



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le misure fiscali, di sostegno al lavoro e di rilancio dell'economia nel Decreto "Agosto"

(Circolare n. 15 del 18 agosto 2020)

Indice

1. Premessa	3
2. Disposizioni in materia di lavoro	3
3. Decontribuzione Sud	9
4. Disposizioni per il sostegno e il rilancio dell'economia	10
5. Misure fiscali	17

1. Premessa

Nella Gazzetta Ufficiale n. 203 del 14 agosto 2020, S.O. n. 30, è stato pubblicato il DL 14.8.2020 n. 104 (c.d. "Decreto Agosto"), recante "*Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia*".

Si tratta del quarto "decreto COVID", emanato dal Governo nel corso del 2020 per fronteggiare l'emergenza derivante dalla crisi innestata dalla pandemia, dopo:

- il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Decreto Cura Italia"), convertito con modificazioni nella L. 24.4.2020 n. 27;
- il DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. "Decreto Liquidità"), convertito con modificazioni nella L. 5.6.2020 n. 40;
- il DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio"), convertito con modificazioni nella L. 17.7.2020 n. 77.

Il "Decreto Agosto" stanziava sul 2020 l'extra-deficit di 25 miliardi deliberato dal Parlamento, su proposta del Governo, in occasione della terza (e sino a ora ultima) votazione sullo scostamento di bilancio. L'ammontare complessivo dell'extra-deficit deliberato dal Parlamento, su proposta del Governo, nelle tre votazioni del 2020 sullo scostamento di bilancio è così giunto, per l'anno 2020, a complessivi 100 miliardi.

Il DL 104/2020 si compone di 115 articoli suddivisi in 8 capi:

- il Capo I (artt. 1 - 26) reca "disposizioni in materia di lavoro";
- il Capo II (artt. 27 - 28) reca "disposizioni in materia di coesione territoriale";
- il Capo III (artt. 29 - 31) reca "disposizioni in materia di salute";
- il Capo IV (artt. 32 - 38) reca "disposizioni in materia di scuola, università ed emergenza";
- il Capo V (artt. 39 - 57) reca "disposizioni concernenti regioni, enti locali e sisma";
- il Capo VI (artt. 58 - 96) reca disposizioni in materia di "sostegno e rilancio dell'economia";
- il Capo VII (artt. 97 - 113) reca "misure fiscali";
- il Capo VIII (artt. 114 - 115) reca "disposizioni finali e copertura finanziaria".

Di seguito si offre una prima panoramica delle disposizioni in materia di lavoro e di coesione territoriale (c.d. "decontribuzione Sud"), nonché delle misure fiscali e di quelle per il sostegno e rilancio dell'economia.

2. Disposizioni in materia di lavoro

In materia di lavoro, il Capo I del DL 104/2020 dispone in particolare:

- nuovi trattamenti di cassa integrazione (artt. 1, 2 e 19);
- l'esonero temporaneo dal versamento dei contributi previdenziali per le aziende che non richiedono trattamenti di cassa integrazione, per quelle che effettuano nuove assunzioni a tempo indeterminato e per quelle del settore turistico e degli stabilimenti termali che effettuano nuove assunzioni a tempo determinato (artt. 3, 6 e 7);

- le modalità attuative di quanto previsto dall'art. 78 del DL 34/2020, in materia di reddito di ultima istanza (art. 13);
- la proroga delle disposizioni in materia di licenziamenti collettivi e individuali per giustificato motivo oggettivo (art. 14).

Il Capo I del DL 104/2020 dispone, tra gli altri provvedimenti, anche:

- la proroga di ulteriori due mesi della NASPI e della DIS-COLL per i soggetti il cui periodo di fruizione dei relativi trattamenti termini nel periodo compreso tra il 1° maggio e il 30 giugno 2020 (art. 5);
- la possibilità di prorogare o rinnovare i contratti a termine anche in assenza delle condizioni di cui all'art. 19 co. 1 del DLgs. 81/2015 (art. 8);
- nuove indennità per i lavoratori stagionali del turismo, degli stabilimenti termali e dello spettacolo (art. 9), per i lavoratori marittimi (art. 10), per i lavoratori sportivi (art. 12);
- l'istituzione di un fondo per la formazione personale delle casalinghe (art. 22);
- la proroga, a determinate condizioni, del "reddito di emergenza" (art. 23).

Trattamenti di cassa integrazione

Ai sensi dell'**art. 1 del DL 104/2020**, i datori di lavoro che, nell'anno 2020, sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, possono presentare domanda di concessione dei trattamenti di cassa integrazione ordinaria, assegno ordinario e cassa integrazione in deroga (di cui agli articoli da 19 a 22-*quinquies* del DL 18/2020) per complessive 18 settimane da collocare nel periodo compreso tra il 13 luglio e il 31 dicembre 2020.

Le prime 9 settimane concesse dall'art. 1 del DL 104/2020 non richiedono contribuzioni specifiche da parte dei datori di lavoro che le utilizzano, fermo restando che le eventuali settimane richieste e autorizzate in forza del DL 18/2020, ma collocate, anche parzialmente, in periodi successivi al 12 luglio 2020, concorrono a formare il plafond delle prime 9 settimane del periodo 13 luglio - 31 dicembre.

A tale proposito, si ricorda che gli artt. 19 co. 1 e 22 co. 1 del DL 18/2020, come risultanti a seguito delle modifiche recate dagli artt. 68 e 70 del DL 34/2020, prevedevano la possibilità di fruire di 9 settimane nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 agosto 2020, più ulteriori 5 settimane per i datori di lavoro che, nel medesimo periodo, avessero già fruito interamente delle prime 9, più ulteriori 4 settimane fruibili però, a determinate condizioni, nel periodo dal 1° settembre 2020 al 31 ottobre (con possibilità di utilizzo anticipato solo per i datori di lavoro appartenenti a talune filiere, come ad esempio quella del turismo).

