



**Semprini-Cesari & Nini**  
Dottori Commercialisti Associati

AI SIGG.RI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare n. 06/P/2020

Rimini, li 01 giugno 2020

**OGGETTO** I principali provvedimenti contenuti nel Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 ("Decreto Rilancio") recante misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19

La presente circolare esamina alcune delle misure più interessanti e più attinenti alle attività di imprese e di professionisti contenute nel c.d. "Decreto rilancio" (Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34), pubblicato in G.U. ed entrato in vigore il 19 maggio 2020, attualmente in corso di conversione in legge. Si è scelto di non commentare le disposizioni in materia di ammortizzatori sociali essendo materia dei Consulenti del lavoro.

Il Decreto pubblicato consta di ben 268 pagine! È quindi inevitabile cercare di sintetizzare le innumerevoli disposizioni in esso contenute, anche con il rischio di risultare a volte imprecisi e lacunosi. Ce ne scusiamo.

#### INDICE:

1	VERSAMENTI DELLE IMPOSTE DOVUTE IN BASE ALLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI, DELL'IMU E PROROGA AL 16 SETTEMBRE 2020 DEI VERSAMENTI GIÀ SOSPESI PER CORONAVIRUS.....	3
1.1	Versamenti delle imposte dovute in base alle dichiarazioni dei redditi e dell'IMU .....	3
1.2	Esenzione della prima rata IMU 2020 per gli immobili turistici .....	3
1.3	Proroga al 16 settembre 2020 dei versamenti già sospesi per Coronavirus .....	4
2	CANCELLAZIONE DEL SALDO IRAP 2019 E DELLA PRIMA RATA DI ACCONTO 2020 .....	6
2.1	Quando rilevare in contabilità l'abbuono del debito per il saldo Irap 2019 .....	7
3	IL CREDITO DI IMPOSTA PER LE LOCAZIONI COMMERCIALI DI IMMOBILI .....	7
3.1	Il credito di imposta ne decreto Cura Italia.....	7
3.2	Il nuovo credito di imposta previsto dal Decreto Rilancio.....	8
3.3	Cosa manca per fruire del bonus? .....	9
4	CREDITI DI IMPOSTA PER ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO E PER SANIFICAZIONE E ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE INDIVIDUALE .....	9
4.1	Adeguamento ambienti di lavoro.....	9
4.2	Sanificazione e acquisto di dispositivi di protezione individuale .....	10
5	LA CESSIONE DEI CREDITI DI IMPOSTA PER LOCAZIONI, ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO, SANIFICAZIONE A ACQUISTO DI D.P.I.....	10

**Studio Semprini-Cesari & Nini**  
Studio Associato dei Dottori Commercialisti  
Claudio Semprini-Cesari, Mauro Nini,  
Federica Guerrini e Andrea Passini

Via Coriano n. 58 - GrosRimini  
Centro Direzionale Ovest Int. 2  
47924 Rimini  
Casella Postale n. 177 - Ufficio PP. TT. Rimini 10

tel. + 39 0541 389155 - fax + 39 0541 382569  
E-mail: [segreteria@studiosemprinieni.com](mailto:segreteria@studiosemprinieni.com)  
[www.studiosemprinieni.com](http://www.studiosemprinieni.com)  
Cod. Fisc. e P. IVA 01871380406



6	IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER LE IMPRESE ED I LAVORATORI AUTONOMI CON RICAVI O COMPENSI FINO A 5 MILIONI DI EURO.....	12
7	LE INDENNITÀ PER PROFESSIONISTI, CO.CO.CO E ARTIGIANI/COMMERCianti.....	14
8	GLI INCENTIVI PER GLI AUMENTI DI CAPITALE DI S.P.A. – S.R.L. – SOC. COOP.....	15
8.1	L’incentivo fiscale per i soci conferenti .....	16
8.2	L’incentivo fiscale per le società che ricevono il conferimento .....	16
9	GLI INCENTIVI DEL 110% PER ECOBONUS, SISMABONUS E COLONNINE RICARICA.....	17
9.1	Gli interventi incentivati e i soggetti beneficiari.....	17
9.2	Le 5 certificazioni necessarie per l’ottenimento dei bonus.....	18
10	APPLICAZIONE DELL’IVA SU PRESIDI ANTI COVID-19 - REGOLE IN VIGORE DAL 19 MAGGIO 2020.....	19
11	RINVIO AL 1° GENNAIO 2021 DELL’AVVIO DELL’OBBLIGO GENERALIZZATO DI MEMORIZZAZIONE ELETTRONICA E TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI .....	20
12	BONUS VACANZE PER LE FAMIGLIE.....	21
13	BONUS BICI E MONOPATTINI – COME CHIEDERLO.....	22

---



## 1 VERSAMENTI DELLE IMPOSTE DOVUTE IN BASE ALLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI, DELL'IMU E PROROGA AL 16 SETTEMBRE 2020 DEI VERSAMENTI GIÀ SOSPESI PER CORONAVIRUS

### 1.1 VERSAMENTI DELLE IMPOSTE DOVUTE IN BASE ALLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI E DELL'IMU

Innanzitutto va osservato che per il momento, restano confermate le date tradizionali relative ai versamenti connessi alle dichiarazioni dei redditi e Irap. Pertanto, le imposte dovute in base a tali dichiarazioni dei redditi, se non interverrà alcuna proroga, sul filo di lana, dovranno essere versate come segue.

I versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni delle persone fisiche, delle società di persone e delle associazioni professionali di cui all'art. 5 del TUIR sono effettuati entro il 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa, quindi entro martedì 30 giugno 2020 senza maggiorazione, oppure entro giovedì 30 (!) luglio 2020 con maggiorazione dello 0,40%

Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'IRES e quello relativo alla prima rata di acconto, è effettuato entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, quindi entro martedì 30 giugno 2020 senza maggiorazione, oppure entro giovedì 30 (!) luglio 2020 con maggiorazione dello 0,40% (art. 17, comma 1, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435).

Le società di capitali (S.p.A., S.r.l., etc....) che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio effettuano i versamenti entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto. Quindi:

- se il bilancio viene approvato in prima convocazione oltre i 120 gg., durante il mese di maggio, i versamenti devono essere fatti entro martedì 30 giugno 2020 senza maggiorazione, oppure entro giovedì 30 (!) luglio 2020 con maggiorazione dello 0,40%
- se il bilancio viene approvato in prima convocazione oltre i 120 gg., durante il mese di giugno, i versamenti devono essere fatti entro venerdì 31 (!) luglio 2020 senza maggiorazione, oppure entro lunedì 31 (!) agosto 2020 con maggiorazione dello 0,40%

Infine se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il termine massimo previsto dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio) i versamenti devono, comunque, essere effettuati entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello sopra indicato (giugno). Dunque in caso di approvazione del bilancio ad es. venerdì 24 luglio 2020 (2<sup>a</sup> convocazione), la società deve effettuare comunque i versamenti entro venerdì 31 (!) luglio 2020 senza maggiorazione, oppure entro lunedì 31 (!) agosto 2020 con maggiorazione dello 0,40%.

Sempre a giugno, e precisamente il 16 giugno, scade la prima rata dell'IMU: a tale proposito, si ricorda che da quest'anno c'è stato l'accorpamento di IMU e TASI. Pertanto, la prima rata è pari alla metà di quanto versato a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019. Attualmente alcuni Comuni stanno valutando una proroga per i soggetti particolarmente colpiti dalla crisi. Discorso a parte vale per le imprese turistiche (vedi paragrafo successivo).

I versamenti dell'IMU tramite il modello F24 sono effettuati utilizzando i "vecchi" codici tributo già istituiti con le risoluzioni n. 35/E del 12 aprile 2012 e n. 33/E del 21 maggio 2013. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 29 del 29 maggio 2020.

### 1.2 ESENZIONE DELLA PRIMA RATA IMU 2020 PER GLI IMMOBILI TURISTICI

L'articolo 177, comma 1, del Decreto rilancio introduce un'esenzione dalla prima rata Imu relativa al periodo d'imposta 2020 per:

1. gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali;
2. gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e gli immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Il primo aspetto che va osservato è la stranezza di un'esenzione che riguardi una rata che, come noto, è versata a titolo di acconto; l'imposta viene infatti conguagliata a saldo entro il 16 dicembre scomputando quanto versato nella precedente scadenza di giugno, secondo quanto previsto dal comma 762 dell'articolo 1 L. 160/2019 (la disciplina Imu è stata riscritta con decorrenza dal 2020, incorporando la Tasi).



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

Letteralmente, pertanto, l'imposta dovrebbe essere versata interamente a saldo; ciò posto, dalla lettura della relazione illustrativa, che parla di "abolizione del versamento", si arriva ad una diversa conclusione.

Tale importo, infatti, non dovrebbe essere semplicemente rinviato, ma, al contrario, dovrebbe essere "abbuonato" (e in tal senso depongono anche gli importanti stanziamenti previsti per la copertura di tale disposizione).

A questo punto il saldo si dovrà presumibilmente calcolare in maniera ordinaria, scomputando quanto si sarebbe dovuto versare a titolo di acconto: occorrerà scomputare quindi una sorta di "imposta figurativa" pari a quella che si sarebbe dovuta versare in acconto.

Sul punto, peraltro, le complicazioni non mancano, posto che il comma 762 della L. 160/2019 stabilisce una disposizione transitoria specifica per il calcolo dell'acconto 2020; infatti, mentre a regime il versamento della prima rata è pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente, per l'anno 2020, in sede di prima applicazione dell'imposta, la prima rata da corrispondere è pari alla metà di quanto versato a titolo di Imu e Tasi per l'anno 2019.

La seconda questione riguarda l'esatta individuazione degli immobili interessati dall'agevolazione; solo gli alberghi sono infatti individuati univocamente tramite la corrispondente categoria catastale (D/2), mentre gli altri immobili sono individuati in modo "descrittivo".

Nell'esonero vengono incluse molte fattispecie, alcune di immediata identificazione, altre meno.

In particolar modo viene da interrogarsi circa cosa si debba intendere per "case e appartamenti per vacanze"; il fatto che il beneficio venga concesso "a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate" porta ad escludere che tale beneficio possa in alcun modo interessare le seconde case che ciascun contribuente utilizza in maniera diretta.

Anche dal punto di vista logico, si deve preferire l'interpretazione che porterebbe il vantaggio alle strutture ricettive extra-alberghiere di cui alla L. 135/2001, limitandolo agli immobili che siano comunque destinati ad una attività.

Conseguentemente, andrebbero esclusi dal beneficio anche gli appartamenti destinati alle locazioni brevi (non inquadrabili tra gli affittacamere), in quanto non trattasi di attività; il D.L. 50/2017 individua infatti i requisiti, in termini di servizi aggiuntivi offerti, che permettono di qualificare tali immobili nell'ambito dei redditi fondiari, escludendo in tal modo l'inquadramento in una attività commerciale.

Il titolare di una abitazione destinata a locazioni brevi non può quindi certo assumere la veste di "gestore delle attività ivi esercitate" (il termine "gestore" pare infatti far riferimento all'esercizio di un'attività commerciale), con la conseguenza che egli non potrà far valere l'esenzione Imu.

### 1.3 PROROGA AL 16 SETTEMBRE 2020 DEI VERSAMENTI GIÀ SOSPESI PER CORONAVIRUS

Gli articoli 126 e 127 D.L. 34/2020 (c.d. D.L. Rilancio) dispongono la proroga al 16 settembre 2020 dei termini per la ripresa degli adempimenti e per la riscossione della generalità dei versamenti in scadenza a marzo, aprile e maggio 2020, ma non effettuati in virtù di quanto disposto dall'articolo 18 D.L. 23/2020 (c.d. D.L. Liquidità) e dagli articoli 61 e 62 D.L. 18/2020 (c.d. D.L. Cura Italia).

