



Decreto Rilancio
Misure a sostegno di imprese e autonomi

(Circolare n. 10 del 23 maggio 2020)

Indice

1. Premessa	3
2. Abbuono del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020	3
3. Contributo a fondo perduto per imprese e autonomi	4
4. Incentivo alla ricapitalizzazione delle PMI	7
5. Credito di imposta su locazioni commerciali e affitti d'azienda	10
6. Crediti di imposta per sanificazione e adeguamento sanitario	11
7. Proroga dei termini per la ripresa della riscossione dei versamenti sospesi	13
8. Differimento dell'entrata in vigore della sugar tax e della plastic tax	14
9. Norme fiscali a favore del settore turistico e della ristorazione	14

1. Premessa

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del **DL 19.5.2020 n. 34** (c.d. "Decreto Rilancio") entrano in vigore ulteriori misure sociali, economiche e fiscali volte al sostegno di famiglie, lavoratori e imprese, a fronte della crisi innescata dall'epidemia di COVID-19, dopo quelle già approvate in occasione del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Decreto Cura Italia"), convertito con modificazioni nella L. 24.4.2020 n. 27, nonché del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. "Decreto Liquidità"), attualmente in sede di conversione in legge.

Il DL 34/2020 utilizza fino in fondo lo scostamento di bilancio che il Governo si era fatto autorizzare dal Parlamento lo scorso 23 aprile, in occasione dell'approvazione del DEF 2020.

Per l'anno **2020**, le misure approvate comportano un maggiore indebitamento netto di **55,3 miliardi di euro**, un maggiore fabbisogno di cassa di 68 miliardi di euro e un incremento del saldo netto da finanziare di 155 miliardi di euro.

Per gli anni 2021 e 2022, gli incrementi di questi tre saldi tendono invece a coincidere e ammontano, rispettivamente, a 26,1 e 34,6 miliardi di euro.

Di seguito, si offre una **prima panoramica delle principali misure che riguardano in modo diretto imprese e lavoratori autonomi**, rinviando a successive circolari per la sistematica disamina di altre parti del DL 34/2020.

In particolare, ci si sofferma:

- sull'abbuono a titolo definitivo del saldo 2019 e del primo acconto 2020 relativi all'IRAP, di cui all'art. 24;
- sul contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di reddito di impresa e di reddito di lavoro autonomo, di cui all'art. 25;
- sui crediti di imposta finalizzati ad incentivare la ricapitalizzazione delle PMI, di cui all'art. 26;
- sul credito di imposta del 60% sui canoni pagati a fronte di contratti di locazione di immobili ad uso non abitativo e contratti di affitto d'azienda comprensivi di componente immobiliare, di cui all'art. 28;
- sui crediti di imposta per il parziale ristoro delle spese sostenute per l'adeguamento sanitario dei luoghi di lavoro e per la sanificazione dei medesimi, di cui agli artt. 120 e 125;
- sulla proroga al 16 settembre della ripresa della riscossione dei versamenti di IVA, ritenute e contributi sospesi ai sensi dei precedenti Decreti "Cura Italia" e "Liquidità", di cui all'art. 126;
- sul differimento al 1° gennaio 2021 dell'efficacia delle disposizioni istitutive delle c.d. "sugar tax" e "plastic tax", di cui all'art. 133;
- sulle misure fiscali a specifico favore degli operatori del settore alberghiero e della ristorazione, di cui agli artt. 176, 177 e 181.

2. Abbuono del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020

L'art. 24 co. 1 del DL 34/2020 stabilisce che *"non è dovuto"* il versamento del **saldo IRAP 2019** (*"fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo"*) e *"non è altresì dovuto"* il versamento del **primo acconto IRAP 2020**, nella misura prevista dall'art. 17 co. 3 del DPR 435/2001, ovvero dall'art. 58 del DL 124/2019.

