

**Alberto Sodini**

Dottore Commercialista

Revisore Legale

CTU del Tribunale Civile di Roma

**Roma, 19 giugno 2020**

**Circolare informativa: Crediti d'imposta previsti dal DL 34/2020 (c.d. "Decreto Rilancio") e dal DL 23/2020 convertito (c.d. "Decreto Liquidità").**

## **1 Premessa**

Il DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio") ha previsto alcune disposizioni in materia di crediti d'imposta, tra queste si riportano le seguenti:

- il credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo;
- il credito d'imposta per l'adeguamento dei pubblici esercizi;
- il nuovo credito d'imposta per la sanificazione dei luoghi di lavoro;
- alcune misure per il rafforzamento patrimoniale delle imprese;
- l'incremento della misura del credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari 2020;
- il potenziamento del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo nel Mezzogiorno;
- il *bonus* vacanze, recuperabile sotto forma di credito d'imposta dal fornitore dei servizi turistico-ricettivi.

In sede di conversione del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. "Decreto Liquidità") nella L. 5.6.2020 n. 40 è stata inoltre prevista l'applicabilità del credito d'imposta per le fiere internazionali anche in caso di annullamento di tali eventi.

## **2 Credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo**

L'art. 28 del DL 34/2020 prevede il riconoscimento di un credito d'imposta parametrato ai canoni di locazioni degli immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività.

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 6.6.2020 n. 14, ha fornito chiarimenti sul credito d'imposta in esame, mentre con la ris. 6.6.2020 n. 32, ha istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, tramite il modello F24.

### **2.1 Soggetti beneficiari**

L'agevolazione spetta:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa;
- agli esercenti arte o professione;

- agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Nella circ. 14/2020, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- possono beneficiare dell'agevolazione anche i soggetti in regime forfetario e le imprese agricole (anche ove determinino per regime naturale il reddito su base catastale);
- non hanno diritto al *bonus* coloro che svolgono attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo redditi diversi;
- possono beneficiare del *bonus* gli enti non commerciali, non solo con riferimento agli immobili destinati all'attività istituzionale, ma anche nell'ipotesi in cui l'ente svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente.

### 2.2 Condizioni

Il contributo spetta a condizione che:

- i ricavi/compensi 2019 non siano superiori a 5 milioni di euro (tale limite non si applica alle strutture alberghiere con codice ATECO 55 e alle strutture agrituristiche);
- i locatari esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

La soglia dei ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito.

Ai fini della verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi, la circ. Agenzia delle Entrate 14/2020 (§ 4) rimanda ai chiarimenti contenuti nella precedente circ. 9/2020 (§ 2.2.5). In particolare, viene precisato che il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo, aprile e maggio del 2019 e del 2020, da confrontare al fine di verificare la riduzione percentuale prevista dalla norma, va eseguito prendendo a riferimento le operazioni effettuate nei mesi di marzo, aprile e maggio fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020), aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020) e maggio 2019 (rispetto a maggio del 2020), cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.

Posto che il calo del fatturato o dei corrispettivi deve essere verificato mese per mese, può accadere che il credito d'imposta spetti solo per uno dei mesi previsti.

### 2.3 Ambito oggettivo

L'ambito oggettivo è circoscritto sia punto di vista del tipo di contratto che dal punto di vista del tipo di immobili che ne sono oggetto.

Per quanto concerne il tipo di contratto, la norma fa riferimento ai contratti di:

- locazione di immobili (ma non è presente il riferimento espresso alla sublocazione);
- *leasing* di immobili (secondo la circ. Agenzia delle Entrate 14/2020, sarebbe ammesso solo il *leasing* operativo e non quello finanziario);
- concessione di immobili;
- servizi a prestazioni complesse comprensivi di almeno un immobile (ad es. contratti di *coworking*, cfr. circ. Agenzia delle Entrate 14/2020);
- affitto d'azienda comprensivo di almeno un immobile.

Per quanto concerne l'oggetto del contratto, deve trattarsi di:

- immobili (anche terreni) 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;

- immobili destinati all'attività istituzionale degli enti non commerciali.

Con riferimento agli immobili oggetto del contratto, la circ. Agenzia delle Entrate 14/2020 (§ 3) ha chiarito che il credito si applica indipendentemente dalla categoria catastale, purché si tratti di immobili locati destinati allo svolgimento effettivo di attività industriale, commerciale, artigianale, agricola o di interesse turistico.

L'applicazione del credito anche ad immobili catastalmente classificati come abitativi consente di includere nel *bonus* (ferme restanti le altre condizioni):

- il settore dei *bed&breakfast*, nonché degli affittacamere;
- gli immobili adibiti ad uso promiscuo dai professionisti, per i quali il *bonus* compete solo sul 50% del canone (circ. 14/2020, § 3).

### 2.4 Ambito temporale

Dal punto di vista temporale, il credito d'imposta riguarda i mesi di marzo, aprile e maggio 2020 (aprile, maggio e giugno 2020 per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale).

L'agevolazione è utilizzabile "*successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni*". Ai fini della fruizione dell'agevolazione è quindi necessario che il canone sia stato effettivamente pagato.