PIÙ PRECISAMENTE, È PREVISTO CHE I VERSAMENTI SOSPESI, ANZICHÉ A FINE MAGGIO O GIUGNO (COME PRECEDENTEMENTE PREVISTO), POTRANNO ESSERE EFFETTUATI, SENZA APPLICAZIONE DI SANZIONI E INTERESSI:

1. IN UN'UNICA SOLUZIONE ENTRO IL 16 SETTEMBRE 2020;
2. OVVERO MEDIANTE RATEIZZAZIONE, FINO AD UN MASSIMO DI QUATTRO RATE MENSILI DI PARI IMPORTO, CON IL VERSAMENTO DELLA PRIMA RATA ENTRO IL PREDETTO TERMINE DEL 16 SETTEMBRE;

E, IN OGNI CASO, NON È POSSIBILE OTTENERE IL RIMBORSO DI EVENTUALI IMPORTI GIÀ VERSATI.

Per quanto concerne i versamenti già sospesi ed ora rinviati a settembre, occorre fare riferimento innanzitutto all'articolo 62 D.L. 18/2020 (Cfr. par. 1.2 nostra Circolare n. 04/P/2020 del 18/03/2020) in base al quale è stato disposto il differimento dei termini di versamento, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 marzo 2020, dei tributi oggetto di autoliquidazione riguardanti:

1. le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato di cui agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600/73, nonché le trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i datori di lavoro operano in qualità di sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati;
2. l'IVA di febbraio, che sarebbe scaduta il 16 marzo;
3. i contributi previdenziali e assistenziali, e i premi per l'assicurazione obbligatoria.

Si osservi come il Governo non abbia mai previsto alcuna sospensione per il versamento delle ritenute operate sui compensi erogati per le prestazioni di lavoro autonomo di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 600/1973. Pertanto, per fare un esempio, le ritenute

sui compensi corrisposti ai professionisti in febbraio dovevano essere versate entro la scadenza (prorogata) del 20 marzo 2020. Idem per le eventuali ritenute operate sulle provvigioni di cui all'art. 25 bis del d.P.R. n. 600/1973.

Questa proroga riguardava solo le imprese e gli esercenti arti e professioni con un volume di ricavi o compensi non superiore ad euro 2.000.000 (da verificare nel periodo d'imposta 2019).

I versamenti sospesi di cui sopra di sarebbero dovuti effettuare – senza applicazione di sanzioni e interessi - in unica soluzione entro il 31 maggio 2020, che slittava a lunedì 1° giugno 2020, o in rate mensili, fino ad un massimo di 5, a decorrere dalla stessa data.

Inoltre l'art. 61, comma 2, del Decreto "Cura Italia" (D.L. n. 18/2020), aveva disposto una sospensione generalizzata cioè senza limiti "dimensionali" e territoriali", per le imprese turistico – ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i tour operator, categorie che erano già indicate nell'art. 8 del D.L. n. 9/2020 cui si sono aggiunte ulteriori attività (Cfr. par. 1.3 nostra Circolare n. 04/P/2020 del 18/03/2020 e relativo elenco allegato)

In particolare era disposto il differimento dei termini di versamento scadenti nel periodo 2 marzo al 30 aprile 2020, dei tributi oggetto di autoliquidazione riguardanti:

1. le ritenute alla fonte di cui agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600/73, e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i datori di lavoro operano in qualità di sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati;
2. l'IVA (solo quella relativa al mese di febbraio che sarebbe scaduta il 16 marzo!);
3. i contributi previdenziali e assistenziali, e i premi per l'assicurazione obbligatoria.

Anche in questo caso i versamenti sospesi di cui sopra di sarebbero dovuti effettuare – senza applicazione di sanzioni e interessi - in unica soluzione entro il 31 maggio 2020, che slittava a lunedì 1° giugno 2020, o in rate mensili, fino ad un massimo di 5, a decorrere dalla stessa data

Sempre per quanto concerne i versamenti già sospesi ed ora rinviati a settembre, occorre fare riferimento anche all'articolo 18 D.L. 23/2020 (Cfr. nostra comunicazione del 14/04/2020).

Tale disposizione stabiliva che a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, era prevista la sospensione, dei termini dei versamenti in autoliquidazione scadenti rispettivamente il 16 aprile e/o il 18 maggio 2020 (il 16 cadeva di sabato) riguardanti:

- le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato di cui agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600/73, nonché le trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i datori di lavoro operano in qualità di sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- l'IVA di marzo scadente il 16 aprile e/o del mese di aprile e/o del 1° trimestre 2020 scadente il 18 maggio ;
- i contributi previdenziali e assistenziali, e i premi per l'assicurazione obbligatoria.

qualora nei mesi di marzo e/o aprile 2020, rispetto agli stessi mesi del 2019 (N.B. con la circolare AdE n. 9/E/2020 si è precisato che la data da considerare è quella di effettuazione dell'operazione), tali soggetti avessero subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi:

- di almeno il 33%, se nell'anno precedente (2019) avevano prodotto ricavi o compensi "non" superiori a 50 milioni di euro;
- di almeno il 50%, se nell'anno precedente (2019) avevano prodotti ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro.

Tutti questi versamenti sospesi (si ripete scadenti il 16 aprile e il 18 maggio) si sarebbero dovuti effettuare, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020.

**Attenzione!** A livello contabile si consiglia ancora una volta di istituire apposti sottoconti nei quali andranno girati, gli importi sospesi e rimandati a settembre. Es: "Erario c/ritenute sospese lavoro dip. marzo 2020", "Erario c/IVA debito sospesa maggio 2020", etc...

Da ultimo si ricorda che l'art. 62, comma 7, del Decreto "Cura Italia" (D.L. n. 18/2020), stabiliva che per le imprese (ad. es. agenti di commercio) ed i professionisti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 non superiori a euro 400.000, i ricavi e i compensi percepiti nel periodo compreso tra il 17 ed il 31 marzo 2020 non andavano assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli articoli 25 (Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo) e 25-bis (Ritenuta sulle provvigioni) del d.P.R. n. 600/73, da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese precedente (febbraio) gli agenti e i professionisti interessati non avessero sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

I contribuenti, che si sono avvalsi di tale opzione, dovevano rilasciare al sostituto di imposta un'apposita dichiarazione dalla quale risultava che i ricavi e compensi non dovevano essere assoggettati a ritenuta ai sensi dell'art. 62, comma 7, del D.L. n. 18/2020 e avrebbero dovuto essi stessi auto-versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020, che slittava a lunedì 1° giugno 2020, o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Ebbene anche per queste ritenute il Decreto Rilancio ha prorogato il termine di auto-versamento al 16 settembre 2020 (ovvero mediante rateizzazione, fino ad un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il predetto termine del 16 settembre).

## 2 CANCELLAZIONE DEL SALDO IRAP 2019 E DELLA PRIMA RATA DI ACCONTO 2020

L'articolo 24 del D.L. Rilancio (D.L. 34/2020), con la finalità di finanziare (in maniera indiretta) le imprese e i lavoratori autonomi, ha previsto, in presenza di precise condizioni, la non debenza del saldo Irap 2019 e della prima rata di acconto per il 2020.

Sotto il profilo soggettivo la disposizione interessa:

- i soggetti che esercitano attività di impresa;
- gli esercenti arti e professioni

che nel periodo d'imposta precedente a quello di entrata in vigore del D.L. (periodo d'imposta 2019 per i soggetti solari) hanno conseguito ricavi e/o compensi non superiori a 250 milioni di euro.

Il limite di 250.000.000 euro deve essere verificato con riferimento:

- ai ricavi caratteristici ex articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del Tuir per quanto riguarda i soggetti che esercitano attività d'impresa;
- ai compensi ex articolo 54, comma 1 del Tuir in relazione agli esercenti arti e professioni.

Sono invece esclusi, a prescindere dal dato quantitativo riferito ai ricavi, i soggetti:

- che determinano la base imponibile Irap secondo le disposizioni degli articoli 7 e 10-bis del D.Lgs. 446/1997 ovvero le imprese di assicurazione, le Amministrazioni Pubbliche;
- ex articolo 162-bis Tuir, ovvero gli intermediari finanziari e le società holding.

Dal punto di vista operativo, l'agevolazione consiste:

- in relazione al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, nell'esonerazione dal versamento del saldo Irap, mentre resta dovuto il pagamento dell'acconto;
- in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, nell'esonerazione dal versamento della prima rata di acconto Irap.

Sulla base di quanto sopra, dunque, i soggetti che hanno un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare saranno esonerati dal versamento:

- del saldo Irap relativo al periodo d'imposta 2019 che si sarebbe dovuto versare entro le scadenze indicate nel precedente paragrafo 1.1;
- della prima rata di acconto Irap relativo al periodo d'imposta 2020 che si sarebbe dovuto versare entro le scadenze indicate nel precedente paragrafo 1.1.

Per ciò che attiene la cancellazione del saldo facciamo notare che il beneficio può essere rilevante per le imprese che hanno versato l'acconto Irap su base storica e, nel 2019, hanno incrementato la base imponibile; al contrario, in caso di un calo della base imponibile il saldo potrebbe essere a credito, con buona pace dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva previsti dalla Costituzione!

Oltre a quanto sopra, occorre anche sottolineare che, per quanto riguarda l'acconto, la portata agevolativa della norma non è uguale per tutte le imprese e professionisti, infatti il beneficio previsto dall'articolo 24 del Decreto Rilancio varia in funzione delle dimensioni del contribuente:

- coloro che applicano gli ISA devono versare gli acconti d'imposta in misura paritaria, pertanto il beneficio che otterranno sarà pari al 50% dell'imposta storica;
- chi non applica gli ISA, diversamente da quanto sopra, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, D.P.R. 435/2001, si vedrà riconoscere un'agevolazione pari al 40% dell'Irap dovuta per il periodo d'imposta precedente.

Da ultimo si sottolinea come la non debenza del primo acconto Irap non rappresenta un mero differimento che comporta un beneficio esclusivamente finanziario, ma si tratta di un vero e proprio abbuono, infatti è stato espressamente previsto che l'importo non versato è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta.

## 2.1 QUANDO RILEVARE IN CONTABILITÀ L'ABBUONO DEL DEBITO PER IL SALDO IRAP 2019

In base a quanto previsto dal principio OIC29, paragrafo 59: i "fatti successivi (alla chiusura dell'esercizio) che devono essere recepiti nei valori di bilancio sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza".

Il principio OIC29 non fa espresso riferimento a fatti che comportano, come nel caso dello stralcio del saldo IRAP 2019, un'insussistenza di debito di imposta per effetto di disposizioni successive alla chiusura dell'esercizio, giacché lo OIC29 concerne in prevalenza l'aggiornamento al "Fondo rischi ed oneri" per effetto di fatti giuridicamente posteriori alla chiusura contabile.

Da questo punto di vista, occorre ragionevolmente considerare che l'insussistenza del debito IRAP 2019 è fatto che di certo non incide in negativo sulla consistenza patrimoniale della Società, e sicuramente non compromette la continuità aziendale.

Ciò stante, considerata la natura di componente positiva della fattispecie in esame, secondo parte della dottrina è ragionevole ritenere che non vi siano elementi che ne impongano obbligatoriamente il recepimento nel bilancio 2019 in corso di formazione o approvazione. Può essere valutata la possibilità di dare del fatto nuovo intervenuto informativa in Nota integrativa.

Secondo Assonime per chi ha già approvato il bilancio al 19 maggio (data di pubblicazione del DI 34), si prospetta una sopravvenienza nel bilancio 2020 (da iscrivere in negativo fra le imposte relative agli esercizi precedenti).

Per le imprese che, invece, fruiscono della possibilità di approvare il bilancio nel più ampio termine di 180 giorni, il beneficio, spiega anche Assonime, può essere recepito già nel bilancio 2019, perché non iscriveranno il costo del saldo e il relativo debito. La norma, anche se emanata nel 2020, nella sostanza, azzerà il debito con effetto retroattivo: evidentemente nei principi contabili non è prevista un'eventualità di questo tipo, ma può aiutare il paragrafo 43 del principio contabile Oic 25 Imposte sul reddito che, seppure riferito a una diversa ipotesi, può essere utilizzato per risolvere il problema dell'Irap 2019.

