

## Fondo perduto, ulteriori chiarimenti con la circolare 22/E/2020

---

### Sommario

1. Fondo perduto, nel calcolo il Sal fatturato ad aprile 2020 anche se riferito a mesi precedenti
2. Contributo a fondo perduto anche alle microimprese
3. Agricoltori con esonero Iva, sì al contributo a fondo perduto ma con regole ad hoc se c'è vendita al minuto
4. Terzo settore, per il calcolo del fatturato si usano solo i ricavi ai fini Ires
5. Contributo senza diritto, ci sono cause di non punibilità
6. Fondo perduto: continuità aziendale a maglie larghe
7. Contributi senza calo di ricavi con lo stato d'emergenza, ma manca un elenco dei Comuni
8. L'Agenzia conferma: restituzione senza sanzioni se il contributo arriva dopo la rinuncia
9. Fondo perduto: valgono anche le fatture fuori campo Iva

### 1. Fondo perduto, nel calcolo il Sal fatturato ad aprile 2020 anche se riferito a mesi precedenti

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 27 luglio 2020, di Stefano Vignoli)*

Nella circolare 22/E sul fondo perduto si scorge un filo conduttore orientato alla semplificazione dei calcoli per il contribuente (e dei controlli per l'Agenzia) anche quando non correlati a criteri di equità nell'attribuzione del contributo.

Così l'inizio dell'attività viene individuato (quesito 2.3) nell'apertura della partita Iva e, pertanto, i contribuenti che abbiano attivato la posizione nel 2018 saranno tenuti a integrare il requisito del calo di fatturato di oltre un terzo ad aprile 2020 rispetto al corrispondente mese del 2019. In presenza di partita Iva già attiva, non rileverà il fatto di aver avviato le prime operazioni successivamente al 1° gennaio 2019 ovvero aver comunicato l'inizio attività al Registro delle imprese dopo tale data.

Nelle varie risposte ai quesiti della circolare non emerge la necessità che il soggetto sia stato effettivamente colpito dalla crisi economica in atto: in presenza del calo di fatturato di oltre un terzo (e delle altre condizioni previste dalla norma) il contribuente potrà richiedere il contributo a fondo perduto anche quando la diminuzione di fatturato non sia correlata a un'effettiva riduzione dell'attività.

Infatti l'Agenzia, nell'ottica della semplificazione, rimanda alla determinazione del fatturato del mese di aprile (con riferimento all'articolo 6 del Dpr 633/1972) confermando la rilevanza anche di elementi che poco o niente hanno a che fare con il periodo in cui l'attività è svolta: il confronto del fatturato dovrà pertanto considerare le fatture emesse in anticipo (quesito 4.4), per passaggi interni alle imprese che svolgono più attività con contabilità separata (quesito 4.1) ed anche fuori campo Iva se relativi alla certificazione di ricavi o compensi (quesito 4.3).

A scanso di equivoci l'Agenzia interviene con la risposta 3.3 dove si chiede se nel conteggio del fatturato di un'impresa edile rilevi la fatturazione ad aprile 2020 di un Sal inerente lavori svolti a novembre/dicembre 2019: la risposta è affermativa, occorre infatti raffrontare le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica di aprile 2019 e aprile 2020. Se i criteri di determinazione del contributo rischiano di discriminare alcuni soggetti colpiti dalla crisi (magari premiandone altri non meritevoli) al tempo stesso occorre accogliere favorevolmente l'impronta semplificatrice della circolare che agevolerà i calcoli dei contribuenti limitando i possibili errori che, si ricorda, possono costare caro (l'indebita percezione del contributo per importi superiori a 4.000 euro è penalmente rilevante).

Al contempo l'Agenzia si muove nella direzione dei controlli automatizzati potendo attingere, a questo fine, ai dati in possesso grazie alla fatturazione elettronica, alle Lipe e alla dichiarazione dei redditi già trasmessa per l'anno 2019.

In quest'ottica l'approccio dell'Agenzia si inserisce nel solco già tracciato dal Legislatore che con la Legge di Bilancio 2020 (articolo 1 comma 681 e seguenti) ha richiesto un maggior utilizzo delle banche dati di cui l'Agenzia (e la Guardia di Finanza) dispone per individuare con maggiore tempestività profili di rischio di evasione.

