



## Fondo Perduto II

**N. 26 | 23.06.2020**

- Soggetti ammessi
- Soglia di ricavi/compensi di 5 milioni
- Requisito del calo del fatturato
- Aspetti contabili e fiscali
- Restituzione del contributo

## Sommario

<b>Premessa</b>	<b>2</b>	
1. <i>Soggetti ammessi: i B&amp;B?</i> .....	2	
2. <i>Soggetti ammessi: gli agricoltori in regime di esonero?</i> .....	3	
3. <i>Soggetti ammessi: imprese in difficoltà</i> .....	3	
4. <i>Soggetti ammessi: società in liquidazione</i> .....	4	
5. <i>Soggetti ammessi: AGO e gestione separata</i> .....	4	
6. <i>Soggetti ammessi: dipendente con iscrizione alla Gestione Separata INPS</i> .....	4	
7. <i>Soggetti ammessi: pensionato con gestione separata</i> .....	4	
8. <i>Attività ceduta, partita IVA attiva</i> .....	5	
9. <i>Ragguaglio ad anno dei ricavi per i soggetti neo-costituiti</i> .....	5	
10. <i>Operazione straordinaria: la soglia dei 5 milioni</i>	5	
11. <i>Trasformazione d'azienda: verifica delle soglie</i> .	6	
12. <i>Limite di ricavi di 5 mln per le tabaccherie</i> .....	6	
13. <i>Ricavi per le sale da gioco</i> .....	6	
14. <i>Soglia dei 5 milioni per il soggetto pensionato</i> ..	6	
15. <i>Calcolo dei ricavi per il distributore di carburante</i>	7	
16. <i>Fatturato con competenze trimestrali</i> .....	7	
17. <i>Fatturato per le tabaccherie</i> .....	7	
18. <i>Fatturato per gli agricoltori in regime di esonero</i>	8	
19. <i>Fatturato: l'acconto merce</i> .....	8	
20. <i>Fatturato: ASP per le farmacie</i> .....	9	
21. <i>Un esempio pratico</i> .....	9	
22. <i>Fatturato: la chiusura cassa oltre la mezzanotte</i>	10	
23. <i>Corrispettivi: più punti vendita</i> .....	10	
24. <i>Fatturato: il procacciatore d'affari</i> .....	10	
25. <i>La contabilizzazione del contributo</i> .....	11	
26. <i>Il limite UE agli aiuti Covid-19</i> .....	11	
27. <i>Restituzione del contributo: il ravvedimento operoso</i> .....	11	
28. <i>Irrelevanza fiscale del contributo a fondo perduto</i>	12	
		29. <i>Data certa di spettanza del contributo</i> ..... 12

## Premessa

L'articolo 25 del DL 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio) ha introdotto il cd contribuito 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 D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, quale misura di reintegrazione delle perdite subite per effetto della crisi epidemiologica e del conseguente *lockdown*. Nel presente Dossier Casi, che costituisce la seconda parte del precedente documento n. 25 del 16 giugno 2020, verranno fornite le risposte agli ulteriori quesiti pervenuti, con un focus particolare sui requisiti di accesso.

## 1. Soggetti ammessi: i B&B?

### ...? I Bed & Breakfast rientrano tra i soggetti ammessi al contributo a Fondo perduto?

...! Destinatari della misura di cui all'art. 25 sono i soggetti titolari di partita IVA attiva alla data di presentazione della domanda che esercitano attività di impresa o di lavoro autonomo o che conseguono reddito agrario, con ricavi o compensi fino a 5 milioni. Rimangono in ogni caso esclusi dal perimetro soggettivo:

- gli enti pubblici di cui all'art. 74 del Tuir;
- i soggetti di cui all'art. 162-bis del Tuir;
- i lavoratori dipendenti;
- i professionisti e co.co.co iscritti alla Gestione Separata e i lavoratori dello spettacolo, che abbiano diritto all'indennità di 600 euro;
- 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 (dottori commercialisti, avvocati, ingegneri, architetti, etc.).

Oltre a questi, dovranno poi ritenersi esclusi anche i soggetti che, pur in possesso dei requisiti soggettivi, non rispettano i requisiti dimensionali previsti dalla norma:

- limite di 5 milioni di ricavi e compensi nell'anno 2019;
- diminuzione del fatturato del mese di aprile 2020 che deve essere inferiore ai 2/3 del fatturato del mese di aprile 2019.

Per quanto riguarda i Bed & Breakfast, trattasi di strutture ricettive di derivazione anglosassone, tipicamente a conduzione familiare, in cui una parte della abitazione privata viene messa a disposizione di ospiti per il solo pernottamento ed il servizio di prima colazione. Solitamente, infatti, la gestione degli spazi e degli ospiti è organizzata dallo stesso proprietario (famiglia) dell'intera struttura che non necessita di un'organizzazione di mezzi e di personale dipendente, in quanto rende il servizio in modo saltuario, spesso stagionale, senza che siano configurabili i requisiti di professionalità e continuità tipici dell'attività imprenditoriale (di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile).

