

## **NOTA**

# **ANALISI DELLE DISPOSIZIONI IN MATERIA FISCALE, INTRODOTTE DAL LEGISLATORE PER FRONTEGGIARE L'EMERGENZA ECONOMICA CAUSATA DA COVID-19.**

## **INTRODUZIONE**

L'attuale nota, redatta con il supporto del Dott. Gian Mario Fulco - *partner* dello Studio Tributario e Societario Deloitte-Società tra professionisti S.r.l. – illustra alcune tra le misure adottate dal Governo con l'obiettivo di fronteggiare l'emergenza economica che sta interessando tutte le imprese operanti sul territorio nazionale. Inoltre vengono richiamate una serie di disposizioni, a suo tempo introdotte dal Legislatore, la cui portata applicativa potrebbe essere di interesse in un contesto di emergenza economica.

Per eventuali chiarimenti/informazioni, anche il Dott. Fulco si è reso disponibile (e-mail: [gfulco@sts.deloitte.it](mailto:gfulco@sts.deloitte.it); cellulare: 3484518133).

## **INDICE E PROVVEDIMENTI COMMENTATI**

1. Le misure fiscali introdotte con il Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. decreto “Cura Italia”), così come convertito con Legge 24 aprile 2020, n. 27
2. Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23 (c.d. decreto “Liquidità”)
  - 2.1. Disposizioni di natura fiscale
  - 2.2. Disposizioni di natura civilistica e di bilancio - cenni
3. Obblighi introdotti in materia di ritenute e compensazioni negli appalti e subappalti dall'articolo 4, Decreto Legge, 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla Legge, 19 dicembre 2019, n. 157
4. La rateizzazione dei carichi affidati agli agenti della riscossione disciplinata dall'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973
5. Le patologie delle iscrizioni a ruolo e/o delle cartelle di pagamento
6. Gli accordi di ristrutturazione del debito secondo il nuovo Codice della crisi d'impresa (CCI)
7. La transazione fiscale
8. Agevolazione di carattere fiscale: il c.d. “Patent Box”

## **1. Le misure fiscali introdotte con il Decreto Legge 17 Marzo 2020, n. 18 (c.d. decreto “Cura Italia”), convertito nella Legge 24 aprile 2020, n. 27**

Nell’ambito del presente paragrafo verranno analizzate le misure introdotte, in ambito tributario, con il provvedimento in esame, al fine di fronteggiare l’attuale situazione di emergenza economica. Innanzitutto, riteniamo opportuno evidenziare che le misure approvate tendono essenzialmente a postergare l’adempimento di taluni versamenti tributari che, comunque, dovranno essere eseguiti integralmente, seppur entro le nuove scadenze individuate dal provvedimento in oggetto. Inoltre, il legislatore ha sospeso talune attività dell’Amministrazione Finanziaria, quali, ad esempio, quelle riconducibili alla verifica, all’accertamento ed al controllo, oltre a sospendere i termini processuali applicabili al rito tributario.

A parte ciò, il legislatore ha introdotto alcune misure incentivanti volte a riconoscere un credito d’imposta su determinati costi sostenuti dalle imprese.

Infine, sono state introdotte alcune misure con l’obiettivo di rendere più vantaggiose, da un punto di vista fiscale, le donazioni effettuate sia da imprese che da persone fisiche nei confronti di taluni enti coinvolti nella gestione dell’emergenza COVID-19.

### **Proroga dei versamenti dovuti il 16 marzo 2020 (Art. 60)**

I versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, inclusi quelli relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali ed ai premi per l’assicurazione obbligatoria, in scadenza il 16 marzo 2020, sono prorogati al 20 marzo 2020.

### **Sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi (Art. 62)**

Per i soggetti aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, sono sospesi gli adempimenti tributari – diversi: (i) dai versamenti; (ii) dall’effettuazione delle ritenute alla fonte; (iii) dalle trattenute relative all’addizionale regionale e comunale – scadenti nel periodo compreso tra l’8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Gli adempimenti tributari sospesi sono effettuati entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni.

Per i soggetti esercenti attività d’impresa, arte o professione aventi 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 presente Decreto Legge, sono sospesi i versamenti da autoliquidazione che scadono nel periodo compreso tra l’8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020:

- relativi alle ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente e assimilato (art. 23 e 24 D.P.R. n. 600/73) e alle trattenute relative all’addizionale regionale e comunale che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d’imposta;
- relativi all’IVA;
- relativi ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l’assicurazione obbligatoria.

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.

I versamenti sospesi riguardanti i soggetti di cui sopra sono effettuati, senza applicazione di sanzioni ed interessi e senza possibilità di rimborso per quanto già versato:

- (i) in un’unica soluzione entro il 31 maggio 2020 oppure,
- (ii) mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020.

Per i soggetti aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 400 mila Euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente Decreto Legge, i ricavi e i compensi percepiti nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del decreto e il 31 marzo 2020 non sono assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli artt. 25 e 25 *bis* del D.P.R. n. 600/1973, da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

I contribuenti che intendono avvalersi della presente opzione rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi e i compensi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della presente disposizione 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.

#### **Credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti (Art. 64)**

Allo scopo di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio del virus COVID-19, l'art. 64 del Decreto "Cura Italia" dispone il riconoscimento ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, di un credito d'imposta nella misura del 50% delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro fino ad un massimo di 20.000 Euro. Tale misura è applicabile per il periodo d'imposta 2020 nei limiti sopra descritti e fino all'esaurimento delle risorse disponibili per l'anno 2020 pari a 50 milioni di Euro.

Con Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, dovranno essere definite le disposizioni attuative.

#### **Deduzione erogazioni liberali a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 (Art. 66)**

La norma in parola è volta ad incentivare le erogazioni liberali destinate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In particolare, le predette erogazioni effettuate dai soggetti titolari di reddito d'impresa, qualora abbiano ad oggetto beni e denaro relativi all'attività d'impresa, sono deducibili dal reddito d'impresa ed i beni ceduti gratuitamente non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

#### **Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori (Art. 67)**

I termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici dell'Amministrazione Finanziaria, sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020.

Sono, altresì, sospesi, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini per fornire risposta alle istanze di interpello e le scadenze dei relativi adempimenti e procedimenti. Nel caso di presentazione di interpelli durante il periodo di sospensione, i relativi termini decorrono dal termine dello stesso. La presentazione inoltre è possibile esclusivamente per via telematica.

Viste le molteplici fattispecie di interpello cui ha fatto riferimento il legislatore, non riportabili analiticamente per ragioni di brevità, si consiglia un'attenta lettura della norma.

