

**Luigino Bottini**

**Dottore Commercialista – Revisore Legale**

[info@luiginobottini.com](mailto:info@luiginobottini.com) - [www.luiginobottini.com](http://www.luiginobottini.com)



---

**Contitalia S.r.l.**

**Centro Elaborazione Dati ed Elaborazione Paghe per conto terzi.**

Via Nino Bixio 18/4 – Chiavari (Ge) – Tel. 0185.322469 - Fax 0185.313184

Via Strada Privata n. 2/A - Santa Maria del Taro - Tornolo (Pr)- Tel. 0525.80100

[contital@contitalia.191.it](mailto:contital@contitalia.191.it)

---

**Circolare informativa 16/2020.**

**Chiavari, 9 aprile 2020.**

**Ai gentili Clienti**

**EROGAZIONI LIBERALI  
SOSPENSIONE VERSAMENTI  
BONUS NEGOZI  
"Emergenza Covid-19"**

**LE EROGAZIONI LIBERALI PER L'EMERGENZA COVID-19 E I  
CHIARIMENTI DELL'AGENZIA**

**Art. 66, DL n. 18/2020 Circolare Agenzia Entrate 3.4.2020, n. 8/E**

Nell'ambito dei chiarimenti riguardanti le disposizioni adottate per fronteggiare l'emergenza COVID-19 forniti recentemente dall'Agenzia delle Entrate sono stati specificati alcuni aspetti riguardanti la detrazione / deducibilità delle erogazioni liberali, effettuate nel 2020 destinate a finanziare le attività per la gestione di detta emergenza. In particolare si evidenzia che:

- per le imprese, le erogazioni liberali in esame sono deducibili anche se nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale (2020) si realizza una perdita fiscale;
  - anche in tale contesto, le cessioni gratuite in natura non sono soggette ad IVA e non fanno venir meno il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti (solo) al ricorrere delle condizioni / requisiti specificamente previsti;
-

---

- la disciplina in esame è applicabile anche alle donazioni aventi ad oggetto misure di solidarietà alimentare, a condizione che le stesse siano destinate ai soggetti individuati dalla normativa relativa alla gestione dell'emergenza COVID-19.

Si evidenzia che nell'annunciato "Decreto Liquidità" è prevista l'applicazione di disposizioni agevolative anche per le cessioni gratuite dei c.d. "farmaci ad uso compassionevole", che saranno esaminate appena disponibile il testo definitivo (pubblicazione sulla G.U.).

Nell'ambito del DL n. 18/2020, c.d. "Decreto Cura Italia" l'art. 66 prevede:

1) una **detrazione IRPEF pari al 30% per le persone fisiche / enti non commerciali che effettuano, nel 2020, erogazioni liberali in denaro e in natura** volte a finanziare gli interventi per la gestione dell'epidemia COVID-19, a favore di Stato / Regioni / Enti locali territoriali, enti / istituzioni pubbliche nonché fondazioni / associazioni. L'ammontare della detrazione spettante **non può essere superiore a € 30.000;**

2) la **deducibilità dal reddito d'impresa** delle erogazioni liberali, **in denaro e in natura**, effettuate nel 2020 **da parte di imprese**. Le stesse non sono considerate destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 27, Legge n. 133/99 (non sono quindi tassate) e sono deducibili ai fini IRAP "*nell'esercizio in cui sono effettuate*".

Con riferimento alle **erogazioni liberali in natura** sono applicabili gli artt. 3 e 4, DM 28.11.2019 e pertanto si rammenta in particolare che:

- l'ammontare della detrazione / deduzione spettante è quantificato sulla base:
  - del **valore normale** del bene (ex art. 9, TUIR).

