



Milano, 26 ottobre 2020

CIRCOLARE N° 20/2020

Oggetto: Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 recante *“Misure in materia di lavoro, di salute, di scuola, di autonomie locali, di sostegno e rilancio dell'economia, nonché misure finanziarie, fiscali e di sostegno a diversi settori in connessione all'emergenza epidemiologica da COVID-19;”*

Premessa

È stato pubblicato sul Supplemento Ordinario n. 30 alla Gazzetta Ufficiale n. 203 il Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 recante *“Misure in materia di lavoro, di salute, di scuola, di autonomie locali, di sostegno e rilancio dell'economia, nonché misure finanziarie, fiscali e di sostegno a diversi settori in connessione all'emergenza epidemiologica da COVID-19;”* (il c.d. **“Decreto Agosto”**) che prevede misure dirette a fronteggiare le conseguenze economiche e sociali dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Tale decreto è stato convertito, con modificazioni, in legge (n. 126) il 13 ottobre 2020.

La presente circolare informativa fornisce una prima analisi delle principali disposizioni in materia fiscale e di sostegno alle imprese e all'economia.

1. Contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nei centri storici

L'articolo 59 del Decreto Agosto riconosce un contributo a fondo perduto ai 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 che abbiano registrato presenze turistiche di cittadini residenti in paesi esteri:

- per i comuni capoluogo di provincia, in numero almeno tre volte superiore a quello dei residenti negli stessi comuni;
- per i comuni capoluogo di città metropolitana, in numero pari o superiore a quello dei residenti negli stessi comuni.

Il contributo spetta a condizione che l'ammontare del **fatturato e dei corrispettivi riferito al mese di giugno 2020**, degli esercizi sopra descritti, realizzati nelle zone A dei comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana, **sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi realizzati nel corrispondente mese del 2019.**

L'ammontare del contributo è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi riferito al mese di giugno 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del corrispondente mese del 2019 nelle seguenti misure:

- **15%** per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame;
- **10%** per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a un milione di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame;
- **5%** per i soggetti con ricavi o compensi superiori a un milione di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame.

Inoltre, l'ammontare del contributo a fondo perduto è riconosciuto, comunque, in misura non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Gli importi minimi poco sopra citati sono altresì riconosciuti ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° luglio 2019 nelle zone A dei comuni a cui la norma fa riferimento.

In ogni caso, l'ammontare del contributo a fondo perduto non può essere superiore a 150.000 euro.

È infine importante far presente che il contributo in questione non è cumulabile con il contributo di cui all'articolo 58 per le attività della ristorazione, le quali possono presentare richiesta per uno solo dei due contributi.

2. Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020

L'articolo 110 del Decreto Agosto ha riaperto i termini per rivalutare i beni d'impresa apportando delle modifiche rispetto alla medesima disposizione contenuta nella Legge di bilancio 2020 (articolo 1, commi da 696 a 704, L. 160/2019).

L'articolo 110 prevede, a favore delle società di capitali e agli enti commerciali che non adottano i principi contabili internazionali, la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

2.1 Profilo soggettivo

Dal punto di vista strettamente soggettivo, possono effettuare la rivalutazione i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), Tuir, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio di esercizio.

Inoltre, per effetto del richiamo all'articolo 15 della Legge 342/2000 si estende il campo di applicazione anche alle società in nome collettivo, le società in accomandita semplice, le imprese individuali e gli enti non commerciali, a condizione che siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

Sono altresì ammesse le società e gli enti non residenti, compresi i trust, nonché persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

2.2 Profilo oggettivo

Sotto il profilo oggettivo possono essere rivalutati i beni, materiali (con esclusione dei beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) e immateriali, che costituiscono immobilizzazioni, nonché le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 cod. civ. costituenti immobilizzazioni.

Tali beni possono essere oggetto di rivalutazione a condizione che:

- figurino nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 (bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 per i soggetti solari);
- vengano rivalutati nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (bilancio chiuso al 31 dicembre 2020 per i soggetti solari).