#### **Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione (Art. 68)**

La norma sospende i termini dei versamenti con scadenza dall'8 marzo al 31 maggio 2020 derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dall'art. 29 del D.L. 78/2010, tra cui, a titolo esemplificativo, gli avvisi di accertamento esecutivi ai fini delle imposte sul reddito, Irap e IVA.

Nei confronti dei soggetti che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la sede legale o la sede operativa

nel territorio dei comuni individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 1° marzo 2020, i termini delle sospensioni decorrono dalla medesima data del 21 febbraio 2020.

I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il 30 giugno 2020, senza possibilità di rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015, in base al quale la sospensione concerne altresì i termini di prescrizione e decadenza relativamente ai provvedimenti di riscossione e contenzioso.

La sospensione si applica anche agli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane di cui all'articolo 9, commi da 3 *bis* a 3 *sexies*, del D.L. n. 16/2012 e alle ingiunzioni di cui al R.D. n. 639/1910, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'articolo 1, comma 792, della L. n. 160/2019 (atti di accertamento e riscossione emessi da enti locali).

Infine, sono differiti al 31 maggio 2020 i termini di versamento delle rate periodiche relative alla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione scadenti il 28 febbraio 2020 di cui all'articolo 3, commi 2, lettera b), e 23 e all'art. 5, comma 1, lettera d), del D.L. n. 119/2018, nonché all'art. 16 *bis*, comma 1, lettera b), n. 2, del D.L. n. 34/2019 (c.d. "Rottamazione *ter*").

### **Donazioni anti spreco per il rilancio della solidarietà sociale (Art. 71-bis)**

Viene modificato l'art. 16 della L. n. 166/2016 (*Disposizioni fiscali per le cessioni gratuite di eccedenze alimentari, di medicinali e di altri prodotti a fini di solidarietà sociale*).

In particolare, la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 441/1997 non trova applicazione per le cessioni gratuite, a favore dei soggetti donatori, anche per le seguenti tipologie di beni, indicati alla lettera d-bis): prodotti tessili, prodotti per l'abbigliamento e per l'arredamento, giocattoli, materiali per l'edilizia ed elettrodomestici, nonché 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.

Inoltre, viene inserito il comma 3-bis: «*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, agli obblighi di cui alle lettere b) e c) del comma 3*».

## **2. Il Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23 (c.d. decreto "Liquidità")**

Nell'ambito del presente paragrafo verranno analizzate le ulteriori misure introdotte dal legislatore sia in ambito tributario, che in materia civilistica e di bilancio. In particolare, il differimento dei versamenti tributari viene esteso ad altri adempimenti rispetto a quelli originariamente individuati con il Decreto Legge "Cura Italia", con alcune distinzioni rispetto ai volumi di fatturato, e vengono introdotte una serie di disposizioni volte a derogare, seppur temporalmente, talune disposizioni concernenti i criteri di valutazione utilizzabili in sede di redazione del bilancio di esercizio ed altre disposizioni volte a regolare la vita sociale delle imprese.

### **2.1. Disposizioni di natura fiscale**

#### **Sospensione dei versamenti tributari e contributivi (art. 18 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

Soggetti con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di Euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente D.L.

Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi la sede legale od operativa o il domicilio fiscale nel territorio dello Stato:

- con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di Euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente D.L. (i.e. 2019),
- che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta, e nel mese di aprile 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta,

sono sospesi, rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020 i termini dei versamenti in autoliquidazione relativi:

- alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. 600/73) e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale operate dai predetti soggetti in qualità di sostituti d'imposta;
- all'IVA;
- ai contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria.

Soggetti con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di Euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente D.L.

Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi la sede legale od operativa o il domicilio fiscale nel territorio dello Stato:

- con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di Euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente D.L. (i.e. 2019),
- che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% nel mese di marzo 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta, e nel mese di aprile 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta,

sono sospesi, rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini dei versamenti in autoliquidazione relativi:

- alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. 600/73) e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale operate dai predetti soggetti in qualità di sostituti d'imposta;
- all'IVA;
- ai contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria.

Soggetti che hanno iniziato un'attività economica nel 2019

Le menzionate sospensioni si applicano anche ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione aventi la sede legale, la sede operativa o il domicilio fiscale nel territorio dello Stato, i quali hanno intrapreso l'attività economica in data successiva al 31 marzo 2019.

La sospensione in esame, limitatamente alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e ai contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria, si applica anche agli enti non commerciali, inclusi quelli del terzo settore e gli enti religiosi, svolgenti attività istituzionali non in regime di impresa.

Soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza

È prevista la sospensione dei versamenti dell'IVA dovuta per i mesi di aprile e maggio, a prescindere dal volume dei ricavi o dei compensi del periodo d'imposta precedente, nei confronti di soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi la sede legale, la sede operativa o il domicilio fiscale nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, i quali hanno subito, rispettivamente, una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta, e nel mese di aprile 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

Termine di versamento

I versamenti sospesi in base alla disposizione in esame sono da effettuarsi, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal medesimo mese di giugno 2020. Non si procede al rimborso di quanto già versato.



### **Proroga sospensione ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari (art. 19)**

La norma estende, da un punto di vista temporale, la sospensione di cui all'art. 62, comma 7, del D.L. n. 18/2020, prevedendo in favore dei soggetti aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 400.000 Euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 17 marzo 2020, il non assoggettamento dei ricavi e dei compensi percepiti nel periodo compreso tra il 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 (in luogo del 31 marzo 2020 previsto dal citato D.L. n. 18/2020) alle ritenute d'acconto sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari, di cui agli articoli 25 e 25 *bis* del D.P.R. 600/73 (a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato).

I contribuenti che hanno esercitato l'opzione rilasciano apposita dichiarazione attestante la non soggezione a ritenuta di ricavi e compensi sulla base della presente disposizione.

I contribuenti provvederanno a versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2020 (in luogo del 31 maggio 2020, previsto dal D.L. 18/2020) o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di luglio 2020, senza applicazione di sanzioni e interessi.

### **Deroga all'applicazione delle disposizioni in materia di acconti d'imposta da versare nel mese di giugno 2020 (art. 20)**

In linea generale, il calcolo dell'acconto delle imposte sui redditi (IRPEF ed IRES) ed IRAP è effettuato sulla base dell'imposta dovuta per l'anno precedente (metodo "storico").

In alternativa, coloro che, per l'anno in corso, presumono di realizzare un risultato inferiore rispetto all'anno precedente possono ricorrere al metodo "previsionale", salvo il rischio di incorrere nel pagamento di sanzioni ed interessi in caso di versamenti insufficienti a coprire l'imposta effettivamente poi dovuta.