## **2. Contributo a fondo perduto anche alle microimprese**

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 24 luglio 2020, di Nicola Cavalluzzo e Nicolò La Barbera)*

*L'esclusione, ora rimossa, riguardava le imprese con meno di 50 addetti e fino a dieci milioni di fatturato e/o attivo che, alla data del 31 dicembre 2019, avevano eroso il patrimonio per oltre la metà del capitale. Confermata l'esclusione per le società soggette a procedura concorsuale per insolvenza*

L'agenzia delle Entrate recepisce quanto statuito dalla Commissione europea nel punto 6 dell'Introduzione della comunicazione 2020/C218/03, allargando alle microimprese e alle piccole imprese la possibilità di fruire del contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 25 del DL 34/20. In tal modo è da ritenersi superato quanto precisato nel paragrafo 7 della circolare 15/20 in cui, per l'appunto, l'Agenzia aveva puntualizzato che l'aiuto in argomento non poteva essere concesso alle imprese che si trovavano già in difficoltà (ai sensi del Regolamento generale di esenzione per categoria) al 31 dicembre 2019.

Tale stato di difficoltà, sempre in base alla definizione della Commissione europea, si manifestava allorquando le imprese con meno di 50 addetti e fino a dieci milioni di fatturato e/o attivo, alla predetta

data, avevano eroso il patrimonio per oltre la metà del capitale.

Continuano a restare escluse dalla possibilità di accedere al contributo a fondo perduto le imprese soggette a procedura concorsuale per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e che non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio non rimborsati ovvero aiuti per la ristrutturazione, attualmente in corso.

Per completezza si ricorda che la Commissione europea, con la comunicazione relativa alle misure temporanee a sostegno della pandemia conseguente alla diffusione del Covid del 19 marzo 2020, aveva inizialmente escluso dalla possibilità di fruire in generale degli aiuti di Stato, le società che al 31 dicembre 2019 si trovavano in difficoltà.

Successivamente l'Agenzia con la ricordata circolare numero 15/E del 13 giugno 2020, aveva esteso tale preclusione anche ai contributi a fondo perduto, nonostante il silenzio del legislatore nell'articolo 25 in argomento.

Con la comunicazione C218 la Commissione rimescola le carte e quindi anche le micro e piccole imprese in difficoltà possono fruire degli aiuti di Stato e quindi dello sconto sull'Irap dovuta a saldo per il 2019 e quale primo acconto per il 2020, del credito di imposta sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e del credito d'imposta per l'adeguamento sanitario degli ambienti di lavoro.

In aggiunta, come appunto precisato al paragrafo 2.8 della recente circolare 22/E/20, anche le realtà di minori dimensioni potranno far ricorso al contributo a fondo perduto ex articolo 25 Dl 34/20 sebbene alla chiusura dello scorso anno si trovassero in situazione di difficoltà.

### **3. Agricoltori con esonero Iva, sì al contributo a fondo perduto ma con regole ad hoc se c'è vendita al minuto**

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 24 luglio 2020, di Gian Paolo Tosoni)*

Gli agricoltori in regime di esonero ai fini Iva possono accedere al contributo a fondo perduto (articolo 28, Dl 34/2020), ma con regole diverse se effettuano anche la vendita al minuto nei confronti di consumatori finali.

La norma dispone che il contributo spetta anche ai titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del Tuir e ai soggetti con ricavi di ammontare non superiore a 5 milioni di euro nel periodo 2019. Si ricorda che il contributo a fondo perduto viene commisurato sul minor fatturato registrato nel mese di aprile 2020 in confronto a quello realizzato nello stesso mese dello scorso anno e lo scostamento deve essere superiore a un terzo in quanto il fatturato di aprile 2020 deve essere inferiore a due terzi di quello del mese di aprile 2019.

La circolare dell'agenzia delle Entrate 22 del 21 luglio 2020 esamina la possibilità di trasmettere la domanda e ottenere il contributo a fondo perduto anche per gli imprenditori agricoli che nell'anno

precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 7mila euro e costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli. L'Agenzia parte dal presupposto che questi soggetti non hanno obblighi contabili ai fini Iva se non la conservazione e numerazione progressiva delle autofatture di vendita emesse dagli acquirenti e le fatture di acquisto. Le autofatture di vendita emesse dagli acquirenti nei mesi di aprile 2019 e 2020 sono il riferimento per determinare lo scostamento del fatturato.

