

A cura di Felicia Sdanganelli

Requisiti di accesso al Fondo Perduto

Soggetti ammessi e verifica delle soglie dimensionali

Categoria: **Finanziaria**Sottocategoria: **Covid-19**

L'articolo 25 del DL 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio) ha introdotto il cd 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 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, fissando precisi requisiti soggettivi e dimensionali per l'accesso. Nel presente contributo vengono approfonditi gli aspetti connessi al calcolo e alla verifica di tali requisiti.

Di cosa si tratta?

Premessa	2
Soggetti ammessi e soggetti esclusi	2
Il limite di 5 milioni	3
Il calo del fatturato: requisito e base di calcolo	5
Natura contabile e fiscale del contributo	7
Presentazione e rettifica dell'istanza telematica	7
Riferimenti normativi e di prassi	8
Allegato 1	
L'Esperto risponde...	9

Premessa

L'articolo 25 del DL 19 maggio 2020, n. 34
(Decreto Rilancio)

ha introdotto il cd 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 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, quale misura di reintegrazione delle perdite subite per effetto della crisi epidemiologica e del conseguente *lockdown*. Dal beneficio risultano tuttavia escluse alcune categorie di soggetti, per espressa previsione normativa o perché non rispettano i requisiti dimensionali richiesti.

Lo scopo del presente contributo è quindi quello di approfondire gli aspetti connessi al calcolo e alla verifica dei requisiti di accesso.

Soggetti ammessi e soggetti esclusi

Secondo quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 25 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, i potenziali beneficiari del contributo a fondo perduto sono:

- ✓ Le persone fisiche esercenti attività commerciale, comprese le imprese familiari;
- ✓ Le società in nome collettivo e le società in accomandita semplice;
- ✓ Le società di fatto che svolgono attività commerciale;
- ✓ Le società a responsabilità limitata;
- ✓ Le società in accomandita per azioni;
- ✓ Le società per azioni.

Non possono invece accedere al contributo a fondo perduto:

- × I soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza;
- × gli enti pubblici di cui all'articolo 74 del TUIR;
- × i soggetti di cui all'articolo 162-bis TUIR (Intermediari finanziari e società di partecipazione);
- × i soggetti che hanno diritto alla percezione all'indennità prevista dall'articolo 27 del Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 del 24 aprile 2020, (Indennità professionisti e lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa);
- × i soggetti che hanno diritto alla percezione all'indennità prevista dall'articolo 38 del Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 del 24 aprile 2020, (Indennità lavoratori dello spettacolo);
- × lavoratori dipendenti;
- × 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.



Sul punto, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con Circolare 13 giugno 2020, n. 15/E, con cui ha fornito i seguenti chiarimenti:

- con riferimento ai lavoratori dipendenti, l'esclusione deve essere intesa con riferimento ai soli soggetti i cui redditi sono solamente quelli conseguiti in forza di un contratto di lavoro dipendente, con la conseguenza 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". La medesima regola trova applicazione anche per i soci "lavoratori" dipendenti della società che, in possesso degli altri requisiti, potrà accedere al contributo a fondo perduto.
- Le medesime considerazioni trovano applicazione anche nel caso in cui il soggetto richiedente sia una persona fisica che, oltre a percepire una pensione di anzianità, eserciti anche un'attività d'impresa o di lavoro autonomo (o sia titolare di reddito agrario).
- Nel caso di svolgimento di più attività, il possesso dei requisiti dovrà essere verificato con riferimento a tutte le attività per le quali potrebbe spettare il beneficio;
- Nei casi di operazioni straordinarie di riorganizzazione aziendale, il possesso dei requisiti dovrà essere verificato facendo riferimento a tutte le società partecipanti alla scissione;
- Nel caso di trasformazione d'azienda, la domanda dovrà essere presentata dal soggetto "risultante" dall'operazione, ma il possesso dei requisiti dovrà essere effettuato "in continuità" con il soggetto pre-esistente, senza tener conto dell'interruzione del periodo di imposta.