L'ultimo periodo del co. 1 aggiunge che *"l'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo di imposta"*, al precipuo fine di chiarire che, anche per quel che concerne il primo acconto 2020, l'abbuono del versamento è da intendersi *"a titolo definitivo"* (nel senso che poi, in sede di saldo IRAP 2020, si potrà considerare il primo acconto 2020 come *"figurativamente versato"* e quindi versare solo l'eventuale eccedenza di IRAP 2020 rispetto a quella *"figurativamente versata"* in sede di primo acconto e quella *"effettivamente versata"* in sede di secondo acconto).

Ai sensi del co. 2 dell'art. 24 del DL 34/2020, l'abbuono *"a titolo definitivo"* del saldo 2019 e del primo acconto 2020 dell'IRAP si applica **esclusivamente** ai titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo **con ricavi** (di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR) **o compensi** (di cui all'art. 54 co. 1 del TUIR) **non superiori a 250 milioni di euro nel 2019**, ferma restando in ogni caso l'esclusione a priori per:

- gli intermediari finanziari e le società di partecipazioni (soggetti di cui all'art. 162-*bis* del TUIR);
- le imprese di assicurazione (soggetti di cui all'art. 7 del DLgs. 446/97);
- le Amministrazioni pubbliche e soggetti equiparati (soggetti di cui all'art. 10-*bis* del DLgs. 446/97).

Si ricorda che:

- per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi non superiori al limite stabilito, nonché i contribuenti che partecipano ai predetti soggetti, laddove questi ultimi imputino il reddito per trasparenza ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR, il primo acconto deve essere pari al 50% dell'acconto complessivamente dovuto per l'anno di imposta cui si riferisce (art. 58 del DL 124/2019);
- per gli altri soggetti, deve essere pari al 40% dell'acconto complessivamente dovuto per l'anno di imposta cui si riferisce (art. 17 co. 3 del DPR 435/2020).

3. Contributo a fondo perduto per imprese e autonomi

L'art. 25 co. 1 del DL 34/2020 riconosce un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo, nonché ai soggetti che conseguono reddito agrario, titolari di partita IVA.

In linea generale, la condizione oggettiva per poter beneficiare di tale contributo è che il **fatturato di aprile 2020** sia **inferiore di oltre un terzo al fatturato di aprile 2019**.

Il contributo, parametrato al calo di fatturato registrato nel predetto raffronto "aprile su aprile", viene accreditato direttamente sul conto corrente.

Per richiederlo, è necessario presentare apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente per via telematica.

Ambito soggettivo

Ai sensi dell'art. 25 co. 3 del DL 34/2020:

- nel caso degli esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo, il contributo a fondo perduto spetta esclusivamente se, **nel periodo di imposta 2019**, i ricavi (*ex art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR*) o i compensi (*ex art. 54 co. 1 del TUIR*) **non hanno superato i 5 milioni di euro**;
- nel caso dei titolari di reddito agrario, il contributo a fondo perduto spetta esclusivamente ai titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR.

Il precedente co. 2 dell'art. 25 esclude tuttavia a priori dalla platea dei potenziali beneficiari del contributo a fondo perduto:

- i soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione telematica dell'istanza di richiesta del contributo;
- gli enti pubblici di cui all'art. 74 del TUIR;
- gli intermediari finanziari e le società di partecipazione (*holding*) di cui all'art. 162-*bis* del TUIR;
- i contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli artt. 27 e 38 del DL "Cura Italia" (si tratta dei lavoratori parasubordinati, dei professionisti "senza cassa" iscritti alla Gestione separata INPS e dei lavoratori dello spettacolo);
- i lavoratori dipendenti (in attesa di chiarimenti ufficiali, si presume debba intendersi escluso chi, pur esercitando anche un'attività di impresa o di lavoro autonomo, risulti essere anche lavoratore dipendente);
- i liberi professionisti "ordinistici" iscritti alle "casce previdenziali di diritto privato", di cui ai DLgs. 30.6.94 n. 509 e 10.2.96 n. 103.

