



Lunedì 11 maggio 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### Contenzioso cospicuo sul fondo di dotazione delle S.O. bancarie italiane

/ Elio Andrea PALMITESSA

La congruità, ai fini fiscali, del **fondo di dotazione** delle stabili organizzazioni italiane di imprese bancarie non residenti rappresenta un tema ancora oggetto di un certo contenzioso.

In termini generali, con [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO IAS

### Trasformazione delle DTA sganciata dalla contabilizzazione in base allo IAS 12

/ Valeria RUSSO

La conversione in legge del DL Cura Italia ha sostanzialmente riconfermato la disciplina che consente la **trasformazione** delle **DTA** per perdite fiscali ed eccedenze ACE nel caso di cessione di crediti [...]

PAGINA 13

## FISCO

### Al 16 settembre i versamenti sospesi dai decreti Cura Italia e liquidità

*Questa sera il Consiglio dei Ministri per il varo di una manovra monstre di oltre 250 articoli*

/ Enrico ZANETTI

Con la bozza circolata ieri, comincia a prendere forma il **"decretone"** da 55 miliardi di indebitamento netto e 155 miliardi di saldo netto da finanziare che era stato annunciato per aprile, era stato assicurato per la scorsa settimana ed è ora atteso in Consiglio dei Ministri per questa settimana, forse già per questa sera. Le bozze si sviluppano su circa 250 articoli, suddivisi in nove titoli.

Il primo titolo è dedicato a **salute e sicurezza**.

Il secondo titolo è dedicato alle misure di **sostegno alle imprese**, suddiviso in due capi:

- l'uno che comprende alcune delle misure su cui il Governo ha accesso maggiormente i riflettori in questi giorni, quali i contributi **a fondo perduto** per imprese e lavoratori autonomi con ricavi o compensi fino a 5 milioni di euro e gli incentivi alla ricapitalizzazione delle PMI (si veda "Contributo a fondo perduto per imprese e professionisti" di oggi), il credito di imposta per la generalità del-

le locazioni commerciali relative ai mesi di aprile e maggio, la sterilizzazione degli oneri di sistema nelle bollette elettriche, il rifinanziamento del Fondo centrale di garanzia per le PMI e il finanziamento del Fondo per le garanzie che vengono rilasciate tramite SAGE;

- l'altro destinato a recepire il quadro del regime di **aiuti di Stato** reso espressamente compatibile dal Temporary Framework della Commissione Ue.

Il terzo e il quarto titolo sono dedicati, rispettivamente, alle misure in favore dei lavoratori e a quelle in favore di disabilità e famiglia; si tratta delle norme le cui bozze erano già circolate nei giorni scorsi con gli ampliamenti e **potenziamenti** alle misure di **cassa integrazione in deroga** (si veda "Trattamenti CIGO estesi fino a 18 settimane" di oggi), di aiuto agli autonomi e di reddito di emergenza.

Il quinto titolo è dedicato agli **enti territoriali** e contiene, tra le altre, le misure che dovrebbero [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Azzerramento dell'IVA su tutti i beni per l'emergenza COVID-19

Termini di decadenza per l'accertamento spostati a fine 2021

Versamenti del 18 maggio sulla base del calo del fatturato

Sospensione degli avvisi bonari in arrivo

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## FISCO

### Contributo a fondo perduto per imprese e professionisti

/ REDAZIONE

Tra le numerose misure previste nella bozza del c.d. "DL Rilancio", che oggi potrebbe avere il via libera del Consiglio dei Ministri, sarebbe previsto il riconoscimento di [...]

PAGINA 4

# Contenzioso cospicuo sul fondo di dotazione delle S.O. bancarie italiane

Il fondo determina la deducibilità delle perdite su crediti per la branch bancaria; dubbi per gli anni non "coperti" normativamente dai principi OCSE

/ Elio Andrea PALMITESSA

La congruità, ai fini fiscali, del **fondo di dotazione** delle stabili organizzazioni italiane di imprese bancarie non residenti rappresenta un tema ancora oggetto di un certo contenzioso.

In termini generali, con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. [49121/2016](#) si è giunti a definire un **percorso** ordinato per la definizione e quantificazione del fondo di dotazione virtuale delle S.O. bancarie in conformità alle indicazioni dell'OCSE; sono però ancora numerose le cause in corso che hanno ad oggetto periodi d'imposta precedenti.

Nelle sentenze nn. 7801 e 7802 del 2020, ad esempio, la Cassazione è tornata ad occuparsi del tema, dovendo esprimere il proprio giudizio su una vicenda che aveva preso le mosse da alcuni **PVC** per le annualità 2003 e 2004, rilasciati al termine di un controllo effettuato a carico della *branch* italiana di una banca americana, con i quali si recuperavano a tassazione componenti negativi di reddito – nel caso di specie, perdite su crediti derivanti dalla cessione a terzi di contratti di finanziamento stipulati con la clientela italiana – nel presupposto che la stabile avesse utilizzato risorse finanziarie eccedenti il fondo di dotazione.

Detto che con l'impugnazione degli avvisi di accertamento la C.T. Prov. di Milano accoglieva i ricorsi della S.O., all'esito degli appelli presentati dall'Ufficio le sentenze di primo grado venivano **parzialmente riformate** dalla C.T. Reg. Lombardia, per le seguenti ragioni. In prima battuta, l'art. 7, § 3, della [Convenzione Italia-USA](#) ("Nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione, sono ammesse in deduzione le spese attribuibili alle attività svolte dalla stessa stabile organizzazione") si qualificherebbe come norma derogatoria al principio di inerenza che esprime una correlazione tra costi e attività d'impresa; in secondo luogo, la ripresa fiscale avrebbe riguardato oneri indeducibili in quanto correlati a risorse finanziarie della casa madre (capitale di credito) e non della S.O. (capitale di rischio). In tal modo, la *branch* avrebbe sottratto risorse all'erario nazionale determinando un improprio trasferimento di reddito verso lo Stato di residenza della casa madre.

Nelle conclusioni alle pronunce in commento, i giudici di Cassazione hanno ritenuto insussistenti tre delle quattro contestazioni di parte ricorrente, accogliendo solo il rilievo inerente al vizio motivazionale della sentenza impugnata, dal momento che la trama argomentativa non avrebbe spiegato con chiarezza le ragioni per le quali la C.T. Reg. riteneva di condividere l'azione accertatrice che qualificava le perdite su crediti quale

**costo indeducibile**. In particolare, è stato respinto il motivo del contribuente che intendeva contestare la circostanza che l'Ufficio avesse utilizzato un metodo di calcolo arbitrario e antitetico alle finalità poste dall'art. 7 della Convenzione.

Il tema, come detto, riguarda annualità antecedenti all'intervento dell'[art. 7](#) del DLgs. 147/2015, a seguito del quale è cambiato l'approccio adottato dal legislatore italiano per la determinazione del reddito attribuito alla S.O., così come per l'entità del relativo **fondo di dotazione**.

Il passaggio dal principio della "forza di attrazione", secondo il quale erano attribuiti alla S.O. tutti i redditi comunque localizzati nel territorio dello Stato anche quando non prodotti attraverso risorse proprie della branch o per il suo tramite, al c.d. "*functionally separate entity approach*" ([art. 152](#), comma 2, del TUIR), impone infatti di agire seguendo i criteri definiti in sede OCSE che configurano la stabile come un'**entità distinta** ed autonoma rispetto alla casa madre di cui la stessa è promanazione. È pertanto necessaria un'analisi funzionale e fattuale volta ad individuare le funzioni svolte, i beni utilizzati e i rischi assunti dalla S.O., al fine di attribuire un fondo di dotazione adeguato a supportare l'attività svolta.

I fatti in considerazione si riferiscono, come detto, ad annualità (2003 e 2004) precedenti all'adozione del principio OCSE, sulle quali si è segnalata una **fervente attività** di controllo dell'Agenzia delle Entrate con un duplice scopo: da una parte, verificare la deducibilità fiscale delle spese connesse all'approvvigionamento finanziario dalla casa madre (interessi passivi e commissioni) al fine di individuare situazioni di sottocapitalizzazione, e dall'altra segnalare casi nei quali la *branch* italiana avesse indebitamente dedotto perdite su finanziamenti alla clientela, benché correlate a ricavi e ad attività riferibili alla casa madre, quindi eccedenti il fondo di dotazione.

Sul complesso dei contenziosi tributari conseguenti a questa attività accertativa, la giurisprudenza (si segnalano Cass. n. 6242/2020; Cass. n. [23355/2019](#); C.T. Reg. Lombardia n. [62/2012](#); C.T. Prov. Milano n. [475/2010](#)) si è contraddistinta per aver mantenuto una certa posizione pro-Fisco, sostenendo l'opportunità di determinare un **fondo di dotazione** virtuale, ai fini fiscali (e non anche contabili), al quale imputare una parte del *funding* ricevuto dalla casa madre e le sole perdite su crediti corrispondenti al profitto dichiarato dalla stabile organizzazione.

