



NEWSLETTER

9 aprile 2020

## Principali misure fiscali e societarie contenute nel Decreto Liquidità

Con la presente intendiamo fornire una sintetica rassegna delle principali misure di carattere fiscale e di natura societaria adottate dal Governo con il d.L. 8 aprile 2020, n. 23, recante *“Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali”*, c.d. Decreto Liquidità.

\* \* \*

### **Interventi di carattere fiscale**

- **Sospensione di versamenti tributari e contributivi**

L'art. 18, d.L. 8 aprile 2020, n. 23, prevede la sospensione dei versamenti tributari e contributivi nei mesi di aprile e maggio 2020, nei termini seguenti:

- a) per i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con sede o domicilio in Italia che hanno registrato ricavi o compensi non superiori ad euro 50 milioni nel periodo d'imposta precedente, e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi pari almeno al 33 per cento nel mese di marzo 2020 e nel mese di aprile 2020 rispetto alle medesime mensilità dell'anno precedente, sono sospesi, rispettivamente per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini di versamento relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, all'imposta sul valore aggiunto ed ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per assicurazione obbligatoria;
- b) per i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con sede o domicilio in Italia che hanno riportato ricavi o compensi superiori ad euro 50 milioni nel periodo d'imposta precedente, e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi pari almeno al 50 per cento nel mese di marzo 2020 e nel mese di aprile 2020 rispetto alle medesime mensilità dell'anno precedente, sono sospesi, rispettivamente per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini di versamento relativi

alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, all'imposta sul valore aggiunto ed ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per assicurazione obbligatoria;

- c) per i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con sede o domicilio in Italia che hanno intrapreso l'esercizio dell'impresa, arte o professione dopo il 31 marzo 2019, sono sospesi, rispettivamente per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini di versamento relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, all'imposta sul valore aggiunto ed ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per assicurazione obbligatoria;
- d) per gli enti non commerciali, compresi gli enti "del terzo settore" e gli enti religiosi civilmente riconosciuti che "svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa", la sospensione dei termini di versamento opera limitatamente alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato ed ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per assicurazione obbligatoria, senza limitazioni di fatturato o corrispettivi; la relazione illustrativa specifica che, nel caso in cui l'ente non commerciale svolga attività d'impresa, si applicano le predette misure di sospensione, con le relative limitazioni;
- e) per i soggetti aventi domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi pari almeno al 33 per cento nel mese di marzo 2020 e nel mese di aprile 2020 rispetto alle medesime mensilità dell'anno precedente, a prescindere dal volume dei ricavi dell'anno precedente, sono sospesi i termini di versamento per l'imposta sul valore aggiunto nei mesi di aprile e maggio 2020.

La norma fa riferimento ad una diminuzione "del fatturato o dei corrispettivi"; il riferimento al "fatturato" non è supportato da ulteriori chiarimenti, neppure nella relazione illustrativa, e sembra ragionevole ritenere che il riferimento sia da intendersi alle risultanze delle liquidazioni periodiche dei mesi di marzo ed aprile ai fini IVA; sul punto, sarebbero comunque opportuni tempestivi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

I versamenti sospesi dovranno essere effettuati entro il 30 giugno 2020, in un'unica soluzione ovvero mediante un massimo di 5 rate mensili di pari importo, con versamento della prima rata entro il mese di giugno 2020; senza applicazione di sanzioni o interessi.

Rimangono ferme, in aggiunta alle predette misure, le sospensioni previste nei precedenti provvedimenti a favore degli operatori nazionali dei settori maggiormente colpiti dalla crisi epidemiologica (in particolare, quelle previste dal d.L. 2 marzo 2020, n. 9 e dal d.L. 18 marzo 2020, n. 18, c.d. Cura Italia).

- **Proroga della sospensione delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari**

L'art. 19, d.L. n. 23/2020, sostituendo l'art. 62, comma 7, d.L. n. 18/2020, prevede la facoltà, per i soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato,

- a) con ricavi o compensi non superiori ad euro 400.000,00 nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17 marzo 2020 e

b) che non abbiano sostenuto spese per personale dipendente nel mese precedente,

di percepire i propri compensi nel periodo compreso tra il 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, senza applicazione della ritenuta d'acconto.

Tale misura si applica in maniera opzionale a seguito di apposita dichiarazione resa dal contribuente nei confronti del proprio sostituto d'imposta.

L'ammontare delle ritenute non operate deve essere successivamente versato, direttamente dal contribuente beneficiario della facoltà in esame, entro il 31 luglio 2020 ovvero in un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal medesimo mese; anche in questo caso è esclusa l'applicazione di sanzioni o interessi.