Condizione oggettiva per il diritto al contributo

Il contributo a fondo perduto spetta in ogni caso:

- ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019;
- ai soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi (purché la avessero già a far data dal verificarsi di detti eventi), i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19.

Per tutti gli altri potenziali beneficiari, il contributo a fondo perduto spetta soltanto se l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sono inferiori di almeno un terzo rispetto a quelli del mese di aprile 2019.

Il co. 4 dell'art. 25 del DL 34/2020 puntualizza che *"al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi"*.

A tale proposito, dovrebbero rilevare i chiarimenti resi dalla circ. Agenzia Entrate 13.4.2020 n. 9 (§ 2.2.5), in materia di rinvio dei versamenti, in quanto disciplinati da un meccanismo analogo.

In tale circostanza, era stato chiarito che rilevano le operazioni fatturate o certificate nel periodo di riferimento, cui vanno sommati i corrispettivi non rilevanti ai fini IVA relativi alle operazioni effettuate nel periodo medesimo.

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

Entità e natura del contributo spettante

Ai soggetti che rientrano nella platea dei potenziali beneficiari e che soddisfano la condizione oggettiva per poter fruire del beneficio, spetta un contributo a fondo perduto così determinato (co. 5 dell'art. 25):

- il **20%** della differenza tra fatturato e corrispettivi 2019 e fatturato e corrispettivi 2020, se nel periodo di imposta 2019 i ricavi e compensi sono stati **non superiori a 400.000 euro**;
- il **15%** della differenza tra fatturato e corrispettivi 2019 e fatturato e corrispettivi 2020, se nel periodo di imposta 2019 i ricavi e compensi sono stati **compresi tra 400.001 euro e 1.000.000 euro**;
- il **10%** della differenza tra fatturato e corrispettivi 2019 e fatturato e corrispettivi 2020, se nel periodo di imposta 2019 i ricavi e compensi sono stati **compresi tra 1.000.001 euro e 5.000.000 euro**.

Ai sensi del co. 6 dell'art. 25 del DL 34/2020, ai soggetti cui compete, è in ogni caso riconosciuto un **contributo di importo minimo di 1.000 per le persone fisiche e di 2.000 euro per gli altri beneficiari**, qualora dal predetto calcolo emerga un importo inferiore.

Nel silenzio della norma, ci si chiede se, per i soggetti non ancora in attività nel mese di aprile 2019 (per i quali il contributo compete a prescindere dalla condizione legata al calo di fatturato "aprile su aprile"), il contributo spettante sia in ogni caso da ricondursi a quello "minimo", stante l'impossibilità di quantificarlo in modo puntuale, secondo le regole fissate dal co. 5 dell'art. 25.

Per quanto attiene alla natura del contributo, il co. 7 dell'art. 25 esplicita che esso non concorre alla formazione della base imponibile IRPEF/IRES e IRAP, né rileva ai fini del calcolo dei "pro rata" di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

Aspetti procedurali

Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i beneficiari interessati devono presentare, esclusivamente in via telematica (direttamente o per il tramite di un intermediario fiscale abilitato), un'istanza all'Agenzia delle Entrate con l'indicazione della sussistenza dei necessari requisiti e comprensiva dell'autocertificazione di regolarità antimafia (co. 8 e 9 dell'art. 25).

Il termine per l'invio dell'istanza è di 60 giorni a partire dal primo giorno in cui sarà possibile presentarla, come individuato dal provvedimento attuativo che dovrà essere emanato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate ai sensi del co. 10 dell'art. 25.

L'erogazione del contributo a fondo perduto avviene mediante accreditamento diretto sul conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario (co. 11 dell'art. 25).

Successive attività di controllo e profili sanzionatori

Il co. 12 dell'art. 25 del DL 34/2020 stabilisce che *"per le successive attività di controllo dei dati dichiarati si applicand'* gli artt. 31 e ss. del DPR 600/73.