# Al 16 settembre i versamenti sospesi dai decreti Cura Italia e liquidità

Questa sera il Consiglio dei Ministri per il varo di una manovra monstre di oltre 250 articoli

/ Enrico ZANETTI

Con la bozza circolata ieri, comincia a prendere forma il **"decretone"** da 55 miliardi di indebitamento netto e 155 miliardi di saldo netto da finanziare che era stato annunciato per aprile, era stato assicurato per la scorsa settimana ed è ora atteso in Consiglio dei Ministri per questa settimana, forse già per questa sera. Le bozze si sviluppano su circa 250 articoli, suddivisi in nove titoli.

Il primo titolo è dedicato a **salute e sicurezza**.

Il secondo titolo è dedicato alle misure di **sostegno alle imprese**, suddiviso in due capi:

- l'uno che comprende alcune delle misure su cui il Governo ha accesso maggiormente i riflettori in questi giorni, quali i contributi **a fondo perduto** per imprese e lavoratori autonomi con ricavi o compensi fino a 5 milioni di euro e gli incentivi alla ricapitalizzazione delle PMI (si veda ["Contributo a fondo perduto per imprese e professionisti"](#) di oggi), il credito di imposta per la generalità delle locazioni commerciali relative ai mesi di aprile e maggio, la sterilizzazione degli oneri di sistema nelle bollette elettriche, il rifinanziamento del Fondo centrale di garanzia per le PMI e il finanziamento del Fondo per le garanzie che vengono rilasciate tramite SACE;
- l'altro destinato a recepire il quadro del regime di **aiuti di Stato** reso espressamente compatibile dal Temporary Framework della Commissione Ue.

Il terzo e il quarto titolo sono dedicati, rispettivamente, alle misure in favore dei lavoratori e a quelle in favore di disabilità e famiglia; si tratta delle norme le cui bozze erano già circolate nei giorni scorsi con gli ampliamenti e **potenziamenti** alle misure di **cassa integrazione in deroga** (si veda ["Trattamenti CIGO estesi fino a 18 settimane"](#) di oggi), di aiuto agli autonomi e di reddito di emergenza.

Il quinto titolo è dedicato agli **enti territoriali** e contiene, tra le altre, le misure che dovrebbero stanziare 12 miliardi per il pagamento dei debiti commerciali degli enti locali, delle Regioni e delle Province autonome.

Il sesto titolo è dedicato alle misure prettamente fiscali.

Tra le numerose disposizioni che compaiono nelle bozze, spiccano in particolare:

- l'abrogazione delle norme che dispongono gli aumenti dell'IVA e delle accise;
- la **proroga al 16 settembre** della generalità dei **versamenti fiscali** in scadenza a marzo, aprile e maggio, ma non effettuati in forza di quanto previsto dagli artt. 61 e 62 del DL Cura Italia e dell'art. 18 del DL liquidità (quin-

di, anziché cominciare a versarli a fine maggio o a fine giugno, come attualmente previsto saranno dovuti a partire dal 16 settembre, in unica soluzione o in quattro rate mensili il giorno 16 di settembre, ottobre, novembre e dicembre);

- la proroga dal 1° luglio 2020 al 1° gennaio 2021 della decorrenza delle sanzioni per gli operatori che non si dotano di un registratore di cassa telematico;

- il rinvio al 1° gennaio 2021 della c.d. "lotteria degli scontrini";

- il rinvio al 2021 del rilascio delle **bozze precompilate** dei documenti **IVA**;

- la remissione in termini dei contribuenti per i pagamenti, in scadenza tra l'8 marzo 2020 e il giorno antecedente l'entrata in vigore del decreto, delle somme chieste mediante gli "avvisi bonari" (anche per le rateazioni in corso);

- la sospensione per tutto il 2020 della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo;

- l'aumento da 700.000 euro a un milione di euro, a decorrere dal 2020, del limite annuo dei **crediti compensabili** tramite modello F24;

- la sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti di imposta;

- la proroga dei termini per la notifica degli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta e per l'invio delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato.

Nella bozza è invece lasciato "in bianco" l'articolo che dovrebbe portare al 110% la detrazione spettante a titolo di **"ecobonus"** e **"sismabonus"**, a conferma che la volontà politica va in quella direzione, ma sussistono ancora significative incertezze sul piano tecnico.

Il settimo titolo è dedicato alla **tutela del risparmio** nel settore creditizio e si occupa di temi legati alla garanzia dello stato su passività di nuova emissione e di regimi di sostegno pubblico per l'ordinato svolgimento delle procedure di liquidazione coatta amministrativa di banche di ridotte dimensioni.

L'ottavo titolo è dedicato a **misure settoriali**, suddivise tra turismo e cultura, editoria, trasporti, sport, giustizia, agricoltura, ambiente, istruzione, università e ricerca, innovazione tecnologica, sud e concorsi pubblici.

L'ultimo titolo è destinato a misure "ulteriori" che dovessero superare l'ultimo vaglio tecnico e politico.

# Contributo a fondo perduto per imprese e professionisti

Il Ministro Gualtieri annuncia anche l'abbuono del saldo e dell'acconto IRAP di giugno

/ REDAZIONE

Tra le numerose misure previste nella bozza del c.d. "DL Rilancio", che oggi potrebbe avere il via libera del Consiglio dei Ministri, sarebbe previsto il riconoscimento di un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di **reddito d'impresa** e di lavoro autonomo, titolari di partita IVA, inclusi quindi gli enti non commerciali in relazione alle attività commerciali.

Sarebbero tuttavia esclusi dalla possibilità di beneficiare di tale contributo, tra l'altro, i soggetti la cui attività risulti **cessata** alla data del 31 marzo 2020 e i soggetti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli [artt. 27, 38 o 44](#) del DL n. 18/2020 convertito.

Il contributo spetterebbe però soltanto ai soggetti con ricavi ([art. 85](#), comma 1, lettere a) e b) del TUIR) o compensi ([art. 54](#), comma 1 del TUIR) non superiori a **5 milioni** di euro relativi al periodo d'imposta 2019.

Inoltre, l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 dovrebbe essere **inferiore ai due terzi** dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi. Per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 il contributo spetta anche in assenza del requisito del calo di fatturato/corrispettivi.

Quanto alle modalità di calcolo, l'ammontare del contributo sarebbe determinato applicando una percentuale alla **differenza** tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. La predetta percentuale è del **25%, 20% e 15%** per i soggetti con ricavi o compensi non superiori rispettivamente a 100.000, 400.000 e 5 milioni di euro, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

È comunque garantito ai soggetti rientranti nell'ambito di applicazione della norma, al verificarsi delle suddette condizioni, un **contributo minimo** non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il contributo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e IRAP.

Al fine di ottenere il beneficio, i soggetti interessati dovranno presentare in via telematica (anche tramite intermediari abilitati) un'**istanza** all'Agenzia delle Entrate

con l'indicazione della sussistenza dei requisiti richiesti, secondo un iter di prossima definizione.

L'Agenzia delle Entrate dovrebbe erogare il contributo mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario.

Anche se non ancora riportato nella bozza, nella versione finale del decreto dovrebbe esserci anche uno **sconto sull'IRAP**. Nella serata di ieri il Ministro Gualtieri, parlando delle misure per le medie imprese ha infatti annunciato che sarà abbuonato "il saldo e acconto dell'Irap" di giugno. Tale terminologia lascerebbe intendere che il saldo 2019 diventerebbe un vero e proprio "sconto fiscale" a titolo definitivo, mentre il primo acconto 2020 si rifletterebbe in un maggior versamento il 30 giugno 2021, in sede di saldo 2020.

Un'altra disposizione prevista nella bozza del "DL Rilancio" sarebbe poi volta al **rafforzamento patrimoniale** delle società per azioni o società a responsabilità limitata che non operano nel settore bancario, finanziario o assicurativo e aventi sede legale in Italia (denominate "Emittenti"), che rispettino determinate condizioni (es. fatturato annuo non superiore a 5 milioni di euro e riduzione complessiva del fatturato nel periodo di riferimento non inferiore al 33%).

Per l'anno 2020, sarebbe prevista una **detrazione IRPEF** pari al 20% della somma investita dal contribuente nel capitale sociale di uno o più Emittenti, con investimento massimo detraibile, non superiore a 2.000.000 di euro.

Sarebbe inoltre riconosciuto ai soggetti passivi IRES un **credito d'imposta** pari al 20% della somma investita nel capitale sociale di uno o più Emittenti, con investimento massimo deducibile non eccedente 2.000.000 di euro.

L'ammontare, in tutto o in parte, non utilizzabile nel periodo d'imposta di riferimento potrebbe essere utilizzato nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il terzo.