In conclusione, è vivo il dibattito sulla possibilità di far retroagire lo sconto IRAP ai saldi di bilancio 2019: da un lato, l'OIC 25 depone in senso negativo (rinviando alla data di riferimento del bilancio); dall'altro la situazione potrebbe prestarsi (OIC 29) a configurare il venir meno di un debito preesistente alla chiusura. In attesa che l'Organismo Italiano di Contabilità si pronunci, è probabile che chi ha approvato il progetto di bilancio entro il 18 maggio difficilmente tornerà sui propri passi solo per questo, anche perché la sopravvenienza (non imponibile) è probabilmente più "comoda" in un anno difficile come il 2020.

## 3 IL CREDITO DI IMPOSTA PER LE LOCAZIONI COMMERCIALI DI IMMOBILI

Il credito di imposta in argomento nasce con il dichiarato intento di sostenere gli imprenditori, soprattutto i piccoli commercianti, che a causa dello stop della propria attività dovuto al diffondersi della pandemia da Covid-19 si sono trovati in difficoltà per il pagamento dei canoni di locazione dei locali utilizzati per l'esercizio dell'impresa o della professione.

### 3.1 IL CREDITO DI IMPOSTA NE DECRETO CURA ITALIA

Nella versione iniziale esposta nell'art. 65 del D.L. n. 18/2020 (decreto Cura Italia) il bonus consiste in un credito di imposta, pari al 60% del canone di locazione degli immobili rientranti nella categoria catastale C/1, ovvero negozi e botteghe, che può essere utilizzato solo in compensazione con il modello F24 e unicamente dalle imprese, con esclusione quindi dei lavoratori autonomi (Cfr. par. 3.10 nostra Circolare n. 04/P/2020 del 18/03/2020)

Il decreto Cura Italia era pensato come primo intervento di carattere straordinario per fronteggiare l'emergenza da Covid-19, di qui l'idea di una misura di sostegno a carattere temporaneo e circoscritta al periodo di durata della crisi. Per questo motivo, il bonus spettava limitatamente ai canoni di locazione del mese di marzo 2020.

Con la risoluzione n. 13/E/2020 è stato istituito il codice tributo 6914 che consente la compensazione di questo credito di imposta a partire dal 25 marzo 2020.

Il comma 2-bis dell'art. 65, aggiunto in sede di conversione del decreto Cura Italia, ha poi stabilito che il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non influisce sul pro-rata di deducibilità degli interessi passivi di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, TUIR.

Le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 8/E e n. 11/E del 2020 hanno poi precisato:

- che il credito d'imposta matura solo a fronte dei canoni effettivamente pagati;
- che non vi rientrano gli immobili di categoria catastale D8 "fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni";
- che se l'immobile locato è formato da un negozio (C/1) e una pertinenza (C/3), locati con canone unitario, il credito d'imposta spetta sull'intero canone se la pertinenza è utilizzata per lo svolgimento dell'attività;



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

- che le spese condominiali possono essere computate solo se pattuite quale parte integrante del canone di locazione. Come si può constatare, si tratta di un bonus facile da maturare, basta pagare il canone di locazione, e semplice da utilizzare, perché si tratta solo di compensarlo con altre imposte nel modello F24. A tale proposito, la norma istitutiva non prevedeva che questo credito fosse escluso dal concorso ai tetti ordinari di 700.000 euro, per i crediti compensabili su base annua, o di 250.000 euro per quelli risultanti dal quadro RU ma tale limitazione è stata eliminata dall'art. 122 del decreto Rilancio.

### 3.2 IL NUOVO CREDITO DI IMPOSTA PREVISTO DAL DECRETO RILANCIO

Il perdurare dell'emergenza e, quindi, l'aumento della durata del lockdown, ha indotto il Governo a prorogare la durata del bonus estendendola anche ai canoni di locazione dei mesi di aprile e maggio e, con l'occasione, si è provveduto anche a riformulare interamente le regole per la fruizione di questo credito di imposta.

L'art. 28 del D.L. n. 34/2020 (decreto Rilancio) ha, da un lato, ampliato l'ambito applicativo dell'agevolazione e, dall'altro, ne ha limitato la fruizione ai soli contribuenti che effettivamente hanno subito una riduzione del fatturato dei mesi di marzo, aprile e maggio 2020.

Il risultato è una norma la cui applicazione è ben più complessa rispetto a quella del bonus istituito dall'art. 65 del decreto Cura Italia e che, relativamente ai canoni di locazione del mese di marzo 2020, si affianca ad esso ponendovisi come possibile alternativa.

Esaminiamo ora l'ambito applicativo del nuovo bonus locazioni iniziando dalle regole che ne hanno ampliato le possibilità di utilizzo.

#### Perimetro di applicazione più ampio

Il nuovo credito di imposta (art. 28, D.L. n. 34/2020) spetta ora agli esercenti attività di impresa, arte o professione, a fronte del pagamento dei canoni di locazione, leasing o concessione di immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Aumentano, quindi le tipologie di canoni, di immobili e di attività che possono godere del bonus. Degna di nota l'inclusione tra i soggetti beneficiari degli studi professionali assenti nella prima versione del bonus

Condizioni per la fruizione

#### Vengono, tuttavia, previste nuove limitazioni.

Per cominciare, i soggetti destinatari devono aver conseguito nel 2019 ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro, tetto questo che però NON si applica alle strutture alberghiere e agrituristiche.

Inoltre, è necessario aver avuto un calo del fatturato o dei corrispettivi del mese di riferimento (marzo e/o aprile e/o maggio di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019.

Invariata la misura del credito di imposta che rimane pari al 60% dell'ammontare dei canoni effettivamente pagati ma che si riduce al 30% laddove l'immobile sia ricompreso in un contratto di servizi a prestazioni complesse (es di supporto logistico) o di affitto di azienda in quanto, in questi casi, non è agevole stabilire quanta parte del canone è effettivamente riferibile all'immobile.

Lo sfruttamento effettivo del credito di imposta è in compensazione nel modello F24 successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni, ma l'art. 122 del decreto Rilancio, molto opportunamente, prevede ora esplicitamente che non occorre rispettare i tetti annui di 700.000 e 250.000 euro. Incidentalmente, si fa notare come il tetto annuo dei crediti compensabili è stato innalzato a 1 milione di euro dall'art. 142 del decreto Rilancio con decorrenza dal 2020.

Il comma 6 dell'art. 28, stabilisce che il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non influisce sul pro-rata di deducibilità degli interessi passivi di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, TUIR

#### Il credito d'imposta si può cedere

Ma la vera novità risiede nella possibilità di cedere, in tutto o in parte, questo credito di imposta ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari. Costoro, a loro volta, possono sfruttare il credito ricevuto con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal cedente.

Nella versione della norma contenuta nelle bozze circolate prima della pubblicazione del decreto Rilancio, la disciplina della cessione di questo credito di imposta era contenuta nello stesso art. 28 e si prevedeva la possibilità che la cessione potesse avvenire a favore del proprietario dell'immobile in cambio di uno sconto di pari importo sul canone di locazione.

Nel testo pubblicato in Gazzetta Ufficiale, le regole sulla cessione di questo credito di imposta sono state eliminate dall'art. 28 e trasferite nel nuovo art. 122 ed è stato, inoltre, eliminato il riferimento alla possibilità di utilizzare la cessione del credito per ottenere uno sconto dal locatore.



L'art. 122 è servito anche per estendere la cedibilità al credito di imposta per negozi e botteghe maturato in base al precedente art. 65 del Decreto Cura Italia. La cedibilità del credito di imposta è finalizzata ad aumentare il valore della misura di sostegno per i soggetti destinatari i quali, essendo tutti in crisi di liquidità, hanno maggiore interesse a misure che si traducano in flussi di denaro a loro favore.

### 3.3 COSA MANCA PER FRUIRE DEL BONUS?

Allo stato attuale, il nuovo credito di imposta non è ancora liberamente fruibile da parte dei soggetti destinatari perché mancano:

- lo specifico codice tributo, che verrà certamente istituito con apposita risoluzione dell'Agenzia delle Entrate;
- per coloro che intendono monetizzarlo tramite cessione a terzi, le regole attuative che saranno oggetto di apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia.

Per quanto riguarda il bonus spettante sui canoni di marzo 2020, si pone poi il problema di valutare in concreto quale norma applicare:

- se l'art. 65 del Cura Italia, che lo limita agli imprenditori (escludendo i professionisti) e agli immobili C1, ma non lo condiziona al calo del fatturato di marzo rispetto a quello dello stesso mese del 2019, oppure

- il nuovo art. 28 del decreto Rilancio, che ne amplia la portata ma con un costo amministrativo maggiore teso ad accertarne la reale spettanza.

In conclusione, si tratta di un'agevolazione il cui reale valore, in termini di sostegno ai soggetti che hanno subito lo stop della propria attività, si potrà valutare solo una volta chiarite le norme applicabili alla cessione del credito di imposta.

## 4 CREDITI DI IMPOSTA PER ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO E PER SANIFICAZIONE E ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE INDIVIDUALE

Le spese di sanificazione e per gli acquisti di dispositivi di protezione individuale (D.P.I.) sono state oggetto di diverse disposizioni legislative della fase emergenziale. Dapprima il bando di Impresa sicura di Invitalia rivolto alle imprese (con esclusione dei professionisti) che hanno richiesto il rimborso delle spese sostenute per l'acquisto di D.P.I., finalizzati al contenimento e al contrasto dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Successivamente il governo con l'art. 64 del Decreto "Cura Italia" (D.L. n. 18/2020) aveva introdotto un credito d'imposta pari al 50% delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro fino ad un massimo di 20.000 euro con la previsione di un limite massimo complessivo al credito d'imposta pari a 50 milioni di euro per l'anno 2020.

Inoltre l'art. 30 del DI n. 23/2020 aveva esteso il credito d'imposta all'acquisto di attrezzature volte a evitare il contagio del virus Covid-19 nei luoghi di lavoro, quali l'acquisto di dispositivi di protezione individuale (D.P.I.) e altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale.

Infine con il DI 34/2020 (decreto Rilancio) è stato istituito un nuovo credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e incrementato il credito d'imposta per la sanificazione.

L'intreccio delle norme obbliga i possibili beneficiari a scegliere quale incentivo utilizzare verificando se è cumulabile con gli altri disponibili.

### 4.1 ADEGUAMENTO AMBIENTI DI LAVORO

Per gli investimenti legati alla necessità di adeguare gli ambienti di lavoro in vista della riapertura in sicurezza nella fase 2 l'art. 120 del Decreto Rilancio prevede un credito d'imposta pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 dagli esercenti attività d'impresa e arte o professione in luoghi aperti al pubblico. Per l'elenco dei luoghi aperti al pubblico si veda l'allegato 1 al D.L. n. 34/2020 riportato in fondo alla presente circolare.

Il credito può essere al massimo pari ad 80.000 euro e spetterà anche alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo del settore.

Queste le indicazioni per incentivare l'adozione di misure legate alla necessità di adeguare i processi produttivi e gli ambienti di lavoro in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19.

La platea dei possibili beneficiari è molto ampia e comprende gli operatori con attività aperte al pubblico, quali tipicamente quelle della ristorazione e alberghiere includendo i bar, ristoranti e alberghi o quelle dell'intrattenimento come i teatri e i cinema, ma vi rientrano anche i villaggi turistici, gli ostelli e altri ancora.

Tra gli interventi agevolabili vi sono anche quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni e le spese sostenute per l'acquisto di arredi di sicurezza, nonché quelle



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

sostenute in relazione agli investimenti in attività innovative, ivi compresi quelli necessari a investimenti per lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è cumulabile con altre agevolazioni applicabili alle medesime spese, comunque nel limite massimo dei costi sostenuti. Pertanto lo stesso potrebbe cumularsi con le previsioni del credito d'imposta per la sanificazione che nulla dispone al riguardo.