Nel caso in cui il valore del bene sia:

- **superiore a € 30.000;**
- per sua natura, **non determinabile con criteri oggettivi;**

il donatore deve acquisire una **perizia giurata attestante il valore del bene** "*recante data non antecedente a novanta giorni il trasferimento del bene*";

- del **residuo valore fiscale** all'atto di trasferimento, in caso di **bene strumentale;**
- del **minor valore** tra valore normale di cui al citato art. 9 e valore utilizzato per le rimanenze finali di cui all'art. 92, TUIR, in presenza di "**beni merce**" di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), TUIR;

- l'erogazione liberale deve risultare da atto scritto contenente una dichiarazione:
  - del **donatore**, relativamente al **valore del bene donato**;
  - del **destinatario**, in merito all'**utilizzo del bene ricevuto per lo svolgimento dell'attività statutaria** volta al perseguimento di **finalità civiche / solidaristiche / utilità sociale**.

Con la recente Circolare 3.4.2020, n. 8/E l'Agenzia ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle predette erogazioni liberali, rispondendo ai quesiti di seguito riportati. In particolare si evidenzia che:

- per le imprese, le erogazioni liberali in esame sono **deducibili anche** se dalla dichiarazione dei redditi relativa al 2020 **si realizza una perdita fiscale**. La deducibilità, infatti, non è subordinata alla presenza di un reddito;
- anche in tale contesto, le **cessioni gratuite in natura non sono soggette ad IVA e non fanno venir meno il diritto alla detrazione** dell'imposta sugli acquisti (**soltanto**) **al ricorrere delle condizioni / requisiti previsti** dall'art. 6, comma 15, Legge n. 133/99, ai sensi del quale sono "agevolate" le cessioni gratuite di *"prodotti alimentari, anche oltre il termine minimo di conservazione, purché siano garantite l'integrità dell'imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione, e i prodotti farmaceutici nonché altri prodotti, da individuare con decreto ..., destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi similari nonché per prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ai soggetti indicati nell'art. 10, n. 12), DPR n. 633/72 [enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS] agli **enti pubblici** nonché agli **enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche** e che ... promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità". Considerato detto ambito applicativo, **circoscritto sia in termini soggettivi che oggettivi**, il regime agevolato previsto per le cessioni gratuite in natura **non è applicabile a tutte le donazioni** previste dall'art. 66, DL n. 18/2020;*
- la disciplina in esame è **applicabile anche** alle donazioni aventi ad oggetto **misure di solidarietà alimentare**, fermo restando che **i destinatari devono essere i soggetti individuati dalla normativa** relativa all'emergenza COVID-19 (Stato, Regioni, Enti locali, Enti o Istituzioni pubbliche, fondazioni e

associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro nonché strutture di ricovero / cura / accoglienza / assistenza coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19 sulla base di specifici atti) **ovvero le stesse avvengano per il tramite degli enti richiamati** dall'art. 27, Legge n. 133/99 (fondazioni, associazioni, comitati ed enti identificati ex DPCM 20.6.2000).

## **DECRETO LIQUIDITÀ: NUOVA SOSPENSIONE DEI TERMINI DI VERSAMENTO**

Imposta sul valore aggiunto, ritenute sul personale dipendente e assimilato e contributi previdenziali ed assicurativi in **scadenza ad aprile e maggio 2020 sono rinviati al 30 giugno** ma a condizione che vi sia una **riduzione del fatturato almeno del 33%** (o del 50% per le grandi imprese) rispetto agli stessi mesi del periodo d'imposta precedente.

È questo il quadro che emerge dalla lettura del **D.L. 8 aprile 2020, n. 23**, con cui si interviene ulteriormente sui termini di versamento dell'Iva, delle ritenute e contributi dovuti sul lavoro dipendente e assimilato.