Qualora il contributo sia in tutto o in parte non spettante, l'Agenzia delle Entrate lo recupera, irrogando altresì sanzioni in misura corrispondente all'art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97 (dal 100% al 200%, senza possibilità di definizione agevolata) e applicando gli interessi dovuti ai sensi dell'art. 20 del DPR 602/73.

Ai sensi del successivo co. 14, ai casi di indebita percezione del contributo, in tutto o in parte, si applica anche l'art. 316-ter del codice penale.

4. Incentivo alla ricapitalizzazione delle PMI

L'art. 26 del DL 34/2020 introduce crediti di imposta volti a incentivare la ricapitalizzazione delle PMI con un volume di ricavi 2019 superiore a 5 milioni di euro che hanno subito nei mesi di marzo e aprile 2020 un calo dell'ammontare dei ricavi non inferiore al 33% rispetto a quello del corrispondente bimestre 2019, a causa della emergenza epidemiologica da COVID-19.

Esso prevede inoltre l'istituzione di un apposito Fondo nel bilancio dello Stato, con una dotazione di cassa di 4 miliardi di euro, per la sottoscrizione nel corso del 2020 di titoli di debito emessi dalle PMI.

Ai sensi del co. 3, l'efficacia delle misure recate dall'art. 26 è comunque subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'art. 108 par. 3 del Trattato UE.

Ambito soggettivo

Gli aumenti di capitale che possono beneficiare degli incentivi di cui all'art. 26 del DL 34/2020 sono quelli relativi a società di capitali aventi sede legale in Italia, esclusi gli intermediari finanziari e le società di partecipazione (soggetti di cui all'art. 162-bis del TUIR) e le società esercenti attività

assicurativa, che (co. 1 dell'art. 26):

- **nel periodo di imposta 2019** presentano un ammontare di ricavi (di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR) **compreso tra 5 e 50 milioni di euro** (avendo riguardo ai ricavi su base consolidata, per le società che appartengono a gruppi);
- nel **bimestre marzo-aprile 2020** abbiano conseguito ricavi (di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR) in misura **inferiore di oltre un terzo a** quelli relativi al corrispondente **bimestre marzo-aprile 2019**;
- abbiano deliberato ed eseguito un aumento di capitale a pagamento integralmente versato, nel periodo compreso tra il 20 maggio 2020 e il 31 maggio 2020.

Condizioni per l'accesso agli incentivi

I potenziali beneficiari, ai sensi del co. 1, possono accedere agli incentivi in forma di credito di imposta previsti dall'art. 26 solo se soddisfano le condizioni elencate al co. 2, ossia:

- alla data del 31 dicembre 2019, la società non rientrava nella definizione di "*impresa in difficoltà*", di cui ai Regolamenti UE 651/2014, 702/2014 e 1388/2014;
- la società si trova in situazione di regolarità contributiva e fiscale;
- la società è in regola con le disposizioni vigenti in materia di normativa edilizia e urbanistica, del lavoro, della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell'ambiente;
- la società non rientra tra quelle che hanno ricevuto (e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato) aiuti ritenuti illegali o incompatibili dalla Commissione europea;
- la società non si trova nelle condizioni ostative di cui all'art. 67 del DLgs. 6.9.2011 n. 159;
- nei confronti degli amministratori, dei soci e del titolare effettivo non è intervenuta condanna definitiva, negli ultimi 5 anni, per reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto nei casi in cui sia stata applicata la pena accessoria di cui all'art. 12 co. 2 del DLgs. 74/2000.

Credito d'imposta a favore del socio conferente

Ai sensi del co. 4 e 5 dell'art. 26 del DL 34/2020, i soci che effettuano conferimenti in denaro nell'ambito di aumenti di capitale a favore delle società che rientrano nell'ambito soggettivo di cui al co. 1 e che soddisfano tutte le condizioni di cui al co. 2, conseguono un credito di imposta pari al **20%, calcolato sull'ammontare del conferimento fino a un massimo di 2 milioni di euro**.