La disciplina fiscale di tali strutture è stata spesso oggetto di contestazioni, registrando altalenanti posizioni di prassi e di giurisprudenza, ma, nel caso in cui il B&B presenti le caratteristiche appena descritte, in capo al proprietario:

- non vi sarà alcun obbligo di apertura della partita IVA né di iscrizione al Registro delle Imprese;
- ai fini IVA, infatti, l'art. 4 sancisce l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta per tutte le attività prive del carattere di professionalità e continuità;
- gli incassi derivanti dai servizi resi costituiscono redditi diversi ex articolo 67 D.P.R. 917/1986;
- diversamente, nel caso di attività imprenditoriale, il reddito prodotto avrebbe natura

di reddito d'impresa, tassabile ai sensi dell'articolo 55 del Tuir.

Nel caso in cui si ricada nella prima fattispecie (in cui tra l'altro rientrano il 70% della popolazione di B&B diffusi sul territorio nazionale), trattandosi di soggetti "privati", la disposizione di cui all'art. 25 non potrà trovare applicazione, pertanto tali soggetti saranno esclusi dal contributo a fondo perduto.

## 2. Soggetti ammessi: gli agricoltori in regime di esonero?

**...? Gli agricoltori in regime di esonero possono beneficiare del contributo a fondo perduto previsto dall'art. 25 del decreto Rilancio?**

**...!** Tra i soggetti ammessi al contributo a fondo perduto rientrano «le imprese esercenti attività agricola o commerciale, anche se svolte in forma di impresa cooperativa». Pertanto, fermo restando il rispetto dei requisiti previsti dalla norma per la generalità dei contribuenti, il beneficio spetta anche all'imprenditore agricolo.

Con particolare riferimento agli imprenditori agricoli in regime di esonero IVA, disciplinato dal comma 6 dell'articolo 34 del DPR n. 633/72, trattasi del regime fiscale naturale per gli imprenditori agricoli con volume di affari annuo non superiore a € 7.000. Esso è contemplato nella determinazione del reddito in ottemperanza a quanto disposto dall'art. 32 dei T.u.i.r., pertanto, seppur non siano ancora intervenuti chiarimenti ufficiali, si ritiene che anche tali contribuenti avranno diritto all'erogazione del contributo.

## 3. Soggetti ammessi: imprese in difficoltà

**...? Le "imprese in difficoltà", come definite dall'art. 2, punto 18 - Regolamento Europeo n. 651/2014, possono accedere al fondo perduto?**

**...!** Benché la norma non preveda nulla a riguardo, è necessario richiamare i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con due diversi documenti di prassi sul tema. In particolare:

- con Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 0230439/2020 del 10 giugno scorso, emerge al paragrafo 8 (Disposizioni Comunitarie) che *"il contributo a fondo perduto è erogato 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"*;
- con successiva circolare n. 15/E/2020 dello scorso 13 giugno, al paragrafo 7 intitolato *"Compatibilità con il Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19"*, si legge: *"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"*.

Dalla contestuale lettura dei due provvedimenti si deduce che tra i requisiti che legittimano l'accesso al contributo, ovvero, tra le ulteriori "cause ostative", non esplicitate e/o richiamate dal legislatore, sussiste anche la condizione che l'impresa richiedente non debba versare, al 31 dicembre 2019, in una situazione di "difficoltà",

seconda quella che è la definizione fornita dal Regolamento europeo n. 651/2014.

quanto esplicitamente esclusa dal comma 2 dell'art. 25.

## 4. Soggetti ammessi: società in liquidazione

**...? La società in liquidazione dal 01.10.2018 può accedere al fondo perduto?**

**...!** L'articolo 25, comma 2, esclude dal contributo a fondo perduto i contribuenti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza. In merito alla possibilità per le imprese in liquidazione di poter accedere al fondo perduto nulla è stato chiarito nei relativi documenti di prassi emanati dall'Agenzia delle Entrate. L'unica precisazione è stata fornita solo con riguardo all'attività di controllo che verrà effettuata dall'Ufficio e volta a verificare che la partita IVA sia "attiva" (Circolare 15/E/2020). Tuttavia, in un diverso passaggio del medesimo documento di prassi, lo stesso Ufficio afferma che non sono tenute alla restituzione del contributo le imprese che, una volta ottenuta l'erogazione, cessino la propria attività.

Pertanto, ad oggi, non essendo intervenuti chiarimenti sul punto, si dovrebbe ritenere che le imprese in liquidazione possano essere ammesse al contributo a fondo perduto, purché non rientrino nella definizione di "imprese in difficoltà".