Le seconde 9 settimane concesse dall'art. 1 del DL 104/2020 richiedono invece una contribuzione specifica da parte dei datori di lavoro che le utilizzano – esclusi quelli che hanno subito una riduzione del fatturato del primo semestre 2020 pari o superiore al 20% rispetto al fatturato del primo semestre 2019 e quelli che hanno avviato l'attività di impresa successivamente al 1° gennaio 2019 – pari a:

- 9% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate durante la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, per i datori di lavoro che hanno avuto una riduzione del fatturato del primo semestre 2020, rispetto a quello del primo semestre 2019, inferiore al 20%;
- 18% della della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate durante la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, per i datori di lavoro che non hanno avuto alcuna riduzione del fatturato del primo semestre 2020, rispetto a quello del primo semestre 2019.

L'entità dell'eventuale calo di fatturato, ai fini della disapplicazione del contributo o della sua applicazione nella misura del 9%, anziché del 18%, deve essere autocertificata *ex art. 47 del DPR 445/2000* dal datore di lavoro all'INPS.

A pena di decadenza, le domande di accesso ai trattamenti di cassa integrazione ordinaria, assegno ordinario e cassa integrazione in deroga, richiesti ai sensi dell'art. 1 del DL 104/2020, devono essere inoltrate all'INPS entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa. In fase di prima applicazione, il termine di decadenza è "*fissato entro la fine del mese successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto*", vale a dire entro la fine del mese di settembre.

Ai sensi dell'**art. 2 del DL 104/2020**, al trattamento di cassa integrazione in deroga, per un periodo complessivo massimo di 9 settimane, possono accedere anche i lavoratori dipendenti iscritti al Fondo Pensione Sportivi Professionisti che, nella stagione sportiva 2019-2020, hanno percepito retribuzioni contrattuali lorde non superiori a 50.000 euro.

Ai sensi dell'**art. 19 del DL 104/2020**, i trattamenti di cassa integrazione ordinaria, assegno ordinario e cassa integrazione in deroga (di cui agli articoli da 19 a 22-*quinquies* del DL 18/2020) possono essere "retroattivamente" richiesti per il periodo 23 febbraio 2020 - 30 aprile 2020 (richiesta entro il 15 ottobre 2020, a pena di decadenza) dai datori di lavoro che abbiano il domicilio o la sede in Comuni per i quali la pubblica autorità abbia emanato provvedimenti di contenimento e di divieto di allontanamento dal proprio territorio e che, in ragione di ciò, abbiano sospeso l'attività lavorativa, anche limitatamente alle prestazioni lavorative di singoli lavoratori, a causa della impossibilità di raggiungere il luogo di lavoro da parte dei lavoratori.

Esonero temporaneo dal versamento dei contributi previdenziali

Al fine di fronteggiare l'emergenza da COVID-19, l'**art. 3 del DL 104/2020** introduce, "*in via eccezionale*", l'esonero temporaneo dal versamento dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro. Il beneficio, concesso ai sensi della sezione 3.1 del *Temporary Framework* della Commissione europea, per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a fronte dell'emergenza del COVID-

19, è subordinato all'autorizzazione da parte della Commissione europea, ai sensi dell'art. 108 par. 3 del Trattato UE.

I datori di lavoro che possono beneficiare della decontribuzione sono tutti i datori di lavoro privati, con la sola esclusione del settore agricolo, che soddisfano le seguenti due condizioni:

- non richiedono i trattamenti di integrazione salariale di cui all'art. 1 del DL 104/2020;
- hanno già fruito, nei mesi di maggio e giugno 2020, dei trattamenti di integrazione salariale di cui agli articoli da 19 a 22-*quinquies* del DL 18/2020 e successive modificazioni.

L'esonero dall'obbligo di versamento dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro non si estende ai premi e contributi INAIL (che restano dunque dovuti) e non incide sul computo delle prestazioni pensionistiche dei lavoratori, posto che la norma prevede espressamente che resta ferma *"l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche"*.

L'entità dell'esonero spettante è pari all'ammontare dei contributi previdenziali che risulterebbero altrimenti dovuti sulle retribuzioni corrispondenti a un numero di ore pari al doppio di quelle di integrazione salariale già fruito nei mesi di maggio e giugno 2020.

Questo ammontare complessivo di decontribuzione è fruibile entro il 31 dicembre 2020, per un periodo massimo di 4 mesi, riparametrato e applicato su base mensile.

Il datore di lavoro che beneficia dell'esonero contributivo è soggetto ai divieti di licenziamento collettivo e di licenziamento individuale per giustificato motivo, di cui all'art. 14 del medesimo DL 104/2020; l'eventuale violazione di tali divieti comporta la revoca, con efficacia retroattiva, dell'esonero contributivo, nonché l'impossibilità di presentare domanda per i trattamenti di integrazione salariale previsti dall'art. 1.

Il co. 4 dell'art. 3 del DL 104/2020 precisa che *"l'esonero di cui al presente articolo è cumulabile con altri esoneri o riduzioni di aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta"*.

Regimi temporanei di esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro (sempre con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL e ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche a favore dei lavoratori), sono previsti anche per le assunzioni effettuate da datori di lavoro nel periodo compreso tra il 15 agosto 2020 e il 31 dicembre 2020:

- a tempo indeterminato, effettuate dalla generalità dei datori di lavoro, esclusi quelli del settore agricolo (**art. 6 del DL 104/2020**);
- a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale, se effettuate nei settori del turismo e degli stabilimenti termali (**art. 7 del DL 104/2020**).