La concreta fruibilità del credito di imposta da parte del socio è comunque ammessa solo fino a concorrenza dell'importo che gli viene certificato dalla società conferitaria, posto che quest'ultima deve tenere conto del limite massimo di beneficio complessivamente fruibile ai sensi del successivo co. 20 dell'art. 26, tra crediti di imposta spettanti ai singoli soci conferenti ai sensi del co. 4 e credito di imposta spettante alla società conferitaria medesima ai sensi del co. 8.

Qualora la partecipazione riveniente dal conferimento sia trasferita prima del 31 dicembre 2023, oppure entro la predetta data abbia luogo la distribuzione di riserve "di qualsiasi tipo" da parte della società conferitaria, si determina la decadenza dal beneficio e l'obbligo del socio conferente di restituire l'ammontare di credito di imposta utilizzato, unitamente agli interessi legali.

Sono in ogni caso esclusi dal presente credito di imposta i soci conferenti che sono a loro volta società, le quali controllano direttamente o indirettamente la società conferitaria, sono sottoposte a comune controllo o sono collegate con la stessa ovvero sono da questa controllate.

Credito d'imposta a favore della società conferitaria

In parallelo al credito di imposta in capo al socio conferente, il co. 8 dell'art. 26 del DL 34/2020 riconosce in capo alla società conferitaria un **credito di imposta pari al 50% delle perdite relative all'esercizio 2020 eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale.**

Resta in ogni caso fermo il limite massimo di beneficio complessivamente fruibile ai sensi del successivo co. 20 dell'art. 26.

La distribuzione di riserve "di qualsiasi tipo" prima del 1° gennaio 2024 determina, così come per il credito di imposta spettante al socio conferente, la decadenza anche da questo credito di imposta e l'obbligo della società conferitaria di restituire l'ammontare di credito di imposta utilizzato, unitamente agli interessi legali.

Ammontare massimo del beneficio fruibile

Ai sensi del co. 20 dell'art. 26 del DL 34/2020, la somma dei crediti di imposta fruibili dai singoli soci conferenti e di quello fruibile dalla stessa società conferitaria (e degli eventuali aiuti ulteriori di cui la società beneficia ai sensi del paragrafo 3.1 del "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" elaborato dalla Commissione europea) non può eccedere l'ammontare complessivo di:

- 100.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli;
- 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura;
- 800.000 euro per le altre società.

Utilizzo e natura dei crediti di imposta

Sia il credito di imposta che compete ai singoli soci conferenti che quello che compete alla società conferitaria sono utilizzabili in compensazione senza tenere conto dei limiti di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 e dell'art. 34 della L. 388/2000 e non concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF/IRES e IRAP, né rilevano ai fini dei "pro rata" di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

La decorrenza di utilizzabilità in compensazione del credito di imposta decorre dal decimo giorno

successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui è stato effettuato l'investimento (co. 7 e 9 dell'art. 26).

In ogni caso, i criteri e le modalità di applicazione e fruizione dei crediti di imposta saranno dettagliati da apposito decreto attuativo che il Ministro dell'Economia e delle Finanze deve adottare, ai sensi del co. 11 dell'art. 26, entro il 18 giugno 2020.

Fondo per la sottoscrizione di titoli di debito emessi da PMI

Il co. 12 dell'art. 26 del DL 34/2020 istituisce, con una dotazione finanziaria di 4 miliardi di euro, un fondo denominato "Fondo Patrimonio PMI" finalizzato a sottoscrivere, entro il 31 dicembre 2020, obbligazioni o titoli di debito di nuova emissione, con le caratteristiche indicate nei successivi commi 14 e 16, emessi dalle società di cui al comma 1 che soddisfano le condizioni di cui al comma 2, già precedentemente illustrate, al netto dei seguenti distinguo:

- i ricavi 2019 della società conferitaria-emittente devono essere compresi tra 10 e 50 milioni di euro, invece che tra 5 e 50 milioni di euro;
- l'aumento di capitale deliberato ed eseguito non deve essere inferiore a 250.000 euro;
- il numero di occupati della società conferitaria-emittente deve essere inferiore a 250 unità.

