

**Principali misure fiscali introdotte dal d.l. n. 18/2020, riguardante “misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.**

*A cura del prof. avv. Alberto Maria Gaffuri, professore associato di diritto tributario nel Dipartimento di Scienze Economico Aziendali e Diritto per l'Economia dell'Università di Milano Bicocca.*

L'art. 55 prevede che, qualora una società **ceda a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2020, crediti pecuniari** vantati nei confronti di debitori inadempienti, può trasformare in **credito d'imposta le attività per imposte anticipate** riferite ai seguenti componenti: **perdite fiscali** non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile alla data della cessione; **importo del rendimento nozionale** eccedente il reddito complessivo netto di cui all'articolo 1, comma 4, del d.l. n. 201/2011, non ancora dedotto né fruito tramite credito d'imposta alla data della cessione. Ai fini della determinazione delle perdite fiscali non si applicano i limiti stabiliti dall'art. 84 del d.p.r. n. 917/1986.

Ai fini della trasformazione in credito d'imposta, i componenti sopra citati possono essere considerati per un ammontare massimo non eccedente il **20% del valore nominale dei crediti ceduti**. Inoltre, i crediti ceduti possono essere considerati per un valore nominale massimo pari a **2 miliardi di euro**, determinato tenendo conto di tutte le cessioni effettuate entro il 31 dicembre 2020 dalle **società tra loro legate** da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e dalle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione non sono produttivi di interessi. Essi possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in **compensazione** ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241/1997, ovvero possono essere ceduti, ovvero possono essere chiesti a rimborso. I crediti d'imposta vanno indicati nella dichiarazione dei redditi e non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Per gli effetti della presente disposizione, si ha **inadempimento** quando il **mancato pagamento** si protrae per oltre **novanta giorni dalla data in cui era dovuto**.

L'art. 62 prevede la “*sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi*”.

In breve, in esso si stabilisce che:

- 1) per i soggetti che hanno il **domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute** relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra **l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**;
- 2) per i soggetti **esercenti attività d'impresa, arte o professione** che hanno il **domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del d.l., **sono sospesi i versamenti da autoliquidazione** che scadono nel periodo compreso tra **l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020**: a) relativi alle **ritenute alla fonte** di cui agli articoli 23 e 24 del d.p.r. n. 600/1973, e alle trattenute relative **all'addizionale regionale e comunale**, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta; b) relativi **all'imposta sul valore aggiunto**; c) relativi ai **contributi previdenziali e assistenziali**, e ai **premi per l'assicurazione obbligatoria**.

I versamenti sospesi riguardano quindi solo alcuni contribuenti e solo alcune imposte e contributi. Inoltre la sospensione concerne un periodo molto breve, dall'8 al 31 marzo.

- 3) la sospensione dei versamenti dell'imposta sul valore aggiunto si applica, a prescindere dal volume dei ricavi o compensi percepiti, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza;
- 4) i **versamenti sospesi sono effettuati**, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione **entro il 31 maggio 2020 o mediante rateizzazione** fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato;
- 5) gli **adempimenti sospesi** di cui al n. 1) sono effettuati entro il **30 giugno 2020** senza applicazione di sanzioni;
- 6) per i soggetti che hanno il **domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a euro 400.000** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del d.l., **i ricavi e i compensi percepiti nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del d.l. e il 31 marzo 2020 non sono assoggettati alle ritenute d'acconto** di cui agli artt. 25 e 25-bis del d.p.r. 600/1973, a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato. I contribuenti, che si avvalgono di questa opzione, rilasciano una dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta e provvedono a versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020, senza applicazione di sanzioni e interessi.

L'art. 63, intitolato "*Premio ai lavoratori dipendenti*", stabilisce che ai titolari di **redditi di lavoro dipendente** di cui all'articolo 49, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986, i quali possiedono un **reddito complessivo da lavoro dipendente** dell'anno precedente di importo **non superiore a 40.000 euro**, spetta un premio, per il mese di **marzo 2020**, che **non concorre alla formazione del reddito**, pari a **100 euro** da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro nel predetto mese.

La disposizione dovrebbe valere per tutti i lavoratori, del settore pubblico e privato.

L'art. 64, intitolato "*Credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro*", stabilisce che, allo scopo di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio del virus COVID-19, ai soggetti **esercenti attività d'impresa, arte o professione** è riconosciuto, 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**, nel limite complessivo massimo di 50 milioni di euro per l'anno 2020.

L'art. 65, rubricato "*Credito d'imposta per botteghe e negozi*", stabilisce che, sempre al fine di favorire le misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ai soggetti **esercenti attività d'impresa** è riconosciuto, per l'anno 2020, un **credito d'imposta** nella misura del **60 per cento dell'ammontare del canone di locazione**, relativo al mese di **marzo 2020**, di immobili rientranti nella categoria catastale **C/1**.

Tuttavia il credito d'imposta non si applica alle attività di cui agli allegati 1 e 2 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 11 marzo 2020 ed è utilizzabile, esclusivamente, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241/1997.

L'art. 66, intitolato “*Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19*”, stabilisce che per le **erogazioni liberali in denaro e in natura**, effettuate nell'anno 2020 dalle **persone fisiche e dagli enti non commerciali**, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 spetta una **detrazione dall'imposta lorda** ai fini dell'imposta sul reddito pari al **30%**, per un importo non superiore a 30.000 euro.

Per le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate **nell'anno 2020** dai **soggetti titolari di reddito d'impresa**, si applica l'art. 27 della l. n. 133/1999 (ovvero sono **deducibili dal reddito** le erogazioni liberali in denaro e **non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** i beni ceduti gratuitamente, ai quali non si applica neppure l'imposta di donazione). Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, le erogazioni liberali di cui al periodo precedente sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate.