La norma del Decreto Legge in esame dispone che, solo per l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, non sono sanzionati i minori versamenti in acconto se l'importo versato risulta pari almeno all'80% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso (ovvero in base all'imposta effettivamente dovuta).

### **Rimessione in termini per i versamenti (art. 21)**

La norma consente di considerare regolarmente effettuati i versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni con scadenza il 16 marzo 2020, prorogati al 20 marzo 2020 dall'art. 60 del D.L. 18/2020, se eseguiti entro il 16 aprile 2020.

### **Disposizioni relative ai termini di consegna e di trasmissione telematica della Certificazione Unica 2020 (art. 22 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

Per l'anno 2020 la norma in esame differisce al 30 aprile 2020 il termine entro il quale i sostituti d'imposta devono consegnare agli interessati le certificazioni uniche relative ai redditi di lavoro dipendente e assimilati e ai redditi di lavoro autonomo.

Inoltre, non è soggetto a sanzione l'invio telematico delle certificazioni all'Agenzia delle Entrate oltre il termine del 31 marzo 2020, purché l'invio avvenga entro il 30 aprile 2020.

### **Proroga dei certificati di cui all'articolo 17 *bis*, comma 5, del D.Lgs. 241/1997, emessi nel mese di febbraio 2020 (art. 23 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

La norma estende la validità dei certificati attestanti i requisiti di regolarità fiscale, per la disapplicazione della disciplina recata dall'art. 17 *bis*, del D. Lgs. n. 241/1997, in materia di appalti.

In particolare, la proroga si riferisce ai certificati emessi dall'Agenzia delle Entrate entro il mese di febbraio, prorogandone la validità fino al 30 giugno 2020.

**Semplificazioni per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche (art. 26 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

Il Decreto in esame sostituisce all'art. 17 del D.L. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla legge 157/2019, il comma 1 *bis*, stabilendo che: <<Al fine di semplificare e ridurre gli adempimenti dei contribuenti, il pagamento dell'imposta di bollo può essere effettuato, senza applicazione di interessi e sanzioni:

- a) *per il primo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell'anno sia inferiore a 250 euro;*
- b) *per il primo e secondo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo e secondo trimestre solare dell'anno sia inferiore complessivamente a 250 euro>>.*

**Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole (art. 27 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

La disposizione in esame prevede che, in caso di cessioni di farmaci nell'ambito di programmi ad uso compassionevole, il relativo valore normale non concorra alla formazione del reddito di impresa ai sensi dell'art. 85, comma 2, del TUIR.

Inoltre, non opera, ai fini IVA, la presunzione di cessione ai sensi dell'art. 1, del D.P.R. n. 441/1997 per le cessioni gratuite di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, individuati dal decreto del Ministro della Salute, 7 settembre 2017, autorizzate dal competente Comitato Etico, effettuate nei confronti dei soggetti ivi indicati.

**Disposizioni in materia di processo tributario (art. 29 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

Il comma 1 della disposizione in parola prevede che gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53, del D. Lgs. n. 446/1997, e le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituite in giudizio con modalità analogiche, sono tenute a notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, esclusivamente con le modalità telematiche stabilite dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, 23 dicembre 2013, n. 163, e dai successivi decreti attuativi.

**Termini processuali in materia di giustizia civile, penale, amministrativa, contabile, tributaria e militare (art. 36 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

L'articolo 83, del D.L. n. 18/2020, disponeva che:

- le udienze relative ai procedimenti, cautelari e di merito, pendenti dal 9 marzo al 15 aprile 2020 innanzi le Commissioni Tributarie, fossero rinviate d'ufficio a data successiva al 15 aprile 2020,
- nel periodo dal 9 marzo al 15 aprile 2020, fossero sospesi i termini per il compimento di qualsiasi atto relativo ai procedimenti tributari. Ove il termine iniziale fosse decorso durante il periodo di sospensione, il termine stesso era differito alla fine di tale periodo.

Il Decreto in oggetto proroga la data del 15 aprile 2020, per quanto riguarda le disposizioni menzionate, all'11 maggio 2020.

**Modifiche al credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti (art. 30 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

L'art. 30 del D.L. n. 23 del 8 aprile 2020 ha modificato l'art. 64 del D.L. n. 18 del 17 marzo 2020, ampliandone l'ambito di applicazione. A seguito di tale modifica, il credito d'imposta è riconosciuto non solo per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro, ma anche per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale nonché altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i

lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale. Sono inclusi, ad esempio, le mascherine chirurgiche, FFP2 e FFP3, guanti, visiere di protezione e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, barriere e pannelli protettivi, compresi i detergenti per le mani e i disinfettanti.

È, altresì, confermato che il credito d'imposta è attribuito, fino ad un massimo di 20 mila Euro per ciascun beneficiario, nella misura del 50% delle spese sostenute nel periodo d'imposta 2020. Il credito d'imposta è riconosciuto nel limite complessivo di spesa pari a 50 milioni di Euro per l'anno 2020.

## **2.2. Disposizioni di natura civilistica e di bilancio - cenni**

### **Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale (art. 6)**

A decorrere dal 9 aprile 2020 e fino al 31 dicembre 2020, per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro il 31 dicembre 2020, non si applicano le seguenti disposizioni del codice civile:

- art. 2446, commi 2 e 3 e art. 2482 *bis*, commi 4, 5 e 6, in materia di riduzione del capitale sociale di oltre un terzo per perdite;
- art. 2447 e art. 2482 *ter* recanti la disciplina della riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale.

Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento delle società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, comma 1, n. 4, e 2545 *duodecies*, del codice civile.

### **Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio (art. 7)**

La norma in questione, al fine di garantire ai bilanci societari una corretta valenza informativa, consente alle imprese, le quali, prima dell'emergenza sanitaria Coronavirus, presentavano una regolare prospettiva di continuità, di conservare tale prospettiva nella redazione dei bilanci degli esercizi in corso al 31 dicembre 2020.

In particolare, viene disposto che nella redazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'art. 2423 *bis*, comma 1, n. 1, del codice civile può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020 (fatta salva la previsione di cui all'articolo 106 del D.L. 18/2020 la quale ha prorogato di sessanta giorni il termine di adozione dei rendiconti o dei bilanci d'esercizio).

Il criterio di valutazione è specificamente illustrato nella nota informativa anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente.

Tale previsione trova applicazione anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

### **Disposizioni temporanee in materia di finanziamenti alle società (art. 8 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

È previsto che dalla data di entrata in vigore del Decreto "Liquidità Italia" e fino al 31 dicembre 2020 non si applicano ai finanziamenti effettuati a favore di società gli artt. 2467 e 2497 *quinquies*, del codice civile in materia di postergazione nel rimborso di finanziamenti erogati da soci o da chi esercita l'attività di direzione e coordinamento.