Come illustrato dalla circ. Agenzia delle Entrate 14/2020, il credito può spettare anche:

- ove il canone dei mesi in questione sia stato pagato anticipatamente, calcolando la quota di canone corrispondente ai mesi di competenza del credito;
- ove il canone sia corrisposto in ritardo, purché effettivamente pagato;
- ove il canone sia stato corrisposto in misura ridotta.

### 2.5 Misura del credito d'imposta

Il credito d'imposta è pari al:

- 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, *leasing* o 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 o anche all'esercizio dell'attività istituzionale per gli enti non commerciali;
- 30% in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile ad uso non abitativo destinato all'attività.

### 2.6 Modalità di utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- utilizzato in compensazione nel modello F24 (con il codice tributo "6920"), da presentare esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, successivamente all'avvenuto pagamento del canone;
- ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito (o altri intermediari finanziari) o il locatore stesso.

Le modalità di esercizio della cessione del credito saranno definite con un apposito provvedimento attuativo, ma la circ. Agenzia delle Entrate 14/2020 (§ 5) ha chiarito che, in caso di cessione del credito al locatore, è possibile pagare al locatore solo la differenza tra canone dovuto e credito d'imposta.

Ad esempio, ipotizzando un canone pari a 1.000,00 euro, cui corrisponde un credito d'imposta di 600,00 euro (60% del canone), in caso di cessione del credito al locatore sarebbe possibile pagare soltanto 400,00 euro al locatore a titolo di canone.

### 2.7 Irrilevanza fiscale dell'agevolazione

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

### 2.8 Divieto di cumulo

Il credito d'imposta non è cumulabile con il credito d'imposta per botteghe e negozi (art. 65 del DL 18/2020 convertito) in relazione alle medesime spese sostenute.

Le imprese o gli esercenti arti e professioni che non hanno fruito del credito d'imposta per botteghe e negozi in relazione al mese di marzo 2020 (ad esempio per mancato pagamento del canone o per assenza dei requisiti richiesti) possono fruire del credito d'imposta di cui all'art. 28 del DL 34/2020 in presenza dei requisiti previsti (circ. Agenzia delle Entrate 14/2020, § 8).

## 3 Credito d'imposta per l'adeguamento di pubblici esercizi

L'art. 120 del DL 34/2020 riconosce un credito d'imposta per gli interventi legati all'adeguamento degli ambienti di lavoro per la riapertura dei pubblici esercizi.

### 3.1 Soggetti beneficiari

L'agevolazione spetta:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico (es. bar, ristoranti, alberghi, teatri, cinema e musei);
- nonché alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati.

### 3.2 Ambito oggettivo

Il credito d'imposta è riconosciuto in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, compresi quelli edilizi (es. rifacimento spogliatoi e mense).

L'agevolazione spetta altresì in relazione agli investimenti necessari 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.

### 3.3 Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta, nei limiti delle risorse stanziato, è riconosciuto:

- in misura pari al 60% delle suddette spese sostenute nel 2020;
- per un massimo di 80.000,00 euro.

### 3.4 Modalità di utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato nell'anno 2021 esclusivamente in compensazione mediante il modello F24;
- ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari.

### 3.5 Cumulabilità con altre agevolazioni

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, comunque nel limite dei costi sostenuti.

## 4 Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione

L'art. 125 del DL 34/2020 ridefinisce la disciplina del credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro, abrogando le precedenti disposizioni (artt. 64 del DL 18/2020 convertito e 30 del DL 23/2020).

### *Disposizioni attuative*

I criteri, le modalità di applicazione e di fruizione dell'agevolazione, anche ai fini del rispetto del limite di spesa, saranno definite con un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate di prossima emanazione.

### 4.1 Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione:

- i soggetti esercenti attività d'impresa;
- gli esercenti arti e professioni;
- gli enti non commerciali.

### 4.2 Ambito oggettivo

Sono agevolabili le spese sostenute nell'anno 2020 relative:

- alla sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;
- all'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali, ad esempio, mascherine (chirurgiche, FFP2 e FFP3), guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
- all'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- all'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di protezione individuale, quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione;
- all'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

### 4.3 Misura del credito d'imposta

Il credito d'imposta, nei limiti delle risorse stanziato, è riconosciuto:

- nella misura del 60% delle suddette spese sostenute nel 2020;
- fino ad un massimo di 60.000,00 euro per ciascun beneficiario.

### 4.4 Modalità di utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato direttamente, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese o in compensazione nel modello F24;

- ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari.

### 4.5 Irrilevanza fiscale dell'agevolazione

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

## 5 Agevolazioni per la capitalizzazione delle società

Con l'art. 26 del DL 34/2020 vengono previste agevolazioni per le società di capitali i cui ricavi del 2019 sono compresi tra 5 e 50 milioni di euro, le quali abbiano subito una riduzione dei ricavi di oltre il 33% nel periodo tra l'1.3.2020 e il 30.4.2020 rispetto agli stessi due mesi del 2019 a causa dell'emergenza epidemiologica COVID-19.

