



Focus

Il Fisco ai tempi del Covid-19 (1/2)

Area fiscale e contenzioso Tributario

Coordinatore:
Matteo Bartolozzi

Componenti:
Matteo Cincinelli
Margherita Mannucci
Lorenzo Rogai
Martina Siliani
Sara Travelli
Flavia Vinattieri



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Firenze**

Il Fisco ai tempi del Covid-19 (1/2)

Il focus in pillole:

L'elaborato si propone di riassumere le principali misure in ambito fiscale e tributario conseguenti all'emergenza epidemiologica Covid-19.

In questa prima parte saranno passati in rassegna le principali agevolazioni a favore di imprese e persone fisiche per stimolare la ripartenza previste negli ultimi decreti legge.

Nella prossima verranno trattati gli effetti del Covid-29 sul rinvio degli adempimenti periodici di versamento e dichiarativi, sull'attività di riscossione, sul processo tributario e su gli atti deflattivi di questo.

Bonus ed agevolazioni per le imprese

1. Credito di imposta per negozi e botteghe

Riferimenti:

- Art.65, Decreto Cura Italia, D.L. 18/2020, convertito nella legge 27/2020 del 29/04/2020
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 8/E del 03/04/2020
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 11/E del 06/05/2020
- D.P.C.M. dell'11.03.2020
- Art. 28, Decreto Rilancio, D.L. 34/2020

La *ratio* di questa agevolazione è quella di ristorare i locatori del costo sostenuto per la locazione in conseguenza all'arresto dell'attività. Nella conversione in legge – all'art.2-bis dell'art. 65 – il Legislatore ha chiarito che il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito imponibile, della base imponibile IRAP e non rileva per la determinazione del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, c. 5 del Tuir.

Il Decreto Rilancio ha riscritto e modificato l'agevolazione. In particolare, viene ampliata la platea dei soggetti e il periodo alla base del calcolo (si considerano i mesi di marzo aprile e maggio) per poter utilizzare il credito sui canoni di locazione.

I soggetti interessati sono tutti gli esercenti attività di impresa, arte, professione ed enti non commerciali che abbiano ricavi/compensi inferiori a 5 milioni nel periodo precedente alla data di entrata in vigore del decreto (questo requisito non vale per le strutture alberghiere e agrituristiche) e abbiano avuto nei mesi di marzo, aprile e maggio un calo del fatturato o dei corrispettivi del 50%.

Il credito di imposta del 60%, si genera sui **canoni di locazione, leasing o di concessione per gli immobili ad uso non abitativo** versati rispettivamente nei mesi di marzo, aprile e maggio (o aprile, maggio e giugno per le strutture turistico ricettive ad attività stagionale).

Spetta, invece, nella misura del **30%** dei canoni versati nei mesi di marzo, aprile e maggio relativamente ai **contratti di servizi a prestazione complesse e affitto di azienda** purché sia compreso nel contratto almeno un immobile ad uso non abitativo destinato all'attività.

Il Decreto ha quindi ampliato sia la platea dei beneficiari, sia quella degli immobili, sia quella dei contratti, aggiungendo i liberi professionisti e gli enti non commerciali, sganciando il bonus dalla categoria catastale C/1, inizialmente prevista per marzo, e comprendendo anche leasing e contratti complessi.

In particolare è richiesto che questi abbiano provveduto al pagamento dei canoni. A tal fine deve essere rilevato che non è specificato il caso in cui il pagamento sia avvenuto in ritardo, circostanza che rende ipotizzabile un utilizzo "differito" del credito, che viene a giuridica esistenza nel momento in cui il canone viene pagato.

Inoltre, per espressa previsione del nuovo Decreto, sarà possibile cedere il credito ad altri soggetto che potranno beneficiarne sempre in compensazione.

Lo stesso potrà essere utilizzato successivamente al pagamento dell'intero canone in compensazione nel modello F24 o in dichiarazione, in alternativa potrà essere ceduto ad altri soggetti.