### **Disposizioni in materia di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione (art. 9 del D.L., 8 aprile 2020, n. 23, entrato in vigore dal 9 aprile 2020)**

La norma in esame prevede i seguenti interventi inerenti alle procedure di concordato preventivo o accordi di ristrutturazione:

- proroga di 6 mesi dei termini di adempimento dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione omologati aventi scadenza nel periodo tra il 23 febbraio 2020 ed il 31 dicembre 2021;



- riapertura della possibilità di modificare le proposte di accordo, in relazione ai procedimenti di omologa dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione ancora pendenti alla data del 23 febbraio 2020;
- introduzione di un nuovo termine di novanta giorni per il debitore cui sia stato concesso, alternativamente, il termine ai sensi dell'art. 161, comma 6, del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito anche la Legge Fallimentare o, semplicemente, L.F.) - (c.d. "preconcordato" o "concordato in bianco") o il termine ai sensi dell'art. 182 *bis*, comma 7, L.F.

### **3. Obblighi introdotti in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti dall'articolo 4 del decreto-legge n. 124 del 2019**

Considerato che i provvedimenti sopra commentati potrebbero avere una ricaduta sugli adempimenti introdotti dalla normativa in esame, abbiamo ritenuto opportuno soffermarci sui tratti salienti della stessa.

L'articolo 4, del Decreto Legge, 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla Legge, 19 dicembre 2019, n. 157, ha introdotto l'art. 17 *bis*, del D.Lgs. n. 241/1997, prevedendo, con decorrenza dal 1° gennaio 2020, in capo alle imprese committenti, sostituti d'imposta in Italia, che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, con le seguenti caratteristiche:

- (i) importo complessivo annuo superiore a 200 mila Euro a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- (ii) caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente;
- (iii) utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'articolo 18, comma 1, del D.Lgs. n. 241 del 1997, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e (per le imprese subappaltatrici) anche all'impresa appaltatrice, copia delle deleghe di pagamento e un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Quest'ultimo, a sua volta, ha l'obbligo di verificare la coerenza dei dati, nonché l'effettivo versamento degli importi. Qualora vengano riscontrate delle irregolarità, il committente ha l'obbligo di darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente entro 90 giorni, nonché di bloccare i pagamenti a favore dell'appaltatore, del subappaltatore o affidatario sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'appalto o di un importo pari alle ritenute non versate.

In caso di inottemperanza ai suddetti obblighi (richiesta deleghe e sospensione pagamento corrispettivi), lo stesso committente è obbligato a pagare una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, o affidataria, o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.

La norma, inoltre, prevede l'esclusione da tali obblighi per le imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici che comunicano al committente, allegando la certificazione DURF (Dichiarazione Unica di Regolarità Fiscale, rilasciata dall'Agenzia delle Entrate), la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza di pagamento delle ritenute, dei seguenti requisiti:

- esercizio dell'attività da almeno 3 anni;

- regolarità degli obblighi dichiarativi;
- esecuzione, nel corso dei periodi d'imposta presi in considerazione, di versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- inesistenza di iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione per imposte sui redditi, IRAP, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a 50 mila Euro, per i quali i termini di pagamento risultino scaduti (salvo rateazioni non decadute).

Con Risoluzione del 23 dicembre 2019, n. 108/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la previsione normativa in oggetto trova applicazione con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020), anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020.

Inoltre, attraverso la Circolare del 12 febbraio 2020, n. 1/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti di seguito riportati.

Con riguardo al requisito sub (i), la citata circolare ha precisato che si farà riferimento a tutti i contratti in essere nell'anno, alle eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e a tutti i nuovi contratti stipulati nell'anno con ciascuna impresa.

Inoltre, al fine di quantificare correttamente la soglia di 200 mila Euro, ha chiarito che, per esigenze di semplificazione, l'arco temporale va riferito all'anno solare (1° gennaio - 31 dicembre) e occorre fare riferimento ai mesi e non ai singoli giorni.

In presenza di contratti di durata annuale o pluriennale, che hanno un prezzo predeterminato, il calcolo della soglia deve avvenire secondo un meccanismo di *pro-rata temporis*. Mentre, per quanto riguarda i contratti senza un prezzo o una scadenza predeterminati, si deve seguire un criterio di cassa: pertanto, gli obblighi imposti dalla norma decorrono in relazione ai redditi di lavoro dipendente o assimilati erogati dopo il superamento della soglia di 200.000 Euro, su base annua dei pagamenti effettuati dal committente all'affidatario e cessano alla scadenza dei contratti.

Con riferimento al requisito sub (ii), è stato chiarito che l'utilizzo prevalente di manodopera comprende il personale che svolge sia attività manuale che intellettuale e che, in relazione ai contratti misti (affidamento del compimento di opere e servizi o ai contratti di affidamento di opere), la "prevalenza" si ha allorquando il rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50%, ove al numeratore va indicata la retribuzione lorda dei lavoratori percettori di reddito da lavoro dipendente e assimilato ed al denominatore il prezzo complessivo dell'opera (o dell'opera e del servizio nei "contratti misti").

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che l'obbligo ricorrerà non solo quando il lavoratore è inquadrato come lavoratore dipendente (o "assimilato"), ma anche nel caso in cui il lavoratore abbia un formale inquadramento lavorativo differente (ad esempio, di lavoro autonomo), ma nei fatti presti attività di lavoro dipendente presso il committente.

Infine, con riferimento alle «*sedi di attività del committente*», l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le sedi di attività del committente coincidono con tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale. Vi rientrano, tra le altre, la sede legale, le sedi operative, gli uffici di rappresentanza, i cantieri, le piattaforme e ogni altro luogo comunque riconducibile al committente destinato allo svolgimento dell'attività d'impresa, agricola o professionale.

Con riferimento al requisito sub (iii), secondo l'Agenzia delle Entrate i beni strumentali saranno ordinariamente macchinari e attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma ciò non esclude che siano utilizzate altre categorie di beni strumentali. La riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico: proprietà, possesso, detenzione. È in ogni caso necessario che i beni strumentali non siano viceversa esclusivamente riconducibili a

qualunque titolo giuridico agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati.

Infine, qualora i lavoratori utilizzino i beni strumentali riconducibili agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari o agli altri soggetti, l'occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente o l'utilizzo di beni strumentali del committente, non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio, non comportano il ricorrere della condizione di applicabilità in esame.

