



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



**FONDAZIONE
TELOS**
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

Webinar di approfondimento

**EMERGENZA COVID-19:
LE PRINCIPALI MISURE ADOTTATE IN MATERIA FISCALE**

Dorina Casadei

Commercialista – Coordinatore dell'area fiscale dell'ODCEC di Roma



INDICE

ARTICOLO 55 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: CREDITO DI IMPOSTA PER LA TRASFORMAZIONE DI IMPOSTE ANTICIPATE	3
ARTICOLO 65 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: CREDITO DI IMPOSTA PER L'AFFITTO DI NEGOZI.....	18
ARTICOLO 64 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: CREDITO DI IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO.....	24
ARTICOLO 98 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: MISURE STRAORDINARIE URGENTI A SOSTEGNO DELLA FILIERA DELLA STAMPA.	29
ARTICOLO 66 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: INCENTIVI FISCALI PER EROGAZIONI LIBERALI IN DENARO E IN NATURA A SOSTEGNO DELLE MISURE DI CONTRASTO DELL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID-19 E NOVITÀ RELATIVE ALLE DONAZIONI DI BENI DELLE IMPRESE PER SOLIDARIETÀ SOCIALE	39



ARTICOLO 55 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: CREDITO DI IMPOSTA PER LA TRASFORMAZIONE DI IMPOSTE ANTICIPATE



1. FINALITÀ DELL'ARTICOLO 55 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020.

L'articolo 55 del dl n. 18 del 17.3.2020 contiene una disposizione rivolta alle società che hanno crediti deteriorati, ed è *“volta ad incentivare la cessione dei crediti che le imprese hanno accumulato negli ultimi anni, anche per effetto della crisi finanziaria, con l'obiettivo di sostenerle, sotto il profilo della liquidità nel fronteggiare l'attuale contesto di incertezza economica. (...)”*.

Con questo articolo, infatti, viene prevista la possibilità di trasformare in crediti d'imposta, e quindi in attività liquide, le attività per imposte anticipate riferite a perdite fiscali ed eccedenze ACE, consentendo una “spendibilità” finanziaria immediata di tali attività, in luogo del recupero differito ai periodi d'imposta in cui si evidenzieranno redditi imponibili tali da consentirne l'utilizzo.

2. PRESUPPOSTO OGGETTIVO PER L'APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 55 DL N. 18/2020: LA CESSIONE DI CREDITI DETERIORATI.

Il presupposto per accedere al beneficio di trasformare le imposte anticipate in credito di imposta è rappresentato dalla cessione a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2020, di crediti pecuniari (sia di natura commerciale che di natura finanziaria) vantati verso debitori inadempienti.

Come evidenziato dalla Relazione illustrativa al DL n. 18/2020, *“I crediti deteriorati oggetto dell'incentivo possono essere sia di natura commerciale che di finanziamento. (...)”*.

Ai fini della presente norma, si ha inadempimento nel momento in cui il mancato pagamento si protrae per oltre novanta giorni dalla data di scadenza naturale del debito.



La norma non pone delle condizioni né sul prezzo di cessione dei crediti, né sul soggetto nei confronti del quale il credito ceduto è vantato.

L'unico limite che viene imposto è il valore nominale di tutti i crediti ceduti fino al 31.12.2020 che non può superare l'importo di Euro 2 miliardi.

In presenza di gruppi societari, il limite di due miliardi deve essere calcolato facendo la somma del valore nominale dei crediti ceduti da tutte le società legate da un rapporto di controllo ex articolo 2359 c.c. diretto ed indiretto e dalle società controllate dallo stesso soggetto.

Inoltre, i crediti in questione devono essere ceduti solo nei confronti di società "terze", non essendo agevolabili le cessioni effettuate tra società legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 c.c. e le cessioni effettuate a società controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto.

In merito ai crediti cedute da prendere in considerazione ai fini del presente calcolo si dovrebbero escludere, a mio avviso quelli ceduti prima della entrata in vigore del DL n. 18 e cioè quelli ceduti prima del 17.03.2020, in quanto la trasformazione delle imposte anticipate in credito di imposta avviene alla data di efficacia della cessione dei crediti, ma per quelli ceduti prima del 17.03.2020 non esisteva la norma che dava diritto a detta trasformazione.

Da ultimo ci si domanda se la cessione di crediti deteriorati acquistati dal cedente ad un prezzo inferiore al loro valore nominale, può consentire la possibilità di trasformare in credito di imposta le imposte anticipate qualificate ai fini della presente norma (i.e. per perdite fiscali ad eccezione di ACE).

E nel caso questo fosse possibile, ci si domanda se si debba prendere in considerazione il valore nominale di detti crediti, o il loro prezzo di acquisto.



3. ASSETS TRASFORMABILI IN CREDITI DI IMPOSTA.

Una volta soddisfatto il requisito oggettivo consistente nella cessione di crediti deteriorati entro il 31.12.2020, il credito di imposta è calcolato attraverso la trasformazione delle imposte anticipate relative alle perdite fiscali ed alle eccedenze ACE ancora nella disponibilità, alla data di cessione del credito, della società che ha ceduto i crediti deteriorati.

Le perdite fiscali e le eccedenze ACE possono essere utilizzate in misura non superiore al 20% del valore nominale dei crediti deteriorati ceduti.

Sul punto, stante il tenore letterale della norma, si evidenzia che la società, per usufruire del credito di imposta, deve avere *“perdite fiscali non ancora computate in diminuzione dal reddito imponibile ai sensi dell’art. 84 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 alla data della cessione; importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto di cui all’articolo 1, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, non ancora dedotto ne’ fruito tramite credito d’imposta alla data della cessione.”*.

La trasformazione in credito di imposta avviene alla data di efficacia della cessione dei crediti: da quel momento, le perdite fiscali relative alle imposte anticipate trasformate in credito di imposta non possono essere più utilizzate per ridurre il reddito imponibile della società e le eccedenze di ACE relative alle imposte anticipate trasformate in credito di imposta non possono essere rese deducibili né utilizzate come credito di imposta IRAP.

Al riguardo è importante sottolineare che il legislatore ha espressamente previsto la possibilità di trasformare in crediti di imposta anche le attività per imposte anticipate non iscritte in bilancio per non aver superato il *“probability test”*.



4. PERDITE FISCALI ED ECCELENZE DI ACE

Sorge il dubbio se si debba fare riferimento a perdite fiscali ed eccedenze di ACE che emergono da una dichiarazione dei redditi già presentata alla data di cessione dei crediti deteriorati: se così fosse, non sarebbero trasformabili le imposte anticipate riferite a perdite fiscali e ad eccedenze di Ace riferite all'anno 2019 se la relativa dichiarazione non risulta presentata prima della cessione dei crediti deteriorati.

Per quanto riguarda l'eccedenza ACE, la norma fa espresso riferimento all'eccedenza non ancora fruita sotto forma di credito di imposta: il riferimento è all'eccedenza ACE trasformata in credito di imposta IRAP. Sul punto sarebbe opportuno che venisse chiarito se la possibilità di trasformazione in credito di imposta IRES le imposte anticipate relative ad eccedenza di ACE è esclusa per quelle imposte anticipate già trasformate in credito di imposta IRAP, ma ancora presente in bilancio in quanto non utilizzato, oppure se la trasformazione è riservata alle sole imposte anticipate riferite all'eccedenza ACE non trasformate in credito di imposta IRAP.

5. METODO DI CALCOLO.

Venendo al criterio di calcolo delle imposte anticipate convertibili, la norma, stabilisce che le perdite fiscali riportabili ex articolo 84 del Tuir e le eccedenze "Ace" possono essere utilizzate per un ammontare non eccedente il 20 per cento del valore nominale dei crediti deteriorati ceduti.

In altri termini, se il valore nominale dei crediti deteriorati ceduti è pari ad 1 milione, e l'aliquota IRES è del 24% si potrà ottenere la conversione in credito d'imposta di un importo di imposte anticipate non superiore a 48.000,00 euro ciò a dire si dovranno prendere in considerazione perdite fiscali ed eccedenze di ACE non superiori al 20% del valore nominale dei crediti ceduti, che nell'esempio che stiamo facendo abbiamo ipotizzato essere pari ad



1 milione, pertanto il 20% è pari a 200.000,00 di Euro di perdite fiscali o di eccedenze ACE; cui va applicata l'aliquota IRES del 24% a cui corrisponde un importo di imposte anticipate trasformate in credito di imposta pari ad Euro 48.000,00 (24% di 200.000,00 = 48.000,00).

Con la cessione dei crediti deteriorati, l'importo delle perdite fiscali e delle eccedenze di Ace che può essere trasformato in crediti di imposta non può superare il 20 per cento del valore nominale dei crediti deteriorati ceduti.

6. LE IMPOSTE ANTICIPATE

Le attività per imposte anticipate rappresentano le imposte sul reddito recuperabili negli esercizi futuri riferibili alle differenze temporanee deducibili o al riporto a nuovo di perdite fiscali.

Una differenza temporanea rappresenta, ad una certa data, la differenza tra il valore di una attività o una passività determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, destinate ad annullarsi negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee deducibili generano imposte anticipate, ossia imposte dovute nell'esercizio in corso superiori alle imposte riferite al risultato di bilancio ante imposte. La società iscrive, pertanto, un'attività per imposte anticipate per le minori imposte che saranno pagate negli esercizi successivi.

Le differenze temporanee deducibili possono derivare, ad esempio, da componenti negativi di reddito deducibili ai fini fiscali in esercizi successivi a quello in cui vengono imputati al conto economico civilistico (ad esempio, costi la cui deducibilità fiscale è posticipata rispetto alla loro rilevazione contabile) o componenti positivi di reddito tassabili in esercizi precedenti a quelli in cui vengono imputati al conto economico civilistico (ad esempio, proventi la cui imponibilità è anticipata rispetto alla loro rilevazione contabile).



Le attività per imposte anticipate possono derivare, oltre che dalle differenze temporanee di costi deducibili che, come sopra sinteticamente descritto, generano anticipi di tassazione, anche dal “riporto a nuovo” di perdite fiscali che andranno ad abbattere il reddito imponibile degli esercizi futuri.

Le attività derivanti dalle imposte anticipate, per il principio di prudenza che regola la redazione del bilancio, devono essere rilevate, a patto che vi sia la ragionevole certezza dell'esistenza di un reddito imponibile futuro sul quale graveranno imposte di ammontare almeno pari alle imposte anticipate che vengono iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale.

7. SOGGETTI CHE POSSONO ACCEDERE ALLA NORMA DI CUI ALL'ARTICOLO 55 DEL DL N.18/2020.

La norma in commento è rivolta alle società senza alcuna distinzione del settore economico in cui operano.

Possono quindi accedere alla norma in commento le società di capitali, le stabili organizzazioni di società non residenti.

Appare non comprensibile il motivo per il quale la norma non prevede tra i soggetti che possono usufruire dell'agevolazione anche gli enti commerciali e gli enti non commerciali che svolgono anche un'attività di impresa.

Sono invece escluse le società di persone in quanto il regime di trasparenza che caratterizza la loro tassazione ai fini delle imposte dirette, non consente la creazione in capo loro né delle perdite fiscali né la possibilità di iscrivere in bilancio la relativa fiscalità differita.

Anche gli imprenditori individuali risultano esclusi espressamente dalla norma, che fa riferimento alle sole società.



Risultano escluse le società per le quali sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto (art. 17 del D.lgs. n. 180/2015 relativamente agli enti creditizi e finanziari), ovvero lo stato di insolvenza ai sensi dell'articolo 5 della Legge fallimentare (R.D. n. 267/1942) o dell'articolo 2, comma 1, lettera b), del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.lgs. n. 14/2019).

8. L'OPZIONE DI CUI ALL'ARTICOLO 11, COMMA 1 DEL DL 03.05.2016 N. 59.

La trasformazione delle imposte anticipate in credito di imposta è condizionata all'esercizio da parte della società cedente dell'opzione di cui all'articolo 11, comma 1 del dl 03.05.2016 n. 59 convertito, con modificazioni, dalla legge 30 giugno 2016, n. 119.

