



Roma, 13 giugno 2020

Oggetto: *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».*

INDICE

Premessa	3
1. Ambito soggettivo	4
2. Requisiti per ottenere il beneficio.....	8
2.1. Soggetti di cui al comma 1 che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019	12
3. Modalità di calcolo del contributo.....	17
4. Natura del contributo e concorso alla formazione del reddito	18
5. Modalità di fruizione del contributo	18
6. Poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria	20
7. Compatibilità con il Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19	21

Premessa

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*», ha introdotto all'articolo 25 un contributo a fondo perduto, erogato direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinato ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid 19".

In particolare, il predetto articolo 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).

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

Il contributo spetta esclusivamente ai predetti soggetti con ricavi (di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del medesimo TUIR) o compensi (di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo TUIR) non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

In particolare il contributo spetta per un ammontare determinato applicando una specifica percentuale ad un importo calcolato come precisato nel paragrafo 3, quando il soggetto riscontra che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 è inferiore ai due terzi di quello registrato nel mese di aprile 2019.

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo agli uffici dell'Agenzia delle entrate.

1. Ambito soggettivo

I commi 1 e 2 disciplinano l'ambito soggettivo del contributo a fondo perduto COVID-19, e individuano i beneficiari del contributo medesimo, nonché i soggetti esclusi.

In particolare, il citato comma 1 dispone che sono destinatari del contributo a fondo perduto COVID-19 «[...] *i 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 [...]*», ad esclusione dei soggetti indicati al comma 2.

Ferme restando le precisazioni di seguito fornite, l'ambito soggettivo ricomprende pertanto i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e titolari di reddito agrario, «*titolari di partita IVA*», fatte salve le specifiche esclusioni previste al successivo comma 2. Si tratta, in particolare:

- degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- dei soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producono reddito d'impresa;
- degli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR;
- delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- degli 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.

- delle persone fisiche e delle associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c, del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

Al riguardo, come si evince dalla relazione illustrativa al decreto Rilancio, si precisa che tra i soggetti rientranti nell'ambito di applicazione del comma 1, sono *«ricomprese le imprese esercenti attività agricola o commerciale, anche se svolte in forma di impresa cooperativa»*.

In considerazione dell'ambito soggettivo identificato al comma 1 dell'articolo 25 e ferme restando le esclusioni per i soggetti di cui al successivo comma 2, il contributo a fondo perduto COVID-19 è erogato all'imprenditore agricolo.

Poiché il reddito dalle stesse prodotto si qualifica come reddito d'impresa, rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina anche le società tra professionisti, indipendentemente dal fatto che i soci ricadano o meno nelle ipotesi di cui al comma 2 del menzionato articolo.

Infine, la norma non prevede distinzioni in ordine al regime fiscale adottato dai soggetti beneficiari, pertanto rientrano nell'ambito soggettivo della disposizione anche i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge n. 190 del 2014.

Al successivo comma 2 si precisa 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, agli enti pubblici di cui all'articolo 74, ai soggetti di cui all'articolo 162-bis del testo unico delle imposte sui redditi e ai contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27, e 38 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, nonché ai lavoratori dipendenti e 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»*.

Vi sono, pertanto, specifiche esclusioni connesse alla natura dell'attività svolta, si tratta:

- degli organi e delle amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, dei comuni, delle unioni di comuni, dei consorzi tra enti locali, delle associazioni e degli enti gestori di demanio collettivo, delle comunità montane, delle province e delle regioni (degli enti pubblici di cui all'articolo 74 del TUIR);
- degli intermediari finanziari, delle società di partecipazione finanziaria e delle società di partecipazione non finanziaria ed assimilati (soggetti di cui all'articolo 162-bis del testo unico delle imposte sui redditi);
- degli enti e delle persone fisiche che producono redditi non inclusi tra i quelli d'impresa o agrario, come ad esempio coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, lettere i) e l).

Inoltre, un ulteriore insieme di soggetti esclusi è rappresentato:

- da coloro *«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»*;
- dai lavoratori dipendenti;
- dagli 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.