L'entità dei titoli di debito o delle altre obbligazioni sottoscrivibili dal Fondo non può eccedere il minore tra il triplo dell'aumento di capitale deliberato ed eseguito e il 12,5% dell'ammontare dei ricavi 2019.

Gli strumenti finanziari con le caratteristiche di cui all'art. 26 del DL 34/2020 possono essere emessi anche in deroga ai limiti di cui all'art. 2412 co. 1 c.c..

La gestione del Fondo è affidata ad Invitalia (co. 13 dell'art. 26).

Ai sensi del co. 14 dell'art. 26, gli strumenti finanziari sono rimborsati decorsi sei anni dalla sottoscrizione e, nel caso di assoggettamento della società conferitaria-emittente a fallimento o altra procedura concorsuale, i crediti del Fondo per il rimborso del capitale e il pagamento degli interessi sono soddisfatti dopo i crediti chirografari e prima di quelli previsti dall'art. 2467 c.c..

5. Credito di imposta su locazioni commerciali e affitti d'azienda

L'art. 28 del DL 34/2020 introduce un credito di imposta a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione, che, in qualità di conduttori di immobili commerciali o aziende comprensive dei predetti immobili, sostengono spese per i relativi canoni dovuti in relazione ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020.

Ambito soggettivo e oggettivo di applicazione

Possono beneficiare del credito di imposta gli esercenti attività di impresa, arte o professione, con **ricavi o compensi nel 2019 non superiori a 5 milioni di euro** (co. 1 dell'art. 28).

Alle “**strutture alberghiere e agrituristiche**” il credito di imposta spetta però **indipendentemente dal volume di ricavi e compensi 2019** (co. 3 dell’art. 28).

Il credito di imposta compete in presenza di immobili ad 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:

- condotti in forza di contratti di locazione;
- condotti in forza di contratti di servizi a prestazioni complesse o di contratti di affitto d’azienda.

Entità del credito di imposta spettante

In presenza dei necessari presupposti soggettivi e oggettivi, il credito di imposta può competere in una misura percentuale dei **canoni di locazione o affitto relativi ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020**.

Tale misura percentuale è fissata nel:

- **60%, relativamente ai canoni dovuti in forza di contratti di locazione;**
- **30%, relativamente ai canoni dovuti in forza di contratti di servizi a prestazioni complesse o di contratti di affitto d’azienda.**

Relativamente alle spese per canoni di locazione relativi al mese di marzo per negozi e botteghe, di cui all’art. 65 del DL 18/2020, non è possibile cumulare sulle medesime spese questo credito di imposta con quello ivi previsto (co. 8 dell’art. 28).

Condizione per la spettanza del beneficio

Ai sensi del secondo periodo del co. 5 dell’art. 28 del DL 34/2020, “*ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito di imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione del **fatturato o dei corrispettivi nel mese cui il canone di riferisce di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo di imposta precedente***”.

La verifica della condizione va fatta mese per mese, risultando dunque possibile che relativamente a taluni mesi spetti il beneficio e in relazione ad altri non spetti.

Utilizzo e natura del credito di imposta

Il credito di imposta è utilizzabile in compensazione successivamente all’avvenuto pagamento dei canoni cui si riferisce e non concorre alla formazione della base imponibile IRPEF/IRES e IRAP, né rileva ai fini dei “pro rata” di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

6. Crediti di imposta per sanificazione e adeguamento sanitario

Gli artt. 120 e 125 del DL 34/2020 introducono due distinti crediti di imposta al fine di consentire un parziale ristoro delle spese sostenute dagli esercenti attività d’impresa, arte o professione:

- per l'adeguamento degli ambienti di lavoro aperti al pubblico alle esigenze sanitarie conseguenti all'emergenza epidemiologica da COVID-19 (art. 120);
- per la sanificazione degli ambienti e l'acquisto di dispositivi di protezione individuale atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti (art. 125).

