;

- prima della notifica della seconda ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza, il medesimo soggetto trasmette una nuova istanza (seconda in sostituzione della prima), a fronte della quale è rilasciata una ricevuta di scarto, essendo stato, nel frattempo, già eseguito il mandato di pagamento del contributo

Risposta

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020 sono state approvate le modalità attuative per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui articolo 25, comma 1, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34.

In particolare, al punto 3.6 è previsto che «A seguito della presentazione dell'Istanza è rilasciata una prima ricevuta che ne attesta la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione, ovvero lo scarto a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti. Entro 7 giorni lavorativi dalla data della ricevuta di presa in carico è rilasciata una seconda ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza ai fini del pagamento ovvero lo scarto dell'Istanza, in tale ultimo caso con indicazione dei motivi del rigetto. Nel caso in cui l'Istanza sia stata accolta ai fini del pagamento non è possibile trasmettere ulteriori istanze, mentre è consentita la presentazione di una rinuncia di cui al punto 3.5.»

Fermo restando quanto stabilito al punto 6.1 del richiamato provvedimento, con la circolare n. 15/E del 13 giugno 2020 è stato precisato che, non si applicano le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 se è presentata una rinuncia prima che il contributo venga accreditato sul conto corrente bancario o postale.

Parimenti, non saranno dovute le predette sanzioni anche nel caso in cui il contribuente ha la possibilità di dimostrare che il momento in cui ha rilevato l'errore è antecedente alla ricezione della ricevuta di accoglimento dell'istanza. Tale circostanza può realizzarsi, ad esempio, come nel quesito qui in esame, nell'ipotesi in cui la data della ricevuta che attesta lo scarto della (seconda) istanza finalizzata a correggere l'errore commesso risulti antecedente a quella della seconda ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza originaria (prima). In tal caso il soggetto che ha percepito il contributo non spettante restituirà

tempestivamente il contributo e i relativi interessi utilizzando i codici tributo indicati nella risoluzione n. 37/E del 2020.

5.5 Soggetti localizzati nei comuni di Livigno e Campione d'Italia

Quesito

Sono assimilati ai soggetti fruitori del contributo di cui al comma 5, coloro che possiedono i medesimi requisiti individuati dalla disposizione normativa ma risultano localizzati nel territorio di Livigno e Campione d'Italia?

Risposta

Per ragioni di ordine logico sistematico, i soggetti localizzati nei comuni di Livigno e Campione d'Italia, pur non essendo titolari di partita IVA, possono fruire del contributo qui in esame, in presenza dei requisiti di cui all'articolo 25 del decreto rilancio.

5.6 Istanza presentata dagli eredi che proseguono l'attività per conto del soggetto deceduto

Quesito

Nel caso in cui più eredi, attraverso una società di fatto, realizzino la prosecuzione dell'attività del *de cuius*, sono estensibili le indicazioni contenute nelle istruzioni anche alla società di fatto rappresentata da più eredi che proseguono l'attività del defunto?

Risposta

Come precisato nelle istruzioni alla istanza, le stesse prevedono che nel caso in cui il soggetto richiedente sia un erede che continua l'attività per conto del soggetto deceduto, l'istanza può essere presentata a partire dal 25 giugno e non oltre il 24 agosto. In proposito, le istruzioni richiamano inoltre la comunicazione da effettuarsi col modello AA9.

In considerazione del principio di prosecuzione dell'attività in capo agli eredi e tenuto conto dell'equiparazione tra la società di fatto e le società di persone, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, si ritiene che quest'ultima possa fruire del contributo in esame, in luogo dei singoli eredi, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti.

L'ammontare del contributo a fondo perduto è riconosciuto, quindi, per un importo non inferiore a duemila euro per tali soggetti, poiché riconducibili a quelli diversi dalle persone fisiche.

5.7 Soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza di cui al comma 8

Quesito

Il comma 2 dell'articolo 25 del decreto rilancio prevede che «Il contributo a fondo perduto di cui al comma 1 non spetta, in ogni caso, ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza di cui al comma 8». Al fine di individuare correttamente la nozione di attività cessata, tenendo conto che il concetto di “attività cessata” potrebbe non essere coincidente con quello di “Partita iva cessata”, si chiede di chiarire le seguenti fattispecie:

1. imprese inattive in CCIAA con partita Iva ancora attiva;
2. imprenditori individuali che hanno sospeso la PI perché hanno affittato l'unica azienda.

Risposta

Con la circolare n. 15/E del 2020 è stato chiarito che «Sono, in ogni caso, esclusi i contribuenti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza di cui al comma 9 dell'articolo 25 del Decreto rilancio. In altri termini, quindi, non è consentito presentare l'istanza di accesso per soggetti per i quali la relativa partita IVA è stata cessata»

Ciò premesso si rappresenta che nella ipotesi sub 1) non essendo “cessata” la P.IVA e ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti, i soggetti in parola possono fruire del contributo qui in esame. Diversamente, non è incluso nell'ambito di applicazione del contributo di cui all'articolo 25 del decreto rilancio l'imprenditore che concede in affitto la propria azienda, a prescindere dalla sospensione della P.IVA, poiché non è riconducibile ai soggetti di cui al comma 1, non esercitando attività d'impresa.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)