



Roma, Li 17 giugno 2020

**Oggetto: Newsletter ENBIC - Studio ACTA – “Le novità fiscali della settimana”**

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità in materia fiscale della settimana.

### **ATTIVITÀ LEGISLATIVA**

#### ***L'iter legislativo del decreto Liquidità***

In G.U. n. 143 del 6 giugno 2020 è stata pubblicata la Legge 5 giugno 2020, n. 40: Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 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.

Nel corso dell'iter di conversione in legge sono state aggiunte disposizioni per il settore turistico, il credito di imposta alle imprese per l'annullamento di fiere e manifestazioni commerciali all'estero, la rivalutazione agevolata dei beni d'impresa, la detraibilità IVA sugli acquisti di beni oggetto di erogazioni liberali e un'ulteriore proroga del versamento del Preu sui giochi.

#### ***L'iter legislativo del decreto Rilancio***

In data 19 maggio 2020, il Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34 recante "Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19" è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

In data 8 giugno 2020, il decreto è in corso di esame in Commissioni Comm. IV Difesa e Comm. V Bilancio.

## CHIARIMENTI SUL DECRETO RILANCIO

### 1. Circolare 15/E del 13 giugno 2020: fruizione del contributo a fondo perduto

Con la Circolare n. 15 del 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al contributo a fondo perduto, erogato dalla stessa e destinato ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Più nello specifico, l'art. 25 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. *Decreto Rilancio*) riconosce un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al testo unico delle imposte sui redditi.

Il contributo spetta esclusivamente a soggetti con ricavi o compensi non superiori a 4 milioni di euro nel periodo di imposta 2019 e per un ammontare stabilito con una specifica percentuale su un importo calcolo, indicato dalla legge. La *ratio* di tale finalità è proprio quella di compensare gli effetti economici e finanziari piuttosto gravi, che hanno colpito l'economia italiana.

**In merito all'ambito soggettivo**, i soggetti beneficiari del contributo a fondo perduto COVID-19, sono, in via generale, gli esercenti attività di impresa, di lavoro, di reddito agrario, titolari di partita IVA. Più dettagliatamente, rientrano tra i soggetti appena menzionati altresì gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato; i soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producono reddito d'impresa; gli enti e società indicati nell'art. 73, c.1, l. a) e b) del TUIR; le stabili organizzazioni di soggetti non residenti; gli enti non commerciali che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti; infine, le persone fisiche e le associazioni, che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo.

Sul punto, rientrano pure le imprese esercenti attività agricola o commerciale, anche se svolte in forma di impresa cooperativa.

Sono, invece, esclusi dall'ambito soggettivo del beneficio in esame, in ragione dell'attività svolta, gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, le unioni di comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni; gli intermediari finanziari, le società di partecipazione finanziaria e le società di partecipazione non finanziaria ed assimilati; ancora, gli enti e le persone fisiche che producono redditi non inclusi tra quelli d'impresa o agrario, come ad esempio coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi.

Inoltre, si considerano esclusi, per evitare la sovrapposizione di due agevolazioni: i liberi professionisti con partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020, iscritti alla Gestione separata ed i collaboratori coordinati e continuativi 7 attivi alla predetta data del 23 febbraio 2020 e iscritti alla Gestione separata; i lavoratori dello spettacolo iscritti al Fondo pensioni dello spettacolo, che abbiano almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo e che abbiano prodotto nel medesimo anno un reddito non superiore a 50.000 euro; gli esercenti arti e professionisti, iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103; in ultimo, i lavoratori dipendenti.

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, le persone fisiche che svolgono attività di impresa o siano titolari di reddito agrario e contestualmente possiedono lo *status* di «lavoratore dipendente» possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti) in relazione alle predette attività ammesse al contributo stesso.

Ciò vale anche nel caso di soci lavoratori dipendenti o nell'ipotesi in cui un soggetto persona fisica eserciti un'attività di impresa o di lavoro autonomo (o sia titolare di reddito agrario) e contestualmente abbia lo *status* di pensionato.