Inoltre, sono espressamente menzionati come soggetti esclusi dalla fruizione del contributo a fondo perduto COVID-19, con l'intento di non determinare la sovrapposizione delle due agevolazioni:

- i liberi professionisti con partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020, iscritti alla Gestione separata ed i collaboratori coordinati e continuativi

attivi alla predetta data del 23 febbraio 2020 e iscritti alla Gestione separata (articolo 27, decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18);

- i lavoratori dello spettacolo iscritti al Fondo pensioni dello spettacolo, che abbiano almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo e che abbiano prodotto nel medesimo anno un reddito non superiore a 50.000 euro (art. 38, decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18).

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.

Tali considerazioni valgono anche nell'ipotesi di un soggetto persona fisica che esercita un'attività d'impresa o di lavoro autonomo (o sia titolare di reddito agrario) e che contestualmente abbia lo *status* di pensionato.

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, come si preciserà di seguito, 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.

Nel caso in cui un soggetto esercita 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 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.

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.

Qualora successivamente all'erogazione del contributo a fondo perduto COVID-19, il soggetto beneficiario - esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo, società o altro ente percettore - cessi l'attività, lo stesso non è tenuto alla restituzione del contributo, fatte salve le condizioni sottese al recupero dello stesso o quelle previste al successivo paragrafo 8.

2. Requisiti per ottenere il beneficio

La disposizione normativa in esame individua ai commi 2 e 3 le condizioni che devono sussistere ai fini del diritto al contributo ai soggetti di cui al comma 1. In particolare, 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").

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 i soggetti che determinano il proprio reddito con il metodo catastale il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, al volume d'affari relativo al medesimo periodo d'imposta ai sensi dell'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 conseguito nell'anno 2019.

Per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante e rivendita di tabacchi e beni di monopolio, sempre ai fini della determinazione del summenzionato limite, 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.

In sintesi, nei casi sopraesposti, al fine di rispettare la *ratio* della disposizione normativa volta a determinare l'ambito di applicazione del contributo a fondo perduto COVID-19, l'ammontare dei ricavi o compensi da confrontare con la soglia in commento deve essere determinata al netto del prezzo corrisposto al fornitore.

A prescindere dalle modalità di determinazione del reddito, ai fini della determinazione della soglia, si rammenta che, in linea di principio, non sono inclusi gli altri componenti positivi di reddito, disciplinati da articoli diversi dall'articolo 85, comma 1, lettera a) e b) e 54, comma 1, del TUIR, nonché le ipotesi di ricavi diversi dalle predette lettere:

«a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;

b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione».

Per ragioni di semplificazione, si ritiene necessario fare riferimento ai seguenti campi della dichiarazione, come indicato nelle istruzioni alla compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo:

MODELLO DICHIARATIVO	RICAVI/COMPENSI	REGIME	PUNTAMENTI
REDDITI PERSONE FISICHE	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 2
	Compensi		RE2, col. 2
	Ricavi/Compensi	Regime L. 190/2014	da LM22 a LM27, col. 3
	Ricavi/Compensi	Regime D.L. n. 98/2011	LM2
REDDITI SOCIETA' DI PERSONE	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 5
	Compensi		RE2
REDDITI SOCIETA' DI CAPITALI	Ricavi		RS107, col. 2
REDDITI ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS111
		Contabilità semplificata	RG2, col. 7
		Regime forfetario art. 145 TUIR	RG4, col. 2
		Contabilità pubblica	RC1
	Compensi		RE2

Per i soggetti aderenti al regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, si rammenta che i dati rilevanti per il calcolo del contributo a fondo perduto COVID-19 – fatturato e corrispettivi nei mesi di aprile 2019 e 2020 e ricavi conseguiti nel 2019 (come rappresentato nella tabella precedente) – sono comunque nella disponibilità dei contribuenti.

Con riferimento, al requisito di cui al punto sub 2), si precisa che, per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla disposizione normativa, poiché si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020).

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*») e 2.2.6 («*Verifica della diminuzione del fatturato per contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente*»).

La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>).

Ad esempio, nel calcolo dell'ammontare del fatturato dei mesi di aprile 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di marzo 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite di aprile 2020 e 2019 emesse entro il 15 maggio 2020 e 2019.