Entrambi gli esoneri sono riconosciuti per un importo massimo pari a 8.060 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile (cioè 671,67 euro al mese).

Il numero massimo di mesi, per cui si applicano i predetti esoneri "per assunzioni", è di 6:

- per le assunzioni a tempo indeterminato, effettuate dalla generalità dei datori di lavoro, esclusi

quelli del settore agricolo e le assunzioni effettuate con contratto di apprendistato e domestico (art. 6 del DL 104/2020);

- per le assunzioni a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale, effettuate nei settori del turismo e degli stabilimenti termali (art. 7 del DL 104/2020).

Sono in ogni caso esclusi dall'esonero i lavoratori che abbiano avuto un contratto a tempo indeterminato nei sei mesi precedenti all'assunzione presso la medesima impresa.

L'esonero di cui all'art. 6 del DL 104/2020 si applica anche nel caso di trasformazione di un contratto a tempo determinato in uno a tempo indeterminato (se il contratto a tempo determinato rientra tra quelli per i quali si può applicare l'esonero ai sensi dell'art. 7 del DL 104/2020, la sua trasformazione in contratto a tempo indeterminato consente comunque di applicare, a quel punto, anche l'esonero ai sensi del precedente art. 6).

Per l'esonero relativo alle assunzioni a tempo indeterminato, il co. 4 dell'art. 6 del DL 104/2020 stabilisce che *"l'ente previdenziale provvede al monitoraggio del rispetto del limite di spesa" e "qualora dal predetto monitoraggio emerga il verificarsi di scostamenti, anche in via prospettica, rispetto al predetto limite di spesa, non sono adottati altri provvedimenti concessori"*.

Per l'esonero relativo alle assunzioni a tempo determinato o con contratto stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali, il co. 2 dell'art. 7 del DL 104/2020 stabilisce invece che il beneficio è concesso ai sensi della sezione 3.1 del *Temporary Framework* della Commissione europea (per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a fronte dell'emergenza del COVID-19) ed è subordinato all'autorizzazione da parte della Commissione europea, fermo restando il limite di spesa previsto.

Modalità attuative del reddito di ultima istanza

L'art. 13 del DL 104/2020 reca le disposizioni attuative per l'erogazione della tranche di 1.000 euro spettante a titolo di "reddito di ultima istanza", per il mese di maggio 2020, ai sensi dell'art. 78 del DL 34/2020.

Si tratta dell'indennità cui possono accedere anche i liberi professionisti "ordinistici", iscritti agli enti di previdenza obbligatoria di diritto privato, di cui al DLgs. 509/94 e 103/96.

Questa indennità era stata inizialmente prevista nella misura di 600 euro, con riguardo ai mesi di marzo e di aprile 2020, dall'art. 44 del DL 18/2020 e il DM 29.5.2020, emanato ai sensi del co. 2 dell'art. 44, aveva stabilito i requisiti e le modalità per la richiesta dell'indennità.

L'estensione dell'indennità al mese di maggio, con incremento della stessa a 1.000 euro, disposta dall'art. 78 del DL 34/2020, era fino ad ora rimasta "lettera morta" a causa della mancata emanazione delle relative disposizioni attuative.

L'art. 13 del DL 104/2020 colma questa lacuna, disponendo che ai soggetti già beneficiari dell'indennità, essa è erogata in via automatica per il mese di maggio 2020 nella misura di 1.000 euro.

Quanto precede vale anche con riguardo ai liberi professionisti "ordinistici", iscritti agli enti di previdenza obbligatoria di diritto privato, di cui al DLgs. 509/94 e 103/96.

Nel caso di liberi professionisti "ordinistici" che non abbiano già beneficiato dell'indennità, ma intendano beneficiarne per la tranche di 1.000 euro relativa al mese di maggio 2020, è necessario presentare la domanda di accesso entro e non oltre il 14 settembre 2020 agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria cui sono iscritti.

Anche in questo caso, si applicano le disposizioni di cui al DM 29.5.2020 e quindi i medesimi requisiti ivi previsti, con l'eccezione soltanto della condizione di "*non aver cessato l'attività*" che viene aggiornata dal 30 aprile 2020 al 31 maggio 2020.

Proroga del blocco dei licenziamenti

L'art. 14 del DL 104/2020 proroga "*a scadenza indeterminata*" il blocco dei licenziamenti collettivi e di quelli individuali per giustificato motivo. Nel dettaglio, il blocco concerne:

- le procedure di cui agli artt. 4, 5 e 24 della L. 223/91, ivi comprese quelle avviate prima del 23 febbraio 2020, ma che a tale data risultavano ancora pendenti (per queste, più che di una proroga del blocco, si tratta di una proroga dello stato di sospensione);
- la facoltà di recesso del datore di lavoro dal contratto per giustificato motivo oggettivo, ai sensi dell'art. 3 della L. 604/96, nonché le procedure in corso di licenziamento per giustificato motivo oggettivo, di cui all'art. 7 della L. 604/96 (per queste, più che di una proroga del blocco, si tratta di una proroga dello stato di sospensione).

La proroga "*a scadenza indeterminata*" vale per quei datori di lavoro "*che non abbiano integralmente fruito dei trattamenti di integrazione salariale riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19 di cui all'articolo 1 ovvero dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali di cui all'articolo 3*" del medesimo DL 104/2020.

In pratica, mentre prima l'art. 46 del DL 18/2020, quale risultante a seguito delle modifiche apportate dall'art. 80 del DL 34/2020, stabiliva un blocco valido nei confronti di tutti i datori di lavoro fino al 18 agosto 2020, adesso l'art. 14 del DL 104/2020 statuisce nella sostanza che il blocco permane in capo a ciascun singolo datore di lavoro fino a quando quel medesimo datore di lavoro non ha fruito per intero dei trattamenti di integrazione salariale o degli esoneri dal versamento dei contributi previdenziali: una volta che ha fruito per intero degli uni o degli altri, il blocco viene meno.