L'opzione, se non già esercitata, deve essere esercitata entro la chiusura dell'esercizio nel corso del quale ha effetto la cessione dei crediti.

Il comma 3 del citato articolo 55 del Dl n. 18 del 17.03.2020 stabilisce inoltre che l'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto la cessione.

Questa ultima disposizione getta una ombra di incertezza sul periodo in cui il credito di imposta può essere utilizzato: infatti se la trasformazione delle imposte anticipate in credito di imposta è condizionata all'esercizio dell'opzione, e se l'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto la cessione, si potrebbe concludere che il credito di imposta può essere utilizzato dall'esercizio successivo a quello in cui è avvenuta la cessione dei crediti deteriorati.

Tuttavia questa non sembra essere la lettura in linea con la finalità della norma.



Piuttosto si potrebbe concludere che la trasformazione delle imposte anticipate in credito di imposta è condizionata all'esercizio dell'opzione, che deve avvenire entro la chiusura dell'esercizio nel corso del quale ha effetto la cessione dei crediti e non alla sua efficacia, pertanto i crediti di imposta possono essere utilizzati da quando viene esercitata l'opzione, mentre il differimento dell'efficacia serve a spostare all'esercizio successivo il pagamento del canone.

L'opzione prevista dall'articolo 11 è esercitata tramite una comunicazione da effettuare, entro il 31 dicembre 2020, all'indirizzo di posta elettronica certificata alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

La citata opzione comporta il pagamento di un canone dell'1,5% deducibile ai fini IRES ed IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

Il pagamento del canone deve essere eseguito per ciascun esercizio, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi.

L'opzione per l'applicazione delle disposizioni sulla trasformazione delle attività per imposte anticipate in credito di imposta è irrevocabile e comporta l'obbligo del pagamento di un canone annuo fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2029.

Il canone è stato introdotto nel nostro ordinamento, in quanto la Commissione Europea aveva ravvisato possibili profili di incompatibilità fra il regime di trasformabilità delle imposte anticipate in crediti di imposta e la disciplina degli aiuti di Stato.

In particolare, dalla Commissione era stato eccepito che si potrebbe configurare una forma di aiuto di Stato ogni qualvolta la trasformazione in credito di imposta ha ad oggetto delle imposte anticipate alle quali non corrisponda un effettivo pagamento anticipato di imposte.

Per meglio comprendere il funzionamento del canone si devono distinguere due tipologie di imposte anticipate qualificate:



- i. imposte anticipate qualificate cui corrisponde un effettivo pagamento anticipato di imposte, ovvero sia imposte anticipate qualificate contabilizzate/trasformate il cui ammontare non eccede l'ammontare delle imposte versate con riferimento allo stesso arco temporale (DTA di tipo 1);
- ii. imposte anticipate qualificate cui non corrisponde un effettivo pagamento anticipato di imposte, ovvero sia imposte anticipate qualificate contabilizzate/trasformate il cui ammontare eccede l'ammontare delle imposte versate con riferimento allo stesso arco temporale (DTA di tipo 2).

Su tale base, il legislatore italiano ha introdotto un meccanismo opzionale in forza del quale, dietro pagamento di un canone, è possibile trasformare in credito di imposta le DTA di tipo 2.

La ratio alla base della norma può essere così riassunta: la trasformabilità delle imposte anticipate in crediti di imposta è ammissibile se, a fronte di dette poste, il contribuente ha versato imposte all'Amministrazione Finanziaria. In questo caso, posto che il contribuente ha già versato anticipatamente imposte allo Stato, l'eventuale trasformazione delle DTA in crediti di imposta non rappresenta un indebito vantaggio, ma la semplice restituzione dell'anticipato pagamento delle stesse al contribuente.

Se invece, il contribuente ha versato meno imposte di quante DTA ha convertito in crediti di imposte, per vedersi riconosciuto il diritto alla trasformazione, è tenuto quindi a versare un canone di garanzia all'Amministrazione Finanziaria sulla parte delle DTA eccedenti i versamenti effettuati, in modo che la trasformazione (se effettuata) non rappresenti un indebito vantaggio per il contribuente.

Infatti, in assenza del versamento di questo canone, il contribuente si vedrebbe riconosciuto un credito di imposta dallo Stato senza aver effettuato alcun versamento precedente di imposte.



Il canone è calcolato in ciascun esercizio dall'esercizio in cui ha efficacia l'opzione fino al 31.12.2029.

L'aliquota dell'1,5 per cento si applica alla differenza tra l'ammontare delle attività per imposte anticipate qualificate e le imposte versate.

In altre parole, la trasformabilità in credito d'imposta della quota di imposte anticipate qualificate cui non corrisponde un effettivo pagamento anticipato di imposte (cosiddette DTA di tipo 2) è possibile solo qualora viene corrisposto un canone su tali DTA.

Resta ferma invece l'ordinaria trasformabilità delle DTA qualificate cui corrisponde un pagamento anticipato di imposte (cosiddetto DTA di tipo 1). La norma, pertanto, subordina il mantenimento della trasformabilità delle DTA di tipo 2 al pagamento di un canone pari all'1,5 per cento dell'ammontare delle stesse e stabilisce che le DTA di tipo 2 siano calcolate annualmente come differenza tra l'ammontare di DTA qualificate che si è creato dal 2008 all'anno di riferimento, incluse le DTA qualificate che sono state trasformate in credito d'imposta, e la somma delle imposte che sono state versate con riferimento agli stessi anni.

In particolare, l'ammontare delle attività per imposte anticipate è determinato ogni anno sommando algebricamente:

- a) la differenza, positiva o negativa, tra: i) le attività per imposte anticipate qualificate (i.e. imposte anticipate per perdite fiscali e per eccedenze di ACE) risultanti alla fine dell'esercizio nel quale viene eseguito il calcolo, e ii) quelle esistenti alla fine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- b) e le attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta.

La somma algebrica degli importi di cui alle lettere a) e b) deve essere poi confrontata con l'importo delle imposte versate a titolo di IRES ed addizionali dal 2008 all'esercizio in cui viene eseguito il calcolo.



Nel caso in cui la base imponibile del canone sia negativa o nulla – vale a dire quando le imposte versate sono superiori o pari alle attività per imposte anticipate – il comma 5 dell'articolo 11 prevede che il canone non è dovuto. In tale ipotesi, infatti, l'impresa interessata presenta solo DTA di tipo 1.

Si riporta di seguito l'esempio contenuto nella circolare n. 32/E del 22.07.2016 dell'Agenzia delle Entrate:

DTA iscritte in bilancio al 31.12.2015	Euro 900 -
(meno) DTA iscritte in bilancio al 31.12.2007	Euro 1000 +
(più) DTA trasformate	Euro 1500 =
Attività per imposte anticipate (voce B)	Euro 1400 - (B)
(meno) Imposte versate (voce C)	Euro 400 = (C)
Base imponibile canone (voce A)	Euro 1000 (A) x (per) 1,5% = Euro 15

In tale esempio, il canone da versare per l'esercizio chiuso il 31 dicembre 2015 è pari a Euro 15.

Nella citata circolare n. 32/2016 dell'Agenzia delle Entrate si legge inoltre che: *“Il punto 3.1 del provvedimento precisa che ai fini della determinazione delle imposte versate si tiene conto dell'imposta netta di periodo, anche se corrisposta mediante l'utilizzo di crediti d'imposta, di ritenute di acconto subite e di eccedenze di imposta risultanti da precedenti dichiarazioni.*



Il citato punto 3.1 fa riferimento all'imposta netta prevista dal rigo RN11 del Modello Unico 2016 Società di Capitali, nei limiti in cui la stessa risulti effettivamente versata. Tale versamento si considera effettuato anche a seguito dell'utilizzo, ad esempio:

- del credito per le imposte pagate all'estero;*
- dei crediti di imposta per agevolazioni concesse alle imprese interessate;*
- delle ritenute di acconto subite;*
- delle eccedenze di imposta risultanti da precedenti dichiarazioni;*
- degli acconti versati con riferimento al periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.*

Anche l'imposta a debito, risultante dal rigo RN23, deve essere effettivamente versata ai fini del calcolo della base imponibile del canone annuo.

Se l'imposta netta risulta inferiore ai versamenti effettuati, si prende in considerazione soltanto l'ammontare di imposta netta. Ad esempio se l'imposta netta (rigo RN11) è pari a 1000 e l'eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione (rigo RN19) è pari a 1200, con conseguente imposta a credito (rigo RN 24) di 200, l'imposta da prendere in considerazione ai fini del calcolo della base imponibile del canone è l'imposta netta di 1000 (che si considera versata mediante l'utilizzo di una parte dell'eccedenza derivante dalla precedente dichiarazione)...omissis..

Resta inteso che ai fini del calcolo delle imposte versate si considerano anche le imposte versate per la definizione degli avvisi di liquidazione delle dichiarazioni e degli avvisi di accertamento, nonché quelle versate in sede di ravvedimento. Tali imposte, a condizione che siano relative al periodo di



imposta in corso al 31 dicembre 2008 e ai successivi, per quanto riguarda l'Ires, ...omissis.. rilevano a partire dal periodo di imposta in cui il versamento viene effettivamente eseguito.

Di contro si ritiene che, in caso di presentazione di istanza di rimborso dell'Ires versata con riferimento al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008 e ai successivi ... omissis., le corrispondenti imposte versate debbano essere ridotte a partire dal periodo di imposta in cui il rimborso viene effettivamente eseguito. Tale riduzione non deve essere operata in caso di rimborso di eccedenze di imposta.”

Una volta determinato l'ammontare delle attività per imposte anticipate e l'ammontare delle imposte versate, occorre sottrarre le seconde dalle prime per determinare se la base imponibile del canone annuo è negativa o positiva.

Nel caso in cui la base imponibile del canone sia negativa (o nulla) – vale a dire quando le imposte versate superano (o pareggiano) le attività per imposte anticipate – il canone non è dovuto.

Se, invece, la base imponibile è positiva, occorre operare il versamento del canone applicando l'aliquota dell'1,5 per cento all'ammontare determinato.

E' opportuno sottolineare che, nel caso specifico della disposizione di cui all'articolo 55 del DL n. 18/2020, poiché le uniche imposte anticipate oggetto di trasformazione in credito di imposta sono quelle riferite alle perdite fiscali pregresse ed alle eccedenze di ACE, per il calcolo del canone periodico di deve prendere a riferimento la sola imposta IRES versata e non l'IRAP.



9. UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA.

Il credito di imposta che scaturisce dalla conversione delle imposte anticipate non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, e può essere:

- i) utilizzato in compensazione nel modello F24,
- ii) può essere ceduto a norma degli artt. 43-bis e 43-ter del DPR 602/73,
- iii) o richiesto a rimborso.

La compensazione avviene, per espressa disposizione di legge, senza limiti di importo. La norma quindi prevede che l'utilizzo del credito di imposta avvenga nel rispetto degli articoli 43 bis e 43 ter del DPR 602/1973. Pertanto il soggetto che ha trasformato le imposte anticipate in credito di imposta potrà:

- a) Utilizzare il credito di imposta in compensazione nel modello F24;
- b) Cedere il credito a soggetti infragruppo (art. 43 ter);
- c) Chiedere il rimborso del credito;
- d) Cedere a terzi il credito di imposta previa richiesta di rimborso in conformità a quanto previsto dall'articolo 43 bis del DPR 602/73.



ARTICOLO 65 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: CREDITO DI IMPOSTA PER L'AFFITTO DI NEGOZI.



1. FINALITÀ DELL'ARTICOLO 65 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020.

La disposizione contenuta nell'articolo 65 del DL n. 18/2020 ha lo scopo di contenere gli effetti negativi derivanti dai provvedimenti adottati dal governo per contenere la diffusione del virus Covid-19 che hanno comportato la chiusura di tutte le attività commerciali con la sola esclusione di quelle rientranti nelle attività considerate “essenziali” (cfr DPCM 11.03.2020 e DPCM 22.03.2020).

2. IN COSA CONSISTE IL CREDITO DI IMPOSTA.

L'articolo 65 in commento attribuisce un credito di imposta, a i soggetti titolari di partita iva, pari al 60% del canone di locazione del mese di marzo 2020 avente ad oggetto immobili accatastati nella categoria C/1 (negozi e botteghe).