Sebbene sembrerebbe che il legislatore abbia inteso scrivere la norma nel senso che l'utilizzo, anche residuale, del bene strumentale del committente, comporti l'applicabilità della norma, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare citata, ha introdotto l'ulteriore criterio della "indispensabilità" del bene strumentale ai fini dello svolgimento dell'attività, di fatto legittimando quelle situazioni di natura marginale in cui i beni, seppur riconducibili al committente, presentano una frequenza occasionale di utilizzo oppure, a prescindere dalle modalità di impiego, risultano non indispensabili per la realizzazione e l'esecuzione dell'opera o del servizio.

A seguito della sospensione degli obblighi di versamento disposta dagli artt. 61 e 62 del D.L. del 17 marzo 2020, n. 18, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare del 3 aprile 2020, n. 8/E ha precisato che:

- per le categorie di soggetti rientranti nella sospensione degli obblighi di versamento delle ritenute alla fonte, prevista dagli artt. 61 e 62, sono sospesi i controlli previsti a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti dall'articolo 17 *bis*, del D.Lgs. n. 241/1997, introdotto dall'art. 4, del D.L. n. 124/2019;
- nell'evenienza di cui al punto che precede, se nei cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute sia maturato il diritto a ricevere i corrispettivi da parte dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, il committente non ne deve sospendere il pagamento;
- i controlli a carico del committente e, quindi, l'obbligo di sospendere il pagamento dei corrispettivi in caso di inadempimento o non corretto adempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, riprenderanno dal momento del versamento o dall'omesso versamento delle ritenute alle scadenze previste dai predetti artt. 61 e 62.

Ne deriva che, in capo a tutti gli altri soggetti, non opera alcuna sospensione degli obblighi di controllo previsti dalla norma.

I predetti chiarimenti, come confermato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare del 13 aprile 2020, n. 9/E rimangono validi opportunamente contestualizzati nella nuova previsione dell'art. 18 del Decreto Legge "Liquidità Italia".

#### **4. La rateizzazione dei carichi affidati agli agenti della riscossione disciplinata dall'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973**

L'art. 19, del D.P.R. n. 602/1973 disciplina l'istituto della rateizzazione dei carichi affidati agli agenti della riscossione.

In particolare, l'agente della riscossione, su richiesta del contribuente ed in presenza di determinati presupposti, può concedere la ripartizione in rate delle somme iscritte a ruolo.

Di seguito si illustrano i tratti principali dell'istituto di cui trattasi.

##### **Presentazione dell'istanza di rateizzazione**

L'istanza di rateizzazione, prodotta su carta semplice, può essere presentata:

- presso le filiali o gli sportelli dell'agente della riscossione che ha in carico la posizione debitoria;
- a mezzo pec;
- per importi fino a 60 mila Euro direttamente on-line;
- a mezzo posta.

I modelli sono "scaricabili" dal sito *web* dell'agente della Riscossione.

Per le richieste di rateizzazione ordinarie fino a euro 60 mila Euro non è obbligatorio allegare all'istanza alcuna specifica documentazione volta ad attestare lo stato di difficoltà economica del contribuente. In tale ipotesi, infatti, il contribuente accede automaticamente al piano ordinario che gli consente di pagare il debito fino a un massimo di 72 rate (6 anni). Concorre a determinare la soglia di 60 mila Euro, oltre all'importo per cui si richiede la rateizzazione, anche il debito residuo dei piani di dilazione già in corso.

Per le richieste di rateizzazione ordinarie superiori a euro 60 mila Euro, deve essere obbligatoriamente allegata specifica documentazione necessaria a valutare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà dell'istante.

In particolare, le ditte individuali con regimi fiscali semplificati dovranno allegare all'istanza la certificazione relativa all'Indicatore della situazione reddituale (ISEE).

Le altre imprese (ivi comprese le ditte individuali in contabilità ordinaria) dovranno allegare alla domanda il prospetto per la determinazione di appositi parametri: "indice di liquidità" e "indice alfa", nonché copia dell'ultimo bilancio approvato e depositato presso il Registro delle Imprese, ovvero, in alternativa una relazione economico-patrimoniale:

- redatta secondo i criteri previsti dall'art. 2423 e ss. c.c.;
- risalente a non oltre 2 mesi dalla data di presentazione dell'istanza di rateizzazione;
- comprensiva di tutte le voci del debito complessivo per il quale l'agente della riscossione procede;
- approvata dall'assemblea o dall'organo di controllo contabile (se previsto dalla natura giuridica della società);
- relativa ad un periodo annuale/infrannuale.

Affinché la dilazione sia concessa, il valore dell'indice di liquidità, ottenuto sommando la liquidità immediata alla liquidità differita, e dividendo il risultato ottenuto per le passività correnti, deve essere inferiore a 1.

La dilazione non può essere concessa per le somme oggetto di verifica ai sensi dell'art. 48 *bis*, del D.P.R. n. 602/1973.

### **Effetti della presentazione dell'istanza di rateizzazione**

Ricevuta la domanda di rateazione, l'agente della riscossione non può disporre il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca esattoriale (artt. 77 e 86 del D.P.R. n. 602/1973) se non nel caso di mancato accoglimento o di decadenza; tuttavia, rimangono validi quelli adottati in momenti antecedenti.

Inoltre, presentata la domanda, sino all'eventuale rigetto della stessa, l'agente della riscossione non può intraprendere nuove azioni esecutive e, se l'istanza è accolta e il contribuente paga la prima rata, non può proseguire quelle già avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

### **Piano straordinario**

Se il contribuente non è in grado di sostenere il pagamento del debito secondo un piano ordinario in 72 rate mensili, l'agente della riscossione può concedere una rateizzazione "straordinaria" fino a 120 rate mensili di importo costante.

Tale forma di dilazione richiede che il contribuente si trovi in uno stato di grave difficoltà finanziaria, non dallo stesso causato e legato all'attuale fase di congiuntura economica e, inoltre:

- deve essere accertata l'impossibilità ad assolvere il debito secondo il piano di dilazione "ordinario" (quindi fino ad un massimo di 72 rate mensili);
- occorre una valutazione circa la solvibilità in relazione al piano concedibile.

Oltre a quanto sopra indicato, devono ricorrere le seguenti condizioni:

- per le ditte individuali con regimi fiscali semplificati, l'importo della singola rata deve essere superiore al 20% del reddito mensile risultante dall'indicatore della situazione reddituale (ISR) riportato nel modello ISEE;
- per le altre imprese, l'importo della rata deve essere superiore al 10% del valore della produzione rapportato su base mensile e l'indice di liquidità, ricavato dai dati di bilancio, è compreso tra 0,5 e 1.