Ancora, il contributo viene rilasciato al contribuente, indipendentemente dalla circostanza che eserciti contestualmente più di un'attività ammissibile alla fruizione del contributo.

Infine, sono del tutto esclusi i soggetti la cui attività e, pertanto, la relativa partita IVA risultino cessate alla data di presentazione dell'istanza per fruire del predetto beneficio.

Per quanto concerne **la modalità di accesso al contributo**, sono stati individuati alcuni requisiti, che devono sussistere in capo al contribuente istante.

Pertanto, per richiedere il contributo, è necessario che:

- a) nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (1° gennaio 2019 - 31 dicembre 2019 per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare), l'ammontare dei ricavi derivanti dalla gestione caratteristica o i compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni non devono essere superiori a 5 milioni di euro;
- b) l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

A tal riguardo, la soglia dei ricavi va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione.

Per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla norma, invece, è stato previsto che, poiché si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019, rispetto ad aprile 2020. La data da prendere a

riferimento è quella dell'effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è la data della fattura e la data del corrispettivo giornaliero; diversamente, per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare in esame, ha ancora specificato che:

*i)* devono essere considerate tutte le fatture attive, al netto dell'IVA, con data di effettuazione dell'operazione che cade ad aprile nonché le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile;

*ii)* occorre tenere conto delle note di variazione, con data aprile;

*iii)* i commercianti al minuto devono considerare l'ammontare globale dei corrispettivi al netto dell'IVA delle operazioni effettuate nel mese di aprile;

*iv)* concorrono a formare l'ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili;

*v)* nel caso di operazioni la cui imposta viene calcolata con il metodo della ventilazione dei corrispettivi ovvero con applicazione del regime del margine, per le quali risulta difficoltoso il calcolo dei corrispettivi o delle fatture al netto dell'IVA, l'importo può essere riportato al lordo dell'IVA.

Per i soggetti che non hanno obbligo di fatturazione, occorre fare riferimento all'ammontare dei ricavi da determinare tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito. Differentemente, per i soggetti che esercitano contestualmente più attività o producano nel medesimo periodo d'imposta reddito d'impresa e reddito di lavoro autonomo, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 dovrà tener conto di tutte le attività esercitate.

Per di più, il decreto Rilancio ha previsto che tutti i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 hanno diritto alla fruizione del contributo per un importo almeno pari alla soglia minima di mille euro per le persone fisiche e di duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche. In altre parole, il contributo a fondo perduto COVID-19 spetta anche ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 e che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni che già versavano in uno stato di emergenza per eventi calamitosi alla data di insorgenza dell'emergenza COVID-19 e per i quali, date le difficoltà economiche, non è necessaria la verifica del calo di fatturato.

La Circolare 15/E del 2020, inoltre, ha fornito delucidazioni anche alla **modalità di calcolo del contributo**. Quest'ultimo è determinato applicando una determinata percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'importo del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Le percentuali variano in base ai ricavi o compensi del periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020 e queste sono pari al 20% per i ricavi o compensi minori o uguali a 400 mila euro; al 15% per i ricavi sono stati superiori a 400 mila e minori o uguali a 1 milione di euro; infine, al 10% se i ricavi sono stati superiori ad 1 milione e minori o uguali a 5 milioni.

Più nel dettaglio, il contributo a fondo perduto spetta solo se l'ammontare dei ricavi e dei compensi, conseguiti nel periodo d'imposta 2019, non superi i 5 milioni di euro e l'importo del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 terzi di quello relativo al mese di aprile 2019. A questo riguardo, la Circolare indica come individuare la soglia massima di ricavi e compensi, in un'analisi particolareggiata delle diverse casistiche. Per quanto riguarda gli enti non commerciali, la soglia dei ricavi va determinata tenendo conto delle specifiche regole di determinazione, secondo quanto indicato in tabella:

MODELLO DICHIARATIVO	RICAVI/COMPENSI	REGIME	PUNTAMENTI
REDDITI ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI	RICAVI	CONTABILITÀ ORDINARIA	RS111
		CONTABILITÀ SEMPLIFICATA	RG2, col. 7
		REGIME FORFETARIO ART. 145 TUIR	RG4, col. 2
		CONTABILITÀ PUBBLICA	RC1
	COMPENSI		RE2

Tuttavia, il contributo si ottiene mediante una istanza all'Agenzia delle Entrate, con l'indicazione di essere in possesso di tutti i requisiti.

## NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### 1. La decorrenza del termine per l'accertamento dei componenti negativi del reddito d'impresa

L'Ordinanza n. 10701 del 5 giugno 2020 della Suprema Corte di Cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite la questione riguardante la decorrenza del termine di decadenza riguardante il potere degli uffici di rettificare i componenti negativi del reddito d'impresa e gli altri oneri di carattere pluriennale. Con la pronuncia in commento, la Cassazione mette in discussione l'orientamento secondo cui le quote di ammortamento non possono essere rettificate qualora sia decorso il termine per l'accertamento relativo al periodo d'imposta nel corso del quale è stato sostenuto il costo ed è iniziata la procedura di ammortamento. Tale orientamento è espressione del principio di autonomia dei periodi di imposta, in relazione al quale era stato precisato che non rileva in termini assoluti e incondizionatamente poiché non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive. Nell'ordinanza in commento, viene esaminato il caso di una *branch* di una banca olandese, con sede in Amsterdam, alla quale era stata contestata la deduzione, ai sensi dell'art. 106, comma 3, secondo periodo, del TUIR, della quota di un nono dell'ammontare dell'eccedenza (rispetto al limite dello 0,60% del valore dei crediti

risultanti in bilancio) della svalutazione di un credito maturata e iscritta per la prima volta in bilancio nell'esercizio 2003. Tenuto conto di quanto precede, la Corte ha formulato una serie di critiche all'orientamento interpretativo espresso in precedenza.

In particolare, è stato posto in dubbio che la regola dell'autonomia dei periodi d'imposta, dettata dall'art. 7, comma 1, TUIR, *“in quanto norma di diritto sostanziale, sia effettivamente rilevante al fine di risolvere la questione procedurale”* relativa al termine di decadenza per poter procedere all'accertamento dei componenti negativi del reddito d'impresa e gli altri oneri di carattere pluriennale. Ciò in quanto *“il giudicato è il risultato di un accertamento compiuto dal giudice nel processo mentre la decadenza dalla potestà impositiva consegue a un'inerzia dell'amministrazione finanziaria (che nulla accerta) che comporta solo la preclusione di fare valere ulteriori pretese tributarie per il periodo d'imposta per il quale si è verificata; dall'altro lato, che la dichiarazione tributaria è un atto che contiene una rappresentazione unilaterale del contribuente (per di più, di meri elementi numerici), con la conseguenza che gli effetti che ne scaturiscono non parrebbero poter esser quelli di un accertamento vincolante, tanto meno per periodi d'imposta ulteriori”*.

Per tale motivazione, è stato affermato che l'accertamento tributario, non avendo ad oggetto singoli diritti del contribuente ma la determinazione dell'imposta, dovrebbe logicamente conseguire che, ai fini dell'individuazione del termine di decadenza, non rileva quando è sorto il diritto del contribuente a dedurre per più anni un componente negativo ma quando è sorta ciascuna obbligazione tributaria determinata avvalendosi di tale diritto.

## **2. Controversie tributarie pendenti in diminuzione nel 2019**

Il MEF, con la pubblicazione della relazione annuale sullo stato del contenzioso tributario, ha evidenziato che le controversie tributarie pendenti al 31 dicembre 2019 erano pari a 335.262, con una riduzione del 10,5% rispetto all'analogo periodo del 2018. In particolare, è stato registrato un calo del 7,3% dei ricorsi presentati nel primo grado di giudizio e del 17,9% degli appelli presentati nel secondo grado di giudizio. In sostanza, dunque, anche per il 2019, il trend in diminuzione delle liti tributarie pendenti che si sono ridotte del 10,5% rispetto all'anno 2018. Tale dato dimostra la tendenza dei contribuenti (di ogni dimensione) di affidarsi ad istituti deflattivi del contenzioso e, più generalmente, ad un approccio fiscale improntato al lato *compliance*.