Il co. 3 dell'art. 14 del DL 104/2020 stabilisce che le preclusioni e le sospensioni, che vengono prorogate con il "blocco", non si applicano alle seguenti ipotesi di licenziamenti:

- quelli motivati dalla cessazione definitiva dell'attività di impresa, conseguenti alla messa in liquidazione della società senza continuazione, neanche parziale, dell'attività (salvo il caso in cui nel corso della liquidazione si configuri una cessione d'azienda o di ramo d'azienda, posto che in questo caso trovano applicazione le tutele previste dall'art. 2112 c.c.);

- quelli che si inquadrano nell'ambito di un accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo (ad essi è comunque riconosciuto il trattamento di cui all'art. 1 del DLgs. 22/2015);
- quelli che vengono intimati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa, ovvero ne sia disposta la cessazione (se viene disposto l'esercizio provvisorio relativamente a singoli rami d'azienda specifici, sono esclusi dal "blocco" solo i licenziamenti riguardanti i rami d'azienda diversi da quelli per i quali è disposto l'esercizio provvisorio).

L'ultimo comma dell'art. 14 del DL 104/2020 ripropone infine la medesima norma già prevista dal co. 1-*bis* dell'art. 46 del DL 18/2020 (concernente i recessi dal contratto di lavoro per giustificato motivo oggettivo già esercitati dal datore di lavoro, per i quali viene consentita la revoca in ogni tempo del recesso, purché il datore di lavoro faccia contestualmente richiesta dei trattamenti di integrazione salariale) ampliandone però l'ambito temporale ai recessi esercitati durante tutto il 2020, anziché soltanto a quelli esercitati nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 17 marzo 2020.

Considerato il "blocco" in essere, è un ampliamento che consente di "recuperare" eventuali recessi esercitati tra il 1° gennaio 2020 e il 22 febbraio 2020.

3. Decontribuzione Sud

In materia di coesione territoriale, il Capo II del DL 104/2020 dispone:

- una agevolazione contributiva per l'occupazione in aree svantaggiate, c.d. "decontribuzione Sud" (art. 27);
- l'incremento di 10 milioni di euro per l'anno 2020 e di 100 milioni di euro per l'anno 2021 dell'autorizzazione di spesa, di cui all'art. 1 co. 13 della L. 147/2013, al fine di rafforzare e ampliare la strategia nazionale per lo sviluppo delle aree interne del Paese (art. 28).

La c.d. "decontribuzione Sud" si struttura su due distinte linee di intervento:

- una prima linea "immediata", finalizzata a *"contenere gli effetti straordinari sull'occupazione determinati dall'epidemia da COVID-19 in aree caratterizzate da gravi situazioni di disagio socio-economico e di garantire la tutela dei livelli occupazionali"*, disciplinata dal co. 1 dell'art. 27;
- una seconda linea "programmatica", finalizzata a *"favorire la riduzione dei divari territoriali"*, disciplinata dal co. 2 dell'art. 27.

Per quanto concerne gli interventi "immediati", il co. 1 dell'art. 27 del DL 104/2020 stabilisce che, dal 1° ottobre al 31 dicembre 2020, è riconosciuto un esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, pari al 30% dei contributi previdenziali complessivamente dovuti dai medesimi datori (con esclusione però dall'esonero dei premi e contributi spettanti all'INAIL), con riguardo ai rapporti di lavoro dipendente la cui sede di lavoro sia situata in regioni che nel 2018 presentavano:

- un PIL pro capite inferiore al 75% della media EU27;
- o comunque un PIL pro capite compreso tra il 75% e il 90% e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale.

Dalla Relazione Tecnica al DL 104/2020 emerge che si tratta delle seguenti regioni: Umbria, Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Sempre dalla Relazione Tecnica al DL 104/2020 pare di intuire che l'esonero al 30% riguardi i versamenti da effettuare nel corso del trimestre agevolato (1° ottobre - 31 dicembre 2020) e quindi quelli relativi alle retribuzioni corrisposte a settembre, ottobre e novembre 2020, ma sul punto è opportuno attendere chiarimenti ufficiali.

Restano in ogni caso esclusi dall'esonero contributivo parziale, di cui al co. 1 dell'art. 27, il settore agricolo e i contratti di lavoro domestico.

L'agevolazione è concessa nel rispetto delle condizioni del *Temporary Framework* della Commissione europea, per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a fronte dell'emergenza del COVID-19, previa autorizzazione da parte della Commissione medesima.

Per quanto concerne gli interventi "immediati", il co. 2 dell'art. 27 del DL 104/2020 stabilisce che, entro il 30 novembre 2020, con apposito DPCM, saranno individuati *"le modalità ed il riferimento ad indicatori oggettivi di svantaggio socio-economico e di accessibilità al mercato unico europeo utili per la definizione di misure agevolative di decontribuzione di accompagnamento, per il periodo 2021-2029, degli interventi di coesione territoriale del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e dei Piani Nazionali di Riforma"*.