## 5. Soggetti ammessi: AGO e gestione separata

**...? Multiattività: esercente contestualmente attività d'impresa con iscrizione Ago (da gennaio 2020) e lavoro autonomo con iscrizione gestione separata (dal 2011), avrebbe diritto al fondo perduto?**

**...!** La risposta è positiva, ma limitatamente all'attività per la quale sussiste l'obbligo di iscrizione all'AGO.

Ai fini del calcolo sia dei requisiti di accesso che della diminuzione del fatturato non dovranno essere quindi considerati i ricavi, il fatturato e i corrispettivi conseguiti con l'attività per cui invece il soggetto risulta iscritto alla gestione separata, in

## 6. Soggetti ammessi: dipendente con iscrizione alla Gestione Separata INPS

**...? Un iscritto alla gestione separata con contratto di lavoro dipendente può accedere al contributo?**

**...!** La risposta è negativa. Infatti come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con Circolare 15/E del 13.06.2020 lo *status* di lavoratore dipendente non preclude *tout court* l'accesso al contributo a fondo perduto nel caso di svolgimento contestuale di un'attività di lavoro autonomo, tuttavia, per quest'ultima, il soggetto deve possedere gli ulteriori requisiti dettati dalla norma. Nel caso in esame, il soggetto iscritto alla gestione separata INPS è escluso dall'ambito soggettivo ai sensi del comma 2 dell'art. 25 in commento.

## 7. Soggetti ammessi: pensionato con gestione separata

**...? Contribuente forfettario in gestione separata PENSIONATO può richiedere il contributo a fondo perduto?**

**...!** La risposta è negativa. Anche in questo caso, come quello del lavoratore dipendente, lo *status* di pensionato non rappresenta una causa ostativa di accesso; anche il fatto che il soggetto si avvalga del particolare regime di determinazione del reddito di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, non lo escluderebbe dal beneficio.

Tuttavia, il fatto che per lo svolgimento di tale attività il soggetto sia obbligato ad iscriversi alla Gestione Separata INPS ne comporta l'esclusione dal fondo perduto per espressa previsione normativa (art. 25, comma 2).

## 8. Attività ceduta, partita IVA attiva

---

**...? Cosa accade nel caso in cui una società abbia ceduto la propria attività ma non abbia ancora chiuso la partita IVA? Può accedere al fondo perduto?**

**...!** Nel caso di cessazione dell'attività, si possono ritenere applicabili i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 20.03.2002, n. 93, con cui, relativamente all'ambito applicativo dell'agevolazione cd Tremonti-bis, l'ufficio aveva fornito la definizione di impresa "attiva". In particolare, nel predetto documento di prassi è stato chiarito che

- Nel caso di società di capitali regolarmente iscritta nel registro delle imprese, la data di stipulazione dell'atto costitutivo è il momento cui occorre far riferimento per individuare l'inizio dell'attività;
- Nel caso di imprenditori individuali, invece, occorre fare riferimento alla data di inizio attività desumibile dall'apposito modello di dichiarazione IVA.

Simmetricamente, nel caso di cessazione dell'attività, le date rilevanti saranno le seguenti:

- nel caso di società di capitali, la cancellazione dal registro delle imprese;
- nel caso di imprenditori individuali, la data di cessazione risultante dall'apposito modello di dichiarazione IVA

Peraltro, per completezza, si fa presente che la circolare 15/E del 13.06.2020 ha chiarito che nel caso in cui il soggetto beneficiario del contributo, successivamente all'erogazione dello stesso, cessi l'attività, lo stesso non è tenuto alla restituzione del contributo. In ogni caso, il soggetto firmatario dell'istanza è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli, in caso di richiesta da parte dell'amministrazione finanziaria. Nei casi di non spettanza del contributo, l'eventuale atto di recupero è emanato nei confronti del soggetto firmatario dell'istanza.

## 9. Raggiungimento ad anno dei ricavi per i soggetti neo-costituiti

---

**...? Nel caso di contribuente con inizio attività a maggio 2019. Se nell'anno 2019 sono stati complessivamente conseguiti 3 milioni di ricavi, ai fini della verifica della soglia di accesso di 5 milioni occorre effettuare il ragguglio ad anno?**

**...!** Come chiarito dalla Circolare 13.06.2020, n. 15/E (§ 2.1), per i soggetti che abbiano intrapreso l'attività a partire dal 1 gennaio 2019, non è necessario che i ricavi conseguiti nei mesi di attività siano raggiunti ad anno.

## 10. Operazione straordinaria: la soglia dei 5 milioni

---

**...? Un contribuente che nel 2019 è stato oggetto di operazione straordinaria può accedere al contributo a fondo perduto?**

**...!** In linea generale, non sono previste cause ostative di accesso nel caso di operazioni straordinarie di riorganizzazione aziendale con l'unica particolarità di dover prestare attenzione alla verifica delle soglie per le operazioni intervenute a partire dall'1 gennaio 2019 fino al 30 aprile 2020.

In particolare, nel caso in cui vi sia un regime di "continuità", le soglie dei 5 milioni e del calo del fatturato dovranno essere calcolate cumulando le posizioni fiscali di ciascuna società partecipante all'operazione. Ad esempio, nel caso 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 (Circolare 13/E/2020, § 2.1).

