

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini
Dott. Alessandro Bianchi
Dott. Marco Corali

Bergamo, 14 febbraio 2022

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 7/2022

IL DECRETO “SOSTEGNI-TER”

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 21 del 27.1.2022, il D.L. n. 4 del 27.1.2022 (Decreto “Sostegni-ter”), recante “*Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all’emergenza epidemiologica da Coronavirus, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico*”. Il decreto si compone di 33 articoli, è entrato in vigore il 27.1.2022 e dovrà essere convertito in legge entro il 28.3.2022.

Con la presente circolare si fornisce una prima analisi di alcune delle principali novità fiscali introdotte dal Decreto, riservandosi peraltro di approfondire gli argomenti nelle prossime circolari anche alla luce degli emanandi chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate.

1. DETRAZIONI “EDILIZIE” - CESSIONE DELLA DETRAZIONE E SCONTO SUL CORRISPETTIVO (art. 28)

Il Decreto “Sostegni-ter” modifica la disciplina delle cessioni dei *bonus* edilizi contenuta nell’art. 121, comma 1, del D.L. n. 34/2020.

Nella sostanza la nuova formulazione consente, oltre allo sconto sul corrispettivo, solo una cessione del credito d’imposta.

Relativamente alle spese sostenute dal 2020 al 2024 per gli interventi edilizi agevolati di cui al comma 2 del predetto art. 121, quindi, è possibile optare alternativamente:

- per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi

recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione;

- per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione.

Regime transitorio

L'art. 28, comma 2 del D.L. n. 4/2022 reca una disposizione di carattere transitorio per consentire in ogni caso "una ulteriore cessione" a terzi per quei "crediti che alla data del 7 febbraio 2022 sono stati precedentemente oggetto di una delle opzioni di cui al comma 1 dell'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020".

Nullità dei contratti

Sono nulli tutti i contratti di cessione conclusi in violazione della nuova disciplina recata dal comma 1 dell'art. 121 del D.L. n. 34/2020 e/o della norma transitoria di cui al comma 2 dell'art. 28 del D.L. n. 4/2022.

2. DETRAZIONI IRPEF PER I FAMILIARI A CARICO (art. 19 comma 6)

A decorrere dall'1.3.2022, a seguito dell'applicazione a regime dell'assegno unico e universale per i figli, disciplinato dal D.Lgs. n. 230/2021 (cfr. circolare di Studio n. 6/2022):

- le detrazioni IRPEF per i figli a carico, di cui all'art. 12 comma 1 lett. c) del TUIR, sono applicabili solo con riferimento ai figli a carico di età pari o superiore a 21 anni;
- in relazione ai figli a carico di età pari o superiore a 21 anni che siano disabili, le detrazioni IRPEF dell'art. 12 del TUIR sono applicabili in aggiunta all'assegno unico e universale (che per i figli disabili spetta senza limiti di età), ma vengono abrogate le maggiorazioni delle detrazioni precedentemente previste per i figli a carico disabili.

Al fine di coordinare meglio la nuova disciplina, mediante ulteriori modifiche all'art. 12 del TUIR, viene stabilito che:

- i figli non possono rientrare tra gli "altri familiari a carico" per i quali spetta la detrazione IRPEF ai sensi all'art. 12 comma 1 lett. d) del TUIR, neppure quando non abbiano diritto alla detrazione di cui alla precedente lett. c);
- ai fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nell'art. 12 del TUIR, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lett. c) del comma 1 sono considerati al pari dei figli per i quali spetta tale detrazione.

Oneri deducibili o detraibili sostenuti per i figli fiscalmente a carico e welfare aziendale

Tale ultima disposizione porta a confermare che la sostituzione delle detrazioni d'imposta per figli a carico, di cui all'art. 12 del TUIR, con il nuovo assegno unico e universale, non produce effetti in relazione alle altre disposizioni che fanno riferimento:

- agli oneri deducibili o detraibili sostenuti nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico (art. 10 comma 2 e art. 15 comma 2 del TUIR);
- all'esclusione dal reddito di lavoro dipendente di somme corrisposte, di cessioni di beni o prestazioni di servizi in relazione ai familiari del lavoratore, anche nell'ambito del c.d. "welfare aziendale" (art. 51 del

TUIR).