A differenza di quanto previsto dalle disposizioni contenute nel **D.L. 18/2020**, l'**articolo 18** del nuovo decreto prevede un **differimento generalizzato a prescindere dalle dimensioni e dall'attività svolta dall'impresa**, ma è stata posta una nuova condizione (in precedenza non richiesta) di riduzione del volume di fatturato o dei corrispettivi rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

In primo luogo, è necessario focalizzare l'**aspetto temporale**, poiché la norma si riferisce ai versamenti dovuti in autoliquidazione nei **mesi di aprile e maggio**, e quindi alle **prossime scadenze del 16 aprile e del 16 maggio**. I tributi oggetto di sospensione sono già quelli indicati nel precedente **D.L. 18/2020**, ossia l'imposta sul valore aggiunto (per i mesi di marzo ed aprile 2020, ovvero per il primo trimestre 2020) e le ritenute (sui redditi di lavoro dipendente e assimilato di cui agli [\*\*articoli 23 e 24 del D.P.R. 600/1973\*\*](#)) nonché i contributi previdenziali ed assicurativi dovuti per i mesi di marzo ed aprile 2020 (rispettivamente scadenti il 16 aprile ed il 16 maggio).

Il nuovo termine di versamento dei predetti tributi e contributi sospesi è fissato al **30 giugno 2020** in unica soluzione, ovvero in **cinque rate mensili di pari importo a partire dallo stesso mese di giugno**.

Tuttavia, come già anticipato, **la sospensione prevista dal nuovo Decreto non opera “a prescindere”, poiché è richiesto di verificare una contrazione del volume di ricavi o compensi** nei predetti mesi di marzo ed aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019. La contrazione è variabile in funzione delle dimensioni dell’impresa, e più in particolare:

- per imprese (o professionisti) con ricavi (o compensi) **non superiori a 50 milioni** (nel 2019), è necessario verificare una contrazione del fatturato o dei corrispettivi di **almeno il 33%** (confronto tra marzo ed aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019);
- per imprese (o professionisti) con ricavi (o compensi) **superiori a 50 milioni** (nel 2019), è richiesta una **contrazione del 50%** del fatturato o dei corrispettivi.

È bene sottolineare che ciascun mese è autonomo, e quindi **vi potranno essere molteplici situazioni: contrazione dei ricavi in entrambi i mesi del 2020 rispetto ai mesi di marzo ed aprile 2019**, nel qual caso il differimento riguarda i tributi dovuti per entrambi i mesi, oppure **contrazione in uno solo dei due mesi** interessati (marzo ed aprile) con conseguente sospensione dei versamenti dovuti per il solo mese in cui si è verificato il calo dei componenti positivi.

È stato **eliminato il riferimento ai ricavi o compensi** ed è stato **inserito il parametro del fatturato o dei corrispettivi**, termine che fa quindi riferimento alle regole Iva.

Il **comma 5 dell’articolo 18** concede la **sospensione dei predetti termini di versamento anche alle imprese ed ai professionisti che hanno iniziato l’attività dopo il 31 marzo 2019**, e che come tali non presentano il parametro storico per verificare il calo del fatturato o dei corrispettivi. Per tali soggetti, quindi, il differimento spetta in ogni caso.

Il comma 6 si occupa dei soggetti (imprese e professionisti) che operano nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, per i quali la sospensione opera in presenza solamente della contrazione dei ricavi di almeno il 33% (stesso parametro storico di confronto) a prescindere dal volume di ricavi e compensi del 2019.

Infine, il **comma 8 dell’articolo 18** prevede **l’applicabilità delle disposizioni di cui all’[articolo 61 D.L. 18/2020](#)** (sospensione dei termini di versamento per le imprese che operano nei **settori maggiormente colpiti dall’emergenza sanitaria**) qualora per tali imprese **non** si dovessero verificare i nuovi presupposti indicati in precedenza in merito alla **riduzione del volume di ricavi**.

## IL C.D. “BONUS NEGOZI E BOTTEGHE” E I RECENTI CHIARIMENTI DELL’AGENZIA

• Art. 65, DL n. 18/2020

• Circolare Agenzia Entrate 3.4.2020, n. 8/E

• Informative SEAC 26.3.2020, n. 93 e 31.3.2020, n. 98

Dopo il MEF anche l’Agenzia delle Entrate ha fornito interessanti chiarimenti in merito all’ambito applicativo del c.d. “Bonus negozi e botteghe” introdotto a seguito dell’emergenza “coronavirus”, a favore degli esercenti attività d’impresa.