Nel medesimo esempio, la soglia di 5 milioni di ricavi 2019 dovrà essere verificata aggregando i dati relativi a ciascuna società.

## 11. Trasformazione d'azienda: verifica delle soglie

**...?** Il fondo perduto spetta anche nel caso di trasformazione d'azienda? Quali dati devono essere assunti per la verifica dei requisiti di accesso?

**...!** Nei casi di trasformazione aziendale, benché il soggetto legittimato a richiedere il contributo su cui occorre verificare il possesso dei requisiti soggettivi sia quello risultante dalla trasformazione, ai fini della verifica delle soglie, né dovrà essere considerato il frazionamento del periodo di imposta, né tantomeno il soggetto potrà ritenersi esonerato dal rispetto del requisito del calo di fatturato poiché, di fatto, il soggetto "beneficiario" rimane il medesimo (chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con Circolare 15/E del 13.06.2020).

## 12. Limite di ricavi di 5 mln per le tabaccherie

**...?** Il limite di ricavi di 5 milioni per l'accesso al contributo a fondo perduto come deve essere calcolato per i tabacchi?

**...!** Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con Circolare 15/E del 13.06.2020 "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 - di 5 milioni - , 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". Pertanto, ai fini del calcolo del limite in commento, la soglia dovrà essere calcolata

- assumendo i ricavi percepiti al netto del prezzo corrisposto al fornitore per l'acquisto dei beni oggetto di rivendita;
- Per le cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, includendo tra i ricavi anche gli aggi percepiti spettanti ai rivenditori.

## 13. Ricavi per le sale da gioco

**...?** Per le sale da gioco, come devono essere considerati i ricavi esenti ai fini della determinazione della soglia di 5 milioni?

**...!** A norma dell'articolo 10, comma 1, numero 6, Dpr 633/1972, in base al quale sono esenti, tra le altre, "le operazioni relative all'esercizio del lotto (...), nonché quelle relative all'esercizio dei totalizzatori e delle scommesse (...), ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate". Ai fini delle imposte dirette, tuttavia, occorre effettuare una distinzione. Infatti la gestione delle sale da gioco può avvenire secondo due diverse e frequenti modalità.

Da un lato, si ha il caso del gestore della sala che è anche proprietario degli apparecchi elettronici, acquistati a titolo di proprietà o in leasing finanziario: in tal caso, i ricavi da assumere saranno pari al totale degli incassi dell'attività esercitata.

Diverso è invece il caso del soggetto che ha la disponibilità degli apparecchi sulla base di contratti di locazione o di noleggio da parte di società specializzate in tale attività. In tali casi, è frequente che le parti si accordino sulla ripartizione degli incassi ottenuti. Se così fosse, i ricavi rilevanti ai fini del calcolo della soglia corrisponderanno alla sola quota parte riconosciuta da contratto al soggetto locatario gestore della sala da giochi.

## 14. Soglia dei 5 milioni per il soggetto pensionato

**...?** Un pensionato con partita iva può accedere al contributo a fondo perduto? Come deve calcolare il limite di 5 milioni?

**...!** L'art. 25, comma 2, del Decreto Rilancio esclude dal contributo, tra gli altri, ai lavoratori dipendenti. La norma, tuttavia, deve essere intesa nel senso di escludere solo i soggetti i cui redditi sono unicamente riconducibili allo *status* di «lavoratore dipendente». Di conseguenza, fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti, le persone fisiche che esercitano attività

d'impresa o di lavoro autonomo o che siano titolari di reddito agrario e che contestualmente possiedono lo status di «lavoratore dipendente» possono comunque fruire del contributo a fondo perduto, relativamente alle predette attività ammesse al contributo stesso.

Per quanto riguarda il calcolo della soglia di ricavi e del calo del fatturato tra il mese di aprile 2020 e il mese di aprile 2019, occorrerà fare riferimento, rispettivamente alla somma di ricavi/compensi e di fatturato/corrispettivi conseguiti per lo svolgimento delle attività ammesse al contributo, senza tener conto dei redditi di pensione percepiti.

## 15. Calcolo dei ricavi per il distributore di carburante

**...?** Per i distributori carburante, per determinare la percentuale da applicare (20-15-10), essa deve essere calcolata sul minor ricavo o sul minor ricavo al netto del prezzo corrisposto al fornitore (così come previsto per la determinazione della soglia dei 5 milioni di euro)?

**...!** Anche in questo caso, valgono i medesimi chiarimenti forniti con riferimento alle tabaccherie. Pertanto "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 - di 5 milioni - , 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" (Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 13.06.2020) La soglia di ricavi di 5 milioni dovrà essere calcolata assumendo i ricavi percepiti al netto del prezzo corrisposto al fornitore per l'acquisto dei beni oggetto di rivendita.