Il limite di 5 milioni

Ai sensi di quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 25 D.L. 34/2020, il contributo a fondo perduto spetta:



ai titolari di **reddito agrario** di cui all'articolo 32 TUIR con volume d'affari nell'anno 2019 non superiore a **5 milioni di Euro**;



alle imprese, a condizione che le stesse abbiano conseguito **ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b)**, del TUIR **non superiori a 5 milioni di Euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto**;



ai professionisti, a condizione che gli stessi abbiano conseguito compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del TUIR **non superiori a 5 milioni di Euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto** (fermo restando che alla luce delle limitazioni imposte con riferimento ai professionisti iscritti alla Gestione Separata, ed ai professionisti ordinistici, di fatto la categoria professionale è esclusa dal contributo).

**NOTA BENE -**

- La verifica dei ricavi / compensi entro la soglia dei 5 milioni di euro deve essere effettuata con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello di entrata in vigore del decreto Rilancio. Pertanto, per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare, occorrerà fare riferimento all'anno 2019.
- Nel caso in cui il soggetto svolga più attività, il limite dei 5 milioni di euro per l'accesso al beneficio deve essere verificato considerando la somma dei ricavi/compensi riferiti a tutte le attività.
- Per i soggetti che abbiano iniziato l'attività nel corso del periodo di imposta oggetto di verifica, l'ammontare dei ricavi/compensi (o del volume d'affari per i titolari di reddito agrario) non deve essere ragguagliato ad anno.
- Per analogia con le indicazioni più volte fornite dall'Agenzia delle Entrate in situazioni analoghe, nel computo non dovranno essere considerati eventuali ricavi o compensi ulteriori indicati al solo fine di migliorare il proprio ISA (indice sintetico di affidabilità fiscale).



Inoltre,

- Per i soggetti che determinano il proprio reddito con il metodo catastale il limite di 5 milioni 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 2019 determinato ai sensi dell'articolo 20 del D.p.r. 633/1972;
- Per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideo magnetici, e per i distributori di carburante e rivendita di tabacchi e beni di monopolio, i ricavi devono essere assunti al netto del prezzo corrisposto al fornitore (in applicazione della 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);
- Per persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali, in luogo dell'ammontare dei ricavi occorre considerare l'ammontare del volume d'affari (campo VE50 del modello di dichiarazione IVA 2020).

Il calo del fatturato: requisito e base di calcolo



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”.*

Ai sensi dell'ultimo periodo del medesimo comma, il contributo spetta anche in assenza di tale requisito e, in assenza della base di calcolo del mese di aprile 2019, spetterà nella misura minima di 1.000 euro per le persone fisiche e di 2.000 euro per le persone giuridiche, nel caso di:

soggetti costituiti a partire dall'1 gennaio 2019¹;

soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19.



OSSERVA - al fine di determinare correttamente gli importi oggetto di confronto, occorre fare riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi.

La norma, in sostanza, sembrerebbe rinviare a quanto disposto ai fini IVA dall'articolo 6 del D.P.R. 633/72 in materia di effettuazione delle operazioni.



Inoltre, in base ai chiarimenti forniti con Circolare 15/E del 13 giugno 2020 (che rinvia a sua volta alla **Circolare 9/E del 13 aprile 2020**) per determinare correttamente l'ammontare “del fatturato o dei corrispettivi”, la data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che,

¹ Sul punto, si precisa 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.

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>).



OSSERVA - nel calcolo dell'ammontare del fatturato del mese di aprile 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione del fatturato con riferimento al riconoscimento del contributo a fondo perduto, andranno escluse le fatture differite emesse in aprile (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso del mese di marzo, mentre andranno incluse le fatture differite di aprile emesse entro il 15 maggio.