L'utilizzo dovrà avvenire nell'anno 2021 esclusivamente in compensazione mediante F24.

Infine la norma non stabilisce se il credito d'imposta non concorrerà alla formazione del reddito ai fini I.R.Pe.F e I.Re.S e del valore della produzione ai fini IRAP.

#### 4.2 SANIFICAZIONE E ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE INDIVIDUALE

Le spese sostenute per la sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati nonché quelle sostenute per l'acquisto di D.P.I. e altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti danno diritto a un credito d'imposta pari al 60% delle spese sostenute nel 2020.

Il credito d'imposta spetta, fino a un massimo di 60.000 euro alle imprese, agli esercenti arti e professioni, agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

L'articolo 125 del DI Rilancio abroga gli articoli 64 del DI 18/2020 e 30 del DI 23/2020 che avevamo istituito un analogo credito di imposta stabilendo che sono ammissibili al nuovo tax credit le spese relative:

a) alla sanificazione degli ambienti nei quali i predetti soggetti svolgono la propria attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività (si ricorda che l'addebito dei corrispettivi per le prestazioni di sanificazione va indicato in fattura con applicazione del regime di Iva esposta e separatamente le prestazioni di pulizia, in regime di reverse charge. Laddove invece la fatturazione dovesse risultare unitaria, ricomprendendo indistintamente pulizia e sanificazione, si dovrà applicare il regime dell'Iva esposta in tutti i casi);

b) all'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;

c) all'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;

d) all'acquisto e all'installazione di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di protezione individuale, quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;

e) all'acquisto e all'installazione di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, incluse le eventuali spese di installazione.

Il credito d'imposta, che non concorre alla formazione del reddito ai fini I.R.Pe.F e I.Re.S e del valore della produzione ai fini IRAP, potrà essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa o in compensazione con modello F24.

Non si applicano i limiti alla compensazione previsti per il quadro RU di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 244/2007 pari a 250.000 euro né quelli dell'articolo 34 della legge 388/2000 (elevati a un milione di euro dal 2020 dall'articolo 150 del DI Rilancio). Per l'individuazione dei criteri e delle modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta dovremmo attendere un apposito provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate che dovrà essere emanato entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del decreto Rilancio.

#### Cessione dei crediti di imposta

Entrambi i crediti di imposta (adeguamento e sanificazione) sono cedibili, anche parzialmente, in luogo dell'utilizzo diretto. I cessionari possono utilizzare il credito anche in compensazione con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente. L'eventuale quota di credito non utilizzata nell'anno non potrà essere utilizzata negli anni successivi e non potrà essere richiesta a rimborso.

#### 5 LA CESSIONE DEI CREDITI DI IMPOSTA PER LOCAZIONI, ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO, SANIFICAZIONE A ACQUISTO DI D.P.I.

Canoni di locazione, interventi sugli ambienti lavorativi, acquisto di dispositivi di protezione, spese di sanificazione e persino sostenute per le vacanze. Il parziale ristoro dei danni e dei maggiori costi subiti per effetto dell'emergenza dovuta al Covid-19



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

passa attraverso altrettanti crediti d'imposta in precedenza illustrati, disciplinati dal decreto Rilancio (DI 34/2020) anche rivedendo quanto già previsto dal "Cura Italia" (DI 18/2020).

Al di là della diversa tipologia di spesa oggetto di ristoro e del diverso ammontare del credito riconosciuto, questi benefici hanno molti aspetti in comune, al punto che l'articolo 122 del DI 34/2020 (a volte ripetendo quanto già riportato nei singoli articoli specifici) detta alcune regole generali per il loro utilizzo, che può passare attraverso:

1. la compensazione in F24 da parte del diretto beneficiario, senza applicazione del limite annuo di un milione di euro (che ritornerà a 700.000 euro dal 2021), né di quello di 250.000 proprio dei crediti indicati nel quadro RU del modello Redditi;
2. la cessione, anche parziale, a terzi, ivi compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, entro il 31 dicembre 2021.

Gli acquirenti potranno poi utilizzare, a loro volta, il credito acquisito in compensazione (non a rimborso) «con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente» (dovrebbe essere consentita una nuova cessione).

Come gestire il credito

La scelta tra utilizzo diretto e cessione dipenderà dalla singola situazione del contribuente e le variabili, a questo proposito, sono ben più di una:

- l'ammontare dei debiti d'imposta da poter compensare;
- l'eventuale sospensione dei versamenti di questi mesi sino al 16 settembre;
- la data da cui potrà effettivamente partire la compensazione (dopo l'emanazione dei vari provvedimenti attuativi; oggi l'unico già utilizzabile è il "primo" tax credit affitti per il mese di marzo, spendibile dal 25 marzo scorso);
- la necessità del beneficiario di una veloce monetizzazione (magari dell'intero pacchetto) dei crediti per sostenere altre spese e così via.

Peraltro, si ricorda che il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (articolo 120) è espressamente utilizzabile «nell'anno 2021», una prescrizione che non è dato ritrovare, ad esempio, nel credito per la sanificazione (articolo 125), per certi versi simile.

La fiscalità sullo «spread»

Un fattore che le norme non prendono in considerazione è il corrispettivo che i cessionari saranno disposti a riconoscere, e il regime fiscale dello "spread", cioè la differenza sul nominale. È prevedibile che la cessione avvenga (come già accaduto per i crediti da ecobonus e sismabonus) "a sconto", ossia ad un corrispettivo inferiore al valore nominale, e più sul mercato finanziario l'offerta supererà la domanda, più il prezzo sarà scontato.

Ma se chi cede il credito è una impresa, qual è la disciplina fiscale dello "sconto"? Recentemente (risposta a interpello n. 105/2020,) l'Agenzia ha qualificato come sopravvenienza attiva (imponibile sin dall'origine) il differenziale a favore dell'acquirente, dal che si dovrebbe dedurre che, per il cedente, si tratta di un costo deducibile, pena una asimmetria di difficile giustificazione.

Chi paga in caso d'errori

Altro aspetto comune a questi crediti (che il prossimo anno andranno diligentemente riportati a quadro RU del modello Redditi e speriamo non a modello RS quali aiuti di Stato) è la suddivisione della responsabilità sulla mancata spettanza del credito: i cessionari rispondono solamente per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta irregolare o in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto, il che significa che eventuali problematiche riguardanti i requisiti che qualificano il beneficio (sostenimento delle spese, loro corrispondenza con quelle previste dal legislatore, eccetera) restano, correttamente, a carico dell'originario beneficiario.

Non sono previste in queste ipotesi né la responsabilità in solido del fornitore o del cessionario, né il visto di conformità sulla sussistenza dei presupposti del credito, sancite invece nei confronti dei bonus edilizi ceduti o scontati, rispettivamente dal comma 5 dell'articolo 121 e dal comma 11 dell'articolo 119 (vedi oltre).

Credito da tassare o no

Un aspetto che, invece, piuttosto sorprendentemente pare creare una distinzione è quella dell'imponibilità del credito d'imposta ai fini dell'imposta sui redditi o dell'Irap.

È esclusa per il credito sui canoni locativi e per quello sulla sanificazione e sugli acquisti di D.P.I., mentre nulla viene detto per il credito dall'adeguamento degli ambienti di lavoro che, tra l'altro, dovrebbe essere quello di maggiore importo per chi ne ha diritto. È presto per dire se si tratta di una semplice dimenticanza (da sanare in sede di conversione) o se la differenza è voluta: sta di fatto che il passato insegna che laddove il legislatore non ha previsto l'esenzione l'Agenzia ha richiesto l'imponibilità del contributo.



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

## 6 IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER LE IMPRESE ED I LAVORATORI AUTONOMI CON RICAVI O COMPENSI FINO A 5 MILIONI DI EURO

Il Decreto legge Rilancio n. 34 del 19.05.2020 con l'art. 25 un contributo a fondo perduto erogato direttamente dall'Agenzia delle Entrate.

### SOGGETTI AI QUALI SPETTA IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Il contributo può essere erogato (sussistendone le condizioni) a soggetti (individuali e collettivi) titolari di partita IVA che:

- esercitino attività di impresa (imprese individuali e società di ogni tipo) con ricavi "tipici" (art. 85, c. 1, lett. a-b, TUIR) fino a 5 milioni di euro nel 2019 (compresi gli enti non commerciali in relazione alle attività commerciali svolte);
- esercitino attività di lavoro autonomo con compensi (art. 54, c. 1, TUIR) fino a 5 milioni di euro nel 2019;
- siano titolari di reddito agrario (art. 32, TUIR)

### SOGGETTI AI QUALI NON SPETTA IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Il contributo non può, in ogni caso, essere erogato a:

- soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza per l'ottenimento del contributo;
- enti pubblici (art. 74, c. 2, TUIR);
- intermediari finanziari (art. 162-bis, c. 1, lettera a, TUIR);
- società di partecipazioni finanziarie e non finanziarie (art. 162-bis, c. 1, lettere b-c, TUIR);
- contribuenti che hanno diritto alle indennità di 600 euro di cui agli artt. 27 e 38 del D.L. 18 del 17.03.2020 (Decreto "Cura Italia") e precisamente:
  - liberi professionisti titolari di partita IVA attiva al 23.02.2020 e lavoratori co.co.co. iscritti alla Gestione separata INPS (indennità art. 27);
  - lavoratori dello spettacolo (indennità art. 38).
- lavoratori dipendenti e professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria (es. Commercialisti, Avvocati, ingegneri, Architetti, etc....iscritti alle rispettive casse professionali).

Non vengono menzionate le indennità di cui all'art. 28 del D.L. 18/2020 (Cura Italia), pertanto coloro che sono soggetti alla Assicurazione generale obbligatoria (AGO) (artigiani, commercianti, coltivatori diretti e imprenditori agricoli) dovrebbero ricevere sia l'indennità del mese di aprile sia il contributo a fondo perduto (se ne avranno i requisiti).

### Requisiti per l'accesso al contributo a fondo perduto

Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 di quello di aprile 2019 (es: 04/2020 € 16.0000 vs 4/2019 € 25.000,00/3×2= 16.667) considerando la data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi [sarà quindi necessario considerare anche le fatture differite emesse nel mese successivo (maggio) riferite al mese di aprile e sottrarre quelle differite emesse nel mese stesso (aprile) ma riferite al mese di marzo].

### ECCEZIONI SOGGETTIVE

Il contributo a fondo perduto spetta anche in assenza dei requisiti di cui al punto precedente:

- ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 01.01.2019;
- ai soggetti domiciliati o con sede operativa in comuni colpiti da calamità fin dal suo insorgere, se lo stato di emergenza per la suddetta calamità era ancora in atto al 31.01.2020 (data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19)

Per questi soggetti, pertanto, il contributo a fondo perduto spetta anche se, ad esempio, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2020 fosse addirittura superiore a quello di aprile 2019. In assenza della possibilità di effettuare il rapporto tra i ricavi (ad es. costituzione post 30.04.2019) spetterà il contributo minimo di cui si dirà più avanti non essendo prevista per questi soggetti una diversa modalità di calcolo.

### DETERMINAZIONE E CARATTERISTICHE DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

L'ammontare del contributo a fondo perduto si determina calcolando preliminarmente la differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 e quello di aprile 2020.

A detta differenza dovranno essere applicate le seguenti percentuali in base all'ammontare di ricavi o compensi del periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 19.05.2020 (data di entrata in vigore del Decreto Rilancio), quindi il 2019 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare:



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

- 20% se i ricavi o compensi sono stati  $\leq$  ad euro 400.000;
- 15% se i ricavi o compensi sono stati  $>$  di euro 400.000 e  $\leq$  ad euro 1.000.000;
- 10% se i ricavi o compensi sono stati  $>$  di euro 1.000.000 e  $\leq$  ad euro 5.000.000

Ai fini fiscali il contributo non è soggetto ad imposte sui redditi e IRAP in quanto non concorre alla formazione della base imponibile e nemmeno al valore della produzione.

