

**Emergenza epidemiologica
da Coronavirus - Altre misure
di carattere fiscale**

1 PREMESSA

Con il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), pubblicato sulla *G.U.* 17.3.2020 n. 70 ed entrato in vigore il giorno stesso, sono state disposte misure urgenti per imprese, lavoratori e famiglie a causa dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus (COVID-19).

Di seguito vengono analizzate le altre misure di carattere fiscale contenute nel DL 18/2020, diverse dalle disposizioni riguardanti la sospensione dei versamenti, degli altri adempimenti fiscali e delle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso da parte degli enti impositori, oggetto di precedenti circolari.

2 PREMIO AI DIPENDENTI CHE LAVORANO IN SEDE NEL MESE DI MARZO 2020

Con l'art. 63 del DL 18/2020 è previsto il riconoscimento di un premio di 100,00 euro ai lavoratori dipendenti, privati e pubblici, che hanno continuato a lavorare presso la propria sede di lavoro nel mese di marzo 2020 nonostante l'emergenza Coronavirus.

Nello specifico, il premio:

- spetta ai titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 co. 1 del TUIR, con un reddito da lavoro dipendente 2019 non superiore a 40.000,00 euro;
- è riconosciuto relativamente al mese di marzo 2020 in misura pari a 100,00 euro, da rapportare al numero di giorni di lavoro effettivamente svolti nella propria sede di lavoro nel predetto mese;
- non concorre alla formazione del reddito del beneficiario;
- è riconosciuto dal sostituto d'imposta in via automatica, a partire dalla retribuzione corrisposta possibilmente nel mese di aprile 2020 o, comunque, entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.

Recupero del premio erogato

I sostituti d'imposta recuperano l'incentivo erogato ai dipendenti mediante compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (analogamente quindi al c.d. "bonus Renzi").

3 CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO

Per incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, l'art. 64 del DL 18/2020 prevede per il 2020 un credito d'imposta:

- a favore degli esercenti attività d'impresa, arte o professione;
- nella misura del 50% delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro fino ad un importo massimo di 20.000,00 euro.

Il credito d'imposta è comunque riconosciuto nel limite complessivo di 50 milioni di euro per l'anno 2020.

Provvedimento attuativo

Le disposizioni attuative dell'agevolazione saranno definite con un successivo decreto interministeriale.

4 CREDITO D'IMPOSTA PER LA LOCAZIONE DI BOTTEGHE E NEGOZI

Con l'art. 65 del DL 18/2020 viene riconosciuto un credito d'imposta:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa (esclusi quindi gli esercenti arti e professioni);

- nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020;
- limitatamente agli immobili rientranti nella categoria catastale C/1, vale a dire "botteghe e negozi".

Esclusioni

L'agevolazione non riguarda le attività "essenziali" di cui agli Allegati 1 e 2 del DPCM 11.3.2020 (es. farmacie, supermercati, edicole, ecc.).

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

A tali fini, la ris. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 13:

- ha istituito l'apposito codice tributo "6914", utilizzabile dal 25.3.2020;
- ha stabilito che il modello F24 contenente tale compensazione deve essere presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dalla stessa Agenzia.

In sede di compilazione del modello F24:

- il suddetto codice tributo deve essere esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati";
- nel campo "anno di riferimento" deve essere indicato l'anno per il quale è riconosciuto il credito d'imposta ("2020").

5 CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI PUBBLICITARI

Con l'art. 98 co. 1 del DL 18/2020 viene previsto un regime straordinario per il *bonus* investimenti pubblicitari disciplinato dall'art. 57-bis del DL 50/2017.

Per il 2020, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 30% del valore complessivo degli investimenti effettuati (non quindi nella misura del 75% degli investimenti incrementali).

Comunicazione per l'accesso al credito

La comunicazione per l'accesso al credito d'imposta 2020 deve essere presentata dall'1.9.2020 al 30.9.2020.

Restano valide le comunicazioni presentate dall'1.3.2020 al 31.3.2020 in base alla disciplina ordinaria.

6 CREDITO D'IMPOSTA PER LE EDICOLE

In relazione al credito d'imposta per le edicole (art. 1 co. 806 della L. 145/2018), con l'art. 98 co. 2 del DL 18/2020 viene previsto, per l'anno 2020, un incremento da 2.000,00 a 4.000,00 euro dell'importo massimo del credito d'imposta fruibile da ciascun beneficiario.

Inoltre, il credito d'imposta:

- è esteso alle imprese di distribuzione della stampa che riforniscono giornali quotidiani e/o periodici a rivendite situate nei Comuni con una popolazione inferiore a 5.000 abitanti e nei Comuni con un solo punto vendita;
- può essere parametrato anche agli importi spesi per i servizi di fornitura di energia elettrica, i servizi telefonici e di collegamento a Internet, nonché per i servizi di consegna a domicilio delle copie di giornali.

7 TRASFORMAZIONE DELLE PERDITE FISCALI E DELLE ECCEDENZE ACE IN CREDITI D'IMPOSTA

Con l'art. 55 del DL 18/2020 è stata prevista la possibilità di trasformare in crediti d'imposta le perdite fiscali e le eccedenze ACE non ancora utilizzate dalle società.

Il beneficio compete alle società che cedono, entro il 31.12.2020, crediti vantati verso soggetti inadempienti (si ha inadempimento se il mancato pagamento si protrae per oltre 90 giorni dalla scadenza).