Le disposizioni di attuazione di tale tipologia di dilazione sono contenute nel D.M. 6.11.2013.

### **Proroga della rateizzazione**

La proroga della rateizzazione, richiedibile una sola volta, può essere ordinaria (fino ad un massimo di ulteriori 72 rate – 6 anni) o straordinaria (fino a un massimo di 120 rate - 10 anni), se ricorrono congiuntamente i seguenti requisiti:

- il peggioramento della temporanea difficoltà finanziaria, debitamente dimostrato;
- l'assenza di cause di decadenza dal beneficio della dilazione.

Le ditte individuali in regime fiscale semplificato devono produrre una nuova dichiarazione ISEE, di valore inferiore, solo se sono trascorsi 12 mesi dalla precedente certificazione. Altrimenti, occorrerà dimostrare eventi posteriori al rilascio della precedente dichiarazione, comportanti una modifica della situazione reddituale/patrimoniale del contribuente (ad. es., improvvisa e oggettiva crisi di mercato anche di carattere locale, cessazione dell'attività della ditta individuale, ecc.)

Nel caso di società e imprenditori in contabilità ordinaria, la richiesta di proroga viene analizzata secondo i parametri dell'indice di liquidità (che deve essere inferiore al precedente) e dell'indice alfa (il cui valore determina soltanto il numero massimo di rate concedibili in proroga).

A seconda che la proroga richiesta sia ordinaria o straordinaria, le rate possono essere, rispettivamente, costanti/crescenti oppure solo costanti.

### **Decadenza**

L'efficacia del provvedimento di rateazione viene meno nel caso di mancato versamento di 5 rate del piano, anche non consecutive (per i nuovi piani concessi a partire dal 22 ottobre 2015).

Se il debitore decade dalla rateizzazione, il carico può essere nuovamente rateizzato se, nel momento di presentazione della domanda, le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate.

Al verificarsi delle condizioni di decadenza, l'agente della riscossione può immediatamente riprendere le azioni di recupero normativamente consentite.

### **Sospensione giudiziale/amministrativa del debito**

Ai sensi del comma 3 *bis*, dell'art. 19, del D.P.R. n. 602/1973, in caso di sospensione giudiziale o amministrativa del debito, il debitore è autorizzato a non versare, limitatamente alle somme sospese, le rate del piano.

Allo scadere della sospensione, il debitore può richiedere il pagamento dilazionato del debito residuo, comprensivo degli interessi relativi al periodo di sospensione, nello stesso numero di rate non versate previsto nel piano originario, oppure in un altro numero, fino ad un massimo di 72.

## **5. Le patologie delle iscrizioni a ruolo e/o delle cartelle di pagamento**

Le imprese nostre Associate destinatarie di cartelle di pagamento emesse a seguito di iscrizioni a ruolo, potrebbero avere interesse a valutare con senso critico, soprattutto nell'attuale contesto economico, alcune componenti che contraddistinguono i suddetti atti tributari.

Com'è noto, qualora il contribuente esponga nei relativi modelli dichiarativi un debito d'imposta, non seguito dai relativi obblighi di versamento nei termini normativamente fissati, l'ente impositore



procede ad iscrivere a ruolo i relativi importi ai sensi degli artt. 36 *bis* del D.P.R. n.600/1973 e/o 54 *bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Generalmente, l'iscrizione a ruolo operata dall'ente impositore ha ad oggetto i tributi non versati, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo e le sanzioni fissate nella misura del 30% del tributo.

L'iscrizione a ruolo consente all'agente della riscossione di emettere la relativa cartella, sulla quale applicherà i compensi di riscossione in misura pari al 3% o al 6%. La misura maggiorata scatta nel momento in cui la cartella di pagamento non dovesse essere pagata entro il termine di 60 giorni dalla notifica, che dovrà essere eseguita entro i termini e con modalità fissati per legge.

Tralasciando, in questa sede, le eventuali patologie che potrebbero caratterizzare la cartella di pagamento per vizi legati alla procedura di notifica (declinata, a sua volta, in termini di nullità o di giuridica inesistenza, a seconda della gravità del vizio che ha contraddistinto la procedura in oggetto); all'intervenuta decadenza dall'esercizio del potere impositivo (la cartella di pagamento deve essere notificata entro termini perentori e non oltre gli stessi); al difetto di motivazione, quale elemento indispensabile volto a far comprendere al contribuente i motivi dell'iscrizione a ruolo; alla giuridica inesistenza per omessa sottoscrizione del ruolo (quest'ultimo in quanto titolo esecutivo deve essere sottoscritto digitalmente); alla mancanza dei presupposti giuridici e di fatto per procedere all'iscrizione a ruolo ai sensi dei suindicati artt. 36 *bis* e/o 54 *bis*; per esigenze di brevità, ci soffermeremo esclusivamente sugli eventuali profili di illegittimità legati alla misura sanzionatoria, agli interessi ed al compenso di riscossione.

In relazione alla componente sanzionatoria, evidenziamo che l'irrogazione di una sanzione deve rispettare il principio di colpevolezza: in assenza di colpa, l'ente impositore non può irrogare alcuna sanzione o, quantomeno, la quantificazione della stessa deve tener conto del suddetto profilo.

Sul punto, osserviamo che la giurisprudenza sia di merito, che di legittimità più volte ha statuito che, laddove l'omesso versamento del tributo dovesse discendere da causa di forza maggiore, non può essere irrogata alcuna sanzione.

A titolo esemplificativo, il suddetto principio può essere applicato tutte le volte in cui il contribuente dimostri di non aver potuto adempiere ai propri doveri fiscali per motivi allo stesso non imputabili.

Un esempio per tutti, potrebbe essere rappresentato dall'impresa che, in qualità di prestatore di un servizio nei confronti di un ente pubblico, non riesce ad adempiere agli obblighi di versamento di un tributo secondo i termini fissati per legge, a causa dei ritardi nei pagamenti dei corrispettivi dovuti da parte del committente-ente pubblico.

Il suddetto principio può trovare concreta applicazione nello stato emergenziale attuale, laddove, qualora il contribuente dovesse dimostrare di non aver potuto adempiere regolarmente ai propri obblighi di versamento dei tributi per causa di forza maggiore dettata dall'attuale emergenza, l'ente impositore dovrebbe ritenersi obbligato a valutare in concreto i comportamenti posti in essere dal contribuente, per verificare l'esistenza, o meno, dei presupposti sopra delineati per l'irrogazione della sanzione tributaria.

A tal proposito, si ritiene che detta valutazione non può che essere espletata dall'ente impositore in sede di contraddittorio procedimentale preventivo, così come, peraltro, stabilito dall'art. 6, comma 2, della Legge n. 212/2000, meglio conosciuta come "Statuto del contribuente".