- **Metodo previsionale per gli acconti IRES, IRAP ed IRPEF**

L'art. 20, d.L. n. 23/2020, prevede che non è applicata alcuna sanzione o interesse per omesso o insufficiente versamento degli acconti dovuti di fini IRES, IRAP ed IRPEF relativi al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, qualora l'importo versato non sia inferiore all'80 per cento di quanto risulterà effettivamente dovuto sulla base della dichiarazione dei redditi.

La disposizione è finalizzata ad agevolare l'utilizzo del "metodo previsionale", in luogo del "metodo storico", venendo incontro alle difficoltà che i contribuenti possono incontrare nel determinare il reddito "stimato" dell'anno 2020.

Si segnala che la rubrica della norma fa riferimento ai soli acconti previsti per il mese di giugno, mentre il relativo testo fa generico riferimento agli acconti dovuti con riferimento al periodo di imposta attualmente in corso; pertanto, sulla base degli ordinari criteri ermeneutici ("*rubrica legis non est lex*"), si potrebbe ritenere che la disposizione valga anche con riferimento agli acconti del mese di novembre (a tal proposito, la relazione illustrativa non fornisce delucidazioni); anche su tale punto, sarebbe auspicabile un chiarimento.

- **Rimessione in termini per i versamenti**

Ai sensi dell'art. 21, d.L. 23/2020, 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, prorogati al 20 marzo 2020 dal d.L. Cura Italia, sono considerati tempestivi se effettuati entro il 16 aprile 2020, dunque senza pagamento di sanzioni e interessi.

- **Disposizioni relative ai termini di consegna e di trasmissione telematica della Certificazione Unica 2020**

L'art. 22, d.L. n. 23/2020, prevede la proroga al 30 aprile 2020 del termine entro il quale i sostituti d'imposta devono consegnare agli interessati le certificazioni uniche relative ai redditi di lavoro dipendenti e assimilate e ai redditi di lavoro autonomo.

Inoltre, non sono applicabili le sanzioni nei confronti dei datori di lavoro che abbiano trasmesso le certificazioni in via telematica all'Agenzia delle Entrate oltre il termine del 31

marzo 2020, purché ciò avvenga entro il 30 aprile 2020.

Resta fermo che, per la Certificazione Unica avente ad oggetto esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata, la trasmissione telematica potrà avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta.

- **Assistenza fiscale a distanza**

Ai sensi dell'art. 25, d.L. n. 23/2020, con riferimento al periodo d'imposta 2019, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati potranno inviare telematicamente, ai CAF e ai professionisti abilitati, la copia per immagine della delega all'accesso alla dichiarazione precompilata sottoscritta e la copia della documentazione necessaria, unitamente alla copia del documento di identità.

Resta fermo l'obbligo, una volta terminata l'emergenza sanitaria, di regolarizzare l'operazione mediante la consegna fisica delle predette deleghe e della documentazione inviata telematicamente.

- **Semplificazioni per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche**

L'art. 26, d.L. n. 23/2020 introduce una modifica della disciplina vigente, prevedendo che nel caso in cui l'ammontare dovuto per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell'anno sia di importo inferiore ad euro 250, il versamento della relativa imposta di bollo potrà essere effettuato nei termini previsti per il versamento del secondo trimestre dell'anno.

Nell'eventualità in cui, sommando il primo ed il secondo trimestre, l'importo da versare rimanesse inferiore ad euro 250, il versamento dell'imposta relativa al primo e secondo trimestre dell'anno potrà essere effettuato nei termini previsti per il versamento dell'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse nel terzo e nel quarto trimestre.

- **Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole**

L'art. 27, d.L. n. 23/2020, prevede che la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del d.p.R. n. 441/1997 non operi per le cessioni gratuite di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, di cui al decreto del Ministero della Salute del 7 settembre 2017 autorizzati dal competente Comitato Etico; si precisa che con uso compassionevole s'intende, tra l'altro, l'utilizzo di medicinali sottoposti a sperimentazione clinica, al di fuori della sperimentazione stessa, in pazienti affetti da malattie gravi o rare o che si trovino in pericolo di vita, quando, a giudizio del medico, non vi siano ulteriori valide alternative terapeutiche, o nel caso in cui il paziente non possa essere incluso in una sperimentazione clinica.

La cessione dei farmaci viene quindi equiparata, ai fini IVA, alla "distruzione" degli stessi beni e verrà esclusa la concorrenza del loro valore normale alla formazione dei ricavi ai fini delle imposte dirette.

- **Modifiche all'art. 32-quater del decreto legge n. 124 del 2019**

L'art. 28 del d.L. n. 23/2020 apporta delle modifiche all'articolo 32-*quater* del d.L. n. 124/2019,

riguardante gli utili distribuiti a società semplici, con l'intento di ricomprendere nell'ambito di applicazione dello speciale regime di trasparenza previsto dalla norma (*“look through”*) gli utili di fonte estera, nonché chiarire le modalità di applicazione della ritenuta e dell'imposta sostitutiva previste per gli utili percepiti per la quota riferibile ai soci persone fisiche delle medesime società.