Se il produttore agricolo cede i prodotti nei confronti di privati consumatori (articolo 4, del Dlgs 228/2001) occorre distinguere in due casi:

- se oltre alla vendita al minuto vengono effettuate vendite nei confronti di soggetti passivi Iva i quali hanno emesso autofattura, ai fini del confronto, si considerano soltanto le autofatture ignorando i corrispettivi conseguiti con la vendita al minuto;
- se invece non è stata effettuata alcuna vendita nei confronti di imprenditori, ma tutte le cessioni sono avvenute nei confronti di privati, occorre riesumare qualche scrittura elementare (un registro dei corrispettivi manuale), tenuto al solo fine di dimostrare l'ammontare del volume d'affari.

La circolare della Agenzia richiede un ulteriore requisito secondo il quale il produttore agricolo deve essere iscritto nel Registro delle imprese che per gli agricoltori esonerati non sarebbe obbligatorio.

Altra precisazione contenuta nella circolare riguarda i passaggi interni in presenza di attività separate ai sensi dell'articolo 36 del Dpr 633/72. Tale situazione si presenta quando l'impresa agricola svolge due attività rientranti in due distinti codici Ateco di cui una in regime speciale Iva (ad esempio, produzione di latte e una seconda in regime normale (ad esempio, produzione di energia elettrica). In questa situazione i passaggi interni di beni devono essere sottoposti a fatturazione. L'Agenzia nella circolare 22/E conferma che nel fatturato che si deve assumere per il confronto tra aprile 2019 ed aprile 2020, si considera anche il fatturato relativo ai passaggi interni.

L'Agenzia ritorna poi sul tema delle operazioni fuori campo Iva, ma che volontariamente vengono sottoposte a fatturazione, ricordando quanto affermato nella precedente circolare 9/E/2020 secondo la quale al fatturato vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate non rilevanti ai fini Iva. Tale affermazione fa pensare ai compensi percepiti dal soccidario che ha optato per la monetizzazione, operazione da inquadrare fuori campo Iva. Nella conclusione l'Agenzia precisa che se l'operazione rappresenta un ricavo, deve essere considerato attraverso una fattura. Siccome il compenso soccida non viene fatturato, si deve ritenere escluso dal computo del fatturato.

#### **4. Terzo settore, per il calcolo del fatturato si usano solo i ricavi ai fini Ires**

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 23 luglio 2020, di Gabriele Sepio)*

*Una Aps non deve tenere conto dei corrispettivi versati dagli associati. Due sono i requisiti oggettivi con cui si dovranno confrontare gli enti per poter accedere al contributo: il calo del fatturato e la soglia massima di*

*5 milioni di euro di entrate.*

Per gli enti non profit che intendono accedere al contributo a fondo perduto del Dl Rilancio (articolo 25) sono esclusi dal calcolo del calo del fatturato i ricavi "decommercializzati". A precisarlo è l'amministrazione finanziaria con la circolare n. 22/E pubblicata il 21 luglio, in risposta ad un quesito posto da un'associazione di promozione sociale (Aps), in regime forfettario.

Il documento di prassi tuttavia merita qualche ulteriore precisazione considerato che per molti enti non profit vi sono ricavi che, pur non concorrendo alla formazione del reddito, assumono autonoma rilevanza ai fini Iva (si pensi alle Onlus).

Ma andiamo con ordine. Sotto il profilo soggettivo l'Agenzia riprende quanto già precisato nella circolare 15/E del 13 giugno scorso, confermando che tra i soggetti beneficiari della misura rientrano anche gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del Tuir (compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi, i soggetti ammessi alla contabilità semplificata, le associazioni e società sportive dilettantistiche, nonché le associazioni senza scopo di lucro che applicano la legge 398/91). Con la precisazione che per tali soggetti non commerciali il contributo spetterà in relazione all'attività considerata commerciale in base ai criteri dell'articolo 55 del Tuir, svolta in via non prevalente o esclusiva.