A differenza di quanto previsto dalle precedenti leggi di rivalutazione, l'operazione può essere effettuata distintamente per ciascun bene, senza quindi il vincolo delle categorie omogenee.

Un'altra novità rispetto alle precedenti norme di rivalutazione riguarda la possibilità di poter effettuare alternativamente:

- **effettuare la rivalutazione ai soli fini civilistici**, senza assolvimento di imposte sostitutive;
- **effettuare la rivalutazione con efficacia sia civilistica che fiscale**, versando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali pari al 3% della differenza tra il valore rivalutato e il valore "storico", sia con riferimento ai beni ammortizzabili sia con riferimento ai beni non ammortizzabili.

Il risparmio, rispetto alla disciplina prevista nella Legge di bilancio 2020, è evidente, considerato che l'aliquota prevista per i beni ammortizzabili era del 12% mentre per i beni non ammortizzabili era del 10%.

Il saldo attivo derivante dalla rivalutazione dovrà essere imputato a capitale o destinato in apposita riserva speciale. Ai fini fiscali questa riserva sarà considerata in sospensione d'imposta finché resterà iscritta in bilancio: in base all'articolo 13 comma 3 della Legge 342/2000 concorrerà invece a formare il reddito imponibile in capo sia alla società che ai soci, nel caso in cui questa venga distribuita.

In caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di assegnazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, al consumo personale (o familiare) dell'imprenditore dei beni rivalutati, avvenuto in una data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello in cui è avvenuta la rivalutazione, ai fini del calcolo delle plusvalenze o delle minusvalenze il bene dovrà essere considerato al costo che aveva prima della rivalutazione.

2.3 L'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione

Il DL Agosto prevede espressamente anche la possibilità di "affrancare", in tutto o in parte, il saldo attivo risultante dalla rivalutazione attraverso l'applicazione, in capo alla società, di una imposta sostitutiva delle imposte sui Redditi dell'Irap e di eventuali addizionali in misura del 10%.

Dopo essere stato affrancato, il saldo attivo di rivalutazione si trasformerà in una riserva di utili e diventerà liberamente distribuibile ai soci: la distribuzione non sarà più tassata in capo alla società, ma solo in capo ai soci secondo le norme previste per la tassazione dei dividendi.

2.4 Il versamento delle imposte sostitutive

Entrambe le imposte sostitutive previste dal DL agosto, quella per la rivalutazione e quella per l'eventuale affrancamento, saranno versate in un massimo di tre rate di pari importo, di cui:

- la prima scadenza sarà il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui Redditi relative al periodo di imposta nel quale è avvenuta la rivalutazione;
- le successive due entro il termine previsto per il saldo delle imposte sui Redditi dei successivi due esercizi.

L'imposta sostitutiva sarà compensabile in F24.

3. Sospensione degli ammortamenti 2020

L'art. 60, comma 7-bis del DL 104/2020, stabilisce che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio 2020 (per i soggetti solari) possono, anche in deroga all'art. 2426, primo comma, n. 2) c.c., "*non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato*".

Il valore di iscrizione delle immobilizzazioni materiali e immateriali rimarrebbe quindi quello risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato.

Nell'ipotesi di esercizio di tale facoltà, la quota di ammortamento non imputata nel bilancio 2020 lo sarà nel conto economico relativo all'esercizio successivo (i.e. 2021) facendo slittare in tal modo tutte le quote di ammortamento successive; il risultato finale

di tale sospensione è quindi l'allungamento di un anno del piano di ammortamento originario.

La scelta di sospendere le quote di ammortamento per l'anno 2020 comporta per le imprese alcuni adempimenti quali:

- la destinazione di una riserva indisponibile;
- l'indicazione in nota integrativa.

3.1 Iscrizione riserva indisponibile

Le imprese che si avvalgono della sospensione devono destinare a una riserva indisponibile di patrimonio netto gli utili di ammontare pari alla quota di ammortamento non effettuata.

Qualora il risultato dell'esercizio non evidenzia alcun utile ovvero registri un utile di importo inferiore alla quota di ammortamento differita, l'impresa dovrà integrare l'importo della riserva indisponibile utilizzando le riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili.