Dall'ammontare dei ricavi così determinato verrà individuata la percentuale del 20%, 15% o 10% da applicare sul differenziale aprile 2020-aprile 2019 per determinare l'ammontare del contributo a fondo perduto spettante.

## 16. Fatturato con competenze trimestrali

**...?** Come si calcola il parametro di accesso al fondo perduto per il rappresentante che fattura le proprie competenze con fatture trimestrali? Ad esempio, nell'anno 2019 è stata emessa fattura in data 30 giugno 2019 per le provvigioni maturate nei mesi di aprile, maggio e giugno. Anche per il 2020, verrà emessa fattura a giugno. Il calo si è manifestato ma come calcolarlo?

**...!** Le prestazioni effettuate dai rappresentanti costituiscono prestazioni verso corrispettivo dipendenti da un contratto di agenzia nei confronti del preponente e, in quanto tali, rilevanti ai fini IVA ai sensi dell'art. 3, co. 1, del DPR 633/72.

Pertanto, a norma del successivo art. 6, commi 3 e 4, ai fini IVA i servizi si considerano effettuati

- al momento del pagamento del corrispettivo (regola generale);
- al momento di emissione anticipata della fattura, da parte dell'agente o rappresentante;
- al pagamento di un acconto sulle provvigioni pattuite;

a nulla rilevando il momento di "maturazione" delle provvigioni pattuite. Pertanto, nel caso in esame, assumendo che non vi siano altre fatture emesse nei mesi di aprile 2020 e di aprile 2019 (secondo i criteri di inclusione ed esclusione forniti dall'Agenzia delle Entrate con Circ. 15/E/2020), considerato che dalla formulazione del quesito si desume che il soggetto abbia iniziato la propria attività in data antecedente all'1 gennaio 2019, il contributo al fondo perduto sarà precluso in assenza del requisito del calo del fatturato (per entrambi i mesi, il valore sarebbe pari a zero).

## 17. Fatturato per le tabaccherie

**...?** Come deve essere calcolato il requisito del calo del fatturato per i tabacchi? Quali voci devono essere incluse ai fini del calcolo?

**...!** Per quanto riguarda la determinazione dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019 ai fini dell'accesso al contributo a fondo

perduto, anche i tabacchi dovranno seguire le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate. Pertanto il calcolo del dovrà essere effettuato considerando tutte le operazioni effettuate e fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.

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>).

Inoltre, per i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini IVA, quali appunto le cessioni di tabacchi, all'ammontare delle operazioni fatturate e dei corrispettivi rilevanti ai fini IVA vanno sommati gli aggi relativi alle operazioni effettuate non rilevanti ai fini IVA.

## 18. Fatturato per gli agricoltori in regime di esonero

**...? Gli agricoltori con regime di esonero per V.A. < 7000, come fanno a calcolare la diminuzione del fatturato? Considerato che non hanno dichiarazione Iva?**

**...!** Per quanto riguarda la determinazione del fatturato dei mesi di aprile 2019 e 2020, per tali soggetti, esonerati dagli adempimenti previsti dalla normativa vigente ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette, si ritiene di poter assumere:

- le autofatture emesse di solito dai cessionari
- i dati risultanti dal registro dei corrispettivi tenuto in modalità analogica.

## 19. Fatturato: l'acconto merce

**...? Un contribuente ha emesso fattura nel mese di marzo 2019 come acconto per merce da consegnare, a seguito di un bonifico da parte del cliente. Alla consegna della merce, nel mese di Aprile 2019, provvede ed emettere fattura con la descrizione della merce e il relativo prezzo, decurtando l'acconto ricevuto, ed emettendo una fattura con saldo zero. L'ammontare di questa operazione deve essere inserita nel computo del fatturato di aprile ai fini del fondo perduto?**

**...!** Sulla base delle istruzioni allegate all'istanza di richiesta del contributo a fondo perduto, nella parte relativa alle operazioni da includere e da escludere dal calcolo del fatturato del mese di aprile 2019/2020, occorre considerare tutte e sole le fatture emesse nel mese di aprile, conformemente a quanto disposto dall'art 6, comma 1 del D.p.r. 633/1972.

La predetta norma, con riferimento alla cessione di beni precisa che, per i beni mobili, l'operazione si considera effettuata nel momento della consegna o spedizione. Da qui, l'idea che l'operazione debba essere considerata nel mese di aprile, visto che in tale mese il bene è stato consegnato.

Tuttavia, il successivo comma 4 del medesimo articolo 6 D.P.R. 633/72 prevede che: "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".

In altri termini, poiché il bene è stato pagato prima della consegna, l'operazione si considera effettuata già nel momento del pagamento, prima che il bene venga consegnato ed infatti la relativa fattura di acconto è stata emessa a marzo.

Per quanto sopra, l'operazione è da considerarsi come effettuata a marzo, e non ad aprile, e quindi non concorre nella determinazione del fatturato ai fini del contributo a fondo perduto.