L'art. 67 prevede la “*sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*”.

In esso si stabilisce che:

- 1) sono sospesi **dall'8 marzo al 31 maggio 2020** i termini relativi alle attività di **liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso**, da parte degli uffici degli enti impositori.

La norma appare mal formulata. Identica sospensione non è espressamente stabilita per le attività che, nell'ambito dei procedimenti amministrativi, devono essere compiute dai contribuenti (ad es. i versamenti per effetto di accertamento con adesione, da eseguirsi entro 20 gg. dalla conclusione dell'accordo con il fisco). Inoltre la norma richiama anche gli adempimenti processuali. Essa mal si coordina, sotto questo profilo, con l'art. 83, il quale stabilisce la sospensione dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020 del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali (compresi i procedimenti dinanzi alle commissioni tributarie). Leggendo le due norme, sembrerebbe che, per i contribuenti, i termini processuali siano sospesi dal 9.3. al 15.4.2020, mentre per l'amministrazione finanziaria la sospensione delle attività processuali si protrarrebbe dal 8.3. al 31.5.2020. Per esempio, in caso di soccombenza reciproca, il termine per impugnare la sentenza, per la parte di essa sfavorevole, sarebbe sospeso per il contribuente solo dal 9.3. al 15.4.2020, mentre lo stesso termine sarebbe sospeso per il fisco dall'8.3. al 31.5.2020, con una evidente e inammissibile, anche dal punto di vista costituzionale, violazione del principio di parità dei diritti delle parti processuali.

- 2) sono, altresì, **sospesi, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini per fornire risposta alle istanze di interpello**, ivi compresi gli interPELLI riguardanti il regime del c.d. adempimento collaborativo, i nuovi investimenti (ex d.lgs. 147/2015), nonché il termine di 120 gg. per rispondere alla domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo;
- 3) in relazione alle istanze di interpello presentate nel periodo di sospensione, i termini per la risposta previsti dalle relative disposizioni iniziano a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione;
- 4) durante il periodo di sospensione, la presentazione delle predette istanze di interpello e di consulenza giuridica è consentita esclusivamente per via telematica, attraverso l'impiego della posta elettronica certificata, ovvero, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l'invio alla casella di posta elettronica ordinaria [div.contr.interpello@agenziaentrate.it](mailto:div.contr.interpello@agenziaentrate.it);
- 5) con riferimento ai **termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici** degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3 della l. n. 212/2000,

*l'art. 12 del d.lgs. n. 159/2015, in forza del quale “i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata 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. 3. L'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione”.*

Il prolungamento dei termini relativi alle attività della P.A. è ammesso solo con riguardo alle attività di controllo o di riscossione da eseguirsi nei confronti dei contribuenti che beneficiano della sospensione dei pagamenti e/o di altri adempimenti fiscali o contributivi. La norma in esame è da collegare quindi strettamente con le disposizioni di cui all'art. 62 e 68. La norma, inoltre, è **palesamente e ingiustamente sbilanciata in favore dell'amministrazione**: essa prolunga addirittura di due anni i termini di accertamento e riscossione, a fronte di una sospensione di alcuni adempimenti fiscali da parte dei contribuenti di poche settimane (ex art. 62 e 68).

L'art. 68 prevede la “*sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione*”.

Esso stabilisce che con riferimento alle **entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, derivanti da **cartelle di pagamento** emesse dagli agenti della riscossione e dagli **accertamenti esecutivi** di cui al d.l. n. 78/2010. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Anche in questo caso si stabilisce che si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015.

La sospensione si applica anche agli accertamenti eseguiti in **materia doganale** e di **tributi locali** e alle procedure di **definizione agevolata dei carichi pendenti**.

L'art. 69, rubricato “*Proroga versamenti nel settore dei giochi*” stabilisce che i termini per il versamento del prelievo erariale unico sugli apparecchi di gioco e del canone concessorio in scadenza entro il 30 aprile 2020 sono prorogati al 29 maggio 2020. Le somme dovute possono essere versate con rate mensili di pari importo, con debenza degli interessi legali calcolati giorno per giorno. La prima rata è versata entro il 29 maggio e le successive entro l'ultimo giorno del mese; l'ultima rata è versata entro il 18 dicembre 2020.

L'art. 83 infine prevede:

- 1) il rinvio d'ufficio a data successiva al 15 aprile 2020 delle **udienze** fissate nel periodo dal **9 marzo 2020 al 15 aprile 2020 nei procedimenti civili e penali pendenti** presso tutti gli uffici giudiziari;
- 2) la sospensione dal **9 marzo 2020 al 15 aprile 2020** del decorso dei **termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali**. Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata, i termini stabiliti per la fase delle indagini preliminari, per l'adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione, per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, **tutti i termini procedurali**. Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo. Quando

il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto. Si intendono altresì sospesi, per la stessa durata indicata nel primo periodo, i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni tributarie e il termine di cui all'articolo 17-bis, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992.

- 3) l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, in quanto compatibili, ai **procedimenti relativi alle commissioni tributarie** e alla magistratura militare.

La precisazione sulla sospensione del termine per la presentazione dei ricorsi di I grado dinnanzi alle commissioni tributarie appare tutto sommato opportuna, in quanto si ritiene che, prima della notifica del ricorso all'ufficio che ha messo il provvedimento impugnato, il processo tributario non abbia inizio e, quindi, non sia pendente, con la conseguenza che la notifica medesima, essendo un adempimento preliminare ed estraneo al processo, non subirebbe alcuna sospensione, riservata solo agli atti propri del procedimento giudiziale.