Ovviamente i soggetti titolari di partita iva devono essere anche i conduttori del contratto di locazione degli immobili classificati C/1, ma non devono svolgere le attività considerate essenziali ed individuate con i due DPCM sopra elencati per le quali non è stata disposta la chiusura.

La norma non pone limiti alla natura giuridica del conduttore, quindi questi può essere sia un soggetto giuridico (società di capitali, enti commerciali, enti non commerciali che svolgono anche attività commerciali, società di persone) che persone fisiche.

Il credito di imposta risulterebbe essere utilizzabile dal 25.03.2020 (cfr FAQ Ministero dell'Economia e delle Finanze) esclusivamente in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del dlgs. 241/97 con il codice tributo 6914.



3. CRITICITÀ.

Nonostante la scarsa chiarezza della norma, dalla lettura della relazione tecnica sembrerebbe emergere che il credito di imposta spetta se ed in quanto sia stato pagato il canone di locazione nello stesso mese di marzo 2020.

Infatti, mentre il testo della norma recita “*è riconosciuto un credito di imposta nella misura del sessanta per cento dell’ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo*”, nella relazione tecnica si legge che il credito di imposta riconosciuto è pari al 60% “*delle spese sostenute nel mese di marzo 2020 per canoni di locazione.*”

Vista la formulazione letterale della norma, e il contenuto della relazione tecnica riferita a questo articolo, ci si domanda se il credito di imposta spetta al conduttore anche se il canone viene corrisposto in ritardo dopo il mese di marzo 2020.

Pur essendo apprezzabile lo sforzo fatto dal Governo, la norma è alquanto inadeguata rispetto: i) alla gravità dei provvedimenti adottati (chiusura delle attività) e ii) al suo perimetro di applicazione.

Per quanto riguarda l’inadeguatezza rispetto alla gravità della situazione, il provvedimento sembrerebbe presupporre il regolare pagamento a marzo il canone di locazione nonostante la chiusura imposta alle attività commerciali, e riconosce un credito di imposta che nella maggior parte dei casi potrà essere speso nel mese di maggio/ giugno 2020, vista la moratoria concessa alle imprese di più piccola dimensione, per i pagamenti delle imposte e contributi.

Per quanto riguarda l’inadeguatezza rispetto al perimetro di applicazione, non si può non rilevare come il provvedimento abbia “*dimenticato*”:

- a) tutti quei soggetti titolari di partita iva a cui è stata imposta la chiusura dell’attività commerciale o industriale svolta in locali non accatastati nella categoria C/1 (cinema, teatri, palestre, solo per fare alcuni esempi);



- b) tutti quei soggetti titolari di partita iva a cui è stata imposta la chiusura dell'attività commerciale che però non sono i conduttori di un contratto di locazione di immobili C/1, in quanto hanno sottoscritto contratti di affitto di azienda in cui la componente immobiliare è prevalente, oppure hanno sottoscritto contratti di locazione di immobili classificati come D/8, come ad esempio i commercianti che svolgono la loro attività all'interno di centri commerciali;
- c) che spesso i soggetti che svolgono l'attività in locali accatastati nella categoria C/1 hanno la necessità di svolgere parte della loro attività in locali accatastati come uffici (A/10), laboratori (C/3), magazzini (C/2 o B/8).

4. COORDINAMENTO DELL'ARTICOLO 65 E DELL'ARTICOLO 91 DEL DL N. 18/2020.

Resta inoltre incerto l'effetto che può avere quanto previsto nel presente articolo 65 con quanto disposto all'articolo 91 del DL n. 18/2020.

Il comma 1 del citato articolo 91 stabilisce infatti che *“ Il rispetto delle misure di contenimento di cui presente decreto e' sempre valutata ai fini dell'esclusione, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1218 e 1223 c.c., della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti.”*

In particolare, l'articolo 1218 c.c. a sua volta stabilisce che *“Il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno se non prova che l'inadempimento o il ritardo è stato determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile .”*

Di fronte alla gravità della crisi economica che emergerà a seguito dei provvedimenti che è stato necessario adottare per contenere la pandemia, sarebbe opportuno riflettere anche sulla opportunità di adottare altri provvedimenti che prevedano, per il solo anno 2020, un criterio di tassazione in base al principio di cassa dei proventi derivanti dalla locazione di beni immobili, sia di proprietà di persone fisiche, sia di proprietà di soggetti giuridici di qualsiasi natura, con la previsione della tassazione separata in capo alle persone fisiche, nel momento dell'incasso dei fitti attivi.



5. TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEL CREDITO DI IMPOSTA.

L'articolo 65 non contiene alcuna menzione sul regime fiscale a cui deve essere assoggettato il credito di imposta riconosciuto ai soggetti iva conduttori di immobili accatastati nella categoria C/1 relativo al canone di locazione del mese di marzo 2020.

Dal punto di vista contabile, detto credito di imposta è riconducibile alla categoria dei contributi in conto esercizio, posto che viene attribuito per far fronte ad un costo di esercizio (i.e. il canone di locazione del mese di marzo 2020).

Detto contributo in conto esercizio deve quindi essere iscritto, per competenza, nel conto economico alla voce A5 del Valore della produzione.

Dal punto di vista fiscale, in assenza di indicazioni specifiche da parte dell'articolo 65 del DL n. 18/2020, i contributi in conto esercizio dovrebbero essere considerati ricavi ai sensi dell'articolo 85 comma 1 lettera h) DPR 917/86 (contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge) e quindi soggetti ad IRES.

Per quanto riguarda il trattamento IRAP dei contributi spettanti per legge, come si legge nella risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 238 del 15.07.2019, la normativa di riferimento è contenuta nell'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Tale disposizione, in particolare, sancisce la rilevanza di detti contributi ai fini della formazione del valore della produzione “fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili”. Come chiarito, con le Risoluzioni n. 34/E del 5 febbraio 2008 e n. 330/E del 21 ottobre 2002, n. 330/E, “la correlazione richiesta dalla norma deve essere diretta e tale da individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato. Deve sussistere cioè un rapporto - nesso logico - reso esplicito dalla legge istitutiva tra la somma erogata a titolo di contributo e il corrispondente componente negativo”. Tale correlazione non è rinvenibile qualora l'ammontare del contributo risulti solo parametrato a componenti negativi non deducibili.



Si attende al riguardo dei chiarimenti in merito alla volontà del legislatore di tassare o meno il credito di imposta in commento: al riguardo, sembrano che abbia avuto la cura di specificare nell'articolo 55 del medesimo DL n. 18/2020, relativo alla trasformazione delle imposte anticipate in credito di imposta, che detto ultimo credito di imposta non è soggetto ad IRES ed a IRAP, mentre nell'articolo 65 abbia completamente ommesso di dare indicazioni.

Tra l'altro, il credito di imposta che si genera dalla conversione delle imposte anticipate non comporta alcuna variazione in termini economici, in quanto detta trasformazione incide solo dal punto di vista patrimoniale, e quindi la precisazione fatta dal legislatore non aggiunge nulla rispetto al regime fiscale naturale di detta trasformazione.



ARTICOLO 64 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: CREDITO DI IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO



1. FINALITÀ DELL'ARTICOLO 64 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020.

L'articolo 64 del DL 18/2020 introduce un credito d'imposta per incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro per contenere la diffusione del virus Covid-19.

In attuazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 1, n. 9) del DPCM 11 marzo 2020, che raccomanda le intese tra le organizzazioni datoriali e sindacali, sabato 14 marzo 2020 CGIL, CISL, UIL e Confindustria e Confapi hanno sottoscritto il "Protocollo condiviso di regolazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro" Il documento contiene le linee guida operative a cui le imprese dei settori produttivi non soggetti alla chiusura disposta dal Governo dovranno conformarsi nel mettere in pratica i protocolli anti virus.

La pulizia dei locali aziendali dovrà essere adeguata alla situazione sanitaria in atto, mediante la predisposizione di sanificazioni e ventilazioni periodiche degli ambienti, delle aree comuni, delle postazioni di lavoro, avendo cura di pulire con detergenti adeguati tastiere dei pc, schermi touch, mouse, sia negli uffici che nei reparti produttivi. In caso di presenza in azienda di un soggetto positivo al COVID-19, occorrerà fare riferimento ai protocolli di sanificazione indicati nella circolare n. 5443 del 22.02.2020 del Ministero della Salute

In particolare, la citata circolare n. 5443/2020 prevede, per gli ambienti non sanitari (quindi, ad esempio, per quelli aziendali), che, a causa della possibile sopravvivenza del virus nell'ambiente per diverso tempo, i luoghi e le aree potenzialmente contaminati devono essere sottoposti a completa pulizia con acqua e detergenti comuni prima di essere nuovamente utilizzati.

Per la decontaminazione, si raccomanda l'uso di ipoclorito di sodio 0,1% dopo pulizia o di etanolo al 70% dopo pulizia con un detergente neutri; durante le operazioni di pulizia con prodotti chimici, occorre assicurare la ventilazione degli ambienti.



2. COSA SI INTENDE PER “SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI”

In attesa delle disposizioni attuative che dovranno definire nel dettaglio anche le spese agevolabili, di seguito si riporta cosa si intende per attività di sanificazione in base all'articolo 1 lettera e) del DM 7 luglio 1997 n. 274, relativo all'attività delle imprese di pulizia: per attività di “sanificazione” si intendono quelle che riguardano *“il complesso di procedimenti e operazioni atti a rendere sani determinati ambienti mediante l'attività di pulizia e/o di disinfezione e/o di disinfestazione ovvero mediante il controllo e il miglioramento delle condizioni del microclima per quanto riguarda la temperatura, l'umidità e la ventilazione ovvero per quanto riguarda l'illuminazione e il rumore”*

3. IN COSA CONSISTE IL CREDITO DI IMPOSTA.

L'articolo in commento riconosce ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, per il periodo d'imposta 2020, *“ un credito d'imposta, nella misura del 50 per cento delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro sostenute e documentate fino ad un massimo di 20.000 euro per ciascun beneficiario”*.

Per l'attribuzione del credito di imposta la norma non prevede limiti in merito alla natura giuridica del soggetto che sostiene le spese, né limiti in merito all'attività svolta dal soggetto che sostiene le spese.

L'unico vincolo imposto, è l'oggetto dell'attività di sanificazione che è rappresentato da:

- i) Luoghi di lavoro;
- ii) Strumenti di lavoro.



Per questo contributo è stato previsto un limite di spesa sia per quanto riguarda i costi ammissibili sostenuti nel corso del 2020 da ciascun soggetto beneficiario che non possono superare la soglia di Euro 20.000,00 sia per quanto riguarda l'importo complessivo dei fondi dedicati a questo credito di imposta che non può superare l'importo massimo di spesa pari a 50 milioni di euro per l'anno 2020.

Non si comprende come verrà applicato questo limite posto ai fondi disponibili:

- i) se cioè verrà previsto un click day, in base al quale saranno ammessi al beneficio, fino a concorrenza dell'importo di Euro 50 milioni, i soggetti che avranno presentato per primi la domanda per chiedere il riconoscimento del credito di imposta;
- ii) oppure, speriamo, il credito di imposta sarà riconosciuto a tutti i soggetti che avranno sostenuto le spese e sarà proporzionalmente raggugliato alle spese sostenute da ciascuno rispetto al totale delle spese sostenute da tutti i soggetti che richiederanno il credito di imposta.

Allo stato attuale non sono conosciuti i requisiti “tecnici” richiesti per avere diritto al credito di impostale né le modalità ed i criteri che verranno adottati per attribuire il credito di imposta qui in commento.

Il comma 2 del citato articolo 64 prevede infatti che *“Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto-legge, sono stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta anche al fine di assicurare il rispetto del limite di spesa di cui al comma 1”*.

Il decreto di attuazione della norma in commento dovrà essere emanato entro il 16 aprile 2020 (30 giorni dall'entrata in vigore del DL 18/2020).



4. TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEL CREDITO DI IMPOSTA.

Anche l'articolo 64, come l'articolo 65 non contiene alcuna menzione sul regime fiscale a cui deve essere assoggettato il credito di imposta riconosciuto ai soggetti che esercitano attività di impresa o un'arte o una professione che sostengono spese per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro entro il limite di spesa di Euro 20.000,00.

Dal punto di vista contabile, detto credito di imposta è riconducibile alla categoria dei contributi in conto esercizio, posto che viene attribuito per far fronte ad un costo di esercizio (i.e. la sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro).

Detto contributo in conto esercizio deve quindi essere iscritto, per competenza, nel conto economico alla voce A5 del Valore della produzione.

Dal punto di vista fiscale, in assenza di indicazioni specifiche da parte del testo letterale dell'articolo 64 del DL n. 18/2020, i contributi in conto esercizio dovrebbero essere considerati ricavi ai sensi dell'articolo 85 comma 1 lettera h) DPR 917/86 (contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge) e quindi soggetti ad IRES.

Per quanto riguarda il trattamento IRAP dei contributi spettanti per legge, come si legge nella risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 238 del 15.07.2019, la normativa di riferimento è contenuta nell'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Tale disposizione, in particolare, sancisce la rilevanza di detti contributi ai fini della formazione del valore della produzione "fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili". Come chiarito, con le Risoluzioni n. 34/E del 5 febbraio 2008 e n. 330/E del 21 ottobre 2002, n. 330/E, "la correlazione richiesta dalla norma deve essere diretta e tale da individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato. Deve sussistere cioè un rapporto - nesso logico - reso esplicito dalla legge istitutiva tra la somma erogata a titolo di contributo e il corrispondente componente negativo". Tale correlazione non è rinvenibile qualora l'ammontare del contributo risulti solo parametrato a componenti negativi non deducibili.

Si attende al riguardo dei chiarimenti in merito alla volontà del legislatore di tassare o meno il credito di imposta in commento.



**ARTICOLO 98 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: MISURE STRAORDINARIE
URGENTI A SOSTEGNO DELLA FILIERA DELLA STAMPA.**



1. LA FINALITÀ DELLA NORMA DI CUI ALL'ARTICOLO 98 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020.

Il comma 1 dell'articolo 98 del DL n. 18 del 17.03.2020 modifica per l'anno 2020 il meccanismo di calcolo del credito di imposta per investimenti pubblicitari previsto dall'articolo 57 bis del decreto legge n. 50/2017 mediante l'inserimento del comma 1 ter.

In particolare, l'articolo 57-*bis* del D.L. n. 50/2017 ha introdotto, a decorrere dal 2018, una agevolazione, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese, dei lavoratori autonomi e degli enti non commerciali che effettuano investimenti pubblicitari sulla stampa quotidiana e periodica, anche *on line*, e sulle emittenti televisive e radiofoniche.

L'agevolazione ha come obiettivo quello di sostenere le imprese che operano nel settore della filiera della stampa: questa è la ragione per cui è così ampia la platea dei soggetti beneficiari del credito di imposta per gli acquisti effettuati in campagne pubblicitarie.

2. I SOGGETTI BENEFICIARI.

Tra i beneficiari vi sono infatti:

Le imprese

I soggetti quindi che possono accedere al credito di imposta in commento sono tutti i soggetti che esercitano attività di impresa e quindi:

- i) le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- ii) le società di persone e quelle ad esse assimilate di cui all'articolo 5 del DPR 917/86;
- iii) le società di capitali;



- iv) gli enti pubblici e privati, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- v) gli enti pubblici e privati, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata;
- vi) le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti;
- vii) Tutti i soggetti elencati nell'articolo 73 commi 1 e 2 del DPR 917/86 non descritti nei precedenti punti.

I titolari di reddito di lavoro autonomo

Possono beneficiare del credito d'imposta anche i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo.

Ai sensi dell'art. 53 co. 1 del TUIR, sono redditi di lavoro autonomo "*quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni*".

Gli enti non commerciali

Possono beneficiare del credito d'imposta in esame anche gli enti non commerciali che non svolgono alcuna attività commerciale.

3. IN COSA CONSISTE L'AGEVOLAZIONE.

Il nuovo comma 1-ter, nel confermare l'agevolazione di cui all'articolo 57 bis del decreto legge n. 50/2017 anche per l'anno 2020, introduce un meccanismo di calcolo del credito di imposta, limitato all'anno 2020, in cui viene eliminato il requisito incrementale degli investimenti eseguiti nel 2020 rispetto a quelli eseguiti nell'anno precedente richiesto dalla norma per accedere all'agevolazione.



In particolare, il citato comma 1 ter prevede: *“Limitatamente all'anno 2020, il credito d'imposta di cui al comma 1 è concesso, alle stesse condizioni e ai medesimi soggetti ivi contemplati, nella misura unica del 30 per cento del valore degli investimenti effettuati, nel limite massimo di spesa stabilito ai sensi del comma 3 e in ogni caso nei limiti dei regolamenti dell'Unione europea richiamati al comma 1.”*

Poiché per gli anni 2018 e 2019 il credito di imposta era pari al 75% del valore incrementale delle spese sostenute rispetto all'anno precedente, e detto incremento comunque doveva essere superiore di almeno l'1% rispetto alle spese di analoga natura sostenute nell'anno precedente, a tale agevolazione non potevano accedere i soggetti di nuova costituzione o quelli che non avevano effettuato spese in campagne pubblicitarie nell'anno precedente.

In altre parole, dalla agevolazione erano esclusi tutti quei soggetti che non potevano avere un dato di raffronto dell'anno precedente per realizzare la condizione di accesso all'agevolazione e la base su cui calcolare il credito di imposta (i.e. l'incremento delle spese pubblicitarie rispetto all'esercizio precedente).

L'eliminazione del vincolo incrementale delle spese effettuate, dovrebbe quindi far rientrare tra i soggetti che possono usufruire del credito di imposta anche i soggetti di nuova costituzione e i soggetti che nel corso dell'anno precedente non hanno effettuato spese per l'acquisto di spazi pubblicitari.

Al riguardo però sarebbe opportuna una conferma esplicita.

Il credito di imposta così calcolato, potrebbe non coincidere con il credito di imposta effettivamente riconosciuto, in quanto il riconoscimento deve tener conto del limite di spesa stanziato dallo Stato e dalla UE.

In tal caso, viene eseguita una ripartizione percentuale e proporzionale delle risorse disponibili tra tutti i richiedenti aventi diritto.

Pertanto, per l'anno 2020 il credito di imposta viene calcolato nella misura del 30% delle spese sostenute nel corso del 2020 per l'acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali, effettuati esclusivamente su giornali quotidiani e periodici, e su emittenti televisive o radiofoniche.



Per accedere all'agevolazione di cui al comma 1ter dell'articolo 57 bis del dl n. 50/2017, le spese per investimenti pubblicitari devono essere effettuate nel corso del 2020, a nulla rilevando il momento di pagamento di dette spese.

Per individuare il momento di effettuazione della spesa si deve fare riferimento alle regole generali della competenza fissate dall'art. 109 del DPR 917/86.

Pertanto, le spese di acquisizione di servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate (art. 109 co. 2 lett. b) del TUIR).

La spesa effettuata deve risultare da apposita attestazione rilasciata da:

- i) i soggetti di cui all'art. 35 co. 1 lett. a) e 3 del DLgs. 241/97, legittimati a rilasciare il visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali;
- ii) ovvero, i soggetti che esercitano la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-*bis* c.c.

4. QUALI SONO LE SPESE CHE DANNO DIRITTO AL CREDITO DI IMPOSTA

Premesso che per l'anno 2020 non viene quindi più richiesto, per accedere all'agevolazione, che le spese sostenute per campagne pubblicitarie siano superiori di almeno l'1% delle medesime spese effettuate nel corso dell'anno precedente, queste sono le spese ammesse per il calcolo della agevolazione.

Investimenti sulla stampa

Sono agevolabili gli acquisti di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali effettuati su giornali (art. 3 del DPCM 16.5.2018 n. 90):

- i. quotidiani e periodici;
- ii. sia locali che nazionali;
- iii. pubblicati in edizione cartacea ovvero editi in formato digitale;



- iv. iscritti presso il competente Tribunale (ai sensi dell'art. 5 della L. 8.2.48 n. 47), ovvero presso il Registro degli operatori di comunicazione (art. 1 co. 6 lett. a) n. 5 della L. 31.7.97 n. 249);
- v. dotati, in ogni caso, della figura del direttore responsabile.

Acquisto di spazi pubblicitari sul sito web di un'agenzia di stampa

Gli investimenti pubblicitari sul sito *web* di un'agenzia di stampa sono ammissibili a condizione che:

- i. la relativa testata giornalistica sia registrata presso il competente Tribunale civile ovvero presso il Registro degli operatori della comunicazione tenuto dall'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni;
- ii. la testata sia dotata della figura del direttore responsabile

Investimenti su radio e TV

Sono agevolabili gli investimenti riferiti all'acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali effettuati nell'ambito della programmazione di emittenti televisive e radiofoniche:

- i. locali;
- ii. analogiche o digitali;
- iii. iscritte presso il Registro degli operatori di comunicazione (art. 1 co. 6 lett. a) n. 5 della L. 31.7.97 n. 249).



Sono escluse dal credito d'imposta le spese sostenute per l'acquisto di spazi nell'ambito della programmazione o dei palinsesti editoriali per pubblicizzare o promuovere televendite di beni e servizi di qualunque tipologia nonché quelle per la trasmissione o per l'acquisto di spot radio e televisivi di inserzioni o spazi promozionali relativi a servizi di pronostici, giochi o scommesse con vincite di denaro, di messaggeria vocale o chat-line con servizi a sovrapprezzo.

Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria ha inoltre precisato che sono escluse le spese sostenute per forme di pubblicità diverse da quelle previste dalla norma agevolativa, come ad esempio:

- volantini cartacei periodici;
- pubblicità su cartellonistica;
- pubblicità su vetture o apparecchiature;
- pubblicità mediante affissioni e *display*;
- pubblicità su schermi di sale cinematografiche;
- pubblicità tramite *social* o piattaforme *on line*;
- *banner* pubblicitari su portali *on line*.

5. COMUNICAZIONE PER ACCEDERE ALL'AGEVOLAZIONE

Per accedere al credito d'imposta, i soggetti interessati devono presentare tramite apposito modello:



- la "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", prevista dall'art. 5 co. 1 del DPCM 90/2018 contenente i dati degli investimenti effettuati o da effettuare nell'anno agevolato;
- la "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati".

Nessun documento deve essere allegato al modello.

La comunicazione e la dichiarazione sostitutiva devono essere presentate esclusivamente in via telematica, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate al Dipartimento per l'Informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Per l'anno 2020 la "comunicazione per l'accesso al credito d'imposta" era prevista dal 1° al 31 di marzo. Ora l'articolo 98 del DL n. 187/2020 prevede che detta comunicazione dovrà essere presentata dal 1° al 30 settembre 2020.

E' espressamente previsto che resta comunque valida la comunicazione di accesso al credito di imposta presentata dal 1° al 31 marzo 2020.

La "dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati" deve essere presentata dal 1° al 31 gennaio dell'anno successivo.

6. UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Il credito d'imposta non è cumulabile, in relazione a medesime voci di spesa, con altre agevolazioni statali, regionali o europee.

Il credito d'imposta riconosciuto è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, con il codice tributo "6900".

Il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.



7. IL TRATTAMENTO CONTABILE DEL CREDITO DI IMPOSTA

Le spese di pubblicità rappresentano costi di esercizio che devono essere iscritti nella voce "B.7 - Costi per servizi" del conto economico.

Viene ammessa la possibilità, a certe condizioni, di capitalizzare le spese di pubblicità nell'ambito delle attività di impianto e ampliamento.

L'iscrizione in bilancio del credito d'imposta è strettamente correlata alla modalità di rilevazione dei costi.

Il credito d'imposta riconosciuto a fronte delle spese di pubblicità contabilizzate come costi di periodo si configura come un contributo in conto esercizio.