Due sono i requisiti oggettivi con cui si dovranno confrontare gli enti per poter accedere al contributo: il calo del fatturato e la soglia massima di 5 milioni di euro di entrate. Con riguardo a quest'ultimo aspetto, stando alla circolare, gli enti non commerciali dovranno considerare i soli ricavi rilevanti ai fini Ires. Tale interpretazione si presenta coerente con il tenore dell'articolo 25 del Dl Rilancio che, ai fini della determinazione dei ricavi, richiama l'articolo 85, lettera a) e b) del Tuir.

Alla medesima conclusione giunge la circolare anche con riferimento ai ricavi rilevanti ai fini del computo del calo del fatturato.

In altre parole, stando a quanto precisato nel documento, i ricavi non tassabili ai fini Ires dovranno essere esclusi dal calcolo del fatturato: che per aprile 2020 dovrà essere inferiore a due terzi rispetto a quello di aprile 2019.

Per restare al caso esaminato dall'Agenzia, l'Aps istante non dovrà tenere conto, ad esempio, dei corrispettivi specifici versati dagli associati. Come noto, questi ultimi, sono "decommercializzati" ai fini Ires (articolo 148, comma 3, Tuir) nonché esclusi da Iva (articolo 4 Dpr 633/72).

Un aspetto da chiarire riguarda, invece, il caso dei ricavi non tassabili ai fini delle imposte dirette ma rientranti nel campo di applicazione Iva e, dunque, fatturabili. Sul punto la circolare non fornisce indicazioni puntuali.

Tuttavia, dal momento che l'articolo 25 del Dl Rilancio si limita, in questo caso, a richiedere un calo del "fatturato e dei corrispettivi", si potrebbe ragionevolmente desumere che i ricavi indicati in fattura possano rientrare nel computo a prescindere dal fatto che assumano rilevanza ai fini Ires. Si pensi alle

attività commerciali "connesse" svolte dalle Onlus che, pur non concorrendo alla formazione del reddito (articolo 150 Tuir), rientrano nel campo Iva.

## **5. Contributo senza diritto, ci sono cause di non punibilità**

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 23 luglio 2020, di Lorenzo Pegorin e Gian Paolo Ranocchi)*

Rebus restituzione del contributo a fondo perduto per società in liquidazione e consorzi, dopo la circolare 22/E/2020: occorre valutare come regolarizzare la propria posizione alla luce degli ultimi chiarimenti delle Entrate.

Secondo l'Agenzia, per le imprese in fase di liquidazione al 31 gennaio 2020 e per i consorzi tra imprese è inibito l'accesso al contributo a fondo perduto previsti dall'articolo 25 del decreto Rilancio (DI 34/2020). Ciò in quanto per le imprese in liquidazione a quella data l'attività risulta interrotta per eventi diversi dall'emergenza Covid-19 e per i consorzi l'accesso al contributo è riservato ai consorziati, per non duplicare i benefici.

Preso atto della posizione assunta dalle Entrate solo ora, si tratta di capire come devono operare coloro che tra l'apertura del canale per la presentazione delle istanze e l'emanazione della circolare 22/E hanno presentato l'istanza di riconoscimento del contributo in questione e magari hanno anche già ottenuto l'accredito.

Il caso più semplice da gestire è quello che riguarda l'avvenuta presentazione dell'istanza senza che vi sia stato l'accredito delle somme da parte delle Entrate. In questo caso, sarà sufficiente inviare telematicamente una comunicazione di rinuncia al contributo seguendo le istruzioni al modello. Nella circolare 22/E/2020 è stato chiarito che la presentazione della rinuncia rimuove ogni responsabilità in capo al percettore del contributo anche laddove questi dovesse incassare successivamente alla rinuncia il contributo che dovrà quindi essere restituito senza sanzioni e interessi.

Più complicato è il caso in cui il contributo sia stato già erogato. In linea generale, chi ha percepito un contributo non spettante può regolarizzare l'indebita percezione restituendo il contributo - maggiorato degli interessi - e versando la sanzione minima ridotta applicando le percentuali previste dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997 (ravvedimento operoso).

Il tema, però, è che nei casi descritti (società in liquidazione e consorzi) i chiarimenti delle Entrate sono arrivati solo ora e che nella precedente circolare n. 15/E non vi era traccia di un blocco al contributo per le attività descritte. Né, dalla lettura della norma, si poteva ragionevolmente arrivare alle conclusioni adottate dall'agenzia delle Entrate nella circolare 22/E/2020.