4. Disposizioni per il sostegno e il rilancio dell'economia

In materia di sostegno e rilancio dell'economia, il Capo VI del DL 104/2020 dispone in particolare:

- l'istituzione di un fondo per l'erogazione di un contributo a fondo perduto a favore della filiera della ristorazione (art. 58);
- l'introduzione di un contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nei centri storici (art. 59);
- la proroga della "moratoria bancaria" a favore delle PMI disposta dall'art. 56 del DL 18/2020 (art. 65);
- alcune misure urgenti per il settore turistico (art. 77);
- l'estensione di un ulteriore mese dei mesi rilevanti ai fini della maturazione del credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 77);
- alcune esenzioni dall'IMU a favore dei settori del turismo e dello spettacolo (art. 78);
- la riattivazione del credito di imposta per la riqualificazione e il miglioramento delle strutture ricettive turistico-alberghiere (art. 79);
- l'introduzione, per l'anno 2020, di un credito di imposta per gli investimenti pubblicitari in favore di

leghe e società sportive professionistiche e di società e associazioni sportive dilettantistiche (art. 81).

Il Capo VI del DL 104/2020 dispone, tra gli altri provvedimenti, anche:

- il rifinanziamento del fondo di garanzia per le PMI gestito dal Medio Credito Centrale (art. 64);
- alcune modifiche alla disciplina dei piani di risparmio a lungo termine (art. 68);
- la proroga della disciplina concernente le modalità di svolgimento semplificate delle assemblee di società, di cui all'art. 106 commi da 2 a 6 del DL 18/2020, *"alle assemblee delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e delle mutue assicuratrici convocate entro il 15 ottobre 2020"* (art. 71);
- il rifinanziamento del c.d. *"cashback"*, ossia del meccanismo di incentivazione (ancora da definire nelle sue modalità di funzionamento) dell'utilizzo della moneta elettronica (art. 73);
- l'incremento del fondo per l'acquisto di autoveicoli a basse emissioni di Co2 g/Km (art. 74).

Fondo per la filiera della ristorazione

L'art. 58 del DL 104/2020 istituisce nel bilancio dello Stato un fondo di 600 milioni, per l'anno 2020, che costituisce la dotazione finanziaria per l'erogazione di un contributo a fondo perduto alle imprese con codice ATECO prevalente 56.10.11, 56.29.10 e 56.29.20 *"per l'acquisto di prodotti, inclusi quelli vitivinicoli, di filiere agricole e alimentari, anche DOP e IGP, valorizzando la materia prima di territorio"*.

Per i soggetti che hanno avviato l'attività a decorrere dal 1° gennaio 2019, il contributo a fondo perduto dovrebbe spettare a prescindere; mentre, per i soggetti già in attività a tale data, il contributo spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi medi dei mesi da marzo a giugno 2020 abbia registrato un calo superiore al 25% rispetto al corrispondente dato dei corrispondenti mesi del 2019.

I criteri per la determinazione del contributo spettante, nel rispetto del limite di spesa complessivo di 600 milioni, nonché le tempistiche e le modalità di presentazione dell'istanza per la richiesta del contributo saranno stabilite con decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali da emanarsi, ai sensi del co. 10 dell'art. 58 del DL 104/2020, entro il 14 settembre 2020.

Contributo per le attività economiche e commerciali nei centri storici

L'art. 59 del DL 104/2020 introduce un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, svolte nelle zone A o equipollenti dei comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana *"a elevata vocazione turistica dall'estero"*.

Deve infatti trattarsi di città che, in base all'ultima rilevazione resa disponibile da parte delle amministrazioni pubbliche competenti per la raccolta e l'elaborazione di dati statistici, abbiano registrato presenze turistiche di cittadini residenti in paesi esteri:

- in numero almeno tre volte superiore a quello dei residenti nel comune medesimo, se trattasi di comune capoluogo di provincia;
- in numero almeno pari a quello dei residenti nel comune medesimo, se trattasi di comune capoluogo di città metropolitana.

Una volta soddisfatto il "*requisito territoriale di localizzazione dell'attività*", per poter beneficiare del contributo è però necessario che sia soddisfatto anche il "*requisito del calo del fatturato nel mese di giugno*".

È infatti necessario che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi riferiti al mese di giugno 2020, realizzati nelle zone A dei comuni "*a elevata vocazione turistica dall'estero*" (per i soggetti che svolgono autoservizi di trasporto pubblico non di linea, si considerano però il fatturato e i corrispettivi realizzati nell'intero territorio dei comuni "*a elevata vocazione turistica dall'estero*", non soltanto nelle zone A dei medesimi), sia inferiore di oltre il 33,3% dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi realizzati nel corrispondente mese del 2019.

Ove anche questa condizione risulti soddisfatta, il contributo spetta nelle seguenti misure percentuali calcolate sull'entità del calo del fatturato e dei corrispettivi "*giugno 2020 su giugno 2019*":

- 15%, se il beneficiario nel 2019 ha avuto ricavi non superiori a 400.000 euro;
- 10%, se il beneficiario nel 2019 ha avuto ricavi compresi tra 401.000 euro e 1 milione di euro;
- 5%, se il beneficiario nel 2019 ha avuto ricavi superiori a 1 milione di euro.

A differenza della disciplina del contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020, l'art. 59 del DL 104/2020 non prevede dunque un tetto massimo di ricavi di 5 milioni di euro; tuttavia prevede un ammontare massimo di contributo spettante pari a 150.000 euro.

Analogamente, invece, alla disciplina del contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020, l'art. 59 del DL 104/2020 prevede che, in presenza dei requisiti per la spettanza del contributo, esso non possa comunque spettare in misura inferiore a una soglia minima, pari a 2.000 euro per le persone fisiche e a 1.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il co. 5 dell'art. 59 del DL 104/2020 stabilisce che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 25 commi da 7 a 15 del DL 34/2020.

Ne consegue che anche il contributo in questione non rileva ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP e che sarà l'Agenzia delle Entrate il soggetto cui competerà bonificare l'importo corrispondente al contributo spettante, previa presentazione di apposita istanza telematica da parte del beneficiario.