La distribuzione di riserve da parte dell'Emittente prima del **1° gennaio 2024** comporterebbe la decadenza dal beneficio e l'obbligo del contribuente di restituire l'importo, unitamente agli interessi legali.

Tali incentivi sarebbero comunque alternativi e **non cumulabili** con gli incentivi in favore delle start up innovative e PMI innovative previsti dall'[art. 29](#) del DL 179/2012 e dall'[art. 4](#) del DL 3/2015.

# Azzerramento dell'IVA su tutti i beni per l'emergenza COVID-19

La bozza del DL Rilancio prevede anche la conferma delle aliquote del 10% e 22% per il 2021

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Tra le altre misure volte a favorire il rilancio dell'economia nazionale, la bozza del decreto legge "Rilancio" stabilisce la soppressione delle "clausole di salvaguardia" che prevedono l'automatico incremento delle aliquote IVA, a partire dal 2021.

In questo modo, sarebbero **inalterate** le **aliquote IVA** del 10% e del 22% anche successivamente al 1° gennaio 2021, diversamente da quanto prevede la legislazione vigente ([art. 1](#) comma 718 della L. 190/2014, più volte modificato).

La portata dell'intervento è notevole, se si tiene conto dei non trascurabili effetti che eventuali incrementi delle aliquote IVA potrebbero generare tanto in capo agli operatori economici quanto in capo ai privati consumatori (si veda "[Costi economici e sociali elevati per l'aumento delle aliquote IVA dal 2020](#)" del 23 agosto 2019).

Un analogo intervento è previsto al fine di mantenere le attuali aliquote relative alle accise su alcuni prodotti carburanti.

Un'altra novità di particolare rilievo concerne la **disapplicazione dell'IVA**, sino al 31 dicembre 2020, su numerosi beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Si prevede, infatti, un specifico regime di **esenzione**, con riconoscimento del diritto alla detrazione dell'imposta "a monte" ([art. 19](#) comma 1 del DPR 633/72).

A partire dal 1° gennaio 2021, invece, i suddetti beni saranno ceduti con applicazione dell'aliquota IVA del 5% (Tabella A, parte II-bis, allegata al DPR [633/72](#)), introdotta dallo stesso decreto legge in esame.

I prodotti che potranno fruire delle agevolazioni appena descritte sono, principalmente, i **ventilatori polmonari** per terapia intensiva e subintensiva, nonché termometri, detergenti disinfettanti per mani, dispenser a muro per disinfettanti, **mascherine chirurgiche**, mascherine Ffp2 e Ffp3.

Si aggiungono altri beni con finalità eminentemente sanitaria, quali: monitor multiparametrici anche da trasporto, pompe infusionali per farmaci e pompe peristaltiche per nutrizione enterale, tubi endotracheali, caschi per ventilazione a pressione positiva continua, maschere per la ventilazione non invasiva, sistemi di aspirazione, umidificatori, laringoscopi, strumentazione per accesso vascolare, aspiratori elettrici, centrali di monitoraggio per terapia intensiva, ecotomografi portatili, elettrocardiografi, tomografi computerizzato, articoli di **abbigliamento protettivo** per finalità sanitarie quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tuta di protezione, calzari e soprascar-

pe, cuffia copricapo, camici impermeabili, **camici chirurgici**, soluzioni idroalcoliche in litri; perossido al 3% in litri, carrelli per emergenza, estrattori RNA, strumentazione per diagnostica per COVID-19, tamponi per analisi cliniche, provette sterili, attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo. Svariati prodotti tra quelli sopra menzionati può essere inclusa nel novero dei dispositivi medici.

Allo stato attuale, l'aliquota ridotta è prevista per i soli dispositivi classificabili nella voce doganale 30.04, come stabilito dall'[art. 1](#) comma 3 della L. 145/2018 (si veda "[Aliquota IVA piena per i respiratori polmonari](#)" del 20 marzo 2020).

Si rammenta che rientra nella nozione di **dispositivo medico** "qualunque strumento, apparecchio, impianto, software, sostanza o altro prodotto, utilizzato da solo o in combinazione, destinato dal fabbricante ad essere impiegato sull'uomo a fini di diagnosi, prevenzione, controllo, terapia o attenuazione di una malattia" ([art. 1](#) comma 2 lett. a) del DLgs. 46/97, richiamato dalla circ. Agenzia delle Entrate 13 maggio 2011 n. [20](#), § 5.16).

Non può essere trascurato, tuttavia, che la normativa comunitaria in materia di IVA non include espressamente i dispositivi medici fra i beni che possono essere oggetto di aliquota ridotta, limitandosi ai soli **"apparecchi medici"**, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi" (n. 4 dell'Allegato III alla direttiva [2006/112/Ce](#)). Pur tuttavia, la Commissione Ue, con una nota del 3 aprile, ha dato conto della presentazione di una proposta di modifica della Direttiva che consentirebbe agli Stati membri l'applicazione di un'aliquota ridotta, qualora la fornitura di beni avvantaggi il consumatore finale e "persegua un obiettivo di interesse generale" (si veda "[Prezzo calmierato e niente IVA per le mascherine chirurgiche](#)" del 28 aprile 2020).

Resterebbe da valutare una portata retroattiva della disposizione che agevola le cessioni dei beni destinati a fronteggiare l'emergenza sanitaria (facendo salvi i comportamenti pregressi), se si considera che attualmente i **benefici** in termini di IVA sono **limitati** alle sole importazioni ovvero ad alcune tipologie di cessioni a titolo gratuito.

Se così fosse, chi dovesse avere applicato una maggiore IVA rispetto a quella dovuta potrebbe ricorrere allo strumento del rimborso di cui all'[art. 30-ter](#) del DPR 633/72 (qualora non venisse attribuita *ex lege* la possibilità di restituzione della maggiore imposta applicata).



# Termini di decadenza per l'accertamento spostati a fine 2021

Anche le cartelle di pagamento sono prorogate di un anno, ma rimane ferma la scadenza del 31 dicembre 2020

/ Alfio CISSELLO

La bozza di decreto legge "Rilancio" prevede una **proroga dei termini di decadenza** degli avvisi di accertamento a fine 2021, non più a fine 2022, come stabilito dall'originaria versione dell'[art. 67](#) del DL 18/2020, a sua volta modificata in sede di conversione in legge.

In sostanza per tutti gli **atti impositivi** i cui termini di decadenza scadono tra il 9 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, la notifica potrà avvenire, salvo urgenze, entro il 31 dicembre 2021.

Pertanto, il termine di accertamento dei modelli **RED-DITI, IVA, 770 e IRAP 2016** (anno d'imposta 2015), in scadenza al 31 dicembre 2020, slitta al 31 dicembre 2021.

C'è però una sorta di "garanzia" per il contribuente: l'atto, comunque, dovrà essere emesso entro il 31 dicembre 2020.

Nella Relazione illustrativa si specifica che in questo modo si consente "una distribuzione della notifica degli atti indicati al comma 1 da parte degli uffici in un più ampio lasso di tempo rispetto agli **ordinari termini di decadenza** dall'azione accertatrice".

Desta perplessità questa scissione tra emissione dell'atto e notifica: se l'intento è quello di dilazionare nel tempo i termini di pagamento, sorge spontaneo domandarsi come mai si continua ad agire sul versante dei termini decadenziali, e non sul versante dei pagamenti.

Ad ogni modo, va rilevato che, in base alla bozza di decreto, sono **postergati** anche diversi termini di pagamento a fine settembre 2020, e ciò va senza dubbio a favore dei contribuenti.

Viene finalmente superato il rinvio a qualsiasi comma dell'[art. 12](#) del DLgs. 159/2015, norma di difficile interpretazione.

La proroga a fine 2021 riguarda, in pratica, tutti gli atti che hanno **valenza accertativa**: non solo i veri e propri avvisi di accertamento, ma pure gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, gli avvisi di liquidazione e gli atti di contestazione di sole sanzioni.

Tuttavia, la notifica potrà avvenire entro il termine ordinario quando strumentale "al perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi": potrebbe essere l'ipotesi in cui la parte intenda fruire dell'acquiescenza o dell'accertamento con adesione.

Viene poi sospesa l'emanazione degli avvisi bonari derivanti da liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione, così come delle comunicazioni scaturenti dalle **liquidazioni IVA**, se elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, dal 9 marzo 2020 al 31 dicembre 2020.

La notifica avverrà nel corso del 2021.

## L'emissione deve però avvenire entro fine 2020

In coerenza con quanto esposto, viene prorogato di un anno il termine decadenziale di cui all'[art. 25](#) del DPR 602/73, in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) per la **liquidazione automatica** e alla dichiarazione presentata negli anni 2017 e 2018 (anni d'imposta 2016 e 2017) per il controllo formale.