È fatto salvo il divieto di cumulo dei due tipi di credito (DL Cura Italia e DL Rilancio) con riferimento alla medesima mensilità, permettendo ai soggetti che possiedono i requisiti per entrambi i crediti di scegliere quale applicare per il mese di marzo.

2. Credito per sanificazione ambienti

Riferimenti:

- Art.64 Decreto Cura Italia, D.L. 18/2020, convertito nella legge 27/2020 del 29/04/2020
- Art. 30 Decreto Cura Italia, D.L. 18/2020, convertito nella legge 27/2020 del 29/04/2020
- Circolare Agenzia delle Entrate n.9/E del 13/04/2020
- Artt. 95-120-125 Decreto Rilancio, D.L. 34/2020

Il credito di imposta per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro ha come obiettivo quello di incentivare le misure preventive, intraprese dalle aziende, per contenere la diffusione del contagio.

I soggetti che possono beneficiare dell'agevolazione sono gli esercenti attività d'impresa, arte o professione, enti non commerciali compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che nel 2020 hanno sostenuto spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro.

Il credito d'imposta spetta nella misura del 60% delle spese sostenute e documentate fino ad un massimo di €60.000 per ciascun beneficiario.

La dotazione finanziaria prevista per tale agevolazione ammonta a € 200 milioni per l'anno 2020.

Le categorie di spese che hanno diritto al riconoscimento del credito di imposta purché debitamente documentate riguardano:

- a. **la sanificazione periodica degli ambienti e degli strumenti di lavoro**, e quindi l'acquisto di macchinari ed attrezzature utilizzabili per superfici e vestiario, detergenti antibatterici per le superfici, gli interventi di sanificazione forniti da imprese specializzate per l'igiene in possesso dei requisiti tecnico-professionali (D.M. 274/1997);
- b. **l'acquisto di dispositivi di protezione individuale** come mascherine chirurgiche, Ffp2 e Ffp3, guanti, visiere di protezione e occhiali protettivi, tute di protezione, cuffie, camici e calzari che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
- c. **l'acquisto e l'installazione di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui alla lettera b)**, quali termometri, termo scanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
- d. **l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale**, quali barriere e pannelli protettivi, incluse le eventuali spese di installazione;
- e. **l'acquisto di detergenti mani e di disinfettanti.**

I costi sono da considerarsi comprensivi di IVA per coloro che non detraggono l'IVA per legge sulle fatture ricevute, mentre per tutti gli altri casi i costi sono al netto di IVA.

In base al Decreto Cura Italia i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta dovevano essere stabiliti con un decreto attuativo del MISE di concerto con il MEF, ad oggi non pubblicato.

Il Decreto Rilancio stabilisce che il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa, ma sarà l'Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni dalla data di approvazione del nuovo decreto, a fissare le modalità di applicazione del credito riconosciuto.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP.

3. Credito di imposta per adeguamento ambienti di lavoro

Riferimenti:

- Art. 120, Decreto Rilancio, D.L. 34/2020

Per sostenere e favorire l'adozione di misure legate alla necessità di adeguare i processi produttivi e gli ambienti di lavoro, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico indicati nell'allegato 1 del Decreto Rilancio, alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore, è riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di € 80.000.

Il credito d'imposta è riconosciuto in relazione a tutti gli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del Covid-19, 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;
- di investimenti in attività innovative, come quelli necessari a investimenti di carattere innovativo, quali lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa;
- per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, comunque nel limite dei costi sostenuti ed è utilizzabile nell'anno 2021 esclusivamente in compensazione (art.17 D. Lgs. 9.07.1997, n. 241).

Come nel caso del credito d'imposta per la sanificazione, le modalità di fruizione del credito d'imposta per adeguamento ambienti di lavoro saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del D.L. 34/2020.