Va infine sottolineato che, qualora un soggetto svolga attività di ristorazione in una zona A dei comuni "*a elevata vocazione turistica dall'estero*", deve scegliere a quale contributo accedere tra quello in commento e quello che verrà disciplinato mediante decreto del Ministro delle politiche agricole e forestali, ai sensi del precedente art. 58: il co. 6 dell'art. 59 del DL 104/2020 stabilisce infatti la non cumulabilità delle due agevolazioni e, pertanto, consente di presentare richiesta per uno solo dei due

contributi.

Proroga della moratoria bancaria in scadenza al 30 settembre 2020

L'art. 65 del DL 104/2020 proroga dal 30 settembre 2020 al 31 gennaio 2021 il termine di durata della moratoria bancaria, di cui all'art. 56 del DL 18/2020, dei rientri delle aperture di credito a revoca e dagli anticipi fatture, nonché il rimborso dei prestiti non rateali in scadenza e delle rate in scadenza dei prestiti a rimborso rateale.

Si ricorda che, ai sensi del co. 5 dell'art. 56 del DL 18/2020, i soggetti finanziati beneficiari della moratoria sono le microimprese e le piccole e medie imprese (ivi compresi gli esercenti arti e professioni), come definite dalla Raccomandazione della Commissione europea n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003, aventi sede in Italia.

Per le sole imprese del comparto turistico, l'art. 77 co. 2 del DL 104/2020 prevede una proroga più lunga, fino al 31 marzo 2020, ma limitatamente alla moratoria di cui alla lett. c) del co. 2 dell'art. 56 del DL 18/2020, ossia limitatamente al rimborso delle rate in scadenza dei prestiti a rimborso rateale.

Resta dunque il nuovo limite temporale del 31 gennaio 2020, anche per le imprese del comparto turistico, per quel che concerne la moratoria bancaria di cui alle lett. a) e b) del co. 2 dell'art. 56 del DL 18/2020, ossia i rientri delle aperture di credito a revoca e degli anticipi fatture, nonché i rimborsi dei prestiti non rateali in scadenza.

Ai sensi del co. 3 dell'art. 77 del DL 104/2020, l'efficacia di questa disposizione è però subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'art. 108 par. 3 del Trattato UE.

Misure urgenti per il settore turistico

L'art. 77 del DL 104/2020, oltre a disporre, al co. 2, una più ampia proroga del termine della moratoria bancaria per il rimborso delle rate in scadenza dei prestiti a rientro rateale a favore delle imprese del comparto turistico, reca, al co. 1, alcune modifiche agli artt. 28 e 182 del DL 34/2020.

Le modifiche all'art. 28 del DL 34/2020, recante la disciplina del credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda, hanno in realtà un impatto generale e non meramente settoriale, nel senso che non riguardano le sole imprese del comparto turistico, ma più in generale tutti gli esercenti attività d'impresa, arte o professione che possono rientrare nel novero dei beneficiari del credito di imposta ivi previsto.

Le modifiche all'art. 182 del DL 34/2020 consistono nel potenziamento da 25 milioni di euro a 265 milioni di euro dello stanziamento a favore del fondo istituito, presso il Ministero per i beni e le attività culturali e per il turismo, per sostenere gli operatori del settore turistico a seguito delle misure di contenimento del COVID-19, nonché nella inclusione delle guide e degli accompagnatori turistici nel novero dei soggetti destinatari di dette risorse, a fianco delle già menzionate agenzie di viaggio e *tour operator*.

Le modalità di ripartizione e assegnazione delle risorse agli operatori saranno stabilite con decreto del Ministro per i beni e le attività culturali e per il turismo, tenendo conto dell'impatto economico negativo conseguente all'adozione delle misure di contenimento del COVID-19.

Credito di imposta per canoni di locazione

Pur contestualizzate nell'art. 77 del DL 104/2020, rubricato "*Misure urgenti per il settore turistico*", le modifiche apportate all'art. 28 del DL 34/2020, recante la disciplina del credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda, hanno in realtà un impatto generale e non meramente settoriale.

In particolare, l'estensione al mese di giugno 2020 dei mesi rilevanti ai fini della maturazione del credito di imposta non riguarda le sole imprese del comparto turistico, ma più in generale tutti gli esercenti attività d'impresa, arte o professione che possono rientrare nel novero dei beneficiari del credito di imposta ivi previsto.

Le modifiche all'art. 28 del DL 34/2020, ad opera dell'**art. 77 co. 1 lett. a) e b) del DL 104/2020**, consistono:

- nell'esplicitazione che le strutture termali rientrano tra i soggetti di cui al co. 3 dell'art. 28, per i quali il credito di imposta spetta indipendentemente dal volume di ricavi o compensi registrato nel periodo di imposta precedente (e, quindi, anche se nel 2019 il volume di ricavi o compensi è stato superiore a 5 milioni di euro);
- nell'estensione al mese di giugno 2020 (in aggiunta ai già previsti mesi di marzo, aprile e maggio) dei mesi con riguardo ai quali l'effettivo pagamento di canoni di locazione, *leasing*, concessioni o affitto può consentire la maturazione del credito di imposta alla generalità dei potenziali beneficiari;
- nell'estensione al mese di luglio 2020 (in aggiunta ai già previsti mesi di aprile, maggio e giugno) dei mesi con riguardo ai quali l'effettivo pagamento di canoni di locazione, *leasing*, concessioni o affitto può consentire la maturazione del credito di imposta per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale.

Si ricorda che il credito di imposta previsto dall'art. 28 del DL 34/2020 spetta:

- nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di *leasing* o di concessione 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 (co. 1)
- nella misura del 30% dei canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, purché comprensivi di almeno un immobile ad uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo (co. 2).