Adeguamento dei luoghi di lavoro aperti al pubblico

Ai sensi dell'art. 120 del DL 34/2020, è riconosciuto un credito di imposta in misura pari al **60% delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro**, in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del COVID-19, *"ivi compresi quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, per l'acquisto di arredi di sicurezza, nonché in relazione agli investimenti in attività innovative, ivi compresi quelli necessari ad investimenti di carattere innovativo quali 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"*.

Possono beneficiare del credito di imposta:

- gli esercenti attività di impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico indicati nell'allegato 1 al DL 34/2020;
- le associazioni, le fondazioni e gli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore.

Il credito di imposta è cumulabile con altre agevolazioni previste in relazione alle medesime spese, fermo restando il limite dei costi sostenuti.

Il credito di imposta è utilizzabile in compensazione nell'anno 2021 ed esula dai limiti di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 e all'art. 34 della L. 388/2000.

Sanificazione ambienti e acquisto dispositivi di protezione individuale

Ai sensi dell'art. 125 del DL 34/2020, è riconosciuto un credito di imposta in misura pari al **60% delle spese sostenute nel 2020** per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Il credito di imposta spetta, **fino ad un massimo di 60.000 euro**, ai soggetti esercenti attività di impresa, arti e professioni e agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Le spese riconosciute ai fini del credito di imposta sono quelle sostenute per:

- la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;
- l'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;

- l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui alla lettera b), quali termometri, termoscanter, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione;
- l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

Il credito di imposta è utilizzabile in compensazione ed esula dai limiti di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 e all'art. 34 della L. 388/2000.

Si ricorda che la disciplina di questo credito di imposta era già stata prevista dall'art. 64 del DL 18/2020, con una dotazione finanziaria di 50 milioni di euro, ma non era mai entrata in vigore proprio a causa della mancata emanazione del relativo decreto attuativo.

L'art. 125 del DL 34/2020 la ripropone con alcune modifiche, prevedendo contestualmente, al co. 5, l'abrogazione dell'art. 64 del DL 18/2020.

Decreti di attuazione

Entrambi i crediti di imposta, ai fini della concreta applicazione delle relative discipline, necessitano dell'emanazione di appositi decreti attuativi che ne disciplinino la fruizione con modalità idonee a consentire il rispetto dei limiti di spesa, pari a 2 miliardi di euro per il primo e 200 milioni di euro per il secondo.

7. Proroga dei termini per la ripresa della riscossione dei versamenti sospesi

Gli artt. 61 e 62 del DL 18/2020 e l'art. 18 del DL 23/2020 hanno disposto, a favore di taluni soggetti e in presenza di determinati presupposti, la sospensione dei versamenti di IVA, ritenute, contributi e premi INAIL in scadenza nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 (si veda, da ultimo, la circ. AIDC 30.4.2020 n. 9).

L'art. 126 del DL 34/2020 non dispone nuove sospensioni, ma interviene sui termini a decorrere dai quali riprende la riscossione dei versamenti che sono stati sospesi in forza di dette disposizioni.

In particolare, vengono prorogati e allineati i termini per il versamento degli importi sospesi, senza applicazione di sanzioni e interessi, come segue:

- in un'unica soluzione, al **16 settembre 2020**;
- oppure mediante rateizzazione, fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il **16 settembre 2020**.

8. Differimento dell'entrata in vigore della sugar tax e della plastic tax

Ai sensi dell'art. 133 del DL 34/2020, la decorrenza delle disposizioni in materia di imposta sul consumo di bevande edulcorate (c.d. "sugar tax") e in materia di imposta sul consumo di manufatti (c.d. "plastic tax") è **differita, per entrambe le imposte, al 1° gennaio 2021.**

9. Norme fiscali a favore del settore turistico e della ristorazione

Nell'ambito del capo I del Titolo VIII del DL 34/2020 (recante "Misure per il turismo e la cultura") si rinvengono tre disposizioni aventi finalità di aiuto, mediante ricorso allo strumento fiscale, a favore degli operatori economici operanti nell'ambito delle attività ricettive e della ristorazione:

- l'art. 176, istitutivo di un *tax credit* vacanze;
- l'art. 177, recante esenzioni temporanee dall'IMU per il settore turistico;
- l'art. 181, recante un esonero temporaneo dalla TOSAP per le imprese di pubblico esercizio.