Nell'ipotesi in cui non esistano riserve di utili o patrimoniali disponibili ovvero le stesse siano inferiori all'importo necessario per integrare la riserva derivante dalla mancata effettuazione dell'ammortamento, la disposizione prevede che l'impresa potrà integrarla, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

3.2 Informativa in nota integrativa

Sotto il profilo dell'informativa la norma prevede che la nota integrativa deve:

- dar conto delle ragioni della deroga,
- dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile,
- indicare l'influenza della deroga sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica.

Nel caso di micro-imprese l'informativa andrebbe fornita in calce allo Stato Patrimoniale.

3.3 Profili fiscali

Sotto il profilo fiscale, però, il legislatore ha introdotto una specifica previsione di natura agevolativa. Infatti, il comma 7-quinquies del citato art. 60 consente la deduzione della quota di ammortamento ai fini IRES (con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis e 103 del TUIR) e ai fini IRAP, "a prescindere dall'imputazione al conto economico". Quindi, anche in assenza di ammortamento contabile, sarà possibile dedurre l'ammortamento fiscale operando un'apposita variazione in diminuzione nelle dichiarazioni dei redditi e IRAP.

Tale disposizione genera inevitabilmente un disallineamento tra i valori civilistici e fiscali dei beni, che comporterà:

- l'iscrizione di un fondo per imposte differite;

- l'emersione di plusvalenze o minusvalenze fiscali differenti da quelle civilistiche.

4. Esenzioni IMU per i settori del turismo e dello spettacolo

Ai sensi dell'art. 78 del decreto in commento, vengono **esentati dal pagamento della seconda rata dell'IMU per l'anno 2020**:

- gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali;
- gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze, gli 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 gestori delle attività ivi esercitate;
- gli 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;
- gli 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 gestori delle attività ivi esercitate;
- gli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Per gli anni 2021 e 2022, l'IMU non è dovuta per gli immobili accatastati in D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatro e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

5. Ulteriore rateizzazione dei versamenti sospesi

Il Decreto all'art. 97 stabilisce la proroga degli importi inerenti:

- le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta in data compresa tra il 2/03/2020 e il 30/04/2020;
- i contributi previdenziali e assistenziali in data compresa tra il 2/03/2020 e il 30/04/2020;
- i premi per l'assicurazione obbligatoria in data compresa tra il 2/03/2020 e il 30/04/2020;

- l'Iva in scadenza nel mese di marzo 2020.

Per quanto non specificato dalla norma, interessate dalla proroga sono anche:

- le imposte sostitutive
- le addizionali delle imposte sui redditi
- le imposte patrimoniali per le quali si applicano i medesimi criteri di versamento dell'acconto.

L'importo soggetto a proroga viene diviso in due tranches non soggette all'applicazione di sanzioni e/o interessi:

- La prima tranche è pari al 50% delle somme indicate e può essere versata alternativamente:
 - un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020;
 - tramite pagamenti rateizzati, fino ad un massimo di 4 rate mensili di uguale importo, con versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020.
- La seconda tranche è pari al restante 50% delle somme indicate può essere versata:
 - mediante rateizzazione fino ad un massimo di 24 rate mensili di uguale importo, con versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021.

Non è possibile promuovere una richiesta di rimborso circa eventuali importi già versati.

Sono altresì **prorogati al 30 aprile 2021** il termine del versamento:

- della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi;
- della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi dell'IRAP;

relativi al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

La disposizione si applica ai soggetti:

- esercenti attività d'impresa, arte o professione che:
 - hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato;
 - nel 2019 abbiano avuto ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro;
 - abbiano visto il loro fatturato o i loro corrispettivi ridotti di almeno il 33% del primo semestre dell'anno 2020, comparando tale semestre con quello dell'anno precedente.

- applicano il regime forfetario di cui all'art. 1 commi 54-89 della L. 190/2014 oppure il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 comma 1 del DL 98/2011;
- presentano altre cause di esclusione o di inapplicabilità degli ISA.