In particolare l’Agenzia:

- conferma la rilevanza del pagamento del canone di locazione del mese di marzo 2020;
- specifica l’esclusione dal beneficio per i contratti di locazione aventi ad oggetto immobili di categoria catastale diversa da C/1, ancorchè aventi destinazione commerciale. Di conseguenza non è possibile beneficiare del credito d’imposta per i negozi accatastati D/8 situati all’interno di centri commerciali.

Con il DL n. 18/2020, c.d. “Decreto Cura Italia” sono state introdotte specifiche misure di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19.

Tra le misure previste, l’art. 65 del citato Decreto ha introdotto, **per il 2020**, uno specifico credito d’imposta (c.d. “Bonus negozi e botteghe”) **a favore degli esercenti attività d’impresa pari al 60% del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020**.

Il bonus in esame, finalizzato a ridurre gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all’emergenza “coronavirus”:

- **spetta** con riferimento al canone di locazione relativo agli immobili di **categoria catastale C/1** (negozi e botteghe);
- **non spetta** ai soggetti esercenti le attività c.d. “essenziali” di cui agli Allegati 1 e 2, DPCM 11.3.2020.

Si rammenta che il citato DPCM 11.3.2020 ha disposto la **sospensione**:

- delle **attività commerciali al dettaglio** diverse da quelle indicate nell’Allegato 1;
- delle **attività di servizi alla persona** diverse da quelle indicate nell’Allegato 2.

Il credito d’imposta in esame **spetta quindi alle imprese esercenti le attività sospese** dal citato DPCM 11.3.2020 nel periodo **12.3 - 25.3.2020** (termine

prorogato fino al 3.4.2020 e poi fino al 13.4.2020, salvo ulteriori differimenti dovuti al protrarsi della situazione emergenziale).

Facendo riferimento “ai soggetti esercenti attività d’impresa” il bonus **non è riconosciuto ai lavoratori autonomi**, ancorché per talune attività ne sia stata disposta la sospensione.

Il credito d’imposta in esame va **utilizzato esclusivamente in compensazione nel mod. F24**, tramite i servizi telematici messi a disposizione dell’Agenzia delle Entrate (Entratel / Fisconline). A tal fine va riportato lo specifico codice tributo “**6914**” e “**2020**” quale “*anno di riferimento*”, ossia l’anno per il quale è riconosciuto il credito d’imposta.

## LE QUESTIONI RISOLTE

Dopo i chiarimenti del MEF, sotto forma di FAQ, anche l’Agenzia delle Entrate ha recentemente fornito importanti precisazioni in merito all’agevolazione in esame nell’ambito della Circolare 3.4.2020, n. 8/E, di seguito riportati.

### COMPETENZA O CASSA?

L’operatività dell’agevolazione in esame ha posto la questione legata al fatto se per usufruire del credito d’imposta sia necessario l’effettivo pagamento del canone di locazione. A tal fine il citato art. 65 fa espressamente riferimento all’ammontare del canone di locazione “*relativo al mese di marzo 2020*”.

Sul punto il MEF ha evidenziato che il c.d. “Bonus negozi e botteghe” è riconosciuto quale “**parziale ristoro dei costi sostenuti per la locazione dell’immobile adibito all’attività di dettaglio e attualmente inutilizzato**”.

Ora l’Agenzia, dopo aver confermato che l’agevolazione ha la finalità di ristorare il soggetto del costo sostenuto, chiarisce che il credito d’imposta in esame spetta a seguito dell’avvenuto pagamento del canone. Per poter beneficiare del credito d’imposta assume quindi **rilevanza il pagamento** del canone del mese di marzo.

Il credito d’imposta, pertanto, non spetta ai soggetti (conduttori) che non hanno pagato / non sono riusciti a pagare il canone di locazione al proprietario dell’immobile (locatore).