A decorrere dal 19.05.2020 e fino al 31.12.2021 i soggetti beneficiari di determinati crediti d'imposta possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione, anche parziale, degli stessi ad altri soggetti, inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

La cessione del credito ha ad oggetto crediti d'imposta introdotti per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19, in particolare:

- a) il credito d'imposta per botteghe e negozi (art. 65 D.L. 18/2020);
- b) il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28 D.L. 19.05.2020);
- c) il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120 D.L. 19.05.2020);
- d) il credito d'imposta per sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione (art. 125 D.L. 19.05.2020).

Con provvedimento dell’Agenzia delle Entrate saranno definite le relative modalità attuative della cessione del credito.

In alternativa al credito d’imposta per la sanificazione è possibile usufruire di un’altra agevolazione introdotta dal Decreto Rilancio riguardo l’acquisto di dispositivi volti alla riduzione del rischio da contagio nei luoghi di lavoro. Inoltre, l’art.95 ha previsto **un contributo a fondo perduto** per tutte le imprese, comprese ditte individuali, iscritte al Registro delle Imprese o all’Albo delle imprese artigiane, le imprese agricole iscritte nella sezione speciale del Registro delle Imprese, le imprese agrituristiche e le imprese sociali di cui al D.Lgs. 112/2017, che hanno introdotto nei luoghi di lavoro, successivamente al 17/3/2020:

- attrezzature e dispositivi elettronici per l’isolamento o il distanziamento dei lavoratori;
- dispositivi per la sanificazione dei luoghi di lavoro, sistemi e strumentazione per il controllo degli accessi nei luoghi di lavoro utili a rilevare gli indicatori di un possibile stato di contagio;
- dispositivi ed altri strumenti di protezione individuale.

L’importo massimo concedibile dipende dal numero di dipendenti:

- € 15.000 per le imprese fino a 9 dipendenti;
- € 50.000 per le imprese da 10 a 50 dipendenti;
- € 100.000 per le imprese con più di 50 dipendenti

La concessione del contributo è soggetta ad una procedura automatica e **non può essere cumulata con altre agevolazioni che hanno ad oggetto gli stessi costi, come per esempio il credito d’imposta per la sanificazione.**

Per questa iniziativa è prevista una dotazione finanziaria complessiva di 403 milioni.

4. Credito di imposta per la filiera della stampa/bonus pubblicità

Riferimenti:

- Art. 57-bis D.L. 50/2019, Manovra Correttiva
- D.P.C.M. del 16 maggio 2018, n. 90
- Art. 98 co.1-ter Decreto Cura Italia, D.L. 18/2020, convertito nella legge 27/2020 del 29/04/2020
- Art. 186 del Decreto Rilancio, D.L. 34/2020

Questo bonus non è altro che un ampliamento, limitato all’anno 2020, del bonus pubblicità.

Con le modifiche all’art. 98 D.L. 18/2020 viene posticipata la finestra temporale per la comunicazione di accesso al beneficio, che dovrà avvenire telematicamente dal 1° al 30 settembre 2020 con le medesime modalità.

La base imponibile sarà costituita dall’intero valore degli investimenti pubblicitari effettuati e programmati nel 2020, con una percentuale dell’investimento stabilita nel Cura Italia nella misura unica del 30%.

Alla luce delle novità chiunque avesse già presentato la domanda nelle date di scadenza precedenti potrà ampliare i propri investimenti e “sostituire” l’eventuale comunicazione di accesso al beneficio già presentata nelle nuove date di scadenza.

Le modifiche del Cura Italia fanno venire meno – per il solo anno 2020 – il presupposto dell’incremento minimo dell’1% dell’investimento pubblicitario rispetto all’investimento dell’anno precedente, quale requisito per accedere all’agevolazione.

Rimangono immutate le tipologie di soggetti destinatari e le tipologie degli investimenti pubblicitari, nonché le condizioni per l’agevolazione.