Il contributo, inoltre, è estraneo al rapporto per il calcolo degli interessi passivi deducibili (art. 61, TUIR) e a quello per la deducibilità dei costi (diversi dagli interessi passivi) (art. 109, c. 5, TUIR).

Dal punto di vista contabile si tratta di un tipico contributo in conto esercizio (OIC 12) e dovrà essere quindi rilevato in A5 del conto economico.

Viene comunque riconosciuto un contributo a fondo perduto minimo fino 1.000 euro alle persone fisiche e fino a 2.000 euro ai soggetti diversi dalle persone fisiche qualora il contributo loro spettante, calcolato con le modalità già esposte, fosse di importo inferiore al minimo o anche pari a zero se non calcolabile per mancanza di elementi di confronto (ad es. inizio attività post 30.04.2019).

#### COME OTTENERE IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Per ottenere il contributo a fondo perduto occorre presentare un'istanza con l'indicazione della sussistenza delle condizioni e dei requisiti previsti, le cui modalità di effettuazione, il suo contenuto e i termini di presentazione saranno definiti da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate unitamente a tutte le necessarie disposizioni per l'attuazione delle norme in commento.

Il provvedimento dovrà anche fissare la data di avvio della procedura telematica per la presentazione dell'istanza.

Non risulta previsto un termine per la pubblicazione del suddetto provvedimento.

L'istanza sarà esclusivamente telematica e potrà essere presentata, oltre che dai diretti interessati, anche per loro conto dagli intermediari fiscali autorizzati che siano delegati al servizio del cassetto fiscale o ai servizi della fatturazione elettronica sul portale dell'Agenzia delle entrate.

I termini di presentazione sono di sessanta giorni dall'avvio della procedura telematica stabilita dal provvedimento direttoriale. In seguito alla presentazione dell'istanza e sulla base delle informazioni in essa contenute il contributo a fondo perduto sarà corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accredito diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario (persona fisica o giuridica).

La norma non prevede alcun termine per i pagamenti, che potrebbero anche essere inizialmente brevi, dovendo espletare preventivamente all'erogazione solo il controllo antimafia.

L'istanza, infatti, conterrà anche l'autocertificazione di regolarità antimafia, per i soggetti richiedenti e per tutti i soggetti da sottoporre a verifica come disposto dall'art. 85 del D.lgs. 159/2011 (titolare, direttore tecnico, amministratori, legali rappresentanti, componenti del CdA, soci di SNC e SS, soci accomandatari, ecc.), e subirà tutti i controlli previsti dalle disposizioni del suddetto decreto legislativo.

Qualora dalla verifica effettuata risultasse a carico di taluno dei soggetti indicati la sussistenza di una delle cause ostative (decadenza, sospensione o divieto) di cui all'art. 67 del D.lgs. 159/2011, ovvero di sussistenza di tentativi di infiltrazione mafiosa, colui che ha rilasciato l'autocertificazione di regolarità antimafia è punito con la reclusione da due a sei anni e in caso di avvenuta erogazione del contributo si applica l'art. 322-ter del c.p. (confisca) e l'Agenzia delle entrate inizia le operazioni di recupero del contributo non spettante.

#### I CONTROLLI ANTIMAFIA

I controlli antimafia e quelli per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali verranno effettuati, anche attraverso procedure semplificate, dal Ministero dell'interno, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate, tramite un protocollo d'intesa tra loro sottoscritto, fermo restando, l'erogazione del contributo nei quindici giorni successivi al ricevimento dell'istanza.

Successivamente all'accredito, se dovuto, inizieranno le attività di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate che potrà applicare tutte le disposizioni e i poteri previsti per i controlli (art. 31 e seguenti DPR 600/73) e quindi anche accessi, ispezioni, verifiche, questionari, deroghe al segreto bancario, ecc., oltre all'incrocio con le basi dati dell'INPS normalmente utilizzate per contrastare la micro-evasione diffusa.

Qualora il contributo sia in tutto o in parte non spettante, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, l'Agenzia delle entrate mediante atto di recupero addebiterà il contributo non spettante, irrogando le sanzioni previste per l'utilizzo di crediti inesistenti (dal 100 al 200 per cento dell'importo erogato e non spettante) e gli interessi del 4% annuo.



**Semprini-Cesari & Nini**  
Dottori Commercialisti Associati

Il termine di decadenza dell'accertamento scadrà quindi entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'erogazione del contributo, salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione penale. Competente per le eventuali controversie è il giudice tributario.

La percezione del contributo in tutto o in parte non spettante configura anche il reato di cui all'art. 316-ter del Codice penale punito con la reclusione da sei mesi a tre anni, nei confronti di chi consegue indebitamente, per sé o per gli altri, contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee.

Quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a euro 3.999,96 si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 5.164 a euro 25.822.

Tale sanzione non può comunque superare il triplo del beneficio conseguito.

Qualora successivamente all'erogazione del contributo, l'attività d'impresa o di lavoro autonomo cessi o le società e gli altri enti percettori cessino l'attività, il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica all'Agenzia delle entrate è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli a richiesta agli organi istruttori dell'amministrazione finanziaria.

In caso di cessazione dell'attività l'eventuale atto di recupero è emanato nei confronti del soggetto firmatario dell'istanza.

## 7 LE INDENNITÀ PER PROFESSIONISTI, CO.CO.CO E ARTIGIANI/COMMERCANTI

L'articolo 84 e l'articolo 78 "Decreto Rilancio" hanno riconosciuto specifiche indennità per alcune categorie di lavoratori danneggiati dall'emergenza epidemiologica da Covid-19.

### LAVORATORI AUTONOMI E CO.CO.CO

Per il mese di aprile 2020 viene riconosciuta l'indennità di euro 600 ai soggetti già beneficiari della medesima indennità prevista per il mese di marzo dall'articolo 27 D.L. 18/2020 (Cfr. par. 3.7 nostra Circolare n. 04/P/2020 del 18/03/2020) ovvero:

- ai liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020;
- ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi alla medesima data.

Tali soggetti devono essere iscritti alla Gestione separata Inps, non devono essere titolari di pensione e non devono essere iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie. L'indennità dovrebbe essere erogata in via automatica, senza necessità di inviare ulteriori istanze all'Inps.

Per il mese di maggio 2020 invece l'art. 84 del Decreto Rilancio prevede il riconoscimento di un'indennità pari ad euro 1.000 ai liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data di entrata in vigore del decreto stesso (19.05.2020), iscritti alla Gestione separata Inps che:

- non siano titolari di pensione;
- non siano iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie;
- abbiano subito una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020 (marzo e aprile), rispetto al reddito del secondo bimestre 2019. Il reddito va individuato secondo il principio di cassa, come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento.

Per poter ottenere tale indennità viene richiesto che il soggetto presenti all'Inps la domanda nella quale venga autocertificato il possesso dei requisiti previsti.

Per i soggetti titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, iscritti alla Gestione Inps viene invece prevista un'indennità per il mese di maggio per un importo pari ad euro 1.000 solo nel caso in cui il soggetto:

- non sia titolare di pensione;
- non sia iscritto ad altre forme previdenziali obbligatorie
- abbia cessato il rapporto di lavoro alla data di entrata in vigore del decreto, ovvero al 19.05.2020.

Per maggio 2020, è altresì riconosciuta un'indennità di 1000 euro ai lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo 01.01.2019 – 17.03.2020.

### GESTIONE AGO – ARTIGIANI E COMMERCANTI

L'articolo 28 D.L. 18/2020 ha previsto l'erogazione di un'indennità di euro 600 per il mese di marzo 2020 anche ai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Ago (Assicurazione generale obbligatoria), non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata Inps. L'indennità spetta in particolare ad artigiani,

commercianti, coltivatori diretti, coloni e mezzadri iscritti nelle relative gestioni. Tra i beneficiari sono compresi anche i soggetti obbligatoriamente iscritti alla gestione autonomi commercianti oltre che alla previdenza integrativa obbligatoria presso l'ENASARCO.

L'articolo 84, comma 4 del "Decreto Rilancio" prevede anche per tali categorie di soggetti il rinnovo automatico del bonus anche per il mese di aprile per un importo di euro 600, mentre per il mese di maggio non è prevista l'erogazione di alcuna indennità.

#### PROFESSIONISTI ISCRITTI AGLI ENTI PREVIDENZIALI PRIVATI

Il Decreto Cura Italia, nell'articolo 44, al fine di garantire misure di sostegno al reddito per i lavoratori dipendenti e autonomi che in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid 19 hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro ha istituito un Fondo denominato "Fondo per il reddito di ultima istanza" volto a garantire il riconoscimento ai medesimi soggetti di una indennità, entro uno specifico limite di spesa per l'anno 2020 (Cfr. par. 3.11 nostra Circolare n. 04/P/2020 del 18/03/2020).

Il D.M. 28.03.2020 ha definito i criteri di priorità e le modalità di attribuzione dell'indennità, stabilita per il mese di marzo in euro 600, esclusivamente per i lavoratori autonomi iscritti nelle casse previdenziali private (Es. CNPADC, ENPAM, INARCASSA, etc....) che hanno percepito nell'anno 2018 un reddito complessivo, assunto al lordo dei canoni di locazione assoggettati a cedolare secca e per le locazioni brevi:

- non superiore ad euro 35.000 e la cui attività sia stata limitata dai provvedimenti restrittivi emanati in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19;
- compreso tra euro 35.000 ed euro 50.000 ed abbiano cessato o ridotto o sospeso la loro attività autonoma o libero – professionale in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Per cessata attività si intende la chiusura della partita iva nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 marzo 2020, mentre per riduzione o sospensione dell'attività si intende una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del primo trimestre 2020 rispetto al reddito del primo trimestre 2019, reddito individuato con il principio di cassa come differenza tra ricavi e compensi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività.

Nell'articolo 78 del Decreto Rilancio l'indennità per il sostegno al reddito dei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria è stata estesa anche per i mesi di aprile e maggio, a condizione che soggetti titolari della prestazione, alla data di presentazione della domanda, non siano:

1. titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;
2. titolari di pensione.

Viene abrogato poi l'articolo 34 D.L. 23/2020 che subordinava il beneficio del bonus alla condizione di essere iscritto alla cassa in via esclusiva.

Si dovrà attendere l'emanazione di uno specifico decreto nonché le istruzioni delle varie casse di previdenza per eventuali condizioni e requisiti per poter accedere all'indennità.

#### 8 GLI INCENTIVI PER GLI AUMENTI DI CAPITALE DI S.P.A. – S.R.L. – SOC. COOP.

L'articolo 26, del Decreto Rilancio rubricato "Rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni" prevede delle misure agevolative a fronte della patrimonializzazione delle società di capitali residenti in Italia.

La norma sul rafforzamento patrimoniale delle imprese (la cui efficacia è subordinata alla autorizzazione UE) agevola su due fronti, mediante crediti di imposta, gli aumenti di capitale in denaro realizzati entro fine 2020 dalle società di medie dimensioni: da un lato il socio che apporta i mezzi finanziari, dall'altro la società che li riceve. Le condizioni sono meno stringenti quelle per il socio, più articolate quelle per l'incentivo della società.

Condizioni comuni ad entrambi gli incentivi (per soci e per la società) sono le seguenti:

- la conferitaria deve essere una società di capitali (S.p.A., S.A.p.A, S.r.l.) o una cooperativa, con sede legale in Italia,
- la conferitaria non deve rientrar tra gli intermediari regolati dall'articolo 162-bis del Tuir (banche, società finanziarie e holding) né tra le assicurazioni.
- deve trattarsi di imprese con ricavi 2019 tra 5 milioni e 50 milioni, valori che vanno testati a livello consolidato se si opera in un gruppo
- infine (requisito comune ai due incentivi) i ricavi (sempre consolidati se si è in un gruppo) marzo-aprile 2020 devono essere inferiori, causa Covid-19, almeno del 33% rispetto a quelli del corrispondente bimestre 2019. Nei gruppi, se vi è esonero dal bilancio consolidato per limiti dimensionali, il conteggio sarà proforma.