Sembra allora che l'anno 2016 (dichiarazione presentata nel 2017), non venga prorogato, dunque la cartella da liquidazione automatica continua a dover essere **notificata entro fine anno**.

Per il 2021, è sospeso il decorso degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo.

# Versamenti del 18 maggio sulla base del calo del fatturato

Anche per i soggetti con liquidazioni IVA trimestrali si guarda alla variazione sul mese precedente

/ Emanuele GRECO e Massimo NEGRO

I versamenti di IVA, ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, trattenute addizionali IRPEF, contributi previdenziali e assistenziali e premi INAIL, in scadenza il 18 maggio 2020 (primo giorno lavorativo successivo al giorno 16), sono sospesi per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, il cui **fatturato** o i cui corrispettivi si siano **ridotti di almeno il 33%** nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019:

- qualora i ricavi o compensi non abbiano superato 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 9 aprile 2020 (vale a dire l'anno d'imposta 2019, per i soggetti "solari");

- in ogni caso, per i soggetti il cui domicilio fiscale, sede legale o sede operativa si trova nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza.

Per i soggetti i cui ricavi o compensi sono stati superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente, invece, la sospensione dei versamenti è riconosciuta qualora la riduzione del fatturato o dei corrispettivi, nel mese di aprile 2020, abbia **superato** la più elevata **soglia** del **50%** rispetto al mese di aprile 2019.

Tali condizioni ai fini dei versamenti sono stabilite dall'[art. 18](#) del DL 23/2020 (decreto "liquidità"), in corso di conversione in legge.

Tra i versamenti in scadenza, si segnala, in particolare, il versamento dell'IVA periodica per i soggetti che effettuano le **liquidazioni** su **base trimestrale** ([art. 7](#) del DPR 542/99).

La circolare Agenzia delle Entrate n. [9/2020](#), riprendendo il tenore letterale della norma appena citata, nel § 2.1 ("Ambito applicativo") ha illustrato che beneficiano della sospensione dei termini in scadenza nel mese di maggio coloro che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% (o di almeno il 50%) nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

Successivamente, nel § 2.2.6, con specifico riferimento alla riduzione del fatturato per i contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente, richiamando nuovamente il dato letterale della norma, viene precisato che la verifica per la riduzione del fatturato o dei corrispettivi va eseguita con riferimento ai **solli mesi di marzo e aprile** (2020 e 2019) anche da parte di tale categoria di soggetti.

Il chiarimento appare riferito sia ai versamenti in sca-

denza ad aprile 2020 (ritenute, contributi previdenziali e assistenziali e premi INAIL) che a quelli in scadenza a maggio 2020 (IVA trimestrale, oltre a ritenute, contributi previdenziali e assistenziali e premi INAIL) con l'intento di escludere una valutazione del fatturato o dei corrispettivi che includa anche i mesi di gennaio e febbraio (in quanto precedenti alla diffusione dell'emergenza sanitaria e, comunque, estranei al disposto dell'[art. 18](#) del DL 23/2020).

Tale **soluzione** appare parzialmente **incrinata** dalla più recente circolare Agenzia delle Entrate n. [11/2020](#) (§ 2.16), ove si afferma che, nel caso di soggetti partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo o a un [Gruppo IVA](#), "qualora una o più società liquidino l'IVA con cadenza periodica trimestrale, può essere sospeso un importo pari al saldo a debito riferibile ai soli mesi di marzo e/o aprile 2020".

Il pensiero formulato nella circolare n. [11/2020](#), per quanto circoscritto alla liquidazione IVA di gruppo o agli aderenti a un Gruppo IVA, appare di segno parzialmente diverso rispetto ai chiarimenti più generali della circolare n. [9/2020](#). Difatti, per il primo trimestre 2020, la sospensione riguarderebbe solo marzo, mentre dovrebbe essere versata l'imposta per i mesi di gennaio e febbraio 2020.

Se, da un lato, una interpretazione di questo tipo sembrerebbe in linea con la *ratio* del DL [23/2020](#), le cui misure sono volte a salvaguardare le imprese che siano colpite da un **calo di liquidità** nel mese di marzo (o aprile) 2020, dall'altro lato richiederebbe ai soggetti passivi IVA di effettuare una liquidazione trimestrale "innaturale" (separando il mese di marzo 2020, rispetto ai precedenti mesi di gennaio e febbraio).

## Per fusione, somma dei fatturati delle singole società

Tra gli altri chiarimenti relativi ai versamenti in scadenza, rinvenibili nella circolare n. [11](#), si segnala anche la modalità di calcolo della riduzione del fatturato nell'ipotesi di **fusione**.

Viene infatti precisato che, nel caso di [fusione](#) per incorporazione, la riduzione del fatturato prevista dall'art. 18 del DL 23/2020 deve essere calcolata confrontando il fatturato di marzo e aprile 2020 della società incorporante, con la somma dei fatturati delle singole società (incorporante e incorporate) relativi ai mesi di marzo e aprile 2019.

# Sospensione degli avvisi bonari in arrivo

Anche i ricorsi di primo grado slittano al 30 settembre 2020

/ Alfio CISSELLO

In arrivo una **sospensione generalizzata** dei termini di **pagamento** di somme intimate mediante avvisi di accertamento, di liquidazione e avvisi bonari.

Anche i versamenti scaturenti da dilazioni dei ruoli e dalla c.d. pace fiscale sono intaccati.

La bozza di decreto legge "Rilancio" dà così un po' di respiro ai contribuenti in questo periodo di emergenza epidemiologica.

Gli avvisi bonari emessi a seguito di **liquidazione automatica/controllo formale** della dichiarazione, se scadenti tra l'8 marzo e il 31 maggio possono essere effettuati, senza aggravio di sanzioni e interessi, entro il **30 settembre 2020**. Le somme potranno essere dilazionate in 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal settembre 2020 (a quanto pare, il contribuente avrà in questo modo una ulteriore possibilità di rateazione, forse alternativa all'[art. 3-bis](#) del DLgs. 462/97).

Viene prevista anche una generale sospensione dei versamenti di tutte le somme (prima rata o rate successive) derivanti da accertamento con **adesione**, mediazione e **conciliazione giudiziale**, così come per diversi accertamenti in tema di registro, ipocatastali e successioni/donazioni e per gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta.

La proroga richiede che il termine di versamento scada tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020: il pagamento andrà eseguito entro il 30 settembre 2020, **senza aggravio** di sanzioni e interessi, anche con possibilità di rateazione sino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo.

Mediante infelice tecnica legislativa, si prevede una proroga/sospensione dei termini di versamento/per il ricorso di primo grado relativi agli atti in tema di imposte d'atto e a quelli definibili ai sensi dell'[art. 15](#) del DLgs. 218/97 (in pratica, accertamenti esecutivi e alcuni tipi di avvisi di liquidazione come il recupero prima casa): se il termine di pagamento scade tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, il ricorso slitta al **30 settembre 2020**.

Peccato che il termine dell'[art. 15](#) del DLgs. 218/97 coincida con il termine per il ricorso. Su questi aspetti, gli interpreti dovranno quindi armarsi di idee per raccor-

dare le varie norme.

Molte sono le novità sul versante della riscossione.

In primo luogo, la sospensione dei termini di versamento derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito INPS e accertamenti esecutivi slitta dal 31 maggio 2020 al 31 agosto 2020. Questa disposizione, per gli accertamenti esecutivi, va a sovrapporsi con quanto appena detto: gli accertamenti esecutivi sono infatti passibili di **acquiescenza**.

Le dilazioni dei ruoli in essere dall'8 marzo 2020 e quelle richieste sino al 31 agosto decadono non con il mancato pagamento di cinque rate anche non consecutive (come avviene a regime) ma di **dieci rate**.

Inoltre, le rate da **rottamazione dei ruoli** ([artt. 3 e 5](#) del DL 119/2018) e da saldo e stralcio degli omessi versamenti che scadono nel corso del 2020 possono essere pagate entro il 10 dicembre 2020 senza che salti la rottamazione.

Poi, i debitori che, avendo aderito a questi istituti, sono decaduti nel 2019, possono dilazionare il debito ai sensi dell'[art. 19](#) del DPR 602/73, cosa in origine vietata dal DL [119/2018](#).

## Blocchi dei pagamenti delle P.A. e pignoramenti di salari/stipendi sospesi

Si introduce, relativamente alle altre definizioni del DL 119/2018 (**definizione delle liti**, dei verbali...) una proroga al 30 settembre 2020 delle rate che scadono tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Altra modifica molto importante: dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 non opera il **blocco dei pagamenti** delle pubbliche amministrazioni di cui all'[art. 48-bis](#) del DPR 602/73.

Sino al 31 agosto 2020 sono poi sospesi i pignoramenti presso terzi disposti da Agenzia delle Entrate-Riscossione e dai concessionari locali, aventi ad oggetti salari, stipendi e altre indennità concernenti il rapporto di lavoro e pensioni.