Pertanto, ad esempio, i genitori potranno continuare a beneficiare della detrazione d'imposta per le spese sanitarie, scolastiche o universitarie sostenute nell'interesse dei figli che si trovino nelle condizioni per essere considerati fiscalmente a carico, anche se non beneficiano più della detrazione d'imposta *ex art. 12 del TUIR*, in quanto sostituita dall'assegno unico e universale.

3. ATTIVITÀ DI DISCOTECHE E SALE DA BALLO - SOSPENSIONE VERSAMENTI IVA E RITENUTE SU REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI IN SCADENZA A GENNAIO 2022 (art. 1 commi 2-3)

In relazione ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, che esercitano attività in sale da ballo, discoteche e locali assimilati e che hanno dovuto sospendere l'attività nel periodo dal 25.12.2021 al 31.1.2022, viene disposta la sospensione dei termini dei versamenti che scadono nel mese di gennaio 2022 relativi:

- all'IVA;
- alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/1973;
- alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale all'IRPEF.

I versamenti sospesi in esame, qualora non effettuati entro il 17.1.2022 (in quanto il 16 era domenica), dovranno avvenire in un'unica soluzione entro il 16.9.2022, senza applicazione di sanzioni e interessi.

4. CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER LE ATTIVITÀ DI COMMERCIO AL DETTAGLIO (art. 2)

Il Decreto "Sostegni-ter" istituisce un Fondo per il rilancio delle attività economiche, con una dotazione di 200 milioni di euro per l'anno 2022, finalizzato alla concessione di un contributo a fondo perduto per le imprese che svolgono attività di commercio al dettaglio.

Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione le imprese che:

- svolgono in via prevalente attività di commercio al dettaglio (codici ATECO: 47.19, 47.30, 47.43, 47.5, 47.6, 47.71, 47.72, 47.75, 47.76, 47.77, 47.78, 47.79, 47.82, 47.89, 47.99);
- presentano un ammontare di ricavi riferito al 2019 non superiore a 2 milioni di euro;
- hanno subito una riduzione del fatturato nel 2021 non inferiore al 30% rispetto al 2019.

Tali imprese, alla data di presentazione della domanda, devono altresì rispettare i seguenti requisiti:

- avere sede legale od operativa nel territorio dello Stato e risultare regolarmente costituite, iscritte e "attive" nel Registro delle imprese per una delle attività agevolate;
- non essere in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie;
- non essere già in difficoltà al 31.12.2019 (fatte salve le eccezioni previste dal Quadro temporaneo aiuti Stato);
- non essere destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 comma 2 lett. d) del D.Lgs. 231/2001.

Determinazione del contributo

In linea di massima, il contributo è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare

medio mensile dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2021 e l'ammontare medio mensile dei medesimi ricavi riferiti al periodo d'imposta 2019, come di seguito indicato:

- 60%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 non superiori a 400.000,00 euro;
- 50%, con ricavi superiori a 400.000,00 euro e fino a 1 milione di euro;
- 40%, con ricavi superiori a 1 milione di euro e fino a 2 milioni di euro.

Procedura per il riconoscimento del contributo

Al fine di ottenere il contributo, le imprese interessate devono presentare, esclusivamente in via telematica, un'istanza al Ministero dello sviluppo economico, con l'indicazione della sussistenza dei requisiti previsti.

Con provvedimento del Ministero dello sviluppo economico saranno definiti termini e modalità di presentazione dell'istanza.

Successivamente alla chiusura del termine finale per la trasmissione delle istanze di accesso al contributo, le risorse finanziarie sono ripartite tra le imprese aventi diritto, riconoscendo a ciascuna delle predette imprese un importo come sopra determinato.

In caso di insufficienza delle risorse disponibili, il Ministero dello sviluppo economico provvede a ridurre in modo proporzionale il contributo sulla base delle risorse finanziarie disponibili e del numero di istanze ammissibili pervenute, tenendo conto delle diverse fasce di ricavi.