In questo contesto, occorre ricordare che il sistema sanzionatorio italiano prevede alcune cause di non punibilità tra cui l'obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della disposizione (articolo 6, comma 2 del Dlgs 472/1997 e articolo 10 della legge 212/2010). Alla luce dell'evoluzione della questione,

sembra ragionevole ritenere che nei casi in questione possa trovare accoglimento la causa di non punibilità citata e quindi che la restituzione del contributo possa avvenire senza dover corrispondere alcuna sanzione ed anche se ridotta.

## **6. Fondo perduto: continuità aziendale a maglie larghe**

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 23 luglio 2020, di Gabriele Ferlito)*

*L'Agenzia chiarisce che il principio già enunciato nel documento di prassi 15/E è applicabile anche alle operazioni di scissione. E quindi per le riorganizzazioni tra il 1° gennaio 2019 e il 30 aprile 2020 occorrerà, anche in questi casi, considerare gli effetti dell'operazione per la determinazione del tetto massimo di ricavi e compensi e il calcolo della riduzione di fatturato.*

Con la circolare 22/E/2020 (paragrafo 5.1), l'agenzia delle Entrate fornisce ulteriori chiarimenti in merito alla richiesta di contributo a fondo perduto da parte di soggetti coinvolti in operazioni di riorganizzazione aziendale perfezionate nel periodo 1° gennaio 2019-30 aprile 2020.

### **Il precedente**

Già nella circolare 15/E/2020 era stato affermato il principio generale per cui, sia in capo al dante causa sia in capo all'avente causa di un'operazione di riorganizzazione aziendale perfezionata nel predetto periodo, occorre considerare gli effetti dell'operazione per quanto riguarda le modalità di determinazione della soglia massima di ricavi/compensi ed il calcolo della riduzione di fatturato. In breve, per la richiesta del contributo il soggetto avente causa deve "sommare" ai propri dati (anche riferiti al 2019) quelli dell'azienda oggetto di trasferimento, mentre al contrario il soggetto dante causa li dovrà "sottrarre". Nella circolare n. 15 si faceva espresso riferimento alle operazioni di trasformazione, fusione e conferimento d'azienda.

### **La novità**

Adesso, l'Agenzia chiarisce che il principio è applicabile anche alle operazioni di scissione (sul punto tuttavia non esistevano particolari dubbi, considerato che la scissione è operazione speculare alla fusione). Inoltre, nel precedente documento di prassi si precisava che i soggetti costituiti tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020, a seguito di un'operazione di riorganizzazione, non devono considerarsi neocostituiti ai fini della richiesta del contributo. Con la conseguenza che, ancora una volta, per la determinazione della soglia massima di ricavi/compensi e per il calcolo della riduzione di fatturato occorre considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento.

### **L'eccezione**

Fa eccezione l'ipotesi in cui anche il dante causa abbia iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019: in tal caso l'avente causa potrà beneficiare del contributo anche in assenza del calo di fatturato in quanto "eredita" le condizioni soggettive del dante causa, trovando applicazione il comma 4, terzo periodo, dell'articolo 25 del DL 34/2020. Secondo l'ultima circolare, la continuità aziendale si verifica anche nelle

ipotesi in cui l'azienda sia pervenuta a seguito di donazione ovvero sia oggetto di un contratto d'affitto d'azienda. Anche in tali casi, 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, occorre considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento.

Inoltre, la circolare precisa che, 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, considerato che, anche qui, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita.

## **7. Contributi senza calo di ricavi con lo stato d'emergenza, ma manca un elenco dei Comuni**

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 22 luglio 2020, di Luca Gaiani)*

Imprese in cerca dei Comuni interessati da stati di emergenza in vigore al 31 gennaio 2020, che consentono a chi vi è localizzato l'accesso al contributo a fondo perduto (Cfp) anche senza il calo del fatturato. La circolare 22/E/2020 fornisce ulteriori chiarimenti su questo aspetto, ma sarebbe opportuna l'emanazione di una lista esaustiva predisposta dalle Entrate in accordo con le diverse Regioni interessate. La circolare ha inoltre chiarito le regole da applicare nell'affitto di azienda e nelle altre operazioni straordinarie.