Il credito d'imposta è calcolato moltiplicando il 20% del valore nominale del credito per l'aliquota d'imposta: in presenza, ad esempio, di un credito ceduto del valore nominale di 10 milioni di euro, il credito d'imposta è pari a $10 \text{ milioni} \times 20\% \times 24\%$ (aliquota IRES) = 480.000,00 euro.

Dalla data della cessione del credito le perdite e le eccedenze ACE corrispondenti non sono più utilizzabili.

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzato in compensazione nel modello F24, senza limiti di importo.

8 AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE EROGAZIONI LIBERALI

L'art. 66 del DL 18/2020 prevede agevolazioni fiscali per le erogazioni liberali effettuate nell'anno 2020 per finanziare gli interventi di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, con un regime distinto a seconda che le erogazioni siano effettuate da soggetti non imprenditori, ovvero imprenditori.

8.1 PERSONE FISICHE ED ENTI NON COMMERCIALI

Per le persone fisiche e gli enti non commerciali spetta una detrazione dall'imposta lorda (IRPEF o IRES), nella misura del 30%, per:

- le erogazioni liberali in denaro e in natura;
- effettuate nell'anno 2020;
- in favore:
 - dello Stato;
 - delle Regioni;
 - degli enti locali territoriali;
 - di enti o istituzioni pubbliche;
 - di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

La detrazione non può superare i 30.000,00 euro.

8.2 SOGGETTI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA

Sono deducibili dal reddito d'impresa in misura piena le erogazioni liberali, in denaro e in natura, effettuate nel 2020 da parte delle imprese a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19 (le stesse non sono considerate destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 27 della L. 133/99).

Deducibilità ai fini dell'IRAP

Ai fini dell'IRAP tali erogazioni sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate.

Soggetti beneficiari

Possono beneficiare della nuova deduzione dal reddito d'impresa i "soggetti titolari di reddito d'impresa". Dovrebbero poter beneficiare della deduzione, quindi:

- gli imprenditori individuali;
- le società di persone commerciali (snc e sas);
- le società di capitali (spa, sapa e srl);
- gli enti commerciali;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

8.3 VALORIZZAZIONE DELLE EROGAZIONI IN NATURA

Sia ai fini della detrazione dall'imposta lorda che della deduzione dal reddito d'impresa, la valorizzazione delle erogazioni in natura avviene in base agli artt. 3 e 4 del DM 28.11.2019.

Pertanto, le erogazioni liberali in natura sono valorizzate in base:

- al valore normale del bene ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Il donatore deve acquisire una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, "*recante data non antecedente a 90 giorni il trasferimento del bene*", se:
 - il valore normale della cessione, singolarmente considerata, è superiore a 30.000,00 euro;
 - per la natura dei beni, non è possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi;
- al residuo valore fiscale all'atto del trasferimento quando l'erogazione ha ad oggetto un bene strumentale;
- al minore tra il valore normale determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR e quello assunto ai fini della valorizzazione delle rimanenze ai sensi dell'art. 92 del TUIR, se l'erogazione ha per oggetto:
 - beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (c.d. "beni merce") di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) del TUIR;
 - materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85 co. 1 lett. b) del TUIR).

Documentazione

L'erogazione liberale in natura dovrebbe risultare da un atto scritto contenente una dichiarazione:

- del donatore, contenente la descrizione analitica dei beni donati e i relativi valori;
- del destinatario dell'erogazione, riguardante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

In caso di redazione della perizia giurata di stima, il donatore deve consegnarne copia al soggetto destinatario dell'erogazione.

8.4 ESENZIONE DALL'IMPOSTA SULLE DONAZIONI

Le erogazioni liberali (in denaro o in natura) operate in ragione dell'emergenza Coronavirus rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni, in quanto liberalità, ma godono:

- dell'esenzione generale prevista dall'art. 1 co. 4 del DLgs. 346/90 per le donazioni di modico valore (art. 783 c.c.), ove si tratti di donazioni rientranti in questa categoria;
- delle esenzioni contemplate dall'art. 3 del DLgs. 346/90, che esclude l'applicazione dell'imposta di donazione per i trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni e per quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità;
- nonché dell'esenzione specifica richiamata dall'art. 66 co. 2 del DL 18/2020 (rinviando all'art. 27 co. 3 della L. 13.5.99 n. 133), che esenta dall'imposta di donazione le "*erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa*".

In pratica, ai vantaggi ai fini delle imposte dirette sopra illustrati corrisponde anche l'esenzione dall'imposta di donazione.

9 RINVIO DI TERMINI PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

L'art. 35 del DL 18/2020 differisce al 31.10.2020:

- il termine per effettuare gli adeguamenti statutari necessari ai fini della prossima iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS);
- il termine per l'approvazione dei bilanci per alcune tipologie di enti.

Adeguamenti statutari

È posticipato dal 30.6.2020 al 31.10.2020 il termine per adeguare gli statuti alle disposizioni del DLgs. 117/2017 (codice del Terzo settore) e del DLgs. 112/2017 (riforma dell'impresa sociale) con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria in favore di:

- enti che intendono acquisire la qualifica di ente del Terzo settore;
- imprese sociali già costituite alla data del 20.7.2017.

Rinvio dei termini di approvazione dei bilanci

I bilanci di alcune tipologie di enti, i cui termini di approvazione ricadono all'interno del periodo emergenziale (ossia, entro il 31.7.2020), possono essere approvati entro il 31.10.2020, anche in deroga alle previsioni di legge, regolamento o statuto.

Il differimento opera in favore di:

- ONLUS iscritte negli appositi registri;
- organizzazioni di volontariato (ODV) iscritte nei registri regionali e delle Province autonome;
- associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionale, regionali e delle Province autonome.