Con l’articolo 186 del Decreto Rilancio è stato incrementato la misura del credito dal 30% al 50% con un tetto massimo di spesa di 60 milioni di euro, lasciando invariati tutti gli altri aspetti del credito inseriti con l’art. 98 del D.L. 18/2020.

5. Erogazioni liberali effettuate da imprese

Riferimenti:

- Art.66 Decreto Cura Italia, DL 18/2020, convertito nella legge 27/2020 del 29/04/2020

- Artt.6 e 27 L.133/1999, Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale

L’art.66, comma 2, del Decreto Cura Italia fornisce chiarimenti in merito agli incentivi fiscali per quanto riguarda le erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate nell’anno 2020 da soggetti titolari di reddito di impresa a sostegno delle misure di contrasto dell’emergenza epidemiologica da Covid-19. L’articolo rimanda alle previsioni dell’art.27 L.133/1999.

Tale norma prevede la completa deducibilità dal reddito delle erogazioni liberali (anche in presenza di una perdita fiscale realizzata nello stesso periodo d’imposta) e la non imponibilità ai fini dell’imposta sulle donazioni. Le donazioni in esame sono interamente deducibili ai fini IRAP nell’esercizio in cui sono state effettuate.

L’importo delle erogazioni in natura è quantificato in base a:

- a. il valore normale del bene oggetto della donazione (art.9 TUIR), qualora sia superiore a €30.000 il donatore deve acquisire una perizia giurata che ne attesti il valore;
- b. il residuo valore fiscale all’atto del trasferimento;
- c. al minore valore tra quello normale e quello determinato per le rimanenze (art.92 TUIR).

In merito al trattamento dell’IVA, le donazioni in natura a sostegno delle misure di contrasto dell’emergenza Covid-19, rientrano nelle previsioni dell’art.6, comma 5, L.133/1999: la cessione gratuita non è gravata da IVA e il donante mantiene il diritto alla detrazione.

Nell'ambito dell'agevolazione delle erogazioni liberali rientrano le donazioni direttamente o per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati ed Enti individuati con decreti dei prefetti delle rispettive province, come stabilito dall'art.27, comma 4, L.133/1999, e in favore di strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private, che sono coinvolte nella gestione dell'emergenza Covid-19 sulla base di specifici atti delle autorità pubbliche e tutti gli Enti elencati dall'art.66 DL. 18/2020 (Stato, Regioni, fondazioni, ecc.).

Si ricorda che l'agevolazione fiscale è fruibile soltanto se le donazioni sono effettuate tramite **mezzi di pagamento tracciabili come bonifico**, bollettino postale, bancomat o carta di credito, assegno.

Bonus ed agevolazioni per le persone fisiche

1. *Erogazioni liberali da Covid-19 persone fisiche e enti non commerciali*

Riferimenti:

- Art.66, Decreto Cura Italia, DL 18/2020, convertito nella legge 27/2020 del 29/04/2020

Ai fini dell'imposta sul reddito, è riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda pari al 30%, per un importo non superiore a € 30.000:

- a. **per le erogazioni liberali effettuate nell'anno 2020**, in denaro o in natura da persone fisiche e enti non commerciali in favore di Stato, Regioni, Enti territoriali locali, di enti o istituzioni pubbliche, di Fondazione e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica COVID-19.

Donazioni in denaro

I contribuenti dovranno effettuare il pagamento mediante:

- versamento bancario o postale;
- carte di debito, credito, prepagate;
- assegni bancari e circolari.

Non sono agevolabili quei trasferimenti realizzate con il pagamento in contanti.

Cosa conservare:

- ricevuta del versamento bancario o postale;
- estratto conto nel caso in cui il pagamento avvenga mediante carte elettroniche;
- matrice assegno bancario o circolare.