In sostanza, si dovrà tener conto di quanto segue:

- devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione compresa tra il 1° e il 30 aprile, comprese 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;
- nei casi di operazioni effettuate in ventilazione ovvero con applicazione del regime del margine ovvero operazioni effettuate da agenzie di viaggio, per le quali risulta difficoltoso il calcolo delle fatture e dei corrispettivi 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 svolgono operazioni non rilevanti ai fini IVA, come ad esempio le cessioni di tabacchi, giornali e riviste, 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.

Il contributo viene quindi calcolato in misura percentuale sulla 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, con una diminuzione di almeno 1/3). La percentuale dipende inoltre dal limite di ricavi 2019. In particolare:

- nel caso di ricavi non superiori a euro 400.000, il contributo sarà pari al 20%;
- nel caso di ricavi superiori a euro 400.000 e fino a 1 mln, il contributo sarà pari al 15%;
- nel caso di ricavi superiori a euro 1 mln e fino a 5 mln, il contributo sarà pari al 10%.

In ogni caso, come sopra detto, per tutte le società che rispettano i requisiti previsti dalla norma, il contributo minimo erogabile non può essere inferiore a euro 1.000 per le persone fisiche e a euro 2.000 per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Natura contabile e fiscale del contributo

Da un punto di vista contabile



il contributo a fondo perduto troverà allocazione tra i contributi in conto esercizio da iscrivere nella voce A5 del conto economico del bilancio 2020 (esercizio di competenza, in cui ai sensi dell'OIC 12 si ha la certezza di ricevere il contributo steso). Nel caso in cui il contributo sia di importo rilevante, le società dovranno altresì darne apposita informativa nella Nota Integrativa al bilancio.

Da un punto di vista fiscale



l'articolo 25, comma 7 del decreto Rilancio D.L. 34/2020, il contributo a fondo perduto non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e non concorre alla formazione del valore della produzione netta (IRAP), ed altresì non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi.



ATTENZIONE! - quindi, ad esempio, la società che ha ricevuto il contributo a Fondo perduto dovrà effettuare una variazione in diminuzione nel modello Redditi SC 2021 per l'anno 2020.

Presentazione e rettifica dell'istanza telematica



Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, **i soggetti interessati presentano, esclusivamente in via telematica, istanza all'Agenzia delle Entrate sulla base del modello e delle istruzioni approvate con** Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 0230439/2020 del 10 giugno 2020).



L'istanza potrà essere presentata

- a partire dal giorno **15 giugno 2020** e non oltre il giorno **13 agosto 2020**;
- a partire dal **25 giugno 2020** e non oltre il **24 agosto 2020**, nel caso in cui il soggetto richiedente sia un erede che continua l'attività per conto del soggetto deceduto.

All'atto della presentazione dell'istanza viene rilasciata una **prima ricevuta** che attesta la presa in carico, o lo scarto, delle informazioni trasmesse.



Successivamente a tale ricevuta è possibile trasmettere una nuova istanza, che va automaticamente a sostituire la precedente. La "sostituzione" dell'istanza è fattibile solo fintanto che quella originariamente presentata non risulti accolta ai fini del pagamento.



L'accoglimento dell'istanza ai fini del pagamento (o il respingimento motivato della stessa) avviene entro 7 giorni lavorativi dalla data della ricevuta di presa in carico (trasmissione). In questa fase viene quindi rilasciata una **seconda ricevuta**.

Riferimenti normativi e di prassi

- Articolo 25 del [Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34](#).
- Provvedimento del Direttore [dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 0230439/2020](#) del 10 giugno 2020;
- [Circolare Agenzia delle Entrate 15/E](#) del 13 giugno 2020.

Allegato 1**L'Esperto risponde...**

Oggetto: Il contributo a Fondo Perduto nel caso di operazioni straordinarie

DOMANDA

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

RISPOSTA

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 dal 1 gennaio 2019 e il 30 aprile 2020.

Infatti, 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.