Se, entro il 31.12.2020, viene effettuato un aumento di capitale a favore di tali società:

- ai soci che effettuano il versamento compete un credito d'imposta del 20%, utilizzabile in compensazione dal 2021;
- alla società compete un credito d'imposta, anch'esso utilizzabile dal 2021, parametrato alle perdite che la società realizza nel 2020 e all'ammontare dell'aumento di capitale effettuato.

L'ammontare massimo dell'aumento di capitale agevolabile è pari a 2 milioni di euro (a cui corrisponde, in capo al socio, un credito d'imposta massimo di 400.000,00 euro).

L'agevolazione è però subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

## 6 Ulteriori modifiche al credito d'imposta per investimenti pubblicitari

L'art. 186 del DL 34/2020 incrementa dal 30% al 50% la misura del credito d'imposta per investimenti pubblicitari effettuati nel 2020.

Pertanto, limitatamente al 2020, il credito d'imposta è concesso nella misura del 50% del valore complessivo degli investimenti effettuati (non incrementali), nel rispetto del tetto massimo di spesa.

Viene inoltre confermato il nuovo periodo per la presentazione della comunicazione per l'accesso al credito d'imposta già previsto dal DL 18/2020, vale a dire dall'1.9.2020 al 30.9.2020.

## 7 Potenziamento del credito d'imposta ricerca e sviluppo per il mezzogiorno

Ai sensi dell'art. 244 del DL 34/2020, al fine di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo delle imprese operanti nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, la misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1 co. 200 della L. 160/2019, inclusi i progetti di ricerca e sviluppo in materia di COVID-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette Regioni, è aumentata dal 12% al:

- 25%, per le grandi imprese;
- 35%, per le medie imprese;
- 45%, per le piccole imprese.

### 8 Bonus vacanze

L'art. 176 del DL 34/2020 riconosce, per il 2020, un credito alle famiglie per le vacanze.

Con un provvedimento di prossima emanazione saranno definite le modalità attuative dell'agevolazione.

#### 8.1 Soggetti beneficiari

L'agevolazione spetta ai nuclei familiari con ISEE non superiore a 40.000,00 euro.

#### 8.2 Oggetto dell'agevolazione

Il credito è utilizzabile:

- dall'1.7.2020 al 31.12.2020;
- per il pagamento di servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive, nonché dagli agriturismi e dai *bed&breakfast* in possesso dei titoli prescritti dalla normativa nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva.

#### 8.3 Misura e utilizzo dell'agevolazione

Il credito, utilizzabile da un solo componente per ciascun nucleo familiare, è pari a:

- 500,00 euro massimo per ogni nucleo familiare;
- 300,00 euro per i nuclei familiari composti da due persone;
- 150,00 euro per quelli composti da una sola persona.

Il credito viene utilizzato all'80% come sconto sul corrispettivo e al 20% come detrazione IRPEF.

#### 8.4 recupero da parte del fornitore dei servizi

Il fornitore recupera lo sconto riconosciuto sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24, con facoltà di cessione a terzi.

### 9 Credito d'imposta per l'annullamento di fiere internazionali

L'art. 12-*bis* del DL 23/2020, introdotto in sede di conversione in legge, ha previsto che il credito d'imposta per la partecipazione delle PMI a fiere internazionali, di cui all'art. 49 del DL 34/2019 (c.d. DL "Crescita"), sia riconosciuto, per il 2020, anche per le spese derivanti da fiere che sono state annullate a causa dell'emergenza da COVID-19.

#### 9.1 Soggetti beneficiari

L'agevolazione spetta alle PMI esistenti alla data dell'1.1.2019.

#### 9.2 Ambito oggettivo

Il credito d'imposta è riconosciuto per le spese di partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono in Italia o all'estero, relativamente alle spese per:

- l'affitto degli spazi espositivi;
- l'allestimento dei medesimi spazi;
- le attività pubblicitarie, di promozione e di comunicazione, connesse alla partecipazione.

Per effetto della disposizione introdotta in sede di conversione in legge del DL 23/2020, viene ora previsto che il credito d'imposta spetti, per l'anno 2020, anche per le spese sostenute dalle imprese per la partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali all'estero che siano state disdette in ragione dell'emergenza legata alla situazione epidemiologica in atto.

### 9.3 Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 30% delle spese agevolabili fino a un massimo di 60.000,00 euro, nel rispetto degli stanziamenti previsti.

L'agevolazione spetta comunque nei limiti del regime degli aiuti "*de minimis*".

### 9.4 Disposizioni attuative

Le disposizioni attuative dell'agevolazione saranno definite da un apposito decreto ministeriale, con cui saranno stabilite, in particolare:

- le tipologie di spese ammesse al beneficio (nell'ambito di quelle sopra elencate);
- le procedure per l'ammissione al beneficio, che avviene secondo l'ordine cronologico di presentazione delle domande, nel rispetto delle risorse previste;
- l'elenco delle manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono in Italia o all'estero per cui è ammesso il credito d'imposta;
- le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta.

\* \* \*

Ritenendo di aver fatto cosa gradita, si resta a disposizione per eventuali chiarimenti.

Con i migliori saluti.

Studio Tributario Sodini