Con riguardo alla quota di utili imputabile ai soci della società semplice, la norma dispone, tra l'altro, che:

- a) la quota imputabile ai soci enti non commerciali, concorrerà per l'intero ammontare alla formazione del reddito complessivo; mentre
- b) la quota imputabile a soggetti non residenti nel territorio dello Stato, sono soggetti a tassazione con applicazione di una ritenuta nella misura prevista dall'art. 27 del d.p.R. n. 600/1973 (ivi inclusa quella ridotta prevista dal comma 3-ter per i soggetti non residenti eleggibili).

La norma conferma, inoltre, che resta fermo il regime fiscale applicabile agli utili provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, individuati ai sensi dell'art. 47-bis, comma 1, TUIR.

Infine, l'articolo prevede l'introduzione di un regime transitorio per gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, la cui distribuzione è deliberata entro il 31 dicembre 2022. A tali utili sarà applicato il regime fiscale previgente alle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2018.

- **Disposizioni in materia di processo tributario e notifica degli atti sanzionatori relativi al contributo unificato**

L'art. 29, del d.L. n. 23/2020 prevede, per le parti che si siano costituite in giudizio con modalità analogiche, l'obbligo di depositare e notificare atti successivi, così come provvedimenti giudiziari, esclusivamente con le modalità telematiche.

Viene inoltre prevista la possibilità di notificare l'irrogazione della sanzione per omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato per le spese di giustizia, anche tramite PEC, nel domicilio eletto o, nel caso di mancata elezione del domicilio, mediante il deposito presso l'ufficio di Segreteria delle Commissioni tributarie o la cancelleria competente.

Infine, la norma prevede una deroga al regime di sospensione dell'attività di contenzioso per gli enti impositori, prevista dall'art. 67, comma 1, d.L. Cura Italia, fino al 31 maggio 2020; come spiegato dalla relazione illustrativa, la disposizione dovrebbe essere finalizzata a “riallineare” i termini di sospensione dell'attività processuale, affinché siano gli stessi, tanto per il contribuente, tanto per gli enti impositori, rispondendo così a talune critiche che il precedente regime aveva sollevato.

Tuttavia, la disposizione risulta caratterizzata da un “errore materiale”, dal momento che richiama l'“art. 73, comma 1”, inesistente nel d.L. in esame, in luogo dell'art. 36, comma 1, ossia la disposizione in materia di termini processuali (peraltro, anche la relazione illustrativa sembra connotata da un erroneo richiamo, facendo riferimento all'art. 37, relativo a procedimenti amministrativi e recante un termine diverso da quello relativo al processo tributario, previsto dall'art. 36); verosimilmente tali inesattezze saranno oggetto di correzione in sede di

conversione in legge del Decreto.

- **Modifiche al credito d'imposta per le spese di sanificazione**

L'art. 30, d.L. n. 23/2020 introduce l'estensione della disciplina prevista dall'art. 64 d.L. 18/2020 "Cura Italia" relativa al credito d'imposta per un importo massimo di euro 20.000,00 per le spese di sanificazione. La nuova previsione amplia il novero delle tipologie di spese ammesse al credito d'imposta, includendo quelle relative all'acquisto di dispositivi di protezione individuale, nonché all'acquisto e all'installazione di altri dispositivi di sicurezza volti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici o a garantire la distanza di sicurezza interpersonale.

Le modalità di fruizione e di applicazione del credito d'imposta, verranno stabilite tramite decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, così come previsto nell'art. 64, c.2, del d.L. Cura Italia.

- **Divieto di cumulo pensioni e redditi**

L'art. 34, d.L. n. 23/2020, nell'ottica del riconoscimento dell'indennità del "Fondo per il reddito di ultima istanza" istituito dal d.L. "Cura Italia", specifica che i professionisti, ai fini della fruizione dell'indennità, devono risultare iscritti, in via esclusiva, agli enti di diritto privato e di previdenza obbligatoria e, pertanto, non devono percepire redditi da lavoro dipendente; inoltre non devono essere titolari di pensione di anzianità e vecchiaia.

- **Sospensione delle udienze e dei termini processuali**

L'art. 36, del d.L. n. 23/2020 prevede la proroga della sospensione delle udienze e dei termini per il compimento di qualsiasi attività processuale, già prevista dal d.L. Cura Italia, portando il precedente termine del 15 aprile 2020, all'11 maggio 2020; la misura riguarda procedimenti civili, penali, tributari e militari (ulteriori disposizioni sono inoltre dettate per la proroga della sospensione dei procedimenti amministrativi e contabili).