Le somme pignorate non sono soggette, sino alla fine di agosto, a **vincolo di indisponibilità**.



# Trattamenti CIGO estesi fino a 18 settimane

Diverse le novità in materia di integrazione salariale che emergono dalla bozza del decreto "rilancio"

/ Daniele SILVESTRO

Alcune delle novità in materia di lavoro, previste dalla bozza di decreto c.d. "rilancio", riguardano i trattamenti di **cassa integrazione salariale** di cui agli [artt. 19-22](#) del DL 18/2020 (Cura Italia).

Per quanto riguarda la cassa integrazione ordinaria (CIGO), la bozza prevede, in favore dei datori di lavoro che nell'anno 2020 sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, compresa la prevenzione della diffusione dell'epidemia nei luoghi di lavoro, l'estensione fino a **18 settimane** della durata massima del trattamento (rispetto alle 9 settimane previste attualmente). Di queste 18 settimane, 14 sono fruibili per i periodi decorrenti dal 23 febbraio al 31 agosto 2020, mentre le restanti 4 settimane per il periodo compreso tra il 1° settembre e il 31 ottobre 2020.

Potrebbero contare della proroga del trattamento CIGO con causale "emergenza COVID-19" anche quelle aziende che sono in CIGS. Pertanto, quest'ultime, in base a quanto previsto dalla bozza, potrebbero fruire del trattamento per un periodo massimo di 18 settimane, decorrenti dal 23 febbraio al 31 ottobre 2020.

In favore dei beneficiari dell'assegno ordinario (ex [art. 19](#) del DL 18/2020) spetterebbe l'**assegno per il nucleo familiare**, in rapporto al periodo di paga adottato e alle medesime condizioni dei lavoratori ad orario normale.

Sempre con riguardo all'assegno ordinario, dalla bozza sembrerebbe emergere la reintroduzione delle procedure di informazione, consultazione ed esame congiunto, che devono essere svolte anche in via telematica entro i tre giorni successivi a quello della comunicazione preventiva. L'adempimento era stato infatti rimosso in sede di conversione in legge del DL 18/2020.

Modifiche riguarderebbero anche le tempistiche per la presentazione della domanda di accesso. L'[art. 19](#) comma 2 del DL 18/2020 prevede infatti che la domanda deve essere presentata entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa, mentre, con la bozza del decreto "rilancio", i datori di lavoro potrebbero avere un tempo **più limitato**, ovvero fino alla fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa. Per i trattamenti che hanno avuto inizio nel periodo ricompreso tra il 23 febbraio e il 30 aprile 2020, il termine ultimo per la presentazione della domanda sarebbe fissato per il 31 maggio 2020.

Qualora la domanda sia presentata dopo tale termine, l'eventuale trattamento di integrazione salariale

non potrebbe aver luogo per periodi anteriori di **una settimana** rispetto alla data di presentazione.

È previsto anche l'inserimento nell'[art. 19](#) del DL 18/2020 del comma 3-*bis*, riguardante il trattamento di cassa integrazione salariale per gli operai agricoli (CISOA). Quest'ultimo, richiesto per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, in base a quanto previsto dalla bozza, sarebbe concesso in deroga ai limiti di fruizione riferiti al singolo lavoratore e al numero di giornate lavorative da svolgere presso la stessa azienda (di cui all'[art. 8](#) della L. 457/1972), per un periodo massimo di **120 giorni**, dal 23 febbraio al 31 dicembre 2020. Inoltre, per assicurare la celerità delle autorizzazioni, le integrazioni salariali CISOA con causale COVID-19 sarebbero concesse dalla sede INPS territorialmente competente, in deroga a quanto previsto dall'[art. 14](#) della L. 457/1972. Anche in questo caso la domanda dovrebbe essere presentata entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione dell'attività lavorativa.

Novità anche in materia di cassa integrazione in deroga ex [art. 22](#) del DL 18/2020. In questo caso le Regioni e Province autonome potrebbero riconoscere, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, trattamenti di CIGD per la durata della riduzione o sospensione del rapporto di lavoro e comunque per un periodo non superiore alle **18 settimane**. Di queste, 14 settimane fruibili per i periodi decorrenti dal 23 febbraio al 31 agosto 2020, e le restanti 4 per i mesi di settembre e ottobre.

Sempre in tema di CIGD, dalla bozza emergerebbe il reinserimento dell'obbligo di stipula dell'**accordo sindacale** preventivo per i datori di lavoro che hanno chiuso l'attività in ottemperanza ai provvedimenti emanati per far fronte all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Infine, secondo quanto previsto dalla bozza, i datori di lavoro che non anticipano i trattamenti di integrazione salariale, possono fare richiesta di pagamento diretto della prestazione, trasmettendo la relativa domanda entro il **15 del mese** di inizio del periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa. Le Amministrazioni competenti autorizzano le domande entro il giorno 5 del mese successivo. A seguito all'autorizzazione, entro il giorno 15 di ogni mensilità successiva a quella in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, i datori di lavoro comunicano all'INPS i dati necessari per il pagamento, che verrà disposto entro la fine del mese stesso.

# Valenza informativa del bilancio da non sottovalutare nell'emergenza

Ogni modifica alle regole contabili, seppur transitoria, rischierebbe di non rispettare il postulato del bilancio della rappresentazione veritiera e corretta

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Da più parti si è proposto di introdurre **modifiche transitorie** alle regole di redazione del bilancio, con la lodevole finalità di sostenere il patrimonio delle imprese colpite dai nefasti effetti dell'emergenza COVID-19.

Tuttavia, occorre richiamare il ruolo del bilancio d'esercizio nell'ambito della comunicazione economico-finanziaria dell'impresa.

Il bilancio delle imprese non è (soltanto) un obbligo di legge, un "fatto contabile", uno dei tanti adempimenti delle imprese.

Il bilancio è prima di tutto il documento attraverso il quale l'impresa **comunica** il proprio stato di salute ai destinatari (banche, fornitori, clienti, ecc.) al fine di ottenerne l'indispensabile supporto.

Pensare di modificare le regole del bilancio, ritenendo in tal modo di sostenere le imprese, è come cercare di curare la febbre provocata dal virus COVID-19, sostituendo il termometro con uno che indichi non più di 36,8°.

Se le imprese non stanno bene, devono essere individuate le cure, che, nel caso della pandemia, non possono che consistere, in una prima fase, nel **supporto finanziario** e, successivamente, nell'**agevolare la ripresa** economica.

Qualunque modifica alle regole contabili, seppur transitoria, rischierebbe di non rispettare il postulato del bilancio della rappresentazione **veritiera e corretta**.

Le modifiche inciderebbero sulla rappresentazione degli equilibri di gestione delle imprese e, conseguentemente, rischierebbero di alterare la comprensione del reale stato di salute delle imprese da parte dei destinatari del bilancio.

La tutela del patrimonio netto delle imprese non può avvenire alterando la rappresentazione dello stato di salute, ma piuttosto, come opportunamente previsto dal DL [23/2020](#) ("decreto liquidità"), **sospendendo** il sorgere della clausola di scioglimento in caso di perdita del capitale nel bilancio 2020.

Questo non significa che il redattore del bilancio non possa porre in essere politiche di massimizzazione del risultato (o meglio riduzione delle perdite) per contrastare gli effetti del virus sul patrimonio netto e sul risultato d'esercizio, ma ciò deve avvenire attraverso la **corretta applicazione dei principi contabili**.

Un esempio è rappresentato dagli **ammortamenti**: se da un lato non si possono sospendere per il mancato utilizzo temporaneo, si deve tenere conto del fatto che è ampiamente diffusa la prassi di applicare le aliquote ordinarie, che (con rare eccezioni) sottostimano signi-

ficativamente l'effettiva vita utile economico-tecnica.

L'OIC [16](#) (§ 70) richiede che il piano di ammortamento sia "periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione". In caso di modifica della vita utile, il valore netto del bene deve essere ripartito sulla nuova vita utile residua, e tale modifica deve essere motivata nella Nota integrativa.

Ove il piano di ammortamento non rappresenti correttamente l'utilizzo dei cespiti, pertanto, si potrà **rideterminare la vita utile**, al fine di stanziare ammortamenti effettivamente rappresentativi del numero di esercizi di utilizzo dei beni, ottenendo una riduzione del peso degli ammortamenti in bilancio e sostenendo pertanto il tal modo il risultato d'esercizio.

Un ulteriore intervento che potrebbe essere suggerito, anche se potrà essere efficace soltanto per alcuni, è riproporre la **rivalutazione** monetaria dei beni di impresa **anche solo ai fini civilistici** come già avvenuto per la crisi del 2008.