Rientrano, infatti, tra i contributi in conto esercizio quelli erogati, sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, con lo scopo di integrare i ricavi dell'impresa oppure ridurre i relativi costi ed oneri.

In base al documento OIC 12 (§ 56) i contributi in conto esercizio devono essere classificati nella voce "A.5 - Altri ricavi e proventi" del Conto economico, e rilevati per competenza, nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirli, che corrisponde all'esercizio in cui viene rilasciato il provvedimento di concessione del credito di imposta.

8. IL TRATTAMENTO FISCALE DEL CREDITO DI IMPOSTA.

Ai sensi dell'art. 5 co. 4 del DPCM 16.5.2018 n. 90, il credito d'imposta va indicato nella dichiarazione dei redditi relativa ai periodi di imposta di maturazione del credito a seguito degli investimenti effettuati e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.



Nelle FAQ del 23 ottobre 2019 del Dipartimento per l'informazione e l'editoria è stato affermato che *“Considerato che la norma istitutiva dell'agevolazione (articolo 57-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50) non dispone espressamente la non rilevanza del credito d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, il credito concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle suddette imposte”*.

Posto che, in linea di massima, le spese di pubblicità sono costi di esercizio, il credito d'imposta riconosciuto dovrebbe quindi configurarsi come un contributo in conto esercizio, e come tale, dal punto di vista fiscale lo stesso dovrebbe essere riconducibile ai ricavi di cui all'art. 85 comma 1 lett. h) del DPR 917/86, trattandosi di contributo spettante in conto esercizio a norma di legge.

Per quanto riguarda il trattamento IRAP dei contributi spettanti per legge, come si legge nella risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 238 del 15.07.2019, la normativa di riferimento è contenuta nell'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Tale disposizione, in particolare, sancisce la rilevanza di detti contributi ai fini della formazione del valore della produzione *“fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili”*. Come chiarito, con le Risoluzioni n. 34/E del 5 febbraio 2008 e n. 330/E del 21 ottobre 2002, n. 330/E, *“la correlazione richiesta dalla norma deve essere diretta e tale da individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato. Deve sussistere cioè un rapporto - nesso logico - reso esplicito dalla legge istitutiva tra la somma erogata a titolo di contributo e il corrispondente componente negativo”*. Tale correlazione non è rinvenibile qualora l'ammontare del contributo risulti solo parametrato a componenti negativi non deducibili.



**ARTICOLO 66 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020: INCENTIVI FISCALI PER
EROGAZIONI LIBERALI IN DENARO E IN NATURA A SOSTEGNO DELLE
MISURE DI CONTRASTO DELL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID-
19 E NOVITÀ RELATIVE ALLE DONAZIONI DI BENI DELLE IMPRESE PER
SOLIDARIETÀ SOCIALE**



1. LA FINALITÀ DELLA NORMA DI CUI ALL'ARTICOLO 66 DEL DL N. 18 DEL 17.03.2020.

Le disposizioni contenute nell'articolo 66 sono finalizzate ad incentivare le erogazioni liberali in denaro ed in natura per finanziare gli interventi volti al contenimento della pandemia da COVID -19, ed a gestire l'emergenza epidemiologica.

2. IN COSA CONSISTE L'AGEVOLAZIONE PER I SOGGETTI CHE NON SONO TITOLARI DI REDDITO DI IMPRESA.

Il comma 1 dell'articolo 66 prevede degli incentivi fiscali per i soggetti che non svolgono attività di impresa e che effettuano erogazioni liberali in denaro ed in natura finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In particolare, l'incentivo fiscale consiste nel riconoscere una detrazione, dall'imposta lorda IRPEF e IRES, pari al 30% delle erogazioni in denaro o in natura fatte per le finalità appena descritte, da persone fisiche e da enti non commerciali nell'anno 2020 a favore:

- i) dello Stato,
- ii) delle Regioni,
- iii) degli enti locali territoriali,
- iv) di enti o istituzioni pubbliche,
- v) di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

L'importo massimo della detrazione non può essere superiore ad Euro 30.000,00, quindi questo sta a significare che per ottenere la detrazione nella misura massima, devono essere eseguite erogazioni liberali in denaro ed in natura pari ad Euro 100.000,00.



3. IN COSA CONSISTE L'AGEVOLAZIONE PER I SOGGETTI CHE SONO TITOLARI DI REDDITO DI IMPRESA.

Il secondo comma dell'articolo 66 disciplina il trattamento da riservare alle erogazioni liberali in denaro o in natura eseguite nell'anno 2020 da soggetti titolari di reddito di impresa a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In particolare, per questi soggetti il comma 2 dell'articolo 66 prevede l'applicazione della disciplina contenuta nell'articolo 27 della legge 13.05.1999 n. 133 che a sua volta stabilisce:

“1. Sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti.

2. Non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi degli articoli 53, comma 2, e 54, comma 1, lettera d), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i beni ceduti gratuitamente ai sensi del comma 1.

3. I trasferimenti dei beni di cui ai commi 1 e 2, effettuati per le finalità di cui al comma 1, non sono soggetti all'imposta sulle donazioni.”

In fine, il comma 3 dell'articolo 66 del DL n. 18/2020 prevede che: *“Ai fini della valorizzazione delle erogazioni in natura di cui ai commi 1 e 2, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli articoli 3 e 4 del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 28 novembre 2019.”*

A sua volta gli articoli 3 e 4 del DM 28.11.2019 stabiliscono le regole per la valorizzazione delle erogazioni in natura, e la documentazione che deve essere redatta per attestare l'avvenuta erogazione liberale in natura.



Facendo espresso rinvio all'articolo 27 della legge 13.05.1999 n. 133, il legislatore ha stabilito che sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro e in natura effettuate nell'anno 2020 da soggetti titolari di reddito di impresa a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Al fine di rendere effettiva la deducibilità delle erogazioni liberali in natura in commento dal reddito di impresa, il legislatore ha dovuto “*neutralizzare*” le disposizioni contenute negli articoli 53, comma 2, e 54, comma 1, lettera d) del DPR 917/86 ora rispettivamente articoli 85 comma 2, e 86 comma 1 lettera c). Detti articoli stabiliscono espressamente che:

- a) “*Si comprende inoltre tra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 .. omissis.. destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa*” (articolo 85 comma 2);
- b) le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, concorrono a formare il reddito di impresa se i beni vengono destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (articolo 86 comma 1 lettera c).

Per neutralizzare l'efficacia di queste due norme, l'articolo 66, rinviando all'articolo 27 della legge 13.05.1999 n. 133, ha stabilito:

- i) che sono deducibili dal reddito di impresa le erogazioni liberali in denaro e natura, e
- ii) che le erogazioni liberali in natura dei beni di cui agli articoli 85 e 86 non costituiscono finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In questo modo, l'impresa che effettua erogazioni liberali di questi beni, da una parte si deduce il costo degli stessi e dall'altra, non deve imputare tra i ricavi o tra le plusvalenze rispettivamente il loro valore di mercato calcolato in conformità a quanto previsto dall'articolo 9 comma 3 del DPR 917/86, ovvero, la plusvalenza derivante dalla differenza tra il valore normale del bene ed il costo non ammortizzato dello stesso.

Per quanto riguarda l'IRAP, il comma 2 dell'articolo 66 prevede espressamente che: “*Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, le erogazioni liberali di cui al periodo precedente sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate*”.



Visto che l'articolo 66 del D.L. n. 18/2020 non contiene previsioni di limiti di deducibilità di queste erogazioni liberali, e fa rinvio a quanto previsto dall'articolo 27 della L. n. 133/99, che a sua volta non pone limiti alla deducibilità, si deve concludere che le erogazioni liberali in denaro o in natura eseguite in conformità all'articolo 66 del D.L. 18/2020 sono integralmente deducibili dal reddito di impresa.

Si spera che con la conversione in legge si faccia chiarezza al riguardo.

4. SOGGETTI A FAVORE DEI QUALI DEVONO ESSERE FATTE LE EROGAZIONI LIBERALI PER ACCEDERE AI BENEFICI

Al riguarda si osserva che:

Mentre nel comma 1 sono analiticamente indicati i soggetti a favore dei quali devono essere eseguite le erogazioni liberali in denaro ed in natura effettuate da soggetti che non sono titolari di reddito di impresa, nel comma 2 non c'è alcuna indicazione al riguardo.

La mancata indicazione dei soggetti a favore dei quali devono essere eseguite le erogazioni liberali da parte dei soggetti titolari di reddito di impresa per usufruire degli incentivi fiscali di cui all'articolo 66, crea non poca incertezza. Infatti, si potrebbe pensare che:

- A) il legislatore abbia voluto fare un rinvio implicito agli stessi soggetti individuati quali destinatari delle erogazioni liberali di cui al primo comma da parte dei contribuenti non titolari di reddito di impresa (Stato, Regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.), oppure
- B) il legislatore abbia voluto fare un rinvio implicito ai soggetti indicati nell'articolo 27 della legge 13.05.1999 n. 133 che a sua volta individua i seguenti soggetti: Le fondazioni, le associazioni, i comitati e gli enti identificati ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 20 giugno 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 155 del 5 luglio 2000.



A sua volta il DPCM 20.06.2000 ha individuato i seguenti soggetti:

- 1) organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;
- 2) organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro;
- 3) altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti che, costituiti con atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, tra le proprie finalità prevedono interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari;
- 4) amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici;
- 5) associazioni sindacali e di categoria.

Si spera che con la conversione in legge venga fatta chiarezza su questo punto.

5. LA VALUTAZIONE DELLE EROGAZIONI LIBERALI IN NATURA

L'ammontare della detrazione o della deduzione spettante nelle ipotesi di erogazioni liberali in natura e' quantificato sulla base del valore normale del bene oggetto di donazione, determinato ai sensi dell'art. 9 del DPR 917/86.

A sua volta l'articolo 9 comma 3 del DPR 917/86 stabilisce che per valore normale, salvo quanto stabilito per le azioni, le quote sociali, le obbligazioni ed i titoli, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i



beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

Nel caso di erogazione liberale avente ad oggetto i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, oppure le materie prime e sussidiarie, i semilavorati e gli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, l'ammontare della detrazione o della deduzione è determinato con riferimento al minore tra il valore determinato ai sensi dell'articolo 9 del DPR 917/86 (valore normale), e quello determinato applicando le disposizioni dell'art. 92 del DPR 917/86 per il calcolo delle rimanenze.

Nel caso in cui oggetto di erogazione liberale sia un bene strumentale, l'ammontare della detrazione o della deduzione è pari al costo fiscale non ammortizzato del bene all'atto del trasferimento.

6. LE IMPOSTE SULLE DONAZIONI.

Il comma 3 dell'articolo 27 della legge 13.05.1999 n. 133 stabilisce espressamente che *“I trasferimenti dei beni di cui ai commi 1 e 2, effettuati per le finalità di cui al comma 1, non sono soggetti all'imposta sulle donazioni.”*

7. IL TRATTAMENTO FISCALE AI FINI IVA DELLE EROGAZIONI LIBERALI EFFETTUATE NELL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA .

Dal punto di vista iva, le erogazioni liberali in natura di cui al presente articolo 66 del DL n. 18/2020 sono considerate operazioni esenti ex articolo 10 n. 13 DPR 633/72.



Si rammenta che l'effettuazione di operazioni esenti fa sorgere l'obbligo di eseguire la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19 bis 2 DPR 633/72, in base al quale *“la detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata.”*

8. DOCUMENTAZIONE

L'articolo 4 del DM 28.11.2019 prevede che l'erogazione liberale in natura deve risultare da atto scritto contenente la dichiarazione del donatore recante la descrizione analitica dei beni donati, con l'indicazione dei relativi valori, nonché la dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione contenente 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.

Qualora, il valore della cessione, singolarmente considerata, determinato in base al comma 1, sia superiore a 30.000 euro, ovvero, nel caso in cui, per la natura dei beni, non sia possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi, il donante deve consegnare al destinatario della donazione una copia della perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, recante data non antecedente a novanta giorni il trasferimento del bene.

9. NOVITÀ INTRODOTTE DAL DECRETO LEGGE 02/03/2020 N. 9 MISURE URGENTI DI SOSTEGNO PER FAMIGLIE, LAVORATORI E IMPRESE CONNESSE ALL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID-19.