## 20. Fatturato: ASP per le farmacie

**...? Ai fini della verifica del calo del fatturato per la predisposizione dell'istanza fondo perduto, si chiede se una farmacia, per il confronto tra la mensilità di aprile 2019 e aprile 2020, debba prendere in considerazione le distinte ASP EMESSE nel mese di aprile 2019 e aprile 2020, oppure le distinte ASP INCASSATE nelle due mensilità a confronto.**

**...!** A fronte della cessione di un medicinale 'mutuabile' la farmacia trattiene la ricetta, che costituisce il titolo tramite il quale la farmacia stessa può richiedere il pagamento della quota parte del prezzo che è a carico del SSN. Materialmente, la farmacia inserirà le ricette nel sistema Tessera Sanitaria; i dati vengono poi processati dal Mef e infine pervengono alle ASL di competenza, che a fronte di tali dati rilasciano distinta alla farmacia e, in un secondo tempo, procedono all'effettivo pagamento.

Mensilmente sono appunto le ASL che predispongono, a cadenza mensile, le "distinte", ovvero dei prospetti riassuntivi dei farmaci ceduti dalle farmacie in regime di convenzione. Nella distinta la farmacia troverà l'elencazione dei farmaci ceduti, l'indicazione del prezzo lordo dei farmaci stessi, ed anche l'indicazione del prezzo netto che verrà riconosciuto alla farmacia, posto che sussistono una serie di sconti che il Sistema Sanitario applica alle cessioni effettuate in convenzione.

Si tratta di sconti incondizionati, obbligatori, pertanto, ai fini IVA a rilevare sarà il prezzo netto riconosciuto dalla ASL al netto degli sconti.

Detto ciò, occorre tuttavia considerare che la ASL non versa alla farmacia il prezzo netto (quindi già decurtato degli sconti), bensì una somma inferiore, in quanto vengono trattenute ulteriori somme: i contributi Enpaf e le trattenute sindacali e convenzionali.

Alla farmacia, pertanto, sarà bonificato l'importo risultante dalla seguente operazione: [(prezzo lordo - sconti SSN) - Enpaf - trattenute]. Bonifico che peraltro non viene effettuato dalla ASL "in tempo" reale rispetto al rilascio della distinta, aspetto quest'ultimo che deve essere tenuto in particolare considerazione perché da un

punto di vista IVA il corrispettivo rileverà solo all'atto dell'effettivo incasso.

L'importo da prendere in considerazione ai fini del calcolo del fatturato è quello al lordo delle ritenute Enpaf, sindacali e convenzionali. Le ulteriori trattenute troveranno accoglimento in contabilità tra i costi, oppure tra i prelievi dei titolare/dei soci, a seconda della loro natura, ma non dovranno in alcun modo andare ad abbattere il corrispettivo lordo, con conseguente errore nel conteggio dell'IVA.

In conclusione, ai fini del calcolo del fatturato dei mesi di aprile 2019/2020, le distinte da includere sono solo quelle incassate, a nulla rilevando le sole distinte emesse.

## 21. Un esempio pratico

**...? Società che ha iniziato l'attività a febbraio 2019**

**Fatturato/Corrispettivi di aprile 2019: zero**

**Fatturato/Corrispettivi di aprile 2020: zero**

**Ricavi anno 2019: 200.000 euro**

**Il contributo a fondo perduto spetta? In che misura?**

**...!** Considerato che la società è stata costituita nel 2019, non sarà necessario il rispetto del requisito de calo del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto all'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019, senza il quale la società avrà comunque diritto al ricevere il contributo.

Per quanto riguarda il calcolo, in considerazione dell'ammontare dei ricavi annui 2019 (che non devono oltretutto essere ragguagliati ad anno), il contributo spettante sarebbe pari al 20% della differenza di cui sopra che, tuttavia, nel caso in specie sarebbe pari a zero. In tale situazione, trova applicazione la disposizione di cui all'art. 25, comma 6, che riconosce un contributo minimo ai soggetti ammessi al beneficio per un importo pari, in questo caso, a € 2.000 (€ 1.000 per le persone fisiche).

### 22. Fatturato: la chiusura cassa oltre la mezzanotte

**...?** I corrispettivi relativi alla chiusura della cassa fatta il giorno 1/05 per operazioni svolte ad aprile, in quale mese rilevano ai fini del calcolo della soglia del fatturato? Allo stesso modo, come deve essere considerata la chiusura del 31/03 fatta in data 1/04?

**...!** Mediante la chiusura giornaliera di cassa e la conseguente emissione del documento fiscale con cui vengono evidenziate informazioni relative alle vendite effettuate giornalmente, in linea generale deve essere effettuata entro la mezzanotte del giorno di esercizio di attività, ai fini della corretta trasmissione telematica dei corrispettivi. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 1, comma 4 del D.P.R. 30/12/1999 n. 544 "per gli esercizi la cui attività si protrae oltre le ore ventiquattro, il documento riepilogativo è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività con riferimento alla data di inizio dell'evento".