Il DL [185/2008](#), consentiva, in via del tutto eccezionale e in considerazione della crisi economica, di rivalutare gli immobili delle imprese in deroga alle norme del codice civile che prevedono l'iscrizione delle immobilizzazioni nell'attivo del bilancio in base al criterio del costo storico.

La particolarità di tale legge di rivalutazione, rispetto a quelle emanate più recentemente, è la possibilità di effettuare la rivalutazione **a titolo gratuito**, cioè senza la corresponsione dell'imposta sostitutiva (naturalmente, in tal caso, la rivalutazione non consente di ottenere il riconoscimento fiscale dell'ammontare della rivalutazione effettuata).

Attraverso tale previsione, l'impresa potrebbe sostenere il patrimonio netto, che è un indice determinante anche nella determinazione del rating bancario.

In realtà, il vero aspetto che dovrebbe trovare tutela è relativo alle **responsabilità** che gravano su amministratori e organi di controllo. Purtroppo, potrà capitare che l'impresa non riesca a superare la crisi e, in caso di fallimento, non dovrebbe essere ritenuto responsabile né l'amministratore né l'organo di controllo, ognuno nei limiti del proprio ruolo, per i danni arrecati ai terzi per aver cercato di continuare a operare, laddove si sia tentato in buona fede e con professionalità fino all'ultimo di cercare soluzioni per salvaguardare la continuità d'impresa (e i posti di lavoro), dandone adeguata e ragionevole evidenza.

# Modelli EAS e INTRA 12 sospesi per gli enti non profit

Anche tali adempimenti possono rientrare nella sospensione prevista dal DL "Cura Italia"

/ Francesco NAPOLITANO

Rientra pienamente tra gli adempimenti i cui termini sono sospesi anche quello relativo alla presentazione del **modello EAS**, previsto dall'[art. 30](#) del DL 185/2008, in quanto ricompreso nella disposizione di cui all'[art. 62](#) del DL 18/2020, che prevede la sospensione dei termini degli adempimenti tributari diversi da quelli relativi ai versamenti che hanno scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020. Tale adempimento, pertanto, può essere effettuato entro la data del prossimo **30 giugno** senza applicazione di sanzioni.

È uno dei numerosi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. [11/2020](#).

La risposta (§ 2.2 della circolare) chiarisce la disposizione normativa in rassegna, riepilogando la normativa riguardante l'obbligo di presentazione del modello EAS per il pieno godimento dei benefici di carattere fiscale a favore degli **enti non commerciali** da cui dipende la presentazione del modello stesso, *in primis* la **non imponibilità** delle quote e contributi associativi e dei corrispettivi specifici *ex* [art. 148](#), commi da 1 a 3 del TUIR. L'obbligo in questione va adempiuto entro 60 giorni dalla data di costituzione dell'ente, mentre nel caso di variazioni di dati tali da comportarne l'obbligo di ripresentazione, questo va assolto entro il 31 di marzo dell'anno successivo.

Pertanto, mentre nel secondo caso il rinvio al 30 giugno 2020 rientra pienamente nella disposizione di cui al citato [art. 62](#) del DL 18/2020, nel caso di costituzione dell'ente va **verificata** la data di costituzione dello stesso per il calcolo dei 60 giorni previsti dalla norma per l'invio del modello EAS, che deve comunque avvenire in forma telematica. Se tale termine scade nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio, anch'esso godrà del rinvio al 30 giugno.

Oltre a quanto sopra, l'Agenzia chiarisce (§ 2.3) che tra gli altri adempimenti di carattere tributario sospesi rientra anche la presentazione del modello **INTRA 12**, tipicamente assolto da enti, associazioni e altre organizzazioni aventi natura non commerciale **non soggetti passivi IVA** di cui all'[art. 4](#) comma 4 del DPR 633/72, che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni per un importo superiore a 10.000 euro, giusto quanto previsto dall'[art. 38](#) comma 5 lett. c) del DL 331/93, oppure che hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia secondo quanto previsto dal suc-

cessivo comma 6 dello stesso art. 38.

Il modello INTRA 12 deve essere inviato dagli stessi enti non commerciali che, in virtù dell'[art. 17](#) comma 2 del DPR 633/72, assumono il ruolo di **debitori d'imposta** per effetto del meccanismo del reverse charge, avendo effettuato acquisti di beni o servizi rilevanti ai fini IVA in Italia da non residenti.

Gli adempimenti sopra descritti vanno però posti in essere anche da parte di enti non commerciali dotati di partita IVA, che svolgono – quindi – anche un'attività di carattere commerciale, ancorché in via non prevalente. Peraltro, l'obbligo sussiste limitatamente agli acquisti realizzati nell'esercizio dell'**attività istituzionale** dell'ente, ossia quella afferente agli scopi ideali del sodalizio.

Diversamente, per quanto concerne gli acquisti di servizi di carattere **promiscuo** (e quindi afferenti sia alla sfera istituzionale che a quella commerciale), occorre tenere presente quanto indicato nella circ. n. [14/2015](#) (§ 8), dove l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in tal caso occorre dividere la prestazione in maniera il più oggettiva possibile, magari facendo riferimento a patti, accordi, elementi del corrispettivo, fattori dimensionali.

## Rinvio al 30 giugno senza applicazione di sanzioni

L'invio del modello INTRA 12 deve avvenire entro la fine di ciascun mese per via telematica, direttamente da parte dell'ente o tramite un intermediario incaricato, utilizzando i canali telematici di Fisconline o Entratel. Se il predetto termine dichiarativo cade nell'arco temporale compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, anche in questo caso è applicabile l'[art. 62](#) del DL 18/2020, con **rinvio** dello stesso al 30 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni.

Infine, per gli enti non commerciali soggetti passivi IVA rientra tra gli adempimenti sospesi anche quello relativo all'obbligo di presentazione dell'**esterometro**, previsto dall'[art. 1](#) comma 3-bis del DLgs. 127/2015, per le cessioni o acquisto di beni e/o servizi intervenute con soggetti non stabiliti in Italia. In tal caso, per il primo trimestre 2020, la scadenza ricade nello stesso periodo di sospensione di cui sopra, e pertanto l'adempimento potrà avvenire entro il 30 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni.

# Distacco transnazionale COVID-19 con regole flessibili

Per far fronte alle restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori si consentono termini più ampi per la validità dei certificati A1

/ Luca MAMONE

Il datore di lavoro italiano che intende inviare in distacco **transnazionale** un proprio lavoratore in un Paese membro dell'Unione europea o in uno degli Stati See (Islanda, Liechtenstein e Norvegia), oppure in Svizzera, è tenuto a richiedere all'INPS la certificazione attestante l'assoggettamento previdenziale del lavoratore al Paese di origine.

Tale adempimento deriva dalla disposizione [ex art. 12](#) del Regolamento (Ce) 29 aprile 2004 n. 883, secondo cui la persona che esercita un'attività **subordinata** in uno Stato membro per conto di un datore di lavoro che vi esercita abitualmente le sue attività ed è da questo distaccata, per svolgerci un lavoro per suo conto, in un altro Stato membro, rimane soggetta alla legislazione del primo Stato membro a condizione che la durata prevedibile di tale lavoro non superi i **24 mesi** e che essa non sia inviata in sostituzione di un'altra persona distaccata.

Operativamente, il datore di lavoro italiano che intende inviare in distacco un proprio lavoratore è tenuto a richiedere all'INPS l'emissione del **modello A1**, il quale certifica l'assoggettamento previdenziale del lavoratore al Paese di origine, ed è tenuto a consegnare tale certificazione al lavoratore in distacco.

Sul punto, si evidenzia che con la circ. n. [83/2010](#) l'INPS ha chiarito che il modello A1 può essere richiesto anche successivamente all'inizio del distacco con valenza **retroattiva**, trattandosi di un documento che attesta sì la legislazione applicabile, ma che comunque non ha natura autorizzatoria.

In ogni caso, risulta fondamentale (e va dichiarato nel modello A1) che tra il datore di lavoro e il lavoratore esista un **legame "organico"** (inteso quale potere del primo di determinare la natura del lavoro svolto dal secondo), in virtù del contratto di lavoro, nel quale espressamente si stabilisce il vincolo di subordinazione del lavoratore, con conseguenti obblighi e responsabilità datoriali per l'assunzione, gli adempimenti retributivi, fiscali, contributivi e previdenziali, i relativi poteri di direzione e disciplinari, nonché di licenziamento.

In merito a tale ipotesi di distacco transnazionale e ai correlati adempimenti datoriali, va ricordato che l'attuale situazione di emergenza epidemiologica **COVID-19** ha reso necessaria l'adozione di misure straordinarie che hanno comportato forti restrizioni alla libera circolazione dei lavoratori, favorendo il ricorso – da parte delle imprese – a istituti che sotto il profilo organizzativo risultano più adatti alle circostanze emer-

genziali, quali il telelavoro e il **lavoro agile**.