Per ciò che attiene alla componente relativa agli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, giova preliminarmente ricordare che detta componente, al pari di tutti gli altri elementi che costituiscono la pretesa tributaria, deve rispettare il requisito della motivazione proprio di tutti gli atti tributari, così come previsto dagli artt. 7, co. 1 e 17 della Legge n. 212/2000, dall'art. 3 della Legge n. 241/1990 e dall'art. 41, co. 2, lett. c) della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

In particolare, la cartella di pagamento deve contenere, in maniera esplicita, tutti gli elementi che consentono al contribuente di comprendere le modalità di calcolo applicate dall'ente impositore per il calcolo degli interessi.

Qualora, detti elementi dovessero risultare omessi o incomprensibili, l'atto tributario potrebbe risultare meritevole, quantomeno, di un parziale annullamento in sede giurisdizionale.

Infine, per ciò che attiene ai compensi di riscossione, evidenziamo che la componente in oggetto dovrebbe essere remunerativa del servizio di cartellizzazione del ruolo e di successiva notifica della cartella di pagamento. Con la conseguenza, che l'importo addebitato non può che essere parametrato in virtù dei costi effettivamente sostenuti dall'agente della riscossione per le suddette attività.

La mancata parametrizzazione dei compensi di riscossione nei termini anzidetti, potrebbe far acquisire alla componente di cui trattasi la natura di sanzione impropria o di in un aiuto di stato, con tutti i profili di illegittimità che ne potrebbero conseguire e da sollevare in sede giurisdizionale.

## **6. Gli accordi di ristrutturazione del debito secondo il nuovo Codice della crisi d'impresa (CCI)**

Il Nuovo Codice della Crisi d'Impresa, introdotto ad opera del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, ha apportato alcuni elementi di novità in tema di accordi di ristrutturazione del debito (nel prosieguo ADR).

Di seguito, si illustrano i tratti salienti dello strumento di cui trattasi.

La natura giuridica dell'ADR è (para) concorsuale, in quanto trattasi di uno strumento negoziale, soggetto all'omologa da parte del Tribunale competente.

L'obiettivo che il legislatore si è prefissato è quello di agevolarne l'utilizzo, in quanto strumento più che mai idoneo al risanamento dell'impresa.

Dal punto di vista soggettivo, l'ADR può essere utilizzato dalle imprese commerciali "sopra soglia", dagli imprenditori agricoli e dalle *start-up* innovative.

Le condizioni legali per poter accedere allo strumento in oggetto sono le seguenti:

- raggiungimento di un accordo con tanti creditori (Fisco compreso) che rappresentino almeno il 60% dei debiti (soglia legale "ordinaria");
- assoggettamento ad omologazione ai sensi dell'art. 44 del CCI, anche attraverso l'applicazione del meccanismo del "*cram down*" fiscale (di cui si dirà in seno al paragrafo che segue dedicato alla transazione fiscale);
- garanzia dell'integrale pagamento dei crediti vantati dai creditori non aderenti, pur applicando una moratoria di 120 giorni dall'omologazione per i crediti scaduti a quella data, ed entro 120 giorni dalla scadenza per quelli non ancora scaduti alla data di omologa.

L'ADR prevede che sia l'imprenditore stesso a proseguire l'esercizio dell'impresa e, su istanza di parte, il patrimonio aziendale può essere assistito da alcune tutele (i.e. *automatic stay*).

L'ADR deve essere corredato da un piano economico-finanziario il cui scopo è quello di dimostrare da un punto di vista numerico che gli accordi raggiunti potranno essere eseguiti.

Altro requisito è rappresentato dalla presenza di una attestazione, redatta a cura di un professionista indipendente, che deve contenere un giudizio sulla veridicità dei dati aziendali, sulla fattibilità economica del piano e sulla idoneità sia degli accordi che del piano ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei.

Il debitore può anche stipulare degli accordi con tanti creditori (compreso il Fisco) che rappresentano almeno il 30% dei propri debiti (ADR "agevolati"), a condizione che:

- (i) i creditori estranei siano pagati secondo le scadenze originarie senza applicazione di alcuna moratoria (120 gg);
- (ii) il debitore non può usufruire di misure protettive temporanee.

Il debitore può estendere l'efficacia dell'accordo anche ai creditori non aderenti (ADR ad "efficacia estesa"), a condizione che questi ultimi appartengano alla stessa categoria dei creditori aderenti, individuata tenuto conto dell'omogeneità delle posizioni giuridiche ed agli interessi economici. In questo caso sarà necessario raggiungere la soglia del 75% dei creditori aderenti ed appartenenti alla medesima categoria.

Una volta depositata la domanda di omologazione dell'ADR, i creditori possono proporre opposizione

entro il termine di 30 giorni dall'iscrizione degli accordi, del piano e dell'attestazione nel registro delle imprese.

Il Tribunale, decise le opposizioni, provvede all'eventuale omologa con sentenza.

Segnaliamo, infine, che per effetto dell'art. 5 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23, l'entrata in vigore delle nuove disposizioni in tema di ADR, originariamente prevista a decorrere dal 15 agosto 2020, è stata posticipata al 1° settembre 2021.

Nelle more, restano ferme le disposizioni contenute nell'art. 182 *bis*, del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (di seguito anche la Legge Fallimentare o, semplicemente, L.F.).

## 7. La transazione fiscale

Nel presente paragrafo verranno analizzate le disposizioni inerenti l'istituto della transazione fiscale.

La transazione fiscale (di seguito anche TF) è uno strumento introdotto dal legislatore, che nel tempo ha subito numerose modifiche al fine di adeguarne la portata effettiva rispetto alle necessità dettate da contesti economici segnati da crescenti criticità.

Da ultimo, lo strumento in esame ha subito alcune modifiche per effetto del nuovo Codice della crisi d'impresa (CCI), le quali, alla stessa stregua delle novità in tema di ADR, entreranno in vigore dal prossimo 1° settembre 2021.

In considerazione del fatto che diverse Imprese associate potrebbero avere l'interesse di implementare detto strumento in data antecedente al 1° settembre 2021, si è preferito far riferimento alle principali caratteristiche dello strumento in oggetto, così come attualmente disciplinate dall'art. 182 *ter* della Legge Fallimentare, facendo cenno, tuttavia, alle novità salienti introdotte dal CCI.

Tuttavia, al fine di garantire alle Imprese associate un'informazione che sia il più completa possibile rispetto all'argomento di cui trattasi, la relativa presentazione sotto forma di *slides* ha avuto riguardo esclusivamente alle disposizioni introdotte con il nuovo CCI.