Per ragioni di semplificazione e in coerenza con la *ratio* del contributo a fondo perduto COVID-19, si ritiene che:

- devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell’IVA) con data di effettuazione dell’operazione che cade ad aprile nonché le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile;
- occorre tenere conto delle note di variazione di cui all’art. 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con data aprile;
- i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all’art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono considerare l’ammontare globale dei corrispettivi (al netto dell’IVA) delle operazioni effettuate nel mese di aprile;
- concorrono a formare l’ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili;
- nel caso di operazioni la cui imposta viene calcolata con il metodo della ventilazione dei corrispettivi ovvero con applicazione del regime del margine, per le quali risulta difficoltoso il calcolo dei corrispettivi o delle fatture al netto dell’IVA, l’importo può essere riportato al lordo dell’IVA (sia con riferimento al 2019 che al 2020).

Per i soggetti che non hanno obbligo di fatturazione, occorre fare riferimento all’ammontare dei ricavi da determinare tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito (cfr. circolare n. 8/E del 3 aprile 2020).

Con riferimento a coloro che esercitano contestualmente più attività ovvero producano nel medesimo periodo d’imposta reddito d’impresa e reddito di lavoro autonomo, come si preciserà di seguito, l’ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 dovrà tener conto di tutte le attività esercitate.

2.1. Soggetti di cui al comma 1 che hanno iniziato l’attività a partire dal 1° gennaio 2019

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».

Il successivo comma 6 dispone che *«L'ammontare del contributo a fondo perduto è riconosciuto, comunque, ai soggetti di cui al comma 1, beneficiari del contributo ai sensi dei commi 3 e 4, per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche».*

Alla luce del combinato disposto delle predette disposizioni normative, tutti i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 hanno diritto alla fruizione del contributo per un importo almeno pari alla soglia minima di mille euro per le persone fisiche e di duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche prevista dal comma 6.

In altri termini, il contributo a fondo perduto COVID-19 spetta anche ai soggetti di cui al comma 1 che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 e che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni che già versavano in uno stato di emergenza per eventi calamitosi alla data di insorgenza dell'emergenza COVID-19 e per i quali, date le difficoltà economiche, non è necessaria la verifica del calo di fatturato (come ad esempio per i comuni colpiti dagli eventi sismici alluvionali o di crolli di infrastrutture che hanno comportato le delibere dello stato di emergenza, a prescindere dal realizzarsi del suddetto requisito del calo del fatturato).

Per questi soggetti, in altri termini, il contributo a fondo perduto COVID-19 spetta anche se, ad esempio, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 fosse pari a zero. In tal caso, spetterà il contributo minimo.

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

- se la differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 risulti negativa (cioè il dato del 2020 è inferiore al dato del 2019), a tale differenza si applicherà la percentuale del 20, 15 o 10 per cento a seconda dell'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019, fermo restando il riconoscimento del contributo minimo qualora superiore;
- nel caso in cui la differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 risulti positiva o pari a zero, il contributo è pari a quello minimo (mille euro per le persone fisiche e duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche).

Inoltre, per i soggetti costituiti a partire dal 2019, in assenza di previsioni espresse contenute nell'articolo 25 sul punto, non deve essere effettuato alcun ragguglio all'anno, ai fini del possesso del requisito dei ricavi non superiori a cinque milioni di euro. Di conseguenza, ad esempio, rientra nell'ambito di applicazione del contributo a fondo perduto COVID-19 un soggetto costituito a giugno 2019, che ha conseguito un ammontare complessivo di ricavi nel 2019 pari a 3 milioni di euro.

Per quanto concerne i comuni colpiti dagli eventi sismici alluvionali o di crolli di infrastrutture che hanno comportato le delibere dello stato di emergenza, si rinvia alla lista – indicativa e non esaustiva - dei Comuni contenuta nelle istruzioni per la compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto (articolo 25 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34).

Da ultimo, si precisa che, ai sensi del comma 4 dell'articolo 25, il contributo qui in esame *«spetta anche in assenza dei requisiti di cui al presente comma ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019»*.