Considerato l'impatto di tali circostanze sul coordinamento dei regimi di sicurezza sociale, il Ministero del Lavoro e l'INPS hanno recentemente fornito chiarimenti in merito alla determinazione della legislazione applicabile e alla **validità** delle certificazioni A1 già rilasciate. I chiarimenti sono stati peraltro condivisi tra le istituzioni degli Stati appartenenti allo Spazio economico europeo al fine di garantire la **tutela** dei lavoratori limitati nella loro mobilità a causa dell'emergenza COVID 19.

In particolare, con il messaggio n. [1633/2020](#), l'INPS ha chiarito che la validità dei formulari A1, da richiedere in occasione di distacco transnazionale del lavoratore ai sensi degli [artt. 11](#) e 12 del Regolamento (Ce) n. 883/2004, con scadenza nel periodo tra il 31 gennaio 2020 e il 31 luglio 2020, nell'ipotesi in cui il lavoratore distaccato sia costretto a rimanere nel Paese ospitante a causa delle restrizioni alla mobilità per la diffusione del coronavirus, deve ritenersi estesa fino al termine dello stato di emergenza, fissato al 31 luglio 2020, anche in **assenza** della richiesta esplicita di **deroga** prevista dall'[art. 18](#) del Regolamento (Ce) n. 987/2009.

## Validità a prescindere da variazioni della soglia percentuale dell'attività

Un altro intervento di favore è previsto per i lavoratori che svolgono attività lavorativa in due o più Stati, assoggettati al concetto di **"attività prevalente"** [ex art. 13](#) del Regolamento (Ce) n. 883/2004, riscontrabile qualora l'attività esercitata nello Stato di residenza sia almeno pari al **25%** dell'attività complessivamente svolta.

È infatti possibile che, in ragione delle misure di limitazione della mobilità transfrontaliera, questi lavoratori siano costretti a rimanere nello Stato estero. Tale circostanza, in via generale, potrebbe determinare una modifica dei parametri di **valutazione** dell'attività lavorativa, con conseguente applicazione della legislazione previdenziale dello Stato estero.

Proprio per rimediare a tale eventualità, l'INPS ha reso noto, sempre tramite il messaggio n. 1633/2020, che i formulari A1 rilasciati dalle istituzioni appartenenti allo Spazio economico europeo ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (Ce) n. 883/2004 prima dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 dovranno ritenersi validi prescindendo dalle variazioni della **soglia percentuale** dell'attività complessivamente svolta determinatasi a causa delle note restrizioni alla mobilità.

# Trasformazione delle DTA sganciata dalla contabilizzazione in base allo IAS 12

Potranno godere dell'agevolazione anche le DTA non iscritte per il mancato superamento del c.d. probability test

/ Valeria RUSSO

La conversione in legge del DL Cura Italia ha sostanzialmente riconfermato la disciplina che consente la **trasformazione** delle **DTA** per perdite fiscali ed eccedenze ACE nel caso di cessione di crediti pecuniari verso debitori inadempienti entro il 31 dicembre 2020. Con evidenti finalità agevolative, è consentita la trasformabilità anche delle DTA *off balance-sheet*. Con specifico riguardo ai soggetti IAS/IFRS *adopter*, quindi, potranno godere dell'agevolazione anche le DTA non iscritte per il mancato superamento del c.d. *probability test* da IAS 12.

L'art. 55 del DL 18/2020, conv. L. n. 27/2020, nel riscrivere integralmente l'art. 44-bis del DL 34/2019, sostituisce l'agevolazione all'aggregazione di soggetti con sede legale al Sud con un beneficio finalizzato a incentivare la cessione di crediti "deteriorati" (scaduti da oltre 90 giorni), confermando però lo strumento agevolativo utilizzato ovvero la monetizzazione delle DTA per perdite fiscali ed eccedenza ACE. In tal modo, è consentito alle imprese di **anticipare** l'utilizzo come crediti d'imposta delle DTA su perdite fiscali pregresse ed eccedenza ACE, determinando nell'immediato una riduzione del carico fiscale.

La disposizione consente, quindi, la trasformazione delle DTA per perdite fiscali pregresse ed eccedenza ACE, laddove sia realizzato entro il **31 dicembre 2020** il presupposto della **cessione a titolo oneroso** di crediti pecuniari (sia di natura commerciale sia di finanziamento) verso debitori inadempienti, intendendo per questi ultimi quelli in relazione ai quali il mancato pagamento si protrae per oltre 90 giorni dalla data in cui era dovuto. Sono espressamente escluse dall'agevolazione le cessioni di crediti infragruppo.

È previsto un tetto massimo all'agevolazione: le perdite fiscali pregresse e l'eccedenza ACE possono, infatti, essere considerati per un ammontare massimo **non eccedente il 20%** del valore nominale dei crediti ceduti per un valore nominale massimo pari a 2 miliardi di euro (a tal fine vanno considerate tutte le operazioni di cessione poste in essere dal 17 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020 considerando le operazioni poste in essere da tutte le società del gruppo). Merita sottolineare come si tratti unicamente di DTA IRES valorizzabili al 24% o, nel caso di intermediari finanziari, al 27,5%. L'opzione per la trasformazione delle DTA in esame in credito d'imposta ha come diretta conseguenza la "consumazione" delle perdite fiscali pregresse e dell'eccedenza ACE cui si riferiscono le DTA convertite. Il beneficio, riconosciuto in capo al cedente, è fruibile

le **previa opzione** per la conversione delle DTA in crediti d'imposta (ove non già esercitata) e **pagamento** del relativo canone. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione in F24 (senza limiti di importo), cedibile e richiedibile a rimborso.

Così delineata in estrema sintesi l'attuale disciplina agevolativa, merita evidenziare come una fondamentale differenza rispetto alla precedente agevolazione sia la possibilità di trasformare non solo le DTA iscritte in bilancio ma anche quelle che non sono state rilevate nello Stato patrimoniale, perché – come suggerito dalla relazione illustrativa – "ad esempio per **non superamento del probability test**".

Con specifico riguardo ai soggetti IAS/IFRS *adopter* (ma analoghe considerazioni possono svolgersi anche con riferimento ai soggetti OIC), va ricordato che lo IAS 12 subordina l'iscrizione in bilancio dei *Deferred Tax Asset* al superamento del *probability test*. Le DTA devono essere rilevate "solo quando è **probabile** che saranno realizzati **redditi imponibili** a fronte dei quali possano essere utilizzate le differenze temporanee deducibili" (§ 27 dello IAS 12). Quindi, in assenza un *business plan* che preveda la produzione di redditività futura non è possibile stanziare in bilancio la fiscalità differita attiva.

Appare presumibile che il legislatore, proprio valorizzando la finalità agevolativa della disposizione in esame, abbia ritenuto di ampliare l'ambito oggettivo della disposizione consentendo la trasformazione anche di DTA su perdite fiscali pregresse ed eccedenza ACE **non iscritte**. Sul punto merita evidenziare come l'ambito delle DTA trasformabili (perdite fiscali pregresse ed eccedenza ACE) consenta un agevole monitoraggio anche laddove tali DTA non siano state indicate in bilancio. Infatti, sia le perdite fiscali pregresse che l'eccedenza ACE sono espressamente indicate nel modello REDDITI.

Non è chiaro se possano essere oggetto di trasformazione in crediti d'imposta anche le DTA relative a perdite fiscali pregresse ed eccedenza ACE generatesi nel **periodo di imposta 2019**, nel caso – alla data di cessione dei crediti – non sia stato ancora presentato il modello REDDITI 2020. Per espressa previsione normativa, infatti, la trasformazione avviene alla data della cessione dei crediti e ciò significa – come esplicitato dalla relazione illustrativa – che il credito d'imposta sorgerà per l'intero ammontare alla data di cessione dei crediti. Sul punto, sarebbe auspicabile un chiarimento ufficiale da parte degli organi competenti.



# Ostacolare il controllo dei soci può costare alla srl 1.000 euro al giorno

È l'importo fissato dal Tribunale di Napoli in applicazione dell'art. 614-bis c.p.c.

/ Maurizio MEOLI

Nel caso esaminato dal Tribunale di Napoli con il provvedimento del [18 gennaio 2019](#) (si veda "[Aumenti di capitale impugnati da sospendere](#)" del 18 aprile 2020), le questioni relative alla delibera (sospesa) di aumento di capitale non sottoscritto risultavano funzionali alla legittimazione attiva del socio (non amministratore) ricorrente rispetto al **diritto di controllo** di cui all'[art. 2476](#) comma 2 c.c.

Al riguardo si precisa che tale previsione normativa, nella parte in cui chiama in causa il "socio" non amministratore di srl, quale soggetto titolare del diritto ivi contemplato, deve intendersi riferita altresì a chi, come accadeva nel caso in esame, agisca impugnando una delibera che, in un modo o in un altro, quella qualità gli **abbia sottratto**. Si tratta di una interpretazione costituzionalmente orientata e in grado di trovare una tutela cautelare nell'[art. 700](#) c.p.c.