Limiti comunitari

I contributi sono concessi nel rispetto dei limiti previsti dalla Sezione 3.1 del Quadro temporaneo per gli aiuti di Stato, ovvero, successivamente al periodo di vigenza dello stesso, dal Regolamento UE 1407/2013 relativo agli aiuti "de minimis".

Nel caso di applicazione del Quadro temporaneo, la concessione degli aiuti è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

5. CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER I SETTORI WEDDING, INTRATTENIMENTO, HORECA E ALTRI SETTORI IN DIFFICOLTÀ (art. 3 comma 2)

Il Decreto "Sostegni-ter" integra l'art. 1-ter del D.L. n. 73/2021, ora rubricato "Contributi per i settori del wedding, dell'intrattenimento, dell'HORECA e altri settori in difficoltà", ampliando in sostanza la platea dei beneficiari (cfr. circolare di Studio n. 19/2021 § 3).

In particolare, in considerazione degli effetti dell'emergenza epidemiologica, per l'anno 2022 il nuovo comma 2-bis stanziava 40 milioni di euro (limite massimo di spesa), destinati alle imprese che svolgono come attività prevalente una di quelle identificate dai seguenti codici ATECO:

- 96.09.05, Organizzazione di feste e cerimonie;
- 56.10, Ristoranti e attività di ristorazione mobile;
- 56.21, Fornitura di pasti preparati (catering per eventi);
- 56.30, Bar e altri esercizi simili senza cucina;
- 93.11.2, Gestione di piscine.

Per accedere alle agevolazioni, tali imprese nell'anno 2021 devono aver subito una riduzione dei ricavi non inferiore al 40% rispetto ai ricavi del 2019.

Per le imprese costituite nel corso dell'anno 2020, in luogo dei ricavi, la riduzione deve far riferimento all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dei mesi del 2020 successivi a quello di apertura della partita IVA rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del 2021.

6. AIUTI RICONOSCIUTI DA REGIONI, PROVINCE E ALTRI ENTI TERRITORIALI - ADEGUAMENTO DEI MASSIMALI DEL QUADRO TEMPORANEO AIUTI DI STATO (art. 27)

Viene previsto l'adeguamento dell'art. 54 del D.L. n. 34/2020 ai nuovi massimali previsti alla Sezione 3.1 del Quadro temporaneo per gli aiuti di stato, per cui le Regioni, le Province autonome, gli altri enti territoriali, le Camere di commercio possono adottare misure di aiuto, a valere sulle proprie risorse, ai sensi della sezione 3.1 del Quadro temporaneo, fino a un importo di 2,3 milioni di euro per impresa, in luogo del precedente importo di 1,8 milioni di euro (fermi restando i diversi limiti per le imprese dei settori pesca e acquacoltura, fissati in misura pari a 345.000 euro, e della produzione primaria di prodotti agricoli, stabiliti in misura pari a 290.000 euro).

Viene inoltre modificato l'art. 60-*bis* del D.L. n. 34/2020 relativo agli aiuti per i costi fissi non coperti, aumentando il massimale a 12 milioni di euro per impresa (in luogo del precedente massimale di 10 milioni di euro).

7. CREDITO D'IMPOSTA PER I CANONI DI LOCAZIONE DI IMMOBILI AD USO NON ABITATIVO PER IL SETTORE TURISMO (art. 5)

Viene nuovamente prevista l'applicabilità del credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, di cui all'art. 28 del D.L. n. 34/2020, limitatamente alle imprese del settore turistico, in relazione ai canoni di locazione versati con riferimento a ciascuno dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022, adattando le condizioni agevolative.

L'efficacia della misura è espressamente condizionata all'Autorizzazione della Commissione europea.

Bonus locazioni

Brevemente, si ricorda che il credito d'imposta locazioni, di cui all'art. 28 del D.L. n. 34/2020:

- riguardava i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro nel periodo di imposta precedente;
- era pari al 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, *leasing* o concessione di immobili a uso non abitativo destinati all'attività, ovvero al 30% in caso di affitto d'azienda o contratto di servizi a prestazioni complesse comprensivi di immobili destinati alle medesime attività;
- richiedeva che i conduttori avessero subito un calo di almeno il 50% del fatturato nel mese di riferimento rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.