I contribuenti sopra indicati che non hanno effettuato in tutto o in parte i versamenti già dilazionati dall'articolo 1 del medesimo decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 27 giugno 2020, possono regolarizzare detti versamenti, senza applicazione di sanzioni, entro il 30 ottobre 2020 con la maggiorazione dello 0,8% delle imposte dovute.

6. Proroga riscossione coattiva

L'art. 99 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104, **proroga dal 31 agosto al 15 ottobre 2020** i termini di sospensione di versamenti di somme derivanti da:

- cartelle di pagamento;
- accertamenti esecutivi previsti dall'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.
Sul punto la circolare dell'Agenzia delle entrate 20 marzo 2020, n. 5/E, ha chiarito che la sospensione in parola si intende riferita solo ai termini per il versamento degli importi relativi agli avvisi di accertamento esecutivo dovuti successivamente all'affidamento in carico all'agente della riscossione degli importi non pagati a seguito della notifica di un atto di accertamento. La sospensione riguarda anche il caso del pagamento dilazionato degli importi presenti negli avvisi di accertamento in esame, purché affidati all'agente della riscossione;
- accertamenti esecutivi doganali previsti dall'art. 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16;
- ingiunzioni fiscali degli enti territoriali;
- accertamenti esecutivi degli enti locali previsti dall'art. 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

La disposizione in esame interviene sull'art. 68, commi 1 e 2-ter, del D.L 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia"), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, il quale aveva sospeso i termini, scadenti dall'8 marzo al 31 maggio 2020, per il versamento di somme derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi, da accertamenti esecutivi doganali, da ingiunzioni fiscali degli enti territoriali e da accertamenti esecutivi degli enti locali, prevedendo che i versamenti oggetto di sospensione fossero effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione.

Successivamente, l'art. 154 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto "Rilancio"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, ha modificato il comma 1 dell'art. 68, differendo dal 31 maggio al 31 agosto 2020 i predetti termini di sospensione.

Inoltre, viene estesa ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 agosto 2020, la cosiddetta "decadenza lunga" del debitore: anche con riferimento a tali richieste, la decadenza dal beneficio della rateazione accordata dall'agente della riscossione e gli altri effetti di legge legati alla decadenza si verificano in caso di mancato pagamento di dieci, anziché cinque, rate, anche non consecutive.

7. Maggiorazione ex-Tasi

L'articolo 108 chiarisce che la maggiorazione dell'IMU sulle abitazioni principali di lusso, sui fabbricati merce e sui fabbricati appartenenti al gruppo catastale D, per i comuni che l'hanno già adottata e confermata negli anni precedenti, **non può eccedere lo 0,08%**.

8. Proroga esonero TOSAP e COSAP

L'articolo 109 reca la proroga di due mesi (dal 31 ottobre al 31 dicembre 2020) di termini previsti da talune disposizioni inerenti all'esonero del pagamento della Tosap e della Cosap, alle concessioni di suolo pubblico e alla posa di strutture amovibili.

Per il periodo che intercorre dal 1° maggio al 31 dicembre 2020 la norma esonera, gli esercizi di ristorazione e di somministrazione di pasti e di bevande dal pagamento della tassa o del canone dovuti per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

Inoltre, si prevedono procedure semplificate, in via telematica, per la presentazione di domande di nuove concessioni per l'occupazione di suolo pubblico ovvero di ampliamento delle superfici già concesse nel medesimo periodo.

Ai soli fini di assicurare il rispetto delle misure di distanziamento, si prevede che la posa di strutture amovibili in spazi aperti (da parte dei medesimi soggetti individuati destinatari dei benefici in materia di Tosap e Cosap) non sia soggetta, a determinate condizioni, a talune autorizzazioni e al rispetto di termini temporali previsti dalla legislazione vigente.

La presente disposizione si applica non oltre il medesimo termine del 31 dicembre 2020.

Viene infine incrementato il fondo per ristoro dei comuni a fronte delle minori entrate derivanti dalle norme in esame.

* * *

Lo studio resta, come di consueto, a disposizione per eventuali, ulteriori, chiarimenti.

<http://www.besassociati.it/circolari/>