Premesso quanto sopra, evidenziamo che la transazione fiscale non è una procedura autonoma, bensì è una *sub* procedura del concordato preventivo o dell'ADR.

In questa sede verrà trattata esclusivamente la transazione fiscale nell'ambito dell'ADR.

Le caratteristiche salienti dello strumento in oggetto sono le seguenti:

- è possibile chiedere lo stralcio di IRES, IRPEF, IVA e Ritenute fiscali, sia per ciò che attiene al tributo, sia per quanto riguarda sanzioni ed interessi;
- i tributi locali non possono essere oggetto di transazione fiscale;
- è necessario produrre un'apposita attestazione, nell'ambito della quale il professionista incaricato dovrà esprimersi in merito alla convenienza del trattamento proposto, rispetto alle alternative concretamente praticabili, con la consapevolezza che tale aspetto costituisce specifica valutazione da parte del Tribunale in sede di omologa;
- è previsto il divieto di proporre al Fisco un trattamento peggiore del credito tributario rispetto a quello offerto ad altri creditori aderenti che abbiano un grado di privilegio inferiore o identico a quello dell'Erario;
- qualora il debitore non dovesse eseguire integralmente i pagamenti previsti a favore del Fisco nel termine di 90 giorni dalle scadenze previste, la transazione fiscale è risolta di diritto.

Tra le novità di maggior rilievo introdotte dal CCI, segnaliamo le seguenti:

- l'oggetto dell'attestazione viene circoscritto, nel senso che non sarà più necessario esprimere un giudizio di convenienza rispetto alle "alternative concretamente praticabili", ma solo rispetto alla "liquidazione giudiziale";

- viene introdotto un termine di adesione pari a 60 giorni dal deposito dell'istanza di TF entro il quale il Fisco dovrà esprimersi. Tuttavia, qualora l'Amministrazione Finanziaria non dovesse esprimersi, o dovesse esprimersi con un diniego immotivato e/o illegittimo, il debitore può chiedere in ogni caso al Tribunale di omologare l'accordo, quando l'adesione del Fisco è decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali previste per legge (numero di creditori che rappresentino almeno il 60% dei debiti) e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista attestatore, la proposta di soddisfacimento presentata dal debitore è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria (meccanismo del c.d. "cram down").

Rispetto a detto ultimo punto, si segnala che nelle more dell'entrata in vigore del CCI, un eventuale silenzio-rifiuto o un rifiuto non adeguatamente motivato da parte del Fisco, consente al contribuente di proporre un'impugnazione dinnanzi al Giudice tributario, al fine di annullare il diniego tacito o espresso alla proposta presentata dal contribuente, con tutte le conseguenze che ne derivano anche in sede di omologa dell'accordo.

## 8. Agevolazione di carattere fiscale: il c.d. «Patent Box»

Nel presente paragrafo, illustreremo, in sintesi, le caratteristiche dell'agevolazione in parola, affinché le Imprese associate possano valutarne l'eventuale applicabilità e la possibile incidenza rispetto alle singole realtà aziendali.

Infatti, riteniamo sia del tutto condivisibile la necessità di applicare tutte le agevolazioni introdotte dal legislatore che potrebbero, almeno in parte, compensare risultati economici e difficoltà finanziarie derivanti dal contesto emergenziale che ci occupa.

L'agevolazione c.d. "Patent Box" è stata istituita in Italia con la Legge del 23 dicembre 2014, n. 190 (art. 1, commi da 37 a 45).

Da un punto di vista soggettivo, tale regime premia i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza. Sono escluse le società assoggettate alle procedure di fallimento, di liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (se non finalizzata alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica), nonché i contribuenti che determinano il reddito con metodologie diverse da quella analitica (ad esempio, regime forfetario, società agricole che calcolano il reddito su base catastale, ecc.).

L'agevolazione consiste in una parziale detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di determinati beni intangibili (es. *know-how*, *software* protetto da *copyright*, brevetti industriali per invenzione e per modello di utilità e certificati complementari di protezione, disegni, modelli, processi, formule, ricette, ecc.), qualora con riguardo a tali beni ammissibili il contribuente sostenga spese di ricerca e sviluppo.

Il *know-how*, ad esempio, rappresenta un bene intangibile che molte imprese custodiscono e sfruttano nell'ambito della propria attività, costituito da "*processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico*".

Il *know-how* consiste in un patrimonio di conoscenze pratiche, non brevettate, derivanti da esperienze e da prove, patrimonio che è: (i) non genericamente noto o accessibile; (ii) sostanziale, vale a dire significativo e utile per la produzione di prodotti contrattuali; e (iii) individuato, vale a dire descritto in modo sufficientemente esauriente.

Moltissime realtà aziendali, che operano anche nel settore ambientale, dispongono di uno specifico patrimonio di conoscenze che potrebbe costituire il presupposto oggettivo per l'applicare l'agevolazione in parola.

In buona sostanza, il meccanismo agevolativo di cui si tratta consente di individuare una quota dei redditi derivanti dall'utilizzo di uno o più beni immateriali tra quelli suindicati, la quale non concorre, in ogni periodo di imposta agevolato, a formare il reddito complessivo in quanto esclusa per il 50% del relativo ammontare. La detassazione rileva sia ai fini IRES che IRAP.

Ciò che ci preme evidenziare è che trattasi di un'agevolazione strutturale che, al mantenimento delle suddette condizioni, può essere applicata in ogni periodo d'imposta senza limiti temporali fissati dalla normativa di riferimento.

Per accedere al regime di tassazione agevolata, occorre esercitare un'opzione, che deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate e, successivamente, attivare una procedura di accordo preventivo con l'Amministrazione Finanziaria per definire in contraddittorio i metodi e i criteri di determinazione del reddito agevolabile. L'eventuale accordo raggiunto è rinnovabile *sine die*.

In alternativa a tale procedura, in virtù di recenti novità normative, è consentito determinare e dichiarare direttamente il reddito agevolabile tramite una generale facoltà di "autoliquidazione" del relativo beneficio. In tal caso, il contribuente ha la possibilità di determinare in maniera autonoma il beneficio e indicare direttamente in dichiarazione l'agevolazione spettante. A tal fine, occorre predisporre un *set* documentale con le informazioni necessarie sulla determinazione del reddito agevolabile. Dall'idoneità del *set* documentale discende, altresì, un effetto premiale di non applicazione di sanzioni in caso di rettifica del beneficio in sede di controllo.

Tale ultimo metodo di fruizione del beneficio risulta già applicabile in relazione al periodo d'imposta 2019, con conseguente beneficio in sede di versamento IRES ed IRAP da effettuarsi, di norma, entro il prossimo mese di giugno