Donazioni in natura

La dichiarazione del donatore deve risultare da atto scritto contenente la dichiarazione del donatore in merito alla descrizione analitica del bene donato con l'indicazione del relativo valore, nonché la dichiarazione del soggetto destinatario contenente l'impegno a utilizzare direttamente il bene per il perseguimento delle finalità per il quale è stato donato.

L'importo è quantificato in base al:

- valore normale del bene oggetto di donazione (art. 9 TUIR). Qualora il valore del bene sia superiore a € 30.000, ovvero nel caso in cui non sia possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi, il donatore deve acquisire una perizia giurata che ne attesti il valore (di data non antecedente a 90 giorni il trasferimento del bene) e consegnare una copia al destinatario della donazione;
- residuo valore fiscale all'atto del trasferimento, nel caso di bene strumentale;
- minore valore tra quello normale e quello determinato per le rimanenze (art.92 TUIR), se l'erogazione riguarda beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 85 c.1 lett. a) e b) TUIR).

b. per le erogazioni di somme in denaro in favore della Protezione Civile effettuate su appositi conti correnti bancari dedicati in via esclusiva alla raccolta ed utilizzo delle donazioni liberali di somme finalizzate a far fronte all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Il Dipartimento della Protezione Civile è stato autorizzato ad accettare erogazioni liberali, anche in denaro, su appositi conti correnti. La detrazione non spetta nel caso l'erogazione venga effettuata tramite contanti.

È possibile fruire della detrazione anche qualora si tratti di donazioni "indirette", ovvero effettuate tramite collettori intermediari e/o piattaforme di *crowdfunding*, purché i contribuenti siano in possesso non solo della ricevuta di versamento, ma anche della specifica ricevuta da parte del Dipartimenti di Protezione Civile, dalla quale emerga che la donazione è stata versata nei conti correnti della Protezione Civile.

Cosa conservare:

- ricevuta del versamento bancario o postale;
- estratto conto nel caso in cui il pagamento avvenga mediante carte elettroniche;
- attestazione rilasciata dal collettore, dal gestore della piattaforma o dagli enti di cui al DPCM 20.06.200 (eventuale).

2. Premio lavoratori dipendenti

Riferimenti:

- Art.63, Decreto Cura Italia, DL 18/2020, convertito nella legge 27/2020 del 29/04/2020

La misura, prevista dal Decreto Cura Italia, riconosce un bonus a tutti i lavoratori dipendenti, sia del settore pubblico che privato, con contratto full time o part-time.

Il reddito complessivo da lavoro dipendente dell'anno precedente non deve essere superiore a € 40.000. Ai fini della verifica del rispetto di tale limite di reddito si deve considerare esclusivamente il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione IRPEF.

Il premio per il mese di Marzo 2020 è pari a € 100 da rapportare al numero dei giorni di lavoro svolti nella propria sede e non concorre alla formazione del reddito. Il premio è riconosciuto anche a coloro che hanno prestato la loro attività lavorativa in trasferta presso clienti o sedi secondarie;

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare 8/E del 03/04/2020, par. 4.1, ha chiarito che ai fini del calcolo complessivo dei giorni rilevanti per la determinazione dell'importo del bonus spettante rileva il rapporto fra ore lavorate nel mese e le ore lavorabili previste contrattualmente. Con la Ris.18/E lo stesso Ufficio ha chiarito che in alternativa al predetto criterio può essere utilizzato anche il rapporto fra i giorni di presenza in sede effettivamente lavorati nel mese di marzo e quelli lavorabili come previsto dal contratto di lavoro stipulato.

I sostituti d'imposta riconoscono il bonus in via automatica a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile 2020 e comunque entro il termine di conguaglio di fine anno. Al fine di consentire ai sostituti d'imposta di recuperare in compensazione orizzontale l'incentivo erogato sono stati istituiti il codice tributo 1699 da utilizzare per modelli F24 e il codice tributo 169E per Modelli F24EP ("Enti Pubblici"); la compensazione può avvenire utilizzando esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.