L'aumento di capitale sociale deve essere deliberato (non occorre l'iscrizione) ed interamente versato, dal 20 maggio al 31 dicembre 2020.

#### 8.1 L'INCENTIVO FISCALE PER I SOCI CONFERENTI

Ai soci che partecipano all'aumento di capitale (esclusi quelli che sono società controllanti, collegate o controllate della conferitaria) spetta un credito di imposta pari al 20% del denaro apportato (compreso il sovrapprezzo), con un limite su cui calcolare il bonus di 2 milioni (credito massimo 400mila euro). Non è chiarita la sorte dei crediti derivanti da precedenti finanziamenti soci utilizzati in compensazione per la sottoscrizione dell'aumento (che invece rilevano ai fini Ace).

Non vi sono ragioni per negare la fruibilità del credito anche da parte di soci non residenti di società italiane. Ciò in quanto la norma fa riferimento genericamente ai "soggetti".

La partecipazione ricevuta dall'aumento di capitale deve essere posseduta fino al 31 dicembre 2023, pena la decadenza dall'agevolazione (rimborso del credito maggiorato di interessi legali). Non dovrebbe comportare decadenza il venir meno delle azioni o delle quote per la perdita del capitale e nemmeno a seguito di concambio per fusione o scissione.

La riduzione del capitale con rimborso è invece rilevante. In caso di vendita parziale del pacchetto posseduto (azioni o quote ante e post aumento), dovrà stabilirsi il criterio con cui scaricarle (LiFo o FiFo). Altra condizione da rispettare per non perdere il bonus è che la partecipata non distribuisca riserve entro fine 2023. Ciò non dovrebbe impedire che la società distribuisca, anche interamente, l'utile di ogni esercizio. Il socio deve acquisire una attestazione della società circa il fatto che il bonus complessivo (socio + società) rispetta il limite di 800mila euro.

Il credito di imposta dei soci, non tassato, è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento (relativa al 2020 da presentare nel 2021) e in quelle successive fino a quando non se ne conclude l'utilizzo nonché, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento, anche in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 D.Lgs. 241/1997 senza concorrere al tetto di 700mila euro (un milione per il 2020) o a quello di 250mila per i crediti da quadro RU. La formulazione della norma non pare ammettere il rimborso.

#### 8.2 L'INCENTIVO FISCALE PER LE SOCIETÀ CHE RICEVONO IL CONFERIMENTO

Il credito di imposta in capo alla società conferitaria, relativamente agli aumenti di capitale effettuati (deliberati e versati) tra il 20 maggio e il 31 dicembre 2020, richiede la sussistenza di taluni requisiti soggettivi che si aggiungono a quelli già previsti per il bonus dei soci. Occorre che la società non fosse in difficoltà al 31 dicembre 2019 ai sensi dei regolamenti Ue; si deve poi essere in regola con le norme contributive, fiscali, edilizie, del lavoro e dell'ambiente e non avere usufruito di aiuti ritenuti illegali dalla Commissione Ue. E non bisogna trovarsi nelle condizioni ostative del codice antimafia e non avere avuto sentenze di condanna definitiva a carico di amministratori, soci e titolare effettivo per reati fiscali.

Il calcolo è complicato: il credito di imposta è pari al minore importo tra il 30% delle somme apportate (capitale e sovrapprezzo) e il 50% della perdita (del 2020) che eccede il 10% del patrimonio netto al 31 dicembre 2020 (calcolato al lordo della perdita stessa). Il bonus, sommato a quello spettante ai soci, non può eccedere 800mila euro.

Si supponga un aumento di capitale di 1,2 milioni, effettuato a una società che, al 31 dicembre 2020, presenta capitale sociale (compreso l'aumento) di 2 milioni e riserve totali di 800mila, con una perdita d'esercizio di 700 mila. Prima si calcola il 10% del patrimonio netto (al lordo della perdita), pari a 280mila euro; la perdita eccedente il 10% del patrimonio è  $(700.000 - 280.000) = 420.000$ . L'incentivo è il minore tra:  $(1.200.000 \times 30\%) = 360.000$  e  $(420.000 \times 50\%) = 210.000$ , cioè quest'ultimo.

Il credito di imposta potrà essere utilizzato in compensazione in F24 dal 10° giorno successivo alla presentazione della dichiarazione (modello Redditi 2021 riferita all'esercizio 2020 nel corso del quale si è realizzato l'aumento di capitale). Non valgono i limiti di compensazione e non vi è alcuna imponibilità del provento generato dal credito di imposta. Provento e correlato credito che andranno contabilizzati nel bilancio dell'esercizio 2020.

Anche per la società, la distribuzione di riserve di qualunque tipo anteriormente al 1° gennaio 2024 comporta la decadenza del bonus (rimborso e interessi legali).

Il bonus complessivo, cioè il credito di imposta della società e dei soci, non può eccedere 800mila euro (120mila per chi opera nella pesca e acquacoltura, o 100 mila euro per aziende operanti nella produzione primaria di prodotti agricoli). La società deve presentare una dichiarazione sostitutiva con cui il legale rappresentante attesta che il beneficio derivante da questa disposizione, sommato alle misure di aiuto di cui la società ha usufruito ai sensi del paragrafo 3.1. della comunicazione Ue sul quadro temporaneo delle misure a sostegno dell'economia in periodo Covid-19 (nel calcolo va considerato anche il taglio del saldo Irap 2019 e della prima rata dell'acconto 2020 previsto dal DI 34), non supera gli importi sopra indicati.



Infine, il comma 10 dell'art. 26 prevede, per questi crediti, un limite di spesa ed il comma 11 rinvia a un decreto ministeriale per stabilirne i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta anche al fine di assicurare il rispetto del limite di spesa di cui al precedente comma 10.

## 9 GLI INCENTIVI DEL 110% PER ECOBONUS, SISMABONUS E COLONNINE RICARICA.

Nel novero delle misure fiscali contenute nel D.L. 34/2020 (c.d. "Decreto Rilancio") figurano gli incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici, previsti dall'articolo 119.

In particolare, la disposizione in esame introduce una detrazione pari al 110% delle spese effettuate per specifici interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici.

Le spese agevolate sono quelle sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

L'agevolazione è ripartita in cinque rate annuali di pari importo, con possibilità di optare per la cessione ad altri soggetti del credito corrispondente alla detrazione oppure per lo sconto in fattura (secondo quanto previsto dall'articolo 121 dello stesso "Decreto Rilancio"), di ammontare pari alla detrazione, praticato dal fornitore, il quale potrà recuperare la somma sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione.

### 9.1 GLI INTERVENTI INCENTIVATI E I SOGGETTI BENEFICIARI

#### RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

Per quanto concerne la riqualificazione energetica, le spese ammissibili all'agevolazione sono le seguenti:

- interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio stesso, per un ammontare complessivo delle spese non superiore a 60.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio;
- interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici, relativamente a una spesa non superiore a 30.000 euro moltiplicata per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, compresa quella per lo smaltimento e la bonifica dell'impianto sostituito;
- interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici ovvero con impianti di microgenerazione, per una spesa non superiore a 30.000 euro, compresa quella per lo smaltimento e la bonifica dell'impianto sostituito.

La detrazione del 110% si applica anche a tutti gli altri interventi di efficientamento energetico previsti dall'articolo 14 D.L. 63/2013, nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento di efficientamento e a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi sopra elencati.

I requisiti tecnici minimi da rispettare per poter fruire dell'agevolazione sono specificamente indicati dal comma 3 dell'articolo 119.

Essi, in ogni caso, devono consentire il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio, ovvero, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta (da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica asseverato da un tecnico abilitato).

Ai fini della detrazione, se effettuati da persone fisiche, gli interventi devono avvenire al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arte o professione. Sono esclusi dall'agevolazione, invece, gli interventi su edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione principale.

#### RIDUZIONE DEL RISCHIO SISMICO

La detrazione pari al 110% si applica anche alle spese relative a specifici interventi antisismici (in particolare, quelli previsti dai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 D.L.63/2013), a condizione, però, che gli edifici non siano ubicati in zona sismica 4.

Qualora si opti per la cessione del credito corrispondente alla detrazione a un'impresa di assicurazione e contestualmente venga stipulata una polizza contro il rischio di eventi calamitosi, la detrazione prevista dall'articolo 15, comma 1, lettera f-bis, Tuir spetta nella misura del 90%, anziché del 19%.

#### INSTALLAZIONE DI IMPIANTI FOTOVOLTAICI



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

Detrazione del 110% anche per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici (e relativi sistemi di accumulo, anche non contestuale), a condizione che la stessa venga effettuata insieme a uno degli interventi di riqualificazione energetica o di miglioramento sismico indicati in precedenza e che l'energia non autoconsumata in sito sia ceduta in favore del Gse (Gestore servizi energetici). La detrazione spetta fino a un ammontare complessivo delle spese non superiore a 48.000 euro (e comunque nel limite di spesa di 2.400 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico) e non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale.

#### RICARICA DI VEICOLI ELETTRICI

La detrazione del 110% si applica anche per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, sempreché sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di riqualificazione energetica sopra elencati.

#### AMBITO SOGGETTIVO

Le disposizioni sopra richiamate si applicano esclusivamente agli interventi effettuati da:

- a) condomini;
- b) persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari;
- c) dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali, istituiti nella forma di società in house per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica;
- d) dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

#### ULTERIORI SPESE DETRAIBILI

Rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni, nonché del visto di conformità, richieste ai fini dell'opzione per la cessione del credito e per lo sconto sul corrispettivo dovuto ex articolo 121.

## 9.2 LE 5 CERTIFICAZIONI NECESSARIE PER L'OTTENIMENTO DEI BONUS

La nuova detrazione del 110% introdotta dall'articolo 119 del decreto Rilancio (DI 34/2020) pone sui professionisti coinvolti a vario titolo nell'operazione un set di adempimenti molto pesante. Vediamoli.

### 1 . La certificazione Ape prima e dopo l'intervento

L'articolo 119, comma 3, del DI 34/2020 chiama in campo, innanzitutto, architetti, ingegneri, geometri e periti abilitati al rilascio dell'attestato di prestazione energetica (Ape), perché, ai fini dell'accesso al superbonus del 110% per gli interventi energetici (cappotto termico e sostituzione di impianti di riscaldamento), è richiesto l'incremento di due classi energetiche derivanti dal complessivo intervento. Incremento che deve essere certificato, appunto, da professionisti abilitati, mediante il rilascio dell'Ape, non soltanto dopo l'esecuzione dei lavori, ma anche prima, nella forma della dichiarazione asseverata.

### 2 . L'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici

Per la trasformazione di tale detrazione in credito cedibile a terzi o in sconto in fattura, però, sono necessarie ulteriori attestazioni/asseverazioni: in base all'articolo 119, comma 13, lettera a), del DI 34/2020, infatti, ingegneri, architetti, geometri e gli altri tecnici abilitati devono asseverare il rispetto dei requisiti tecnici minimi che verranno stabiliti da uno o più decreti ex articolo 14, comma 3-ter, del DI 63/2013. Questi ultimi, in verità, dovevano già essere stati emanati sin dal 2013, ma invece a tutt'oggi risultano omessi, per cui si applicano ancora i requisiti minimi previsti dai decreti ministeriali del 19 febbraio 2007 e del 11 marzo 2008.

### 3 . L'attestazione di congruità delle spese sostenute

Inoltre, sempre gli stessi tecnici, dovranno attestare la corrispondente congruità delle spese sostenute relative agli interventi agevolati, dovendo poi trasmettere una copia all'Enea, secondo modalità che dovranno essere definite dal ministero dello Sviluppo economico.