Settore turismo

Per il settore turismo, il credito d'imposta in parola aveva già assunto una fisionomia particolare, in virtù di alcune norme speciali. Nello specifico:

- le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, hanno potuto godere del credito d'imposta di cui all'art. 28 del D.L. n. 34/2020 da marzo (aprile se stagionali) 2020 fino al 31.7.2021;

- per le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, nonché per agenzie di viaggio e *tour operator*, il credito d'imposta spetta a prescindere dai ricavi del periodo precedente;
- per le strutture turistico ricettive, il credito d'imposta relativo all'affitto d'azienda è determinato nella misura del 50% del canone.

L'art. 5 del D.L. n. 4/2022 prevede che il credito d'imposta in parola spetta alle imprese del settore turistico, con le modalità ed alle condizioni indicate dall'art. 28 del D.L. n. 34/2020 "in quanto compatibili", in relazione ai canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022.

Con riferimento ai primi tre mesi del 2022, il credito spetta a condizione che i soggetti aventi diritto abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2022 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.

Autorizzazione europea

L'efficacia della misura è espressamente condizionata all'autorizzazione della Commissione europea.

In breve, a seguito dell'autorizzazione europea, le imprese del settore turistico potranno godere, a prescindere dall'ammontare di ricavi o compensi registrati, di un credito d'imposta (nella misura del 60%, del 30% o del 50% a seconda dei casi) per i canoni di locazione o affitto d'azienda versati con riferimento ai mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022, purché abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2022 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.

Aiuti di Stato

Il credito d'imposta in parola trova applicazione nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19 (comunicazione Commissione europea 19 marzo 2020 C (2020) 1863 *final*, e successive modifiche).

L'art. 5 del DL 4/2022 precisa che, a tal fine, gli "operatori economici presentano apposita autodichiarazione all'Agenzia delle Entrate attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle Sezioni 3.1 «Aiuti di importo limitato» e 3.12 «Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti» della predetta Comunicazione".

8. CREDITO D'IMPOSTA SULLE RIMANENZE FINALI DEL SETTORE TESSILE E DELLA MODA - ESTENSIONE DEI SOGGETTI BENEFICIARI (art. 3 comma 3)

Il credito d'imposta sulle rimanenze di magazzino nel settore tessile, della moda e degli accessori, spettante ai sensi dell'art. 48-bis del D.L. n. 34/2020 (*cf.* circolare di Studio n. 13/2021 § 8), viene esteso, con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 (2021, per i soggetti aventi periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), anche alle imprese operanti nel settore del commercio dei prodotti tessili, della moda, del calzaturiero e della pelletteria che svolgono attività identificate dai seguenti codici della classificazione delle attività economiche ATECO 2007:

- 47.51 "Commercio al dettaglio di prodotti tessili in esercizi specializzati",
- 47.71 "Commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento in esercizi specializzati";
- 47.72 "Commercio al dettaglio di calzature e articoli in pelle in esercizi specializzati".

Tali beneficiari si aggiungono, quindi, a quelli precedentemente individuati dal DM 27.7.2021.

In assenza di specifica previsione, non mutano invece i settori beneficiari dell'incentivo con riferimento al periodo d'imposta in corso al 10.3.2020 (2020, per i soggetti aventi periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Viene conseguentemente incrementata la disponibilità che passa da 150 a 250 milioni di euro per il 2022.

**9. PROROGA DEL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN CAMPAGNE PUBBLICITARIE
E SPONSORIZZAZIONI IN SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI SPORTIVE (art. 9 comma 1)**

Il credito d'imposta per gli investimenti in campagne pubblicitarie e sponsorizzazioni in società e associazioni sportive, di cui all'art. 81 del D.L. n. 104/2020, si applica anche per gli investimenti pubblicitari effettuati dall'1.1.2022 al 31.3.2022 (cfr. circolare di Studio n. 13/2021 § 5).

A tal fine è autorizzata la spesa complessiva di 20 milioni di euro per il primo trimestre 2022, che costituisce tetto di spesa.

* * * * *

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