I potenziali beneficiari sono tutti i soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione che nel

2019 hanno avuto un volume di ricavi o compensi non superiore a 5 milioni di euro (co. 1), fermo restando che:

- le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, le agenzie di viaggio e turismo e i *tour operator* rientrano tra i potenziali beneficiari anche se nel 2019 hanno avuto un volume di ricavi o compensi superiore a tale soglia (co. 3);
- le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio rientrano tra i potenziali beneficiari anche se nel 2019 hanno avuto un volume di ricavi o compensi superiore a tale soglia, ma in questo caso il credito di imposta spetta nella misura del 20% in luogo del 60% e nella misura del 10% in luogo del 30% (co. 3-*bis*).

La condizione perché i potenziali beneficiari possano in concreto maturare il diritto al credito di imposta è che, nel mese cui si riferisce il canone passivo pagato cui è commisurato il credito di imposta, il potenziale beneficiario abbia subito un calo del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto al corrispondente mese del 2019, fermo restando che la predetta condizione del calo del fatturato non si applica (co. 5):

- ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019;
- ai soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio dei comuni colpiti dai predetti eventi, i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19.

Si ricorda inoltre che, ai sensi del co. 4 dell'art. 28, il credito di imposta del 60% spetta anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale (in questo ambito non trova ovviamente applicazione la condizione del calo del fatturato).

Esenzioni dall'IMU per i settori del turismo e dello spettacolo

L'art. 78 del DL 104/2020 stabilisce che, per l'anno 2020, non è dovuta la seconda rata dell'IMU relativa ai seguenti immobili:

- immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;
- immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze, 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 i gestori delle attività ivi esercitate;
- immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;

- immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche i gestori delle attività ivi esercitate;
- immobili idestinati a discoteche, sale da ballo, *night-club* e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche i gestori delle attività ivi esercitate.

Limitatamente agli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli (a condizione che i relativi proprietari siano anche i gestori delle attività ivi esercitate), l'art. 78 del DL 34/2020 dispone la non debenza dell'IMU anche per gli anni 2021 e 2022.

Riattivazione credito di imposta per riqualificazione strutture ricettive

L'art. 79 del DL 104/2020 "riattiva" il credito di imposta per gli interventi di riqualificazione e di miglioramento delle strutture ricettive turistico-alberghiere che era stato a suo tempo introdotto e disciplinato dall'art. 10 del DL 83/2014, convertito con modificazioni nella L. 106/2014.

A tale fine, viene previsto l'adeguamento del decreto attuativo della predetta disciplina entro il 30 agosto 2020, tenendo presente che, per espressa previsione dell'art. 79 del DL 104/2020:

- i periodi di imposta agevolati sono i due successivi a quello in corso al 31.12.2019 (quindi, per i soggetti "solari", il 2020 e il 2021);
- il credito di imposta competerà nella misura del 65%;
- il credito di imposta sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione, ma senza la ripartizione in quote annuali prevista dal co. 3 dell'art. 10 del DL 83/2014;
- tra i beneficiari del credito di imposta sono comprese anche le strutture ricettive all'aria aperta, le strutture che svolgono attività agrituristica e le strutture di cui all'art. 3 della L. 323/2000, potendo queste ultime fruire del credito di imposta anche per la realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature e apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali.

Credito di imposta per investimenti pubblicitari in ambito sportivo

L'art. 81 del DL 104/2020 introduce un credito di imposta commisurato agli investimenti in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti di:

- leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche;
- società sportive professionistiche e società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi Olimpici e che svolgono attività sportiva giovanile (sono tuttavia escluse dall'ambito di applicazione del credito di imposta le sponsorizzazioni nei confronti dei soggetti che aderiscono al regime fiscale di cui alla L. 398/91).

Le predette leghe, società e associazioni sportive devono aver prodotto in Italia, nell'anno 2019, ricavi di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR in misura non inferiore a 200.000 euro e non superiore a

15 milioni di euro.

I soggetti che possono maturare il credito di imposta a fronte dell'effettuazione dei predetti investimenti sono le imprese, i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali, purché detti investimenti:

- siano di importo complessivo non inferiore a 10.000 euro;
- siano effettuati nel periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020;
- siano effettuati con versamento bancario o postale, ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97.

Il credito di imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione, spetta nella misura del 50% degli investimenti effettuati, ma la sua maturazione non è automatica, essendo necessaria la previa presentazione di apposita istanza al Dipartimento dello sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri e la ricezione del provvedimento di concessione e di utilizzo del beneficio.

Fermo restando il limite massimo di spesa per il bilancio dello Stato fissato in 90 milioni di euro dal co. 6 dell'art. 81, il co. 1 stabilisce che, nel caso di insufficienza delle risorse disponibili rispetto alle richieste ammesse, la competente Autorità procede alla ripartizione tra i beneficiari in misura proporzionale al credito di imposta astrattamente spettante, fermo restando un limite individuale massimo, per singolo soggetto beneficiario, pari al 5% del totale delle risorse annue.

Le disposizioni attuative della disciplina, concernenti le modalità di presentazione dell'istanza, i casi di esclusione e le procedure di concessione e utilizzo del beneficio, saranno stabilite con apposito DPCM. Ai sensi del co. 3 dell'art. 81, il credito di imposta in questione rientra tra gli aiuti soggetti alla disciplina "de minimis".

Da notare infine che il co. 5 dell'art. 81 stabilisce che *"il corrispettivo per le spese di cui al comma 1 costituisce, per il soggetto erogante, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine, dei prodotti o servizi del soggetto erogante mediante specifica attività della controparte"*.