### **Contributo senza calo fatturato**

L'articolo 25, comma 4 del decreto Rilancio stabilisce, con formulazione estremamente generica, che possono accedere al Cfp, anche in assenza della condizione di calo del fatturato, i contribuenti (con ricavi 2019 non superiori a 5 milioni) che a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno domicilio o sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi i cui stati di emergenza erano in atto al 31 gennaio 2020. Le istruzioni ai modelli di istanza contengono una lista di comuni al riguardo, il cui contenuto è stato peraltro dichiarato indicativo e non esaustivo. Vi sono infatti numerosi altri provvedimenti, non richiamati dalle istruzioni, che prevedono stati di emergenza ancora attivi al 31 gennaio scorso.

La circolare 22/E/2020 (si veda Il Sole 24 Ore di ieri) richiama ad esempio la delibera del Consiglio dei ministri del 14 novembre 2019 (stato di emergenza della provincia di Alessandria) poi estesa con delibera del 2 dicembre 2019 a numerose regioni (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Emilia-Romagna, Friuli-Venezia Giulia, Liguria, Marche, Piemonte, Puglia, Toscana e Veneto). La circolare afferma che i presidenti delle Regioni hanno emanato apposite ordinanze che individuano i comuni interessati dall'emergenza.

La delibera 2 dicembre 2019, in realtà, individua, nell'allegato 1, le intere regioni sopra richiamate. Lo stesso fa l'ordinanza 622 del 17 dicembre 2019 della Protezione civile che delega i presidenti delle Regioni, quali commissari, a svolgere il piano di interventi senza indicare specifici comuni. Sicché

occorrerebbe consultare le singole ordinanze regionali che, peraltro, non paiono sempre individuare ambiti comunali.

Il caso si presenta, ad esempio, per la Regione Emilia-Romagna che, nel proprio sito internet, richiama l'assenza di delimitazioni comunali o provinciali, con la conseguenza che tutti i contribuenti di questa regione parrebbero potersi avvalere dell'esonero dal requisito del calo del fatturato. Per evitare che i contribuenti incorrano, anche involontariamente, nelle gravi sanzioni per la percezione indebita del Cfp, le Entrate dovrebbero predisporre tempestivamente un elenco esaustivo dei territori in questione.

### **Affitto di azienda**

La circolare 22/E ritorna anche sulle modalità di richiesta del Cfp nei casi di operazioni straordinarie. In presenza di affitto di azienda (come pure di fusione e di conferimento di azienda) l'affittuario deve considerare (sommandolo ai propri dati) anche il volume dei ricavi 2019 e il fatturato realizzato dal concedente ad aprile 2019 (limitatamente al ramo poi concesso in affitto) per verificare la sussistenza dei requisiti di accesso al contributo. Il concedente, dal canto suo, dovrà sottrarre questi dati (assegnati, per così dire, all'avente casa) nello svolgimento dei propri conteggi.

Regole analoghe si applicheranno nel caso di donazione di azienda e di prosecuzione in forma individuale di una attività già svolta da una società di persone a seguito della mancata ricostituzione della pluralità dei soci. La circolare estende queste regole anche ai casi di scissioni che hanno ad oggetto rami aziendali. La scissa, cioè, ridurrà i propri parametri (ricavi 2019 e fatturato aprile 2019) per un importo pari ai valori realizzati dal ramo trasferito alla beneficiaria e quest'ultima, invece, li sommerà ai propri.

### **8. L'Agenzia conferma: restituzione senza sanzioni se il contributo arriva dopo la rinuncia**

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 22 luglio 2020, di Cristiano Dell'Oste e Giorgio Gavelli)*

*Il beneficiario che restituisce il contributo a fondo perduto non deve versare le sanzioni (ma solo gli interessi) se la rinuncia ha una data di protocollazione anteriore alla data di accreditamento del denaro. Idem se la data in cui è stato rilevato l'errore precede la data in cui gli viene notificato l'accoglimento dell'istanza.*

Non era un click-day, ma molte imprese si sono comunque affrettate a fare istanza di contributo a fondo perduto. Da qui gli errori e le rinunce presentate da diversi beneficiari. La circolare 22/E del 21 luglio affronta anche il loro caso. Chiarendo come devono comportarsi coloro che hanno ricevuto l'accredito nonostante la presentazione della rinuncia.