Al riguardo, in considerazione della circostanza che la formulazione del contributo prevede che il requisito relativo alla riduzione del fatturato e dei corrispettivi si determini in relazione al mese di aprile 2020 (rispetto al mese di aprile 2019), si ritiene che possano rientrare nell'ambito di applicazione del

beneficio in esame i soggetti costituiti fino al 30 aprile 2020 (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

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.

Gli effetti che dette operazioni hanno sulla determinazione dei predetti requisiti è dovuto sia alla loro natura di operazioni che determinano aggregazione e/o disaggregazione di complessi aziendali, sia alla natura successoria delle stesse.

Nel caso della fusione e della scissione si verifica, infatti, il subentro in regime di continuità – da parte della società incorporante (o risultante) e delle società beneficiarie (nonché della stessa scissa in ipotesi di scissione parziale) – 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).

Con riferimento ai casi di trasformazione omogenea progressiva o regressiva, si rammenta che l'articolo 170, comma 2, del 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. Ciò posto, per le operazioni di trasformazione perfezionate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, il soggetto che può fruire del beneficio è quello

risultante dall'operazione di trasformazione. Pertanto, sarà quest'ultimo a dover presentare l'istanza di accesso al beneficio.

Tuttavia, la medesima società "avente causa" dell'operazione di trasformazione - senza considerare la circostanza che il periodo d'imposta si frazioni per effetto della disposizione di cui al menzionato articolo 170, comma 2 - dovrà:

- in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima di ricavi, tener conto dell'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR riferiti al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (vale a dire, riferiti al periodo d'imposta 2019, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare);
- per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato e dei corrispettivi, confrontare il dato relativo al mese di aprile del 2020 con il fatturato e i corrispettivi relativi al medesimo mese di aprile del 2019.

Infine, in considerazione della *ratio legis*, 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 cessioni 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.

Ne consegue che, 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 nel periodo di riferimento (aprile 2019). Quanto appena indicato non rileva qualora il soggetto conferente abbia iniziato l'attività a partire dal 1 gennaio 2019.

3. Modalità di calcolo del contributo

Le regole stabilite dal legislatore per calcolare il contributo spettante ai soggetti beneficiari sono contenute nel comma 5 dell'articolo in esame. La disposizione regolatrice stabilisce che *«l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019»*.

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

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

Nel caso in cui i soggetti beneficiari avessero diritto ad un contributo che, sulla base dei calcoli sopra esposti fosse inferiore al minimo o pari a zero, per mancanza di dati da confrontare (si pensi, ad esempio, all'ipotesi di coloro che hanno avviato l'attività nel mese di maggio 2019), il legislatore nel comma 6 ha previsto che il contributo qui in esame stesso spetta, in ogni caso, per un importo non inferiore a € 1.000 per le persone fisiche e € 2.000 per i soggetti diversi dalle persone fisiche (fermo restando che si tratti di soggetti che rientrano tra quelli inclusi nell'ambito applicativo della disposizione normativa sulla base di quanto previsto nei citati commi 3 e 4).

Possono beneficiare altresì del contributo minimo anche i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 e che in fase di start up non

avevano ancora conseguito ricavi nel 2019 e che quindi sarebbero stati penalizzati dal confronto con il mese di aprile 2020.

4. Natura del contributo e concorso alla formazione del reddito

Sul piano contabile tale contributo a fondo perduto costituisce un contributo in conto esercizio” in quanto erogato ad integrazione di mancati ricavi registrati dal contribuente a causa della crisi causata dalla diffusione del COVID-19. In considerazione di ciò, in applicazione del principio contabile OIC 12, il contributo sarà rilevato nella voce A5 del conto economico.

Nel comma 7 viene stabilito che lo stesso *«non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, e non concorre alla formazione del valore della produzione netta, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446»*.

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

Ne consegue, pertanto, che tale contributo non è assoggettato alla ritenuta a titolo d'acconto di cui all'articolo 28, comma 2, decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

5. Modalità di fruizione del contributo

Ai sensi del comma 8 del citato articolo 25, i soggetti interessati ad ottenere il contributo devono presentare, esclusivamente in via telematica, una istanza all'Agenzia delle entrate, con l'indicazione della sussistenza di tutti i requisiti sopra evidenziati.