### 4 . La certificazione degli interventi antisismici

Ai fini degli interventi antisismici, invece, i professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, e iscritti ai relativi Ordini professionali, devono attestare - in base alla lettera b) del comma 13 - l'efficacia degli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico ex Dm 58/2017, nonché la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati: ciò sempre e solo ai fini della cessione/sconto.



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

Sono queste le prime quattro forme di certificazione che, ai fini della cessione del superbonus del 110%, vengono affidate a ingegneri, architetti, geometri e gli altri tecnici abilitati.

È da notare che queste forme di certificazione non sono richieste nel caso in cui la detrazione del 110% sia utilizzata direttamente dal contribuente. Fatto sta che attestare la congruità delle spese potrebbe non essere un'operazione così semplice e al riparo da possibili contestazioni. Ma soprattutto viene da chiedersi se un errore di valutazione nella congruità della spesa, in assenza di puntuali parametri normativi di riferimento, possa comportare l'infedeltà dell'attestazione.

Le sanzioni e l'obbligo di copertura assicurativa

Ciò anche alla luce delle pesanti sanzioni previste dal successivo comma 14, per cui, ferma l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.000 a 15.000 euro per ciascun documento infedele.

Poiché, inoltre, le attestazioni/asseverazioni infedeli fanno decadere dal superbonus, è fatto obbligo ai tecnici di stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile (per risarcire i clienti e lo Stato), con massimale adeguato e comunque non inferiore a 500.000 euro.

5. Il bollino "fiscale" dei professionisti

C'è poi un quinto necessario intervento da parte dei professionisti nella procedura per accedere al superbonus. Per quanto concerne, infine, i professionisti fiscali (commercialisti e responsabili dei Caf), costoro sono chiamati a rilasciare, ai fini della cessione del credito o dello sconto in fattura, un preventivo visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione del 110% (comma 11).

A tali controlli, anche se non specificato dalla norma, non dovrebbero applicarsi le sanzioni pesanti per i tecnici abilitati che rilasciano attestazioni false, ma dovrebbe operare la specifica disciplina sanzionatoria per i visti di conformità ex articolo 39 del Dlgs 241/1997 (da 258 a 2.582 euro, con possibilità, in caso di recidiva, di sospensione o inabilitazione permanente al rilascio del visto).

## 10 APPLICAZIONE DELL'IVA SU PRESIDI ANTI COVID-19 - REGOLE IN VIGORE DAL 19 MAGGIO 2020

Il 20 maggio scorso Vi abbiamo comunicato tramite e-mail che il D.L. 34/2020, all'articolo 124, ha apportato delle modifiche al regime Iva di quei beni che si stanno rendendo particolarmente importanti per fronteggiare l'emergenza Covid-19.

In particolare, il comma 1 ha inserito nei beni soggetti ad aliquota del 5% una serie di prodotti, tra i quali troviamo apparecchiature mediche tipo ventilatori polmonari, ecotomografi ed elettrocardiografi, mascherine, articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie, detergenti disinfettanti per mani, attrezzature per ospedali da campo, ecc..

Il comma 2, inoltre, ha previsto che, fino al termine dell'anno 2020, le cessioni di tali beni sono esenti, con diritto alla detrazione.

La norma si presta a qualche problema interpretativo e di applicazione pratica.

Partiamo dall'aspetto temporale: nonostante la norma faccia riferimento al regime di esenzione per il 2020, è evidente che la stessa, salvo diversa indicazione, non può avere efficacia che per il futuro.

Il D.L. è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 19 maggio in prossimità della mezzanotte, e quindi è entrato in vigore in tale data e solo da tale data può essere applicato il nuovo regime. Logica normativa vuole che per le fatture già emesse con Iva il 19 maggio, per operazioni effettuate lo stesso giorno, sia emessa nota di variazione.

Per quanto riguarda il regime applicabile fino a fine anno, in Italia non è la prima volta che ci troviamo ad affrontare una "esenzione" con diritto alla detrazione: non pregiudicano il diritto alla detrazione, ad esempio, le operazioni bancarie effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità, alcune cessioni di oro da investimento, le cessioni di beni per i quali non è stata operata in sede di acquisto la detrazione dell'imposta. Tali operazioni le troviamo elencate al rigo VF34 della dichiarazione Iva, in quanto devono essere espunte dal calcolo del pro-rata.

In realtà, nella terminologia comunitaria, la parola "esenzione" sta a significare semplicemente che non viene applicata l'imposta, e quindi si fa una distinzione tra le operazioni esenti che non danno diritto alla detrazione (che sono le "nostre" operazioni esenti indicate nell'articolo 10 del Decreto Iva), e le operazioni esenti che danno diritto alla detrazione, tra le quali, in Europa, considerano ad esempio le operazioni non imponibili, quelle escluse, quelle ad aliquota zero.

L'utilizzo di terminologia comunitaria sembrerebbe forse uno sforzo di ammodernamento del nostro sistema, ma in realtà si scontra con tutte le norme già in vigore, sconosciute, per lo meno con le nostre complicazioni, negli altri Stati membri: cosa metto in fattura elettronica? In che rigo dovrò inserire tale importo nella dichiarazione Iva? Mi modificherà l'aliquota media delle operazioni attive, per poter chiedere il rimborso dell'Iva?



**Semprini-Cesari & Nini**  
Dottori Commercialisti Associati

Di sicuro conviene istituire una nuova causale nei software contabili ("Esente IVA art. 124, c.2, DL 34/2020 AntiCovid") in modo da avere agevolato l'aspetto dichiarativo di fine anno; ad oggi non possiamo sapere se andranno dichiarate insieme alle altre operazioni esenti e scorporate dal calcolo del pro-rata, se verrà istituita una nuova "aliquota zero", se verrà istituito un nuovo rigo o utilizzato quello che oggi è il quello impiegato per le cessioni ad imposta verso i terremotati (VE36).

Per quanto riguarda la causale della fattura elettronica, se si seguisse l'aspetto letterale della norma, sarebbe da utilizzare il campo N4.

Nonostante la norma non richieda l'obbligatorietà, è quanto mai opportuna l'indicazione in fattura del riferimento normativo, ossia l'articolo 124 D.L. 34/2020, dunque Esente IVA art. 124, c.2, DL 34/2020 AntiCovid

Problema non indifferente riguarda l'individuazione dei beni oggetto della nuova norma: in alcuni casi il legislatore ha utilizzato una terminologia tecnica: ad esempio, con riferimento alle mascherine, facendo riferimento a quelle chirurgiche ed a quelle FFP2 e FFP3, è da ritenere che le cosiddette "mascherine filtranti", cioè quelle non dotate di certificazione e quindi diverse dalle chirurgiche che sono considerate dispositivi medici, non possono usufruire dei nuovi regimi di esenzione.

In altri casi, il legislatore ha inserito delle attrezzature che effettivamente possono avere un impiego terapeutico, ma potrebbero altresì avere impieghi "domestici": i sistemi di aspirazione e gli umidificatori, quali sono? Con riferimento a queste attrezzature, non è richiesto uno specifico uso, e quindi l'applicazione del regime agevolato sembrerebbe oggettiva (ma non è da escludere una interpretazione "forzata" del testo letterale che circoscriva l'esenzione).

Un terzo caso è quello degli articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie, dove poi viene riportata una elencazione di beni dai molteplici usi: guanti in lattice, visiere ed occhiali protettivi, tute di protezione, ecc..

Anche in questo caso c'è da chiedersi se l'esenzione sia di tipo oggettivo, ed in caso contrario come fare a certificare le finalità "sanitarie", e se tra queste ultime possono essere comprese anche quelle delle aziende che acquistano tali beni per evitare la diffusione del contagio tra i loro collaboratori.

Ultimo problema, ma non per importanza, è l'individuazione tecnica dei beni; sul punto, il decreto riprende spesso i nomi di prodotti citati nell'elenco di beni ammessi all'importazione in esenzione da dazio, pubblicato dalla Commissione Europea e disponibile al seguente indirizzo: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/03-04-2020-import-duties-vat-exemptions-on-importation-covid-19-list-of-goods.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/03-04-2020-import-duties-vat-exemptions-on-importation-covid-19-list-of-goods.pdf).

Dove esiste coincidenza terminologica tra quanto riportato nel decreto e quanto riportato in tale documento (che ha un elenco di beni più esteso), potrebbe essere opportuno fare riferimento alle relative nomenclature combinate.

## 11 RINVIO AL 1° GENNAIO 2021 DELL'AVVIO DELL'OBBLIGO GENERALIZZATO DI MEMORIZZAZIONE ELETTRONICA E TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI

Posticipato al 1° gennaio 2021, rispetto al prossimo 1° luglio 2020, l'avvio dell'obbligo generalizzato di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi: così dispone l'articolo 140 del DI 34/2020 riconoscendo la moratoria delle sanzioni agli operatori a condizione che abbiano documentato le vendite, con gli strumenti e le modalità conosciute quali ricevute, scontrini e bollettari, provvedendo a trasmettere entro la fine del mese successivo i relativi dati avvalendosi delle procedure messe a disposizione dall'agenzia delle Entrate.

### LA GUIDA DELLE ENTRATE

Ulteriori differimenti e sospensioni degli adempimenti correlati all'invio dei corrispettivi telematici, compreso l'avvio della lotteria degli scontrini, rappresentano nei fatti alcune tra le misure contenute nel DI 34/2020 che hanno potenzialmente un impatto notevole in termini di operatori riguardando di fatto tutte le attività commerciali ancora alle prese con la fase di riavvio post Covid-19. A tale riguardo, in data 20 maggio 2020 l'agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito web una Guida pratica, fornendo indicazioni circa le modalità di gestione dei corrispettivi non solo durante la fase di emergenza ma anche in quella successiva, tenendo conto delle sospensioni e delle proroghe degli invii dei corrispettivi telematici e suggerendo infine agli esercenti le soluzioni da adottare in caso di problemi in fase di trasmissione.

### DURANTE L'EMERGENZA

Nessuna comunicazione al fisco né alcuna attività sui registratori telematici andavano effettuate per quelle attività commerciali interessate dai provvedimenti di chiusura temporanea. Al termine della prima giornata di riapertura, analogamente a quanto già accade ordinariamente per riposi settimanali, ferie o malattia, sarà infatti lo stesso registratore telematico a certificare, in via automatica, l'assenza di corrispettivi memorizzati durante le giornate di chiusura. In via alternativa, comunque, l'esercente potrebbe avere cambiato lo stato da «In servizio» a «fuori servizio» utilizzando le apposite funzionalità di «cambio stato» presenti

sul sito «Fatture e corrispettivi» alla pagina «Dettaglio dispositivo»: alla riapertura, tuttavia, non sarà necessario utilizzare tale procedura in quanto sarà lo stesso RT a comunicare automaticamente all'agenzia delle Entrate la variazione dello stato. Analogamente, nessun adempimento dichiarativo circa la chiusura temporanea dell'esercizio è stato richiesto per i commercianti che ancora non fossero dotati di RT durante la fase transitoria

#### FASE TRANSITORIA

Per favorire inoltre il transito verso una gestione dei corrispettivi telematici esclusivamente con RT oppure utilizzando la procedura web «Documento commerciale online», abbandonando perciò del tutto le precedenti modalità di certificazione con rilascio di scontrini, ricevute fiscali e bollettari, tenuto conto delle difficoltà contingenti all'emergenza il periodo di moratoria, con disapplicazione delle sanzioni per i contribuenti che ancora non si siano adeguati alle nuove disposizioni, è stato prorogato al 31 dicembre 2020, rispetto al 30 giugno 2020, dall'articolo 140 del decreto rilancio.