Si tratta di una "zona grigia" già segnalata su NT+ Fisco (NdR: "Contributo erogato dopo la rinuncia: sanzioni da disapplicare sulla restituzione", di Cristiano Dell'Oste e Giorgio Gavelli, NT+ Fisco del 1 luglio 2020).

Il primo caso affrontato nella circolare è quello di un contribuente che il 15 giugno ha fatto domanda per il

contributo, poi il 24 ha presentato rinuncia e il 25 si è visto accreditare il denaro sul conto corrente. Secondo l'Agenzia non si applicano le sanzioni: il denaro deve essere restituito con modello F24 versando solo gli interessi legali, con i codici tributo indicati nella risoluzione 37/E.

Questa soluzione vale in **tutte le situazioni in cui «la rinuncia presentata riporti una data di protocollazione anteriore alla data di accredito del contributo» (circolare 22/E, par. 5.3).**

Il secondo caso esaminato dalla circolare (par. 5.4) è quello di un'impresa che presenta una prima domanda per il contributo, ma sbaglia gli importi di fatturato e corrispettivi, in modo tale che il contributo risulterebbe sovradimensionato. Così, prima che le venga notificato l'accoglimento dell'istanza, l'impresa presenta una seconda domanda in sostituzione della prima: questa seconda istanza, però, viene scartata, perché nel frattempo la prima è stata accolta ed è partito il mandato di pagamento.

Che fare? Qui l'Agenzia detta un principio generale, affermando che il contributo può essere restituito senza sanzioni **ogni volta che il beneficiario ha la «possibilità di dimostrare che il momento in cui ha rilevato l'errore è antecedente alla ricezione della ricevuta di accoglimento dell'istanza»** .

È esattamente ciò che è accaduto nel caso esaminato dalle Entrate, che ricordano la procedura prevista nel provvedimento del 10 giugno scorso:

- dopo la presentazione dell'istanza è rilasciata una prima ricevuta che ne attesta la presa in carico;
- entro 7 giorni lavorativi dalla data della ricevuta di presa in carico è rilasciata una seconda ricevuta che attesta l'accoglimento o lo scarto dell'istanza, in tal caso con indicazione dei motivi del rigetto.

Se l'istanza è accolta, non si può più trasmettere una nuova istanza, ma al massimo si può presentare una rinuncia. Finché non è accolta, invece, è ancora possibile fare una nuova istanza (e questo era il caso del quesito cui risponde la circolare 22/E). Ora: se questa nuova istanza dà luogo a un contributo inferiore, la restituzione delle somme in eccesso può avvenire senza penalità, proprio perché la rilevazione dell'errore è avvenuta prima della notifica dell'accoglimento.

## **9. Fondo perduto: valgono anche le fatture fuori campo Iva**

*(Norme&Tributi Plus Fisco del 21 luglio 2020, di Luca Gaiani)*

*Circolare 22/E delle Entrate: per il contributo a fondo perduto valgono anche le fatture volontariamente emesse per operazioni fuori campo Iva, purché certifichino ricavi o compensi. Nel caso di fatturato zero nei due mesi di riferimento, il contributo non spetta. Esclusi gli studi associati di professionisti iscritti alle casse di previdenza.*

Per il contributo a fondo perduto (Cfp) valgono anche le fatture volontariamente emesse per operazioni fuori campo Iva, purché certifichino ricavi o compensi. Lo chiarisce l'agenzia delle Entrate nella circolare n. 22/E diffusa martedì 21 luglio che riporta una lunga serie di risposte a quesiti. Nel caso di fatturato zero

nei due mesi di riferimento, il contributo non spetta. Esclusi dal contributo gli studi associati di professionisti iscritti alle casse di previdenza, come pure i consorzi a ribalzo costi e ricavi, nonché le società poste in liquidazione entro il 31 gennaio 2020. Per stabilire l'inizio dell'attività dal 1° gennaio 2019 conta solo la data di apertura della partita Iva.