L'articolo 31 del DL n. 9 del 02.03.2020 ha ampliato le categorie merceologiche previste nell'articolo 16 della legge 19 agosto 2016, n. 166, ed in particolare ha introdotto i seguenti prodotti che si vanno ad aggiungere a quelli già previsti nel citato articolo, inserendo la lettera d-bis:



- prodotti tessili,
- per l'abbigliamento e per l'arredamento,
- giocattoli,
- materiali per l'edilizia e gli elettrodomestici,
- personal computer, tablet, e-reader e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico,

non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi simili.

10. ADEMPIMENTI PREVISTI PER LA CESSIONE GRATUITA DI BENI NON COMMERCIALI

Il citato articolo 31 del DL n. 9 del 02.03.2020 ha inoltre previsto che il donatore o l'ente donatario possono incaricare un terzo di adempiere per loro conto, ferma restando la responsabilità del donatore o dell'ente donatario, ai seguenti obblighi imposti dall'articolo 16 della legge 19 agosto 2016, n. 166:

b) il donatore deve trasmettere agli uffici dell'Amministrazione finanziaria e ai comandi della Guardia di finanza competenti, per via telematica, una comunicazione riepilogativa delle cessioni effettuate in ciascun mese solare, con l'indicazione, per ognuna di esse, dei dati contenuti nel relativo documento di trasporto o nel documento equipollente nonché del valore dei beni ceduti, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita. La comunicazione è trasmessa entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni secondo modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Il donatore è esonerato dall'obbligo di comunicazione di cui alla presente lettera per le cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili, nonché per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000 euro;



c) l'ente donatario deve rilasciare al donatore, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, un'apposita dichiarazione trimestrale, recante gli estremi dei documenti di trasporto o dei documenti equipollenti relativi alle cessioni ricevute, nonché l'impegno ad utilizzare i beni medesimi in conformità alle proprie finalità istituzionali. Nel caso in cui sia accertato un utilizzo diverso, le operazioni realizzate dall'ente donatario si considerano effettuate, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nell'esercizio di un'attività commerciale.

Si rammenta al riguardo che, il corretto adempimento degli adempimenti di cui ai precedenti punti a) e b), unitamente all'obbligo di emissione per ogni cessione gratuita di un documento di trasporto avente le caratteristiche determinate con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, ovvero un documento equipollente è il presupposto per la disapplicazione della regola contenuta nel comma 2 dell'articolo 85 che assimila ai ricavi la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, oppure la cessione di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e degli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione .

*Webinar emergenza Covid -19: alcune misure adottate nell'Area
Fiscale*

Sospensione dei termini di versamento
e differimento degli adempimenti tributari

Stefano Chirichigno

3 aprile 2020

Indice

Sospensione dei termini di versamento

1. Sospensione per settori particolarmente colpiti
2. Sospensione per imprenditori e professionisti
3. Sospensione per i soggetti residenti nelle aree maggiormente colpite

Differimento degli adempimenti tributari

Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e provvigioni

D.L. 17 marzo 2020 n. 18 – Decreto «*Cura Italia*» - *Riferimenti*

Sospensione dei termini di versamento

- *contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria per i lavoratori domestici (art. 37)*
- *rimessione in termini per i versamenti nei confronti delle PA (art. 60)*

Sospensione dei versamenti per settori particolarmente colpiti (art. 61)

Sospensione per imprenditori e professionisti (art. 62 comma 2)

Sospensione per i soggetti residenti nelle aree maggiormente colpite (art. 62 comma 3 e 4)

Differimento degli adempimenti tributari (art. 62 comma 1)

Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e provvigioni (art. 62 comma 7)

Sospensione dei termini di

Art.	Oggetto	Da	A
37	Contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria dovuti dai datori di lavoro domestico	23.2- 31.5	10.6
60	<ul style="list-style-type: none"> - Ritenute e addizionali Irpef trattenute a febbraio - Iva relativa a febbraio - Saldo Iva 2019 - Tassa annuale CCGG libri sociali - Contributi Inps iscritti alla gestione separata febbraio 	16.3	20.3 (!)

Sospensione dei termini di

Art.	Oggetto	Da	A
37	Contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria dovuti dai datori di lavoro domestico	23.2	30.3
60	<ul style="list-style-type: none"> - Ritenute e addizionali Irpef trattenute a febbraio - Iva relativa a febbraio - Saldo Iva 2019 - Tassa annuale CCGG libri sociali - Contributi Inps iscritti alla gestione separata febbraio 	16.3	20.3 (!)

La proroga era
 stata
 "anticipata" con
 il comunicato
 stampa Min.
 Economia e
 Finanze 13.3.20

Sospensione dei termini di

Art.	Oggetto	termini di prescrizione sono sospesi, per il periodo dal 23.2 al 30.6 e riprendono a decorrere dalla fine del periodo di sospensione	
37	Contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria dovuti dai datori di lavoro domestico	23.2- 31.5	10.6
60	<ul style="list-style-type: none"> - Ritenute e addizionali Irpef trattenute a febbraio - Iva relativa a febbraio - Saldo Iva 2019 - Tassa annuale CCGG libri sociali - Contributi Inps iscritti alla gestione separata febbraio 	16.3	20.3 (!)



Sospensione per settori particolarmente colpiti - oggetto

- versamenti **ritenute** alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (**2.3 - 30.4**)
- adempimenti e versamenti dei **contributi** previdenziali e assistenziali e dei premi **INAIL** per l'assicurazione obbligatoria (**2.3 - 30.4**)
- versamenti **IVA** in scadenza nel mese di **marzo 2020**:
 - saldo IVA 2019
 - IVA febbraio 2020

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

Non si procede al rimborso di quanto già versato



Sospensione versamenti particolarmente colpiti - oggetto

espressamente
previste le
trattenute relative
all'addizionale
regionale e

- versamenti **ritenute** alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (**2.3 - 30.4**)
- adempimenti e versamenti dei **contributi** previdenziali e assistenziali e dei premi **INAIL** per l'assicurazione obbligatoria (**2.3 - 30.4**)
- versamenti **IVA** in scadenza nel mese di **marzo 2020**:
 - saldo IVA 2019
 - IVA febbraio 2020

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

Non si procede al rimborso di quanto già versato



Sospensione per settori particolarmente colpiti

versamenti dei
contributi
previdenziali e
assistenziali
comprende anche la
quota a carico del

- versamenti **ritenute** alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (**2.3 - 30.4**)
- adempimenti e versamenti dei **contributi** previdenziali e assistenziali e dei premi **INAIL** per l'assicurazione obbligatoria (**2.3 - 30.4**)
- versamenti **IVA** in scadenza nel mese di **marzo 2020**:
 - saldo IVA 2019
 - IVA febbraio 2020

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

Non si procede al rimborso di quanto già versato



Sospensione per settori particolarmente colpiti - oggetto

- versamenti relativi ai redditi di lavoro dipendente e assimilati (2.3) oppure il 50% maggiorando le somme da versare dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 1.6 (?)
- adempimenti e contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL per la pensione obbligatoria (2.3 - 30.4) oppure il 50% maggiorando le somme da versare dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 1.6 (?)
- versamenti **IVA** in scadenza nel mese di **marzo 2020**:
 - saldo IVA 2019
 - IVA febbraio 2020

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

Non si procede al rimborso di quanto già versato



Sospensione per settori particolarmente colpiti - oggetto

- versamenti **ritenute** alla fonte sui redditi da dipendente e assimilati (**2.3 - 30.4**)
- adempimenti e versamenti per i redditi da lavoro autonomo e assistenziali e dei premi **INAIL** per l'assicurazione contro gli infortuni (**30.4**)
 - Gruppo IVA attività prevalente (?)
 - IVA di gruppo Ateco Controllante (?)
- versamenti **IVA** in scadenza nel mese di **marzo 2020**:
 - saldo IVA 2019
 - IVA febbraio 2020

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

Non si procede al rimborso di quanto già versato



Sospensione per settori particolarmente colpiti - oggi

- versamenti **ritenute** alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (**2.3 - 30.4**)
- adempimenti e versamenti dei **contributi** previdenziali assistenziali e dei premi **INAIL** per l'assicurazione obbligatoria (**2.3 - 30.4**)
- versamenti **IVA** in scadenza nel mese di **marzo**
 - saldo IVA 2019
 - IVA febbraio 2020

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

Non si procede al rimborso di quanto già versato



Sospensione per settori particolarmente colpiti – ambito soggettivo (1/2)

- imprese **turistico-ricettive**, le **agenzie di viaggio** e turismo e *tour operator*
- **federazioni sportive** nazionali, enti di promozione sportiva, **associazioni e società sportive**, professionistiche e dilettantistiche, stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, *fitness* e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori;
- **teatri**, sale da concerto, sale cinematografiche, ivi compresi i servizi di biglietteria e le attività di supporto alle rappresentazioni artistiche, **discoteche**, sale da ballo, *night-club*, sale gioco e biliardi;
- **ricevitorie del lotto**, lotterie, scommesse, gestione di macchine e apparecchi correlati;
- **corsi, fiere ed eventi**, ivi compresi quelli di carattere artistico, culturale, ludico, sportivo e religioso;
- attività di **ristorazione**, gelaterie, pasticcerie, bar e *pub*;
- **musei**, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici e riserve naturali;
- **asili nido** e servizi di assistenza diurna per minori disabili, servizi educativi e **scuole** per l'infanzia, servizi didattici di primo e secondo grado, corsi di



Sospensione per settori particolarmente colpiti – ambito soggettivo (2/2)

- attività di **assistenza sociale** non residenziale per anziani e disabili;
- aziende **termali** di cui alla L. 24.10.2000 n. 323 e centri per il benessere fisico;
- **parchi divertimento** o parchi tematici;
- **stazioni** di autobus, ferroviarie, metropolitane, marittime o aeroportuali;
- **servizi di trasporto** merci e trasporto passeggeri terrestre, aereo, marittimo fluviale, lacuale e lagunare, funicolari, funivie, cabinovie, seggiovie e *ski-lift*;
- servizi di **noleggio di mezzi di trasporto** terrestre, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare; servizi di noleggio di attrezzature sportive e ricreative ovvero di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli;
- attività di **guida** e assistenza turistica;
- **ONLUS** iscritte negli appositi registri, organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle province autonome, associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e delle province autonome. che esercitano. in via esclusiva o principale. una o più attività di

Sospensione per settori particolarmente colpiti – ambito soggettivo (2/2)

- attività di **assistenza sociale** non residenziale per anziani e disabili;
- aziende **termali** di cui alla L. 24-10-2000 n. 323 e centri per il benessere fisico;
- **parchi divertimento** e **oggetti operanti in specifiche attività bensì interi settori**
- **stazioni** di autobus, **merceologici, marittime o aeroportuali;**
- **servizi di trasporto** **ricomprendendo, aerei terrestri, aereo, marittimo, funivie, cabinovie,** marittimo fluviale, **anche le imprese aerei, funivie, cabinovie,** seggiovie e *ski-lift*;
che svolgono
- servizi di **noleggio di** **attività funzionali a** **terrestre, marittimo, fluviale,** lacuale e lagunare; servizi **quelle previste** attrezzature sportive e ricreative **anche in una logica** ovvero di strutture e attrezzature per **manifestazioni e spettacoli;**
- attività di **guida** e assistenza turistica;
- **ONLUS** iscritte negli appositi registri, organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle province autonome, associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e delle province autonome. che esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di

Sospensione per settori particolarmente colpiti – ambito soggettivo i codici ATECO

Con la Ris. 18.3.2020 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto, *“a titolo indicativo”*, i codici ATECO riferibili alle attività economiche individuate

Ris. 21.3.2020 n. 14:

- i codici ATECO *“sono limitati ai casi univocamente riconducibili alle attività descritte”*;
- l'elenco di codici ATECO *“ha valore indicativo e non esaustivo dei soggetti a cui sono applicabili le richiamate disposizioni”*.