Questa disposizione è valida sia per le attività di intrattenimento e spettacolo che per gli esercizi commerciali la cui attività si protrae oltre la mezzanotte.

Pertanto, nel caso in esame, ai fini del calcolo dei corrispettivi del mese di aprile 2019 e 2020, occorrerà:

- escludere i corrispettivi confluiti nella chiusura di cassa effettuata il giorno 1/04 ma relativa alla giornata del 31/03;
- includere i corrispettivi confluiti nella chiusura di cassa effettuata il giorno 1/05 ma relativa alla giornata del 30/04.

### 23. Corrispettivi: più punti vendita

**...?** Per chi aveva due punti vendita nell'aprile 2019, se ha venduto il ramo d'azienda, cioè un punto vendita, ad ottobre 2019, per il calcolo dei corrispettivi di aprile 2019 deve considerare il totale dei 2 punti vendita?

**...!** La risposta è affermativa. Nel calcolo dovranno essere incluse tutte le operazioni effettuate nell'ambito delle attività esercitate ed

ammesse al fondo perduto (oltretutto, dalla formulazione del quesito si intuisce che l'attività svolta sia la stessa per entrambi i punti vendita).

### 24. Fatturato: il procacciatore d'affari

**...?** Un procacciatore d'affari in contabilità semplificata, come conteggia il fatturato ai fini del fondo perduto, tenuto conto che le provvigioni di un mese, vengono conteggiate, solitamente, a distanza di più mesi?

**...!** Preliminarmente, si fa presente che il procacciatore d'affari ai fini contributivi può essere assimilato alla figura dell'agente e, pertanto, essere assoggettato alla contribuzione Enasarco (sentenza n. 7295/2017), seppur l'attività del procacciatore d'affari è solitamente svolta senza vincolo di stabilità e in via del tutto episodica; essa consiste nella raccolta delle ordinazioni dei clienti e nella trasmissione all'imprenditore da cui ha ricevuto l'incarico di procurare tali commissioni. Per tale carattere di discontinuità si differenzia dal rapporto di agenzia, caratterizzato invece dalla continuità e stabilità del rapporto con il soggetto che promuove la conclusione di contratti per conto del proponente.

Prescindendo da ulteriori considerazioni ai fini contributivi, ipotizzando che l'attività sia svolta in modo professionale e non occasionale, assumendo altresì che il soggetto sia in possesso degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma per l'accesso al contributo a fondo perduto, per rispondere al quesito occorre evidenziare che il regime di contabilità semplificata di cui all'art. 18 del D.p.r. 600/1973, che distingue tra regime di cassa "effettivo" e "virtuale", sarà rilevante ai fini del calcolo della soglia dei ricavi e compensi di 5 milioni.

Diversamente, ai fini IVA, le prestazioni (come detto, per ipotesi effettuate con carattere di continuità) effettuate dai procacciatori d'affari costituiscono prestazioni verso corrispettivo dipendenti da un contratto di agenzia nei confronti del preponente e, in quanto tali, rilevanti ai fini IVA ai sensi dell'art. 3, co. 1, del DPR 633/72.

Pertanto, a norma del successivo art. 6, commi 3 e 4, ai fini IVA i servizi si considerano effettuati

- al momento del pagamento del corrispettivo (regola generale);
- al momento di emissione anticipata della fattura, da parte del procuratore d'affari;
- al pagamento di un acconto sulle provvigioni pattuite

a nulla rilevando il momento di "maturazione" delle provvigioni pattuite e sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con Circ. 15/E/2020.

## 25. La contabilizzazione del contributo

**...? Come deve essere effettuata la corretta iscrizione in Bilancio?**

**...!** Dal punto di vista contabile, si ritiene che il contributo a fondo perduto rivesta la natura di contributo in conto esercizio, a ristoro dei mancati ricavi.

Il contributo dovrà pertanto essere contabilizzato tra i ricavi, alla voce "Contributi in conto esercizio ex art. 25 D.L. 34/2020", voce, come si è detto, irrilevante ai fini della determinazione della base imponibile. Quanto alla riclassificazione di bilancio, le somme troveranno allocazione alla voce A5 del conto economico, "Altri ricavi con separata indicazione dei contributi in conto esercizio".

I contributi in conto esercizio, secondo OIC 12, devono essere rilevati nell'esercizio in cui è sorta la certezza del diritto a percepirli. In questa specifica circostanza, tra l'insorgenza del diritto e l'effettiva percezione del contributo dovrebbe trascorrere un tempo relativamente breve. Infatti, a seguito della presentazione da parte del soggetto richiedente dell'istanza telematica, la pratica dovrebbe venire esaminata in via preliminare in tempi celeri (circa 10 giorni).