### **Attività iniziata e cessata**

La corposa circolare 22/E prende in esame i numerosi dubbi applicativi sollevati da contribuenti e professionisti in merito alla spettanza e alle modalità di calcolo del contributo a fondo perduto. Una prima serie di chiarimenti riguarda la sussistenza di una attività avviata dal 1° gennaio 2019 e dunque la possibilità di usufruire del Cfp anche senza calo del fatturato. La data rilevante, precisa l'Agenzia, è solamente quella di apertura della partita Iva. Pertanto, chi ha aperto la posizione Iva nel dicembre del 2018 non potrà usufruire dell'esonero dalla condizione di calo del fatturato anche se solo dal 2019, dopo la fase di start up, ha effettivamente avviato l'attività di impresa. Alle stesse conclusioni si giunge con riguardo ad una impresa, già attiva in un settore nel 2018, che avvia una nuova e diversa attività dal 2019. Si tratta di contribuente con partita Iva ante 2019 che, per tutte le attività, dovrà tener conto del requisito del calo del fatturato.

Per quanto invece riguarda le imprese con attività cessata prima dell'invio dell'istanza (le quali come noto sono escluse dal Cfp), la circolare ritiene che non siano tali (potendo richiedere il Cfp) quelle con attività sospesa alla Camera di commercio ma con partita Iva ancora attiva, mentre non potranno accedere al contributo le imprese individuali con partita Iva sospesa in quanto hanno affittato l'unica azienda.

### **Società in liquidazione**

Per le società in liquidazione, occorre distinguere. Se la fase di liquidazione è già avviata al 31 gennaio 2020 (stato di emergenza da Covid-19) non è possibile ottenere il Cfp, mentre nel caso in cui la liquidazione sia incominciata dal 1° febbraio 2020 il contributo potrà essere richiesto.

### **Studi associati**

Doccia fredda per gli studi associati: niente Cfp se i soci sono iscritti alle casse di previdenza, dato che lo studio associato non acquisisce autonomia giuridica rispetto ai suoi soci.

### **Professionisti iscritti alla gestione separata**

Disco rosso anche per i professionisti iscritti alla gestione separata Inps che non hanno potuto richiedere il bonus previsto dall'articolo 27 del Dl 18/2020, in mancanza dei requisiti ivi previsti. L'esclusione dal Cfp è soggettiva e dunque vale anche per coloro che materialmente non hanno usufruito dell'indennità.

### **«Zero su zero»**

Nessuna apertura neppure per i contribuenti con situazione di "zero su zero", cioè senza fatturato sia ad aprile 2020 che ad aprile 2019, anche per effetto di attività stagionali. Manca la condizione di calo del fatturato e il Cfp non spetta.

### **Il calo di fatturato**

Per verificare la condizione di riduzione del fatturato occorre sempre riferirsi ai criteri Iva di effettuazione delle operazioni, senza poter invece applicare le regole di competenza previste per i ricavi. Questo vale anche per i distributori di carburante (per i quali il richiamo all'articolo 18, comma 10, del Dpr 600/1973 contenuto nella circolare 15/E riguarda solo la verifica della soglia di 5 milioni di ricavi) o per le imprese edili che fatturano i Sal a distanza di tempo dalla loro produzione. Si dovrà sempre considerare il fatturato di aprile su aprile anche se, in tali mesi, vengono certificati ricavi o compensi maturati in periodi precedenti o che matureranno in periodi successivi.

### **Ricavi fuori campo Iva**

Uno dei più rilevanti dubbi sul calcolo del fatturato riguarda le operazioni fuori campo Iva che i contribuenti sono soliti fatturare volontariamente. Sul punto la circolare contiene una moderata apertura. Entrano nel fatturato, chiarisce la circolare 22/E, le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica (e dunque solo quelle rilevanti ai fini Iva), aggiungendo gli importi di ricavi o compensi che siano stati certificati attraverso una fattura, pur non essendone obbligatoria l'emissione.

La rilevanza delle operazioni fuori campo, pertanto, viene limitata dall'Agenzia a quelle che riguardano ricavi o compensi e non in generale ad ogni somma fatturata. Dovrebbero pertanto ritenersi non rilevanti, ad esempio, i rimborsi di spese anticipate in nome e per conto (articolo 15) che non generano né ricavi né compensi in capo al percettore. Sono infine da comprendere nel calcolo del fatturato i passaggi interni tra attività separate Iva ai sensi dell'articolo 36 del Dpr 633/1972.