Sospensione per imprenditori e professionisti

Ricavi o compensi non superiori a 2 m€ 2019

versamenti che scadono tra l'**8.3** e il **31.3** relativi a:

- **ritenute** alla fonte sui **redditi di lavoro dipendente e assimilati** e trattenute relative all'**addizionale** regionale e comunale
- **IVA**
- **contributi** previdenziali e assistenziali e premi **INAIL** per l'assicurazione obbligatoria

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

N.B.: la sospensione dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali comprende anche la quota a carico dei lav. dipendenti

Non si procede al rimborso di quanto già versato



periodo
d'imposta
precedente a
quello in
corso al
17.3.2020

Sospensione per imprenditori e professionisti

Ricavi o compensi non superiori a 2 m€ 2019

versamenti che scadono tra l'**8.3** e il **31.3** relativi a:

- **ritenute** alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e trattenute relative all'**addizionale** regionale e comunale
- **IVA**
- **contributi** previdenziali e assistenziali e premi **INAIL** per l'assicurazione obbligatoria

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

N.B.: la sospensione dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali comprende anche la quota a carico dei lav. dipendenti

Non si procede al rimborso di quanto già versato

Sospensione per i soggetti residenti nelle aree maggiormente colpite

- **Imprese, artisti e professionisti**
- Domicilio fiscale, sede legale/operativa **Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza**

versamenti che scadono tra l'**8.3 e il 31.3** relativi a:

- **IVA**

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

Non si procede al rimborso di quanto già versato

Sospensione per i soggetti residenti nelle aree maggiormente colpite

soggetti che al **21.2** avevano domicilio fiscale/sede legale/operativa nelle
prime *zone rosse*

- **LOMBARDIA:** Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia e Terranova dei Passerini
- **VENETO:** Comune di Vo'
- **versamenti** e adempimenti tributari inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi che scadono tra il **21.2 e il 31.3**

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

- adempimenti e versamenti **contributi** previdenziali e assistenziali e premi **INAIL** per l'assicurazione obbligatoria che scadono tra il **23.2 e il 30.4**

1.5.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020

Differimento degli adempimenti tributari

adempimenti tributari diversi dai versamenti

diversi dall'effettuazione ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale

scadono tra l'**8.3** e il **31.5**

soggetti che hanno domicilio fiscale, sede legale/operativa nel territorio dello Stato

gli adempimenti sospesi potranno essere effettuati

senza applicazione di sanzioni

entro il 30.6.2020

oggetti passivi
residenti registrati in
Italia mediante
rappresentante fiscale
o identificazione
diretta, poiché dotati di
domicilio fiscale in
Italia?

gli adempimenti tributari

nti tributari diversi dai versamenti

tenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale
regionale e comunale

scadono tra l'**8.3** e il **31.5**

soggetti che hanno domicilio fiscale, sede legale/operativa nel territorio
dello Stato

gli adempimenti sospesi potranno essere effettuati

senza applicazione di sanzioni

entro il 30.6.2020



Differimento degli adempimenti tributari

10.4 – Comunicazione operazioni in contanti legate al turismo mensili

20.4 – Comunicazione operazioni in contanti legate al turismo trimestrali

25.4 - Modelli INTRASTAT relativi a febbraio 2020

27.4 - Modelli INTRASTAT relativi a marzo 2020 (o al primo trimestre 2020)

30.4 - **Dichiarazione IVA** relativa al 2019

30.4 - Modello TR relativo al primo trimestre 2020

30.4 - Esterometro relativo al primo trimestre 2020

30.4 - Comunicazione piattaforme digitali relativa al primo trimestre 2020

25.5 - Modelli INTRASTAT relativi ad aprile 2020

31.5 - Comunicazione LIPE relativa al primo trimestre 2020

8.3-31.5 – Dichiarazione imposta di successione e donazione



Differimento degli adempimenti

l'utilizzo in
compensazione
"orizzontale" del
credito IVA oltre il
limite di 5 k€ richiede
la preventiva
presentazione della

- 25.4 - Modelli INTRASTAT relativi al primo trimestre 2020
- 27.4 - Modelli INTRASTAT relativi al primo trimestre 2020 (o al primo trimestre 2020)
- 30.4 - **Dichiarazione IVA** relativa al 2019
- 30.4 - Modello TR relativo al primo trimestre 2020
- 30.4 - Esterometro relativo al primo trimestre 2020
- 30.4 - Comunicazione piattaforme digitali relativa al primo trimestre 2020
- 25.5 - Modelli INTRASTAT relativi ad aprile 2020
- 31.5 - Comunicazione LIPE relativa al primo trimestre 2020



Differimento degli adempimenti tributari – Certificazioni uniche

Resta ferma la scadenza del **31.3** relativa a:

- **trasmissione** telematica all'Agenzia delle Entrate delle **Certificazioni Uniche 2020** rilevanti per la predisposizione delle dichiarazioni dei redditi precompilate relative al 2019 (modelli 730/2020 e REDDITI PF 2020);
- **consegna** ai contribuenti delle **Certificazioni Uniche 2020**, nonché delle altre certificazioni del sostituto d'imposta relative al 2019 (modelli CUPE, certificazioni in forma libera);
- **trasmissione** telematica all'Agenzia delle Entrate dei **dati relativi agli oneri deducibili e detraibili** sostenuti nel 2019 da utilizzare per la precompilazione delle dichiarazioni dei redditi.



Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e provvigioni

Lavoratori autonomi e **agenti** che hanno il domicilio fiscale, sede legale/operativa nel territorio dello Stato,

- a) **ricavi** o compensi non superiori (nel 2019) a 400 k€
- b) a condizione che nel mese precedente i lavoratori autonomi e gli agenti non abbiano sostenuto **spese per prestazioni di lavoro dipendente** o assimilato

ritenute d'acconto sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni **17.3-31.3**

1.6.2020 o 5 rate mensili da maggio 2020 (autoliquidazione)

Per evitare l'applicazione delle ritenute, i lavoratori autonomi e gli agenti devono rilasciare al sostituto d'imposta che effettua il pagamento un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che i compensi e i ricavi non sono soggetti a ritenuta



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS

CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

D.L. N. 18 DEL 2020

LA SOSPENSIONE DEI TERMINI RELATIVI AGLI ATTI IMPOSITIVI E AI CARICHI DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE

Prof. Gianfranco Ferranti

Roma 3 aprile 2020



SOSPENSIONE DELLE ATTIVITÀ DI LIQUIDAZIONE, CONTROLLO, DI ACCERTAMENTO E DI RISCOSSIONE

L'art. 67, comma 1, del D.L. n. 18 del 2020 stabilisce che sono **sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini** :

- relativi alle attività di **liquidazione**, di **controllo** e di **accertamento** da parte degli «uffici impositori»;
- entro i quali va fornita **risposta alle istanze di interpello** ordinario e sui nuovi investimenti nonché quelle presentate dai contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo - anche a seguito della presentazione della documentazione integrativa - e per la regolarizzazione delle stesse. La sospensione riguarda anche i termini per le **procedure** concernenti: a) la cooperazione e collaborazione rafforzata; b) gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale; c) le rettifiche in diminuzione da *transfer pricing*; d) il c.d. *patent box*;
- per le attività, non indifferibili ed urgenti, concernenti le risposte alle **istanze**: a) **di accesso** ai dati dell'Anagrafe tributaria, compreso l'Archivio dei rapporti finanziari, autorizzate dai Presidenti dei Tribunali e dai giudici delegati; b) di accesso agli atti amministrativi; c) di accesso civico.

Il riferimento alla sospensione dei termini relativi al contenzioso si ritiene dovuto ad un refuso, essendo la stessa disciplinata nel successivo art. 83 (solo fino al 15 aprile 2020 per tutte le parti).



L'ATTIVITA' DI CONTROLLO

Nel comma 1 dell'art. 67 è fatto riferimento soltanto ai termini relativi alle attività degli «uffici degli enti impositori» e appaiono, pertanto, **escluse dalla sospensione** quelli riguardanti le **comunicazioni di irregolarità** di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600 del 1973 (cosiddetti «avvisi bonari»). Tale conclusione trova conferma nella relazione illustrativa della disposizione in esame, in cui è stato precisato che «l'articolo sospende ... i termini relativi alle attività di controllo (salvo quanto previsto in relazione alla liquidazione delle imposte e al controllo formale)». Nel precedente art. 62, comma 2, è parimenti prevista la sospensione dei soli versamenti da autoliquidazione. Né è applicabile l'art. 68, riguardante i termini relativi ai carichi affidati all'agente della riscossione.

La stampa specializzata ha, al riguardo, dato notizia che un provvedimento normativo di prossima emanazione dovrebbe estendere la sospensione ai detti «avvisi bonari».



L'ATTIVITA' DI CONTROLLO

L'**Agenzia delle entrate** ha precisato, nella **circolare n. 6/E del 2020**, che la disposizione in esame «**non sospende, né esclude, le attività degli uffici**», i quali sono stati, tuttavia, invitati ad evitare lo svolgimento di tali attività, «al fine di non sollecitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente». **La sospensione dell'art. 67, comma 1, non si applica, quindi, ai procedimenti di accertamento con adesione**, che può essere comunque svolto «laddove ci sia un concreto e condiviso interesse ... in un'ottica di collaborazione e buona fede», adottando le indicazioni fornite nella stessa circolare.

Il **Comando Generale della Guardia di finanza** ha stabilito, nella **circolare dell'11.3.2020, n. 73943**, che su tutto il territorio nazionale e «fino a cessate esigenze» è **sospesa l'esecuzione**:

- **delle verifiche, dei controlli fiscali** e in materia di lavoro, d'intesa con i contribuenti interessati, fatti salvi i casi di indifferibilità e urgenza;
- dei controlli strumentali;
- delle **attività ispettive antiriciclaggio**.

SOSPENSIONE DELL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO

L'art. 67, comma 4, stabilisce che con riferimento ai **termini «di prescrizione e decadenza»** relativi all'attività degli **«uffici degli enti impositori»** si applica, anche in deroga all'art. 3, comma 3, dello Statuto del contribuente, l'art. 12 del D. Lgs. n. 159 del 2015.

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella circolare n. 6/E del 2020, che il riferimento è al comma 2 di tale articolo, il quale stabilisce che i detti termini relativi all'attività degli uffici aventi sede nei territori dei Comuni colpiti da eventi eccezionali per i quali è disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari **«che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione sono prorogati ... fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione»**.

La Corte dei conti ha osservato, nel documento del 25 marzo 2020, che il disallineamento tra tale proroga e quelle dei versamenti concesse ai contribuenti (al massimo di 84 giorni) contrasta con il principio di corrispondenza tra le sospensioni dei termini a favore di questi ultimi e degli uffici stabilito nel comma 1 dello stesso art. 12. Si ritiene che sussistano anche profili di illegittimità costituzionale in tale disposizione.

SOSPENSIONE DELL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO

Formano oggetto della proroga gli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2015 ovvero al 2014 (in caso di omessa presentazione della dichiarazione).

Si ritiene che la **proroga dei termini di prescrizione e decadenza non sia cumulabile con altre proroghe**, quale quella – sempre di 2 anni - prevista negli artt. 1 e 9 del D.L. n. 119 del 2018 (connessa alla definizione dei pvc e delle liti pendenti). La Corte costituzionale ha, infatti stabilito, nella sentenza n. 247 del 2011 - relativa al rapporto tra il condono di cui alla legge n. 289 del 2002 e il raddoppio dei termini in presenza di violazioni di carattere penale -, che tale raddoppio non può essere sommato a nessun'altra proroga dei termini se ciò non è espressamente stabilito dalla legge.

Si ricorda che l'Agenzia delle entrate ha, però, affermato la cumulabilità del detto raddoppio dei termini con la citata proroga stabilita dall'art. 1 del D.L. n. 119/2018 (circolare n. 7/E del 2019) e con quella dell'art. 2, comma 5-ter, del D.L. n. 138 del 2011 (circolare n. 1/E del 2012).

SOSPENSIONE DELL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO

Atteso il riferimento all'attività degli «**uffici degli enti impositori**», la proroga dei **termini di decadenza** dovrebbe riguardare anche gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, gli avvisi di accertamento riguardanti i tributi locali e gli atti di contestazione di sole sanzioni, comprese quelle riguardanti il c.d. «monitoraggio fiscale».