L'istanza, da presentarsi entro sessanta giorni dalla data di avvio della procedura telematica, definita con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 230439 del 10 giugno 2020, può essere inviata anche da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni, con delega di consultazione del Cassetto fiscale del richiedente, di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 luglio 2013, ovvero al servizio "*Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici*" del portale "*Fatture e Corrispettivi*" di cui al provvedimento del 5 Direttore dell'Agenzia delle entrate del 5 novembre 2018 e successive modificazioni. In assenza di una delle due deleghe sopra esposte, con lo stesso flusso informativo di trasmissione delle istanze è possibile comunicare l'attivazione di nuove deleghe con le modalità previste nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020.

Esclusivamente nel caso di contributo di importo superiore a 150.000 euro, il modello dell'istanza è firmato digitalmente dal soggetto richiedente e inviato esclusivamente tramite Posta Elettronica Certificata (PEC) all'indirizzo Istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it unitamente all'autocertificazione che il soggetto richiedente, nonché i soggetti di cui all'articolo 85, commi 1 e 2, del decreto legislativo n. 159 del 2011 non si trovano nelle condizioni ostative di cui all'articolo 67 del medesimo decreto legislativo. Le istanze pervenute alla predetta casella PEC senza i requisiti sopra specificati (importo calcolato del contributo superiore a 150.000 euro e modello, completo di autocertificazione, in formato pdf e firmato digitalmente) non sono accettate.

Ai sensi del comma 11, l'Agenzia delle entrate, sulla base delle informazioni contenute nell'istanza, eroga il contributo mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario.

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

- Prima che il contributo venga accreditato sul proprio conto corrente bancario o postale, non si applicano le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
- dopo che il contributo sia stato accreditato sul proprio conto corrente bancario o postale, è consentita la regolarizzazione spontanea mediante restituzione del contributo indebitamente percepito e dei relativi interessi, nonché mediante versamento delle sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. A tale sanzione è possibile applicare le riduzioni in misura corrispondente a quelle disposte dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con decorrenza dei termini ivi indicati dalla data di effettiva percezione del contributo.

6. Poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria

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

L'Agenzia delle entrate procede al controllo dei dati dichiarati ai sensi degli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e recupera il contributo non spettante, irrogando le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e gli interessi dovuti ai sensi dell'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 emanando apposito atto di recupero.

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

Ai fini dei controlli per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali, disciplinati da apposito protocollo d'intesa per l'attuazione di

procedure semplificate sottoscritto tra il Ministero dell'interno, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate, dovesse emergere l'esistenza di cause ostative, l'Agenzia delle entrate procede al recupero del contributo ai sensi del successivo comma 12.

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

Si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 27, comma 16, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, l'atto di recupero del contributo non spettante deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo.

Per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario.

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

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

Le disposizioni previste nell'articolo oggetto di commento si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* «*Quadro*

temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», e successive modifiche.

Nella Comunicazione, sezione 3.1, si riporta che la Commissione considererà compatibili ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera *b*), del TFUE aiuti temporanei di importo limitato alle imprese che si trovano di fronte a un'improvvisa carenza o addirittura indisponibilità di liquidità purché siano soddisfatte tutte le condizioni specificatamente indicate.

In particolare, l'aiuto può essere concesso sotto forma di sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o in altre forme, quali anticipi rimborsabili, garanzie, prestiti e partecipazioni, a condizione che il valore nominale totale di tali misure rimanga al di sotto del massimale di euro 800.000 per impresa.

L'aiuto non può essere concesso a imprese che si trovavano già in difficoltà (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, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato (GU L 187 del 26.6.2014, pag. 1). 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.

Gli aiuti concessi a imprese operanti nella trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli sono subordinati al fatto di non venire parzialmente o interamente trasferiti a produttori primari e non sono fissati in base al prezzo o al quantitativo dei prodotti acquistati da produttori primari o immessi sul mercato dalle imprese interessate.

Inoltre, agli aiuti concessi a imprese operanti in specifici settori si applicano ulteriori condizioni e soglie più basse (ad esempio euro 100.000 per

ciascuna impresa operante nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli).

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

Le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche delle stesse e con gli aiuti previsti dai regolamenti *de minimis* o dai regolamenti di esenzione per categoria a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

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

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)