La novità, introdotta attraverso una modifica dell'articolo 2, comma 6-ter, del Dlgs 127 del 2015, riguarda solamente gli operatori per i quali l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi è entrato a regime dal 1° gennaio 2020: la moratoria sanzionatoria, per questi soggetti, da semestrale, con scadenza prevista al prossimo 30 giugno 2020, viene quindi resa annuale. Per non incorrere in sanzioni occorre tuttavia inviare i dati dei corrispettivi, comunque documentati all'atto della vendita o della prestazione, entro la fine del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione: la guida dell'agenzia delle Entrate precisa sul punto che, tenuto conto della sospensione degli adempimenti tributari durante la fase di emergenza, i corrispettivi giornalieri dei mesi di febbraio, marzo, aprile e maggio 2020 dovranno essere trasmessi, utilizzando il portale «Fatture e corrispettivi», entro il 30 giugno 2020. Nessuna riapertura dei termini invece per i contribuenti che, avendo dichiarato nel 2018 un volume d'affari di 400mila euro, avrebbero dovuto memorizzare e trasmettere i dati a partire dal 1° luglio 2019 salvo la possibilità di regolarizzare, senza sanzioni, avvalendosi per l'invio del maggior termine coincidente con la presentazione della dichiarazione Iva per il 2019, come riconosciuto dalla risoluzione n. 6/E del 10 febbraio 2020, inizialmente stabilito al 30 aprile 2020 ma differito al 30 giugno 2020 in costanza dell'emergenza epidemiologica.

#### SISTEMA TS

Posticipato al 1° gennaio 2021, rispetto al 1° luglio 2020, dall'articolo 140 comma 2 del decreto rilancio, anche l'adeguamento dei registratori telematici per la trasmissione al Sistema TS (Tessera sanitaria), funzionale alla predisposizione della dichiarazione precompilata, dei dati dei corrispettivi da cessione di medicinali, presidi medici e prestazioni sanitarie.

#### LOTTERIA DEGLI SCONTRINI E PRECOMPILATA IVA

Slittano di conseguenza al prossimo anno non solo l'avvio della lotteria degli scontrini ma anche, per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021, il servizio di elaborazione delle bozze precompilate dei documenti Iva, ed in particolare dei registri Iva acquisti e vendite, delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione precompilata Iva, il cui primo rilascio si avrà nel 2022 con riguardo all'annualità 2021.

## 12 BONUS VACANZE PER LE FAMIGLIE

L'articolo 176 del Decreto Rilancio istituisce per l'anno 2020 un credito vacanze atto a promuovere il consumo di servizi resi nel territorio nazionale da imprese turistico ricettive, agriturismi e B&B.

Il bonus in questione è rivolto alle famiglie con reddito Isee non superiore a 40 mila euro e può essere sfruttato esclusivamente nel periodo compreso tra il 1° luglio ed il 31° dicembre 2020.

L'entità del credito varia in funzione della numerosità del nucleo familiare:

Importo massimo	Componenti del nucleo familiare
€ 500	Più di 2
€ 300	2



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

Importo massimo	Componenti del nucleo familiare
€ 150	1

La norma precisa che il credito spetta ad una sola persona per ogni nucleo familiare ed è utilizzabile una tantum in relazione ai servizi resi da un unico operatore turistico.

Sarà pertanto possibile, ad esempio, utilizzare il bonus per l'acquisto dei servizi di alloggio e di vitto fatturati da un'unica impresa turistica. Non sarà invece permesso il frazionamento degli acquisti su più operatori, ancorché si rispetti il limite massimo di spesa agevolabile sopra specificato. Pertanto, il consumatore dovrà prestare attenzione a non disperdere il credito su più operatori, incorrendo nel rischio di perdere una parte del beneficio.

Il riconoscimento dell'agevolazione, a pena di decadenza, è previsto subordinatamente al rispetto delle seguenti condizioni:

- le prestazioni ricettive devono essere rese entro i confini nazionali;
- l'ammontare della spesa deve essere documentato da fattura elettronica o documento commerciale (nuovo scontrino elettronico) riportante il codice fiscale dell'utente titolare del credito;
- il pagamento non deve transitare attraverso portali telematici diversi da agenzie di viaggio e tour operator.

Con riferimento alle modalità di utilizzo del credito, lo stesso è fruibile per l'80% sotto forma di sconto sul corrispettivo praticato dal fornitore dei servizi e, per il restante 20%, sotto forma di detrazione d'imposta spettante in capo all'avente diritto.

Il fornitore, a fronte dello sconto concesso, recupera un credito di imposta che potrà, alternativamente, utilizzare in compensazione con altri tributi da questo dovuti, ovvero, monetizzare mediante la cessione dello stesso a terze parti, ivi incluse banche ed altri intermediari finanziari. Questi ultimi cessionari potranno a loro volta alienare il credito oppure, procedere, integralmente o parzialmente, all'utilizzo del medesimo in compensazione.

Il credito quindi, una volta ceduto, preserva nei vari passaggi la possibilità di smobilizzo e/o utilizzo in compensazione.

La disposizione, inoltre, prevede una deroga ai limiti di compensazione annui dettati dalla legge con riferimento alle compensazioni ex articolo 17 D.Lgs. 241/1997. L'ammontare compensabile annuo potrà pertanto eccedere il valore di:

- € 1.000.000 (limite generale di compensazione in F24, recentemente innalzato dall'articolo 147 del DL Rilancio);
- € 250.000 (limite di utilizzo previsto per i crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi).

Sotto il profilo sanzionatorio, l'ultimo periodo dell'articolo 176, comma 5 dispone che, "Accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto al credito d'imposta, il fornitore dei servizi e i cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in misura eccedente lo sconto applicato ai sensi del comma 4 e l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente, maggiorato di interessi e sanzioni".

Dunque, si prevede l'esonero da responsabilità delle imprese turistiche in caso di disconoscimento del bonus per l'assenza dei requisiti sopra enunciati, liberandole così dall'onere di verificare di volta in volta la legittima spettanza del bonus in capo all'utente ospitato. Trova invece applicazione su questi la sanzione per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in misura eccedente lo sconto del 80% sul corrispettivo ricevuto.

Bisognerà tuttavia attendere la pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate per capire a pieno le procedure da rispettare per il riconoscimento del credito. Nel documento verranno infatti fornite indicazioni più precise in merito alle modalità di pagamento dei servizi e alle procedure operative destinate a regolare la gestione del credito assegnato ai fornitori.

### 13 BONUS BICI E MONOPATTINI – COME CHIEDERLO

Sono online sul sito del ministero dell'Ambiente ([www.minambiente.it](http://www.minambiente.it)) le FAQ sul programma buono bici 2020, previsto nel art. 229 del "Decreto rilancio". Quindici domande e risposte per dare ulteriori informazioni ai cittadini sulle modalità di acquisto di biciclette, anche a pedalata assistita, di veicoli per la mobilità personale a propulsione prevalentemente elettrica, come monopattini, hoverboard e segway, e per l'utilizzo di servizi di mobilità condivisa a uso individuale esclusi quelli mediante autoveicoli.



**Semprini-Cesari & Nini**

Dottori Commercialisti Associati

#### AMBITO SOGGETTIVO

Possono usufruire del buono bici i maggiorenni che hanno la residenza nei capoluoghi di Regione e di Provincia anche sotto i 50.000 abitanti, nei Comuni con popolazione superiore a 50.000 abitanti e nei comuni delle Città metropolitane (anche al di sotto dei 50.000 abitanti). Il Bonus non necessita di rottamazione ed è un contributo, per l'anno 2020, pari al 60% della spesa sostenuta e comunque non superiore a 500 euro.

#### MODALITÀ DI FRUIZIONE DEL BONUS

Il buono può essere fruito utilizzando una specifica applicazione web che è in via di predisposizione e che sarà accessibile, anche dal sito istituzionale del ministero dell'Ambiente, entro sessanta giorni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto interministeriale attuativo del Programma buono mobilità. Per accedere all'applicazione è necessario disporre delle credenziali SPID (Sistema Pubblico di Identità Digitale). Ci saranno due fasi:

- Fase 1 (dal 4 maggio 2020 fino al giorno di inizio operatività dell'applicazione web): è previsto il rimborso al beneficiario; per ottenere il contributo è necessario conservare il documento giustificativo di spesa (fattura e non scontrino) e allegarlo all'istanza da presentare mediante l'applicazione web;

- Fase 2 (dal giorno di inizio operatività dell'applicazione web): è previsto lo sconto diretto da parte del fornitore del bene/servizio richiesto, sulla base di un buono di spesa digitale che i beneficiari potranno generare sull'applicazione web.

In pratica gli interessati dovranno indicare sull'applicazione web il mezzo o il servizio che intendono acquistare e la piattaforma genererà il buono spesa digitale da consegnare ai fornitori autorizzati per ritirare il bene o godere del servizio individuato.

Sarà possibile effettuare acquisti di bici usate e acquisti on line. In questo caso, in particolare:

- nella Fase 1 è possibile acquistare on line purché venga emessa la fattura, che dovrà essere successivamente allegata all'istanza di rimborso;

- nella Fase 2 è possibile acquistare on line solo presso i rivenditori accreditati sull'applicazione web.

#### AMBITO OGGETTIVO

Per l'anno 2020 il buono mobilità può essere richiesto per una sola volta e per un unico acquisto di:

- biciclette nuove o usate, sia tradizionali che a pedalata assistita;

- handbike nuove o usate;

- veicoli nuovi o usati per la mobilità personale a propulsione prevalentemente elettrica, di cui all'articolo 33- bis del DL 162/2019, convertito con modificazioni dalla legge 8/2020 (es. monopattini, hoverboard, segway);

- servizi di mobilità condivisa a uso individuale esclusi quelli mediante autoveicoli.

Non è ammissibile l'acquisto di accessori (caschi, batterie, catene, lucchetti, ecc.).

A partire dal 1° gennaio 2021 l'erogazione di buoni mobilità sarà possibile solo a fronte della rottamazione di veicoli vetusti effettuata solo nel corso del 2021; i buoni mobilità potranno essere spesi entro il 31 dicembre 2024.

#### ALLEGATI

1) Elenco dei luoghi aperti al pubblico - All. 1 Art. 120 D.L. 34-40

Restando a Vs. completa disposizione per ogni chiarimento in merito al contenuto del presente documento, cogliamo l'occasione per salutarVi cordialmente.

**Studio Semprini-Cesari & Nini**

## Allegato I Articolo 120

Codice	Descrizione	Frequenza (esclusi i minimi)
551000	Alberghi	29.082
552010	Villaggi turistici	1.049
552020	Ostelli della gioventù	325
552030	Rifugi di montagna	984
552040	Colonie marine e montane	432
552051	Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence	23.239
552052	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole	14.327
553000	Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte	2.123
559010	Gestione di vagoni letto	1
559020	Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero	483
561011	Ristorazione con somministrazione	126.232
561012	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole	4.083
561020	Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto	27.549
561030	Gelaterie e pasticcerie	14.456
561041	Gelaterie e pasticcerie ambulanti	103
561042	Ristorazione ambulante	1.364
561050	Ristorazione su treni e navi	22
562100	Catering per eventi, banqueting	1.944
562910	Mense	1.492
562920	Catering continuativo su base contrattuale	481
563000	Bar e altri esercizi simili senza cucina	126.670
591400	Attività di proiezione cinematografica	1.163
791100	Attività delle agenzie di viaggio	9.932
791200	Attività dei tour operator	1.321
799011	Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento	145
799019	Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio nca	2.069
799020	Attività delle guide e degli accompagnatori turistici	1.085
823000	Organizzazione di convegni e fiere	4.948
900101	Attività nel campo della recitazione	2.841
900109	Altre rappresentazioni artistiche	6.266
900201	Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli	818
900202	Attività nel campo della regia	1.080





900209	Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche	2.638
900400	Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche	645
910100	Attività di biblioteche ed archivi	361
910200	Attività di musei	649
910300	Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili	402
910400	Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali	228
932100	Parchi di divertimento e parchi tematici	1.055
932920	Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali	7.746
960420	Stabilimenti termali	194
<b>Totale</b>		<b>422.027</b>

20G00052

MARIO DI IORIO, *redattore*DELIA CHIARA, *vice redattore*

(WI-GU-2020-SOL-004) Roma, 2020 - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A.