Tax credit vacanze

Ai sensi dell'art. 176 del DL 34/2020 è riconosciuto un credito, utilizzabile dal 1° luglio al 31 dicembre 2020, per il pagamento di servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive, nonché da agriturismo e *bed & breakfast* in possesso dei titoli prescritti dalla normativa nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva.

Affinché il credito possa essere riconosciuto, devono essere rispettate, a pena di decadenza, le seguenti condizioni:

- le spese devono essere sostenute in un'unica soluzione in relazione a servizi resi da una singola impresa turistico ricettiva, da un singolo agriturismo o da un singolo *bed & breakfast*;
- il totale del corrispettivi deve essere documentato da fattura elettronica o corrispettivo telematico, con indicazione del codice fiscale del soggetto che intende fruire del credito;
- il pagamento del servizio deve essere corrisposto senza l'ausilio, l'intervento o l'intermediazione di soggetti che gestiscono piattaforme o portali telematici diversi da agenzie di viaggio e *tour operator*.

Il credito è riservato ai nuclei familiari con ISEE in corso di validità non superiore a 40.000 euro e spetta nella misura massima di:

- **150 euro**, nel caso di nucleo familiare monopersonale;
- **300 euro**, nel caso di nucleo familiare composto da due persone;
- **500 euro**, nel caso di nucleo familiare composto da tre o più persone.

La fruizione del credito avviene:

- per il **20%** in forma di detrazione IRPEF in sede di dichiarazione da parte dell'avente diritto;

- per l'**80%**, d'intesa con il fornitore presso il quale i servizi sono fruiti, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto.

Lo sconto sul corrispettivo, che il fornitore pratica al titolare del "bonus vacanze", viene ad esso rimborsato sotto forma di credito di imposta utilizzabile in compensazione, senza applicazione dei limiti di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 e dell'art. 34 della L. 388/2000.

Il credito di imposta può anche essere oggetto di successive cessioni a terzi, ivi comprese banche o altri intermediari finanziari.

Tanto il fornitore del servizio quanto i successivi cessionari del credito di imposta rispondono soltanto dell'eventuale utilizzo del credito di imposta medesimo in misura eccedente lo sconto che è stato applicato sul corrispettivo, mentre non rispondono dell'eventuale non spettanza "originaria" del credito in capo al nucleo familiare che ne ha fruito.

Le modalità applicative della disciplina saranno definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare sentita l'INPS e previo parere dell'Autorità garante per la privacy.

Temporanea esenzione IMU

Ai sensi dell'art. 177 del DL 34/2020, non è dovuta la **prima rata per il 2020 dell'IMU** relativa a:

- immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e immobili dell'agriturismo, 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.

Temporaneo esonero da TOSAP e COSAP

Ai sensi dell'art. 181 co. 1 del DL 34/2020, le imprese di pubblico esercizio, di cui all'art. 5 della L. 287/91, titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico, sono esonerate **dal 1° maggio 2020 al 31 ottobre 2020** dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche di cui al Capo II del DLgs. 507/93 e dal canone di cui all'art. 63 del DLgs. 446/97.

Tra tali imprese rientrano:

- gli esercizi di ristorazione, per la somministrazione di pasti e bevande, comprese quelle aventi contenuto alcolico superiore al 21% del volume, e di latte (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi simili);
- gli esercizi per la somministrazione di bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, nonché di latte, di dolciumi, compresi i generi pasticceria e gelateria, e di prodotti di gastronomia

(bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi similari);

- gli esercizi di cui ai primi due punti, in cui la somministrazione di alimenti e bevande viene effettuata congiuntamente ad attività di intrattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi similari.