### UNITÀ IMMOBILIARI DIVERSE DA C/1

Un’altra questione riguardava il fatto che le attività oggetto dell’agevolazione potrebbero essere esercitate in unità immobiliari diverse dalla categoria catastale C/1 (si pensi, ad esempio, ai negozi all’interno di un centro commerciale accatastati D/8, alle attività artigianali).

Sul punto l’Agenzia specifica che, stante l’espresso richiamo della norma agli immobili accatastati C/1, risultano **esclusi** dal credito d’imposta in esame i contratti di locazione di immobili **accatastati in altre categorie** anche se aventi destinazione commerciale.

## **AFFITTO D'AZIENDA / RAMO D'AZIENDA**

Il MEF nell'ambito delle FAQ disponibili sul proprio sito Internet ha specificato che il c.d. "Bonus negozi e botteghe" **non spetta** per gli immobili utilizzati nell'ambito di un contratto di affitto d'azienda / ramo d'azienda.

## **LE QUESTIONI ANCORA DA CHIARIRE**

Non è stato (ancora) chiarito il criterio utilizzabile per determinare il bonus in esame in presenza di un unico contratto di locazione riferito a più unità immobiliari di diversa categoria catastale, con un canone indistinto. Si pensi al negozio locato congiuntamente a un deposito accatastato C/2. Si potrebbe proporre una ripartizione proporzionale alla rendita catastale / superficie dei diversi immobili.

## **LE RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

**L'art. 65 del Decreto prevede testualmente che il credito è riconosciuto "nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione di marzo 2020". Quindi, letteralmente, sembrerebbe spettare in relazione al canone pattuito senza necessità di verifica dell'eventuale pagamento del medesimo; peraltro, la relazione tecnica ha effettuato la stima sulla base dei contratti registrati che riportano il canone pattuito. Si chiede, in proposito, di chiarire se il credito d'imposta in esame previsto dall'art. 65 del Decreto matura in relazione al canone di affitto pattuito indipendentemente dal pagamento del medesimo?**

L'agevolazione in esame ha la finalità di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di contenimento dell'emergenza epidemiologica nei confronti dei soggetti esercitanti attività d'impresa nell'ambito della quale risulta condotto in locazione un immobile in categoria catastale C/1. Ancorché la disposizione si riferisca, genericamente, al 60% dell'ammontare del canone di locazione, la stessa ha la finalità di ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone, sicché in coerenza con tale finalità il predetto credito maturerà a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo.

**In merito all'art. 65 del Decreto rubricato "Credito d'imposta per botteghe e negozi" visto l'esplicito riferimento ai "canoni di locazione di immobili rientranti nella categoria catastale C1", si chiede se il credito d'imposta si applica anche ai contratti di locazione di immobili rientranti nella categoria catastale D8 (categoria non espressamente prevista dall'articolo suddetto, che individua gli immobili rientranti nella categoria catastale D8 "Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni").**

L'art. 65 del Decreto prevede un credito d'imposta, a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, pari al 60% delle spese sostenute per il mese di marzo 2020 per



canoni di locazione purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1. L'importo può essere utilizzato – come precisato con la recente Risoluzione 20.3.2020, n. 13/E – a partire dal 25.3.2020 esclusivamente in compensazione, utilizzando il mod. F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate attraverso il codice tributo "6914", denominato "*Credito d'imposta canoni di locazione botteghe e negozi – articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18*".

L'art. 65 del Decreto espressamente specifica che gli immobili oggetto di locazione (per cui è possibile fruire del credito d'imposta) devono essere classificati nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe). Restano, quindi, esclusi dal credito d'imposta previsto dal Decreto i contratti di locazione di immobili rientranti nelle altre categorie catastali anche se aventi destinazione commerciale come, ad esempio, la categoria D/8.

Lo studio Vi terrà informati sui futuri e imminenti interventi a sostegno dell'economia, si rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Cordiali saluti

***Dott. Luigino Bottini***