## **3. Controversie fiscali UE con nuovo meccanismo di risoluzione**

In tema di risoluzione delle controversie in materia fiscale, il Consiglio dei Ministri del 9 giugno 2020 ha approvato il decreto attuativo della direttiva UE n. 2017/1852, che istituisce un meccanismo efficace, vincolante e obbligatorio di risoluzione delle controversie tra Stati membri che possono derivare dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e convenzioni per l'eliminazione della doppia imposizione. Il meccanismo di risoluzione prevede una procedura amichevole in combinazione con una fase arbitrale, con una scadenza chiaramente definita e un obbligo di risultato per tutti gli Stati membri. L'obiettivo della direttiva è creare un ambiente più favorevole per

le imprese e per chi svolge attività transfrontaliera, riducendo costi di conformità e oneri amministrativi e, di conseguenza, promuovere gli investimenti e stimolare la crescita. In particolare, per rafforzare la certezza del diritto in materia fiscale, la direttiva UE ha istituito un meccanismo efficace, vincolante e obbligatorio di risoluzione delle controversie tra Stati membri che possono derivare dall'interpretazione e dall'applicazione di accordi e convenzioni per l'eliminazione della doppia imposizione, attraverso una procedura amichevole in combinazione con una fase arbitrale con una scadenza chiaramente definita e un obbligo di risultato per tutti gli Stati membri.

## **NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE**

### **1. D.P.C.M. 11 giugno 2020**

Il decreto reca ulteriori disposizioni attuative del decreto-legge 25 marzo 2020, n. 19 e del decreto-legge 16 maggio 2020, n. 33 e presenta le misure di contenimento del contagio, dettagliando i regimi di ripresa per diverse tipologie di attività, nonché modalità di transito, soggiorno e trasporto da e per l'estero.

Per quanto concerne il mondo non profit, si evidenziano le seguenti indicazioni:

- a partire dal 12 giugno, ripresa degli eventi e le competizioni sportive riconosciute dal CONI, Comitato Italiano Paraolimpico (CIP) e rispettive federazioni o organizzati da organismi internazionali a porte chiuse o all'aperto senza la presenza del pubblico nel rispetto dei protocolli di sicurezza emanati dalle rispettive Federazioni sportive nazionali, discipline sportive associate ed Enti di Promozione Sportiva al fine di prevenire le occasioni di contagio. A decorrere dal 25 giugno 2020 è consentito lo svolgimento anche degli sport di contatto nelle Regioni e Province Autonome che, d'intesa con il Ministero della Salute e dell'Autorità di Governo delegata in materia di sport, abbiano preventivamente accertato la compatibilità delle suddette attività con l'andamento della situazione epidemiologica nei rispettivi territori.

- a partire dal 15 giugno, riapertura delle attività di centri culturali e sociali, previo accertamento da parte di Regioni e Province autonome circa la compatibilità di tali attività con l'andamento della curva epidemiologica.
- a partire dal 15 giugno, riapertura delle attività di centri estivi per i bambini in età da 0-3 anni;
- a partire dal 15 giugno, ripresa degli spettacoli aperti al pubblico, le sale teatrali, sale da concerto, sale cinematografiche e in altri spazi anche all'aperto ma con alcune cautele/precauzioni. Restano invece sospese tutte le
- attività che abbiano luogo in sale da ballo, discoteche, locali assimilati sia all'aperto che al chiuso.