## 26. Il limite UE agli aiuti Covid-19

**...? Il contributo rientra nel limite degli 800 mila euro di cui alla comunicazione della Commissione UE del 19 marzo 2020 sugli aiuti in periodo di emergenza Covid?**

**...!** Benché l'art. 25 del DI 34/2020 non dispone alcun limite né rinvio in tal senso, si fa presente che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 15/E del 13.06.2020 ha assunto la posizione secondo cui il contributo a Fondo perduto può essere erogato nel rispetto del limite 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. Pertanto, l'aiuto concesso, cumulato con le altre misure eventualmente spettanti, deve rientrare nel valore nominale massimo di 800.000 euro (o 120.000 nel caso in cui l'impresa svolga la propria attività nei settori per i quali sono previste soglie più basse).

## 27. Restituzione del contributo: il ravvedimento operoso

**...? Se successivamente all'erogazione del contributo a fondo perduto ci si dovesse rendere conto della non sussistenza dei requisiti?**

**...!** Come chiarito dall'Agenzia dell'Entrate con il provvedimento n. 0230439/2020 del 10 giugno 2020, ove il richiedente si accorga che il contributo richiesto in realtà non sarebbe spettante in tutto o in parte e non sia stato già destinatario di un atto di recupero, questi ha la possibilità di regolarizzare spontaneamente la propria posizione, mediante la restituzione con Ravvedimento del contributo indebitamente percepito e dei relativi interessi, nonché mediante il versamento delle sanzioni a cui è possibile applicare le riduzioni disposte dall'art. 13 - D.Lgs. n. 472/1997. Nel provvedimento in commento si legge infatti: *"È consentita la regolarizzazione spontanea da parte del contribuente, mediante restituzione del contributo indebitamente percepito e dei relativi interessi, nonché mediante*

versamento delle sanzioni a cui è possibile applicare le riduzioni disposte dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472". Pertanto, laddove il richiedente riceva il contributo e solo successivamente si renda conto della presenza di cause ostative comportanti la perdita in tutto o in parte della misura, prima dell'emissione di un atto di recupero delle somme non spettanti, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle entrate, questi potrà fare ricorso al c.d. "Ravvedimento operoso" e restituire le somme illegittimamente percepite usufruendo di una significativa riduzione delle sanzioni, che si ricorda sono statuite nella misura dal 100% al 200% del contributo erogato ex art. 13, co. 5 - D.lgs. n. 471/1997, come richiamato da comma 12 dell'art. 25 cit.

## 28. Irrilevanza fiscale del contributo a fondo perduto

**...? Quindi il fondo perduto se ricevuto dovrà essere portato a reddito e quindi tassato?**

**...!** No. L'irrelevanza fiscale del contributo a fondo perduto è sancita dalla stessa norma (art. 25, comma 7). La somma ottenuta non concorrerà alla base imponibile delle imposte sui redditi e IRAP.

## 29. Data certa di spettanza del contributo

**...? Ma se fra ricevuta accoglimento e data di accredito contributo decorre del tempo? Quale sarebbe la "data certa" cui riferirsi?**

**...!** I contributi in conto esercizio, secondo OIC 12, devono essere rilevati nell'esercizio in cui è sorta la certezza del diritto a percepirli. In questa specifica circostanza, tra l'insorgenza del diritto e l'effettiva percezione del contributo dovrebbe trascorrere un tempo relativamente breve. Infatti, a seguito della presentazione da parte del soggetto richiedente dell'istanza telematica, la pratica dovrebbe venire esaminata in via

preliminare in tempi celeri. All'atto dell'accoglimento la scrittura contabile sarà:

Crediti vs/Erario Contributi a fondo perduto DL 34/2020  (Stato Patrimoniale - crediti erariali)	a	Contributi in conto esercizio ex art. 25 D.L. 34/2020  (Conto Economico - altri ricavi - contributi in conto esercizio)
--	---	---

All'atto dell'effettivo accredito del contributo sul conto corrente indicato in sede di istanza:

Banca c/c  (Stato Patrimoniale - Disponibilità liquide)	a	Crediti vs/Erario Contributi a fondo perduto DL 34/2020  (Stato Patrimoniale - crediti erariali)
---	---	--

**LE DATE DA RICORDARE ...**

<b>Argomento</b>	<b>Già pubblicati</b>
<b>Le dirette con gli esperti del CNDCEC – II Parte</b>	<b>12.05.2020</b>
<b>DL Rilancio</b>	<b>19.05.2020</b>
<b>DL Rilancio: contributo a fondo perduto Risposte ai quesiti delle dirette</b>	<b>26.05.2020</b>
<b>DL Rilancio: IRAP, bonus INPS e fondo perduto</b>	<b>28.05.2020</b>
<b>Quesiti bonus locazioni non commerciali</b>	<b>09.06.2020</b>
<b>La nuova IMU</b>	<b>10.06.2020</b>
<b>Fondo Perduto</b>	<b>16.06.2020</b>
<b>Argomento</b>	<b>Da pubblicare</b>
<b>Da definire</b>	<b>Da definire</b>