In funzione di tale proroga, il termine per la riapertura degli uffici giudiziari, nel rispetto delle apposite misure organizzative finalizzate ad evitare il contagio, viene postposto al 12 maggio 2020.

### **Interventi di natura societaria**

- **Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale**

L'art. 6, d.L. n. 23/2020, dispone la disapplicazione delle norme del Codice Civile che impongono "provvedimenti" per il caso di perdite "rilevanti", se maturate nel corso di esercizi sociali che chiudono tra il 9 aprile ed il 31 dicembre 2020.

In particolare, la norma dispone la temporanea disapplicazione delle norme del Codice civile, di cui agli articoli 2446 (commi 2 e 3), 2447, 2482-bis (commi 4, 5 e 6) e 2482-ter, al fine di evitare che la perdita del capitale, dovuta alla crisi in atto e riflessa negli esercizi chiusi al 31 dicembre 2020, ponga gli amministratori di un numero elevatissimo di imprese nell'alternativa

tra l'immediata messa in liquidazione delle società (in mancanza di apporti dei soci a copertura perdite) e il rischio di esporsi alla responsabilità per gestione non conservativa delle società da essi gestite (ai sensi dell'articolo 2486 del cod. civ.).

La finalità dell'intervento normativo è, in sostanza, quella di evitare che società che sarebbero risultate in condizioni economiche normali prima dell'attuale emergenza epidemiologica, siano costrette a interrompere la propria attività in ragione di gravi perdite, conseguenti a tale emergenza, che non riflettono, tuttavia, le loro effettiva capacità e potenzialità.

Sul punto, la relazione illustrativa precisa che resta invece ferma la previsione in tema di informativa dei soci, peraltro prevista, per le S.p.A., dall'art. 58 della Direttiva 1132/2017.

- **Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio**

L'art. 7, d.L. n. 23/2020, si propone di neutralizzare gli effetti devianti della crisi in corso ai fini di una concreta e corretta rappresentazione e valenza informativa dei bilanci.

In particolare, il primo comma detta le regole riguardanti la redazione dei bilanci di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, stabilendo che la valutazione delle voci nella prospettiva di continuità dell'attività (di cui all'art. 2423-bis, comma 1, n. 1) cod. civ.) può essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020 (i.e. data di entrata in vigore delle prime misure collegate all'emergenza).

La disciplina è quindi finalizzata a sterilizzare i bilanci relativi all'anno 2020 dagli effetti negativi correlati all'attuale congiuntura economica, consentendo di ritenere sussistente la continuità aziendale per società che, precedentemente a tale congiuntura, non risultavano in stato di perdita di continuità.

Il successivo comma 2 estende le previsioni della regola del comma 1 anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

Vale segnalare, infine, che la norma fa salva e conferma la previsione di cui all'art. 106 del d.L. 17 marzo 2020 n. 18 (disposizione che, come noto, ha rinviato *erga omnes* il termine di approvazione del bilancio 2019 a 180 giorni).

- **Disposizioni temporanee in materia di finanziamento soci**

L'art. 8, d.L. n. 23/2020, prevede la non applicazione delle disposizioni di cui agli art. 2467 e 2497 quinquies cod. civ. ai finanziamenti soci effettuati a favore di società tra il 9 aprile ed il 31 dicembre 2020.

Si ricorda che dette disposizioni prevedono attualmente che il rimborso dei finanziamenti effettuati in favore di società da parte dei propri soci (o da parte dei soggetti che esercitano attività di direzione e coordinamento) è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e, se avviene nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, il rimborso deve essere restituito; tale regime si applica con riferimento ai finanziamenti dei soci in favore della società partecipata, in qualsiasi forma effettuati, che siano stati concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risultava un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento.

Finalità di tale disciplina è quella di “sanzionare” il ricorso alla c.d. sottocapitalizzazione nominale, vale a dire fornire alla società partecipata la liquidità sotto forma di finanziamento, quando sarebbe stato ragionevole, anche in considerazione di un significativo indebitamento, procedere con un conferimento in capitale.

La temporanea abrogazione della suddetta disciplina risponde quindi alla finalità di incentivare i soci nel fornire, anche attraverso il finanziamento, le risorse economiche per consentire alle società di far fronte alla difficoltà economico-finanziario che connotano questo periodo.

\* \* \*

Lo Studio Foglia & Partners è a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento ed approfondimento in merito ai temi affrontati.

Contatti:

Email: [home@fptax.it](mailto:home@fptax.it) Web: [fogliandpartners.com](http://fogliandpartners.com)

Roma, Via dei Prefetti 17, Tel: +39 06 68300655

Milano, Largo Ildefonso Schuster 1, Tel: +39 02 09994690

*Il presente documento ha finalità meramente informativa e non può essere inteso, in alcun modo, quale parere legale.*