5. Misure fiscali

In materia fiscale, il Capo VII del DL 104/2020 dispone in particolare:

- ulteriori rateizzazioni dei versamenti già precedentemente sospesi (art. 97);
- la proroga del secondo acconto per il periodo 2020 delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuto dai "soggetti ISA" (art. 98);
- la proroga dal 31 agosto 2020 al 15 ottobre 2020 della c.d. "sospensione della riscossione coattiva" (art. 99);
- la rivalutazione generale dei beni di impresa e delle partecipazioni (art. 110).

Il Capo VII del DL 104/2020 dispone, tra gli altri provvedimenti, anche:

- misure concernenti la c.d. "lotteria degli scontrini *cashless*" (art. 105);

- il differimento del termine di versamento della tassa automobilistica per i veicoli concessi in locazione a lungo termine senza conducente (art. 107);
- la proroga dell'esonero da TOSAP e COSAP (art. 109);
- il raddoppio, fino a 516,46 euro, per il solo periodo di imposta 2020, del limite fino a concorrenza del quale l'importo del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati dall'azienda ai lavoratori dipendenti (c.d. "welfare aziendale") non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR (art. 112).

Ulteriori rateizzazioni di versamenti già precedentemente sospesi

L'art. 97 del DL 104/2020 dispone che i versamenti di IVA, ritenute fiscali e contributi previdenziali, già precedentemente sospesi, ai sensi del DL 18/2020 e poi del DL 34/2020, continuano a dover essere versati a partire dal 16 settembre 2020, in un'unica soluzione o in quattro rate mensili (16 settembre, 16 ottobre, 16 novembre, 16 dicembre), ma stabilisce che tali scadenze riguardano non più il 100% dei versamenti sospesi, bensì soltanto il 50%.

Il restante 50% può infatti essere versato, senza applicazione di sanzioni e interessi, mediante rateizzazione, fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo, nel 2021 e 2022, con prima rata mensile entro il 16 gennaio 2021.

Proroga secondo acconto ISA

L'art. 98 del DL 104/2020 stabilisce la proroga al 30 aprile 2021 del termine per il versamento della seconda o unica rata degli acconti delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dovuti per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (2020, per i soggetti "solari").

La predetta proroga opera però a favore soltanto dei contribuenti:

- che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA") e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito per ciascun indice (rientrano pertanto anche i contribuenti che, pur rispettando il predetto limite dimensionale, non risultano in concreto soggetti agli ISA approvati in relazione alla specifica attività economica esercitata, per effetto di una causa di disapplicazione, come ad esempio i contribuenti che si avvalgono del regime forfettario di cui all'art. 1 co. 54 e seguenti della L. 190/2014);
- e che, al contempo, abbiano subito un calo del fatturato o dei corrispettivi nel primo semestre 2020 di almeno il 33% rispetto al corrispondente dato del primo semestre 2019.

Proroga della sospensione della riscossione coattiva

L'art. 99 del DL 104/2020 proroga dal 31 agosto 2020 al 15 ottobre 2020:

- il termine fino a quando restano sospesi i versamenti scaduti e in scadenza, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli artt. 29 e 30 del

DL 78/2010 (art. 68 co. 1 del DL 18/2020);

- il termine entro cui possono essere presentate richieste di rateizzazione che, ove accettate, danno luogo a piani di rateizzazione dai quali il debitore decade solo in caso di mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive invece che delle "ordinarie" 5 rate anche non consecutive (art. 68 co. 2-ter del DL 18/2020);
- il termine fino a quando sono sospesi gli obblighi di accantonamento derivanti da pignoramenti presso terzi effettuati dall'agente della riscossione su somme dovute a titolo di stipendio, salario e altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego (art. 152 co. 1 del DL 34/2020).

Rivalutazione generale dei beni di impresa e delle partecipazioni

L'art. 110 del DL 104/2020 dispone una finestra di rivalutazione, anche in deroga all'art. 2426 c.c. e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, dei beni di impresa e delle partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della L. 342/2000, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa.

I soggetti che possono disporre di tale rivalutazione sono le società di capitali e gli enti commerciali residenti, di cui all'art. 73 co. 1 lett. a) e b) del TUIR, che non adottano principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

Il rinvio alla sezione II del capo I della L. 342/2000 dovrebbe implicare la rivalutabilità della generalità dei beni materiali e immateriali e delle partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. costituenti immobilizzazioni.

Tali beni devono però risultare dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 e la rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo.

Posto che il co. 4 dell'art. 110 stabilisce che "*il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto*" ai fini fiscali, pare doversene ricavare che la rivalutazione possa essere effettuata anche ai soli fini civilistici.

In ogni caso, affinché la rivalutazione abbia effetto ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP, è richiesto il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP in misura pari al 3% del maggior valore attribuito in sede di rivalutazione, sia con riguardo ai beni ammortizzabili che con riguardo ai beni non ammortizzabili.

L'efficacia fiscale della rivalutazione decorre dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, fermo restando che, in caso di cessione a titolo oneroso (di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o al consumo personale o familiare dell'imprenditore) dei beni rivalutati prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.

Il co. 3 dell'art. 110 consente anche di affrancare ai fini fiscali il saldo attivo di rivalutazione (che

costituisce altrimenti una posta del patrimonio netto formata con utili in regime di sospensione d'imposta), applicando una imposta sostitutiva pari al 10% del medesimo.

Tanto l'imposta sostitutiva di rivalutazione quanto quella di affrancamento sono versate in un massimo di tre rate annuali di pari importo, la cui prima scadenza coincide con il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

Il co. 7 dell'art. 110 stabilisce che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli artt. 11, 13, 14 e 15 della L. 342/2000, dei regolamenti di cui ai DM 162/2001 e 86/2002, nonché dell'art. 1 co. 475, 477 e 478 della L. 311/2004.