Sono allegate al DPCM 11 giugno 2020 le seguenti linee guida:

*i)* Linee guida per la gestione in sicurezza di opportunità organizzate di socialità e gioco per bambini e adolescenti nella fase 2 dell'emergenza covid-19 (allegato n.8 del DPCM citato);

*ii)* Linee guida per la riapertura delle attività economiche, produttive e ricreative, recante indicazioni (tra le altre) in materia di piscine, palestre, musei archivi e biblioteche, attività fisica all'aperto, circoli culturali e ricreativi, sagre e fiere locali (allegato 9 del DPCM citato).

## **2. Risposta all'interpello n. 176 del 10/06/2020**

L'Agenzia delle entrate, nella Risposta 176 del 2020, fornisce chiarimenti in merito all'applicazione del c.d. "Art-bonus" (di cui all'art. 1 della Legge 83 del 2014) e precisa che, vengono fatte rientrare nell'agevolazione fiscale le erogazioni liberali effettuate a sostegno di Fondazioni che possono considerarsi di appartenenza pubblica.

Proprio riguardo al requisito dell'appartenenza pubblica, l'Agenzia ritiene che essa si realizzi, oltre che con l'appartenenza allo Stato, alle Regioni e agli altri Enti territoriali, anche al ricorrere di altre caratteristiche del soggetto destinatario delle erogazioni e a titolo esemplificativo, ma non esaustivo, viene riportata una breve casistica (finanziamenti pubblici, gestione di un patrimonio culturale pubblico, obblighi di trasparenza).

## **NOVITÀ IN MATERIA DI IVA**

### **1. Risposta ad interpello n. 187 del 2020: Liquidazione IVA di gruppo**

Con la risposta ad interpello in esame, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, così come regolata dall'art. 73, ultimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979 e successive modificazioni.

Più dettagliatamente, tale procedura consente alle società in regime di controllo di poter procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria e mediante la compensazione di debiti e crediti relativi alla liquidazione di ogni società partecipante o trasferita al gruppo.

Sono escluse dalla procedura le società che solo occasionalmente e temporaneamente sono vincolate tra loro. Ciò trova giustificazione nell'evitare che determinati soggetti, solo temporaneamente, transitino nel gruppo al fine di ottenere il beneficio fiscale.

Inoltre, la disciplina della liquidazione IVA di gruppo trova applicazione anche nei casi di operazioni straordinarie o di altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, ecc.), alla sussistenza dei requisiti di controllo societario sia in termini qualitativi sia



quantitativi. Quanto detto si spiega in ragione del principio di continuità, ai fini IVA, tra i soggetti partecipanti alla trasformazione.

## **ALTRE NOVITÀ**

### **1. Risposta ad interpello n. 184 del 2020: il regime di cedolare secca**

Con la risposta ad interpello n. 184 del 12 giugno 2020, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in tema di cedolare secca in sede di proroga del contratto.

In materia, la legge di Bilancio 2019 ha esteso l'ambito applicazione del regime opzionale di cedolare secca (con aliquota del 21%) al canone di locazione relativo a contratti stipulati nell'anno 2019, in riferimento ad unità immobiliari, classificate nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe), fino a 600 mq di superficie, ad esclusione delle pertinenze, e alle relative pertinenze locate congiuntamente alle unità immobiliari C/1.

Il regime in esame, però, non trova applicazione ai contratti stipulati nell'anno 2019, se alla data del 15 ottobre 2017 è in corso un contratto non scaduto, tra le medesime parti contrattuali e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale.

In caso di proroga, anche tacita, del contratto di locazione, inoltre, l'opzione per il regime della cedolare secca deve essere esercitata entro il termine di versamento dell'imposta di registro tramite la presentazione del modello per la richiesta di registrazione degli atti e per gli adempimenti successivi.

L'opzione per il regime facoltativo della cedolare secca, comunque, deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione ed esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca. Qualora non sia stata esercitata l'opzione in sede di registrazione del contratto, è possibile accedere al regime della cedolare secca per le annualità successive, esercitando l'opzione entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno (30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità). Entro lo stesso termine è possibile revocare l'opzione per il regime della cedolare.

\*\*\*

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo Cordiali saluti.

**ENBIC - Studio ACTA**