La proroga dei **termini di prescrizione** potrebbe, ad esempio, riguardare il recupero da parte dell'ente impositore dei diritti dovuti dalle Camere di commercio.

Sono sospese tutte le attività cautelari ed esecutive, quali le comunicazioni preventive di fermo ed ipoteca (FAQ Agenzia delle entrate – Riscossione del 19.3.2020).

Dovrebbero essere, invece, esclusi gli atti emessi dall'agente della riscossione e/o dai concessionari locali.

SOSPENSIONE DEI TERMINI PER LE ISTANZE DI INTERPELLO

Nel comma 1 dell'art. 67 è stabilita la **sospensione, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, dei termini per fornire risposta alle seguenti istanze di interpello** di cui all'art. 11 della legge n. 212 del 2000 (comprese quelle da rendere a seguito della presentazione della documentazione integrativa e per la regolarizzazione delle stesse):

- ordinario interpretativo (comma 1, lett. a);
- ordinario qualificatorio (comma 1, lett. a);
- probatorio (comma 1, lett. b);
- antiabuso (comma 1, lett. c);
- disapplicativo (comma 2).

Sono state menzionate anche le istanze di interpello presentate dai contribuenti che hanno aderito al **regime di adempimento collaborativo** (art. 7, comma 2, del D. Lgs. n. 128 del 2015) e quelle relative ai **nuovi investimenti** (art. 2 del D. Lgs. n. 147 del 2015).

E' altresì stabilita la sospensione, per lo stesso periodo, dei termini previsti per le procedure relative:

- alla **cooperazione e collaborazione rafforzata** (art. 1-*bis* del D.L. n. 50 del 2017);
- agli **accordi preventivi per le imprese con attività internazionale** (art. 31-*ter* del DPR n. 600 del 1973);
- alle **rettifiche in diminuzione** del reddito in applicazione della disciplina sul **transfer pricing** di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR (art. 31-*quater* del DPR n. 600 del 1973);
- al regime del c.d. **patent box** (art. 1, commi da 37 a 43, della legge n. 190 del 2014).

SOSPENSIONE DEI TERMINI PER LE ISTANZE DI INTERPELLO

Nel comma 2 dell'art. 67 è previsto che per le istanze di interpello presentate durante il periodo di sospensione **i termini per la risposta e per la loro regolarizzazione iniziano a decorrere** dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione (cioè **dal 1° giugno 2020**).

Nella **circolare n. 4/E del 2020** è stato chiarito che resta ferma la facoltà del contribuente di rispondere alla richiesta di regolarizzazione durante il periodo di sospensione, «senza tuttavia ... che ciò implichi la decorrenza degli ordinari termini perentori della risposta» prima del 1° giugno. Lo scopo è quello di evitare il formarsi del silenzio-assenso.

Parimenti gli uffici possono inviare nello stesso periodo le richieste di regolarizzazione e di documentazione integrativa, fornire i pareri e svolgere le interlocuzioni relative all'interpello sui nuovi investimenti ma il contribuente è tenuto ad effettuarla, a pena di inammissibilità, a decorrere dal 1° giugno. E', invece, inibita la possibilità di accedere presso la sede di svolgimento dell'attività dell'impresa e della stabile organizzazione nonché di istruire le istanze relative al regime dell'adempimento collaborativo.

I contribuenti potrebbero, pertanto, non ricevere risposta entro il termine per il versamento delle imposte relative alle prossime dichiarazioni dei redditi. Resta fermo che le istanze di interpello di cui all'art. 11 della legge n. 212 del 2000 possono essere presentate fino alla scadenza del termine previsto per la trasmissione delle relative dichiarazioni.

Durante il periodo di sospensione la **presentazione delle istanze** di interpello e di consulenza giuridica è consentita esclusivamente **per via telematica** a mezzo PEC di cui al DPR n. 68 del 2005 o, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario in Italia, di posta elettronica ordinaria (con invio alla cartella div.contr.interpello@agenziaentrate.it).

SOSPENSIONE DEI TERMINI PER LE ISTANZE DI INTERPELLO

Analoghe istruzioni sono state fornite dall'Agenzia, nella **circolare n. 7/E del 2020**, in relazione alla trattazione delle istanze di:

- **accordo preventivo per le imprese con attività internazionale (APA):** l'Agenzia delle entrate ha precisato che se un contribuente chiude il proprio esercizio tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 ha 85 giorni di tempo, decorrenti dalla chiusura dell'esercizio, per: a) presentare una nuova istanza relativa allo stesso esercizio; b) sottoscrivere l'accordo unilaterale, se l'istruttoria era nella fase conclusiva prima della sospensione (es. ci sia stato accesso concordato e/o la condivisione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento). Le istanze possono essere inviate per via telematica a mezzo PEC all'indirizzo dc.acc.accordi@pec.agenziaentrate.it (per le istanze unilaterali) o dc.gc.controversieinternazionali@agenziaentrate.it (per le istanze bilaterali o multilaterali);
- determinazione del reddito agevolabile ai fini del regime del **patent box**: la sospensione si applica anche al termine di presentazione delle memorie integrative. I chiarimenti sugli esercizi «a cavallo» sono estendibili all'ipotesi in esame. Le istanze possono essere inviate per via telematica a mezzo PEC alla Direzione centrale, regionale o provinciale territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente;



SOSPENSIONE DEI TERMINI PER LE ISTANZE DI INTERPELLO

- **rettifica in diminuzione del reddito in applicazione** della disciplina del ***transfer pricing***: la sospensione dei termini riguarda la procedura dell'art. 31-quater, lettera c), che prevede il riconoscimento della rettifica a seguito di istanza da parte del contribuente, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni.

SOSPENSIONE DELLE ISTANZE DI ACCESSO

Nel comma 3 dell'art. 67 è stabilita la **sospensione**, sempre dall'8 marzo al 31 maggio 2020, delle **risposte alle istanze** :

- per la **ricerca** con modalità telematiche dei **beni da pignorare** (art. 492-bis cpc);
- di **accesso alla banca dati dell'Anagrafe tributaria** (artt. 155-quater, 155-quinquies e 155-sexies delle disposizioni di attuazione cpc), compreso **l'Archivio dei rapporti finanziari**;
- di **accesso a dati e documenti amministrativi** ai sensi dell'art. 22 della legge n. 241 del 1990;
- di **accesso civico** di cui all'art. 5 del D. Lgs. n. 33 del 2013.

Le istanze di cui ai primi 2 punti sono quelle autorizzate dai Presidenti di Tribunale o dai giudici delegati.

La sospensione non si applica nei casi di «indifferibilità e urgenza».



Sospensione dei versamenti dei carichi affidati all'agente della riscossione

L'art. 68, commi 1 e 2, del D.L. n. 18 del 2020 stabilisce che, con riferimento alle **entrate tributarie e non**, sono **sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini dei versamenti** derivanti da:

- **cartelle di pagamento** emesse dagli agenti della riscossione;
- **avvisi di accertamento esecutivi** emessi dall'**Agenzia delle entrate**;
- **avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli**;
- **accertamenti esecutivi** (dall'1.1.2020) dei **tributi locali e ingiunzioni fiscali** emesse dagli enti territoriali;
- avvisi di addebito emessi dagli enti previdenziali.

I **versamenti** oggetto di sospensione devono essere **effettuati in unica soluzione** entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione (cioè **entro il 30 giugno 2020**).

Non si può procedere al **rimborso** di quanto eventualmente già versato.

Sospensione dei versamenti dei carichi affidati all'agente della riscossione

L'Agenzia delle entrate – Riscossione ha affermato, in una **FAQ del 20.3.2020**, che è comunque **possibile richiedere la rateizzazione** ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 602 del 1973, proponendo l'istanza in via telematica entro il 30.6.2020, al fine di evitare l'avvio di procedure esecutive. Le istanze saranno valutate nel corso del periodo di sospensione e, se accolte, la prima rata si può versare entro il 30 giugno 2020.

In altre **FAQ del 20.3.2020** è stato, inoltre, precisato che:

- sono **sospesi i pagamenti delle rate in scadenza tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020**, che devono essere **versate** integralmente entro **il 30 giugno 2020**, data a partire dalla quale il piano di rateazione prosegue ordinariamente;
- nello stesso periodo sono **sospese le notifiche di nuove cartelle** nonché tutte le **attività cautelari** (quali i fermi amministrativi o le ipoteche) **ed esecutive** (quali i pignoramenti), anche se prima del periodo di sospensione il contribuente ha ricevuto la comunicazione di preavviso di fermo;
- è **differita al 31 maggio 2020** – come stabilito nel **comma 3 dell'art. 68** - la **scadenza della rata** del 28 febbraio 2020 della c.d. **Rottamazione-ter** (mentre non è modificata la scadenza della rata di fine maggio) e i quella del 31 marzo 2020 del c.d. «**Saldo e stralcio**» (non è ovviamente modificata la scadenza di fine luglio della successiva rata).

Sospensione dei versamenti dei carichi affidati all'agente della riscossione

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella **circolare n. 5/E del 2020**, che sono **sospesi fino al 31 maggio** i termini per il **versamento degli importi** dovuti in relazione agli **accertamenti esecutivi soltanto dopo che il carico è stato affidato** all'agente della riscossione (es. in caso di pagamento del tributo in pendenza del processo, intimazione relativa alle somme derivanti dalla decadenza della dilazione di importi dovuti in base ad accertamento con adesione, mediazione o conciliazione giudiziale).

In pendenza del termine per il pagamento o per il ricorso si dovrebbe, invece, applicare la **sospensione** di cui all'**art. 83** del D.L. n. 18 del 2020, concernente il periodo dal 9 marzo al 16 aprile 2020.

La richiamata interpretazione non appare condivisibile in quanto basata sul tenore letterale della rubrica dell'art. 68, che non assume valenza normativa, e perché comporterebbe l'inapplicabilità, di fatto, della sospensione per gli accertamenti esecutivi emessi dai Comuni, che possono essere affidati in carico soltanto dal mese di aprile 2020. Inoltre in presenza di ingiunzioni di pagamento relative ai tributi e alle entrate patrimoniali riscosse direttamente dai Comuni non vi è affidamento in carico all'agente della riscossione.



Sospensione dei versamenti dei carichi affidati all'agente della riscossione

La **sospensione non si applica**, altresì, ai pagamenti relativi ad altri atti non affidati all'agente della riscossione, quali:

- gli **avvisi di liquidazione** relativi alle **imposte di registro, successioni e donazioni**, gli atti di **contestazione delle sanzioni** e quelli di **recupero dei crediti d'imposta**;
- i **piani di dilazione** accordati in sede di **mediazione e reclamo**, di **conciliazione giudiziale** e a seguito del perfezionamento di un **accertamento con adesione** (cfr. la circolare n. 6/E del 2020).

Inoltre la norma non fa riferimento agli esiti delle comunicazioni di irregolarità (c.d. **avvisi bonari**) derivanti dalla liquidazione ex artt. 36-bis del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis del DPR n. 633 del 1972 o dal controllo formale di cui all'art. 36-ter dello stesso DPR n. 600, che sono, di conseguenza, esclusi dalla sospensione.

Un'analoga esclusione dovrebbe riguardare, infine, le **entrate riscosse dalle società iscritte nell'albo dei gestori dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali** e dai soggetti affidatari delle stesse entrate. Tale esclusione appare, però, irragionevole.

Sospensione dei versamenti dei carichi affidati all'agente della riscossione

Nel **comma 4 dell'art. 68** è stabilito che i **termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità** che gli agenti della riscossione devono presentare per i carichi che gli sono stati affidati negli anni 2018, 2019 e 2020 – che sarebbero scaduti negli anni 2021, 2022 e 2023 – sono **differiti**, rispettivamente, al 31 dicembre 2023, al 31 dicembre 2024 e al 31 dicembre 2025.

La previsione normativa appare finalizzata ad evitare che l'avvicinarsi della scadenza dei detti termini imponga agli agenti di intensificare le azioni di recupero coattivo.