È ravvisato, quindi, il *fumus* del diritto di controllo *ex art. 2476* comma 2 c.c. in entrambe le sue declinazioni: di diritto all'informazione e di diritto alla consultazione.

Quanto al diritto all'informazione, si precisa come esso, avendo un oggetto amplissimo, in conseguenza del generico riferimento agli "**affari sociali**", sia in grado di manifestarsi in relazione a tutto ciò che possa essere rilevante per il controllo del socio.

Si ritiene, inoltre, che il socio possa richiedere e ottenere **notizie "dettagliate"** sulle singole operazioni sociali; non soltanto su quelle già compiute, ma anche su quelle in corso di svolgimento o di prossima attuazione. Dal momento, poi, che alla base di tale diritto si pone un comportamento doveroso degli amministratori, quali soli soggetti ad avere piena cognizione della gestione sociale, ne consegue che l'effettiva acquisizione dell'informazione o la garanzia della corrispondenza delle notizie fornite a verità poggia soprattutto sulla **soggezione a responsabilità** dei soggetti obbligati.

Con riguardo al diritto alla consultazione – avente ad oggetto i libri sociali e i documenti relativi all'amministrazione – il Tribunale di Napoli osserva come l'ampia formulazione normativa consenta al singolo socio di esaminare anche le **scritture contabili**. D'altro canto, è soprattutto dal loro esame che il socio può desumere l'andamento dell'amministrazione ed esercitare così, individualmente, quel controllo sulla gestione che la legge gli consente anche in presenza di un organo di controllo e/o del revisore legale.

Per tal via, il socio è posto nelle condizioni di rendersi conto, direttamente, dell'andamento della gestione attraverso il confronto fra quanto si è indirettamente ap-

preso e quanto risulta dall'esame diretto dei documenti; a prescindere dalle informazioni fornite dagli amministratori, che potrebbero essere non fondate ovvero rifiutate.

Ai fini dell'esplicazione **cautelare** di tale diritto, ancora, è reputato esistente anche il requisito del *periculum in mora*. La potenziale soluzione della controversia in termini di liquidazione della società (e, quindi, della propria quota di minoranza), infatti, produce un evidente interesse del socio impugnante a esercitare un controllo sull'organo amministrativo e a verificare i libri e i documenti sociali. Il provvedimento cautelare viene, quindi, concesso.

Peraltro, nel caso di specie, al fine di assicurarsi la fattiva collaborazione della società, il socio ricorrente aveva anche richiesto l'applicazione dell'[art. 614-bis](#) c.p.c., ai sensi del quale, si ricorda, "con il provvedimento di **condanna** all'adempimento di obblighi diversi dal pagamento di somme di denaro il giudice, salvo che ciò sia **manifestamente iniquo**, fissa, su richiesta di parte, la somma di denaro dovuta dall'obbligato per ogni violazione o inosservanza successiva ovvero per ogni ritardo nell'esecuzione del provvedimento".

Anche questa disposizione presenta una portata applicativa **molto ampia**, risultando riferibile a tutti gli obblighi di fare e non fare, fungibili e infungibili, e anche, senza limitazioni, a condanne alla consegna o al rilascio forzati. Gli unici limiti sono rappresentati, da un lato, dal riferimento alla "condanna" all'adempimento di obblighi diversi dal pagamento di somme di denaro, e, dall'altro, dalla impossibilità di disporre un simile provvedimento ove lo stesso si presenti "manifestamente iniquo".

A fronte del già disposto provvedimento di condanna *ex art. 700* c.p.c., quindi, l'unica valutazione che residuava in capo ai giudici napoletani atteneva al parametro dell'equità. Di tale parametro – ricorda il provvedimento in esame – stante la genericità della previsione, sono state fornite le più disparate letture.

Esso, peraltro, richiama la valutazione dell'**equilibrio complessivo** delle prestazioni rese a carico di più parti in funzione di un concetto "lato" di corrispettività. E allora, presentandosi l'accesso informativo e di consultazione del socio ricorrente come un diritto partecipativo che deve trovare la più celere, efficace ed effettiva attuazione, è ritenuto ragionevole, e non manifestamente iniquo, porre una prestazione pecuniaria coercitiva (una penale) a carico della società.

Penale che, nel caso di specie, è fissata nella misura di **1.000 euro** per ogni giorno di ritardo.

# Sanzionare in modo eccessivo i non residenti viola la non discriminazione

Per la Corte di Giustizia Ue i residenti non possono fruire di un trattamento sanzionatorio meno rigoroso

/ Paolo PIANTAVIGNA

Le sanzioni amministrative previste per l'inosservanza di **obblighi tributari generalizzati** (rivolti tanto a soggetti passivi residenti che non residenti) non devono ostacolare l'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal [TFUE](#).

A stabilirlo è la Grande Sezione della Corte di Giustizia che, attraverso la sentenza del 3 marzo 2020 (causa [C-482/18](#)), ha dato applicazione ai principi unionali di non discriminazione e di proporzionalità ad un regime sanzionatorio nazionale.

La vicenda all'origine della sentenza riguarda alcune decisioni con le quali l'Amministrazione finanziaria ungherese aveva irrogato a *Google Ireland Ltd.* una serie di **sanzioni pecuniarie** per violazione dell'obbligo dichiarativo previsto dalla normativa domestica ai fini dell'imposta sulla pubblicità. In particolare, secondo il diritto nazionale, chiunque pubblici annunci pubblicitari in internet e non risulti registrato presso l'Amministrazione finanziaria ungherese è soggetto al pagamento di una sanzione pecuniaria il cui importo, in caso di inadempimento prolungato, viene triplicato di volta in volta a seguito di ogni nuovo accertamento, fino a raggiungere un importo massimo cumulativo superiore a tre milioni di euro.

A seguito del ricorso della società, la Corte di Giustizia ha esaminato la **compatibilità** di questo regime rispetto alla libertà di prestazione dei servizi prevista dall'[art. 56](#) del TFUE.

Secondo la Corte, l'obbligo dichiarativo ai fini dell'applicazione dell'imposta sulla pubblicità non costituisce di per sé una misura discriminatoria, in quanto esso è previsto dalla legge domestica in termini generali per tutti i soggetti passivi, ancorché a tale obbligo risultino – di fatto – assoggettati solo i prestatori non residenti, essendo i prestatori residenti già registrati in Ungheria ai fini fiscali. L'esonero previsto per i residenti già fiscalmente identificati non determina, infatti, un effetto dissuasivo per le prestazioni transfrontaliere, ma risulta finalizzato soltanto ad **evitare adempimenti** inutili per i residenti già registrati.

La Corte, quindi, passa ad esaminare la legittimità del regime sanzionatorio nazionale abbinato all'inosservanza dell'**obbligo dichiarativo**, ricordando che nem-

meno le sanzioni, pur rientrando nella competenza esclusiva degli Stati membri, possono compromettere l'esercizio delle libertà di circolazione. Infatti, a rendere una prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna può essere non solo una disposizione tributaria sostanziale (Corte di Giustizia Ue, sentenza del 18 giugno 2019, causa C-591/17, e sentenza del 22 novembre 2018, causa C-625/17), ma anche una disposizione sanzionatoria.

Nel caso di specie, solo le persone fiscalmente non residenti in Ungheria corrono realmente il rischio che sia loro inflitta la sanzione prevista per l'omessa dichiarazione dell'imposta sulla pubblicità, poiché i prestatori di servizi stabiliti nello Stato membro di imposizione che non abbiano ottemperato all'analogo **obbligo dichiarativo** in violazione delle disposizioni generali del diritto tributario nazionale sono assoggettati alla sanzione più mite prevista da tali disposizioni generali.

## Le differenze vanno oggettivamente motivate

Tale disparità di trattamento costituisce una **restrizione** alla libera prestazione di servizi che può essere ammessa solo se, oltre ad essere giustificata da ragioni imperative di interesse generale che lo Stato membro in questione ha l'onere di dimostrare, risulti proporzionata (*ex pluribus*, Corte di Giustizia Ue, sentenza del 26 marzo 2015, causa [C-499/13](#)).

La sanzione prevista ai fini dell'imposta ungherese sulla pubblicità viene giudicata dalla Corte sproporzionata, sia in ragione della sua entità (che risulta particolarmente elevata in quanto, non essendo nemmeno parametrata al fatturato dell'impresa, arriva addirittura a superare la base imponibile del tributo), sia in considerazione del suo procedimento di irrogazione (che non prevede un **contraddittorio** con il trasgressore, il quale non può presentare osservazioni al Fisco, né ravvedersi prima che la sanzione raggiunga il suo limite massimo).

# Politica fiscale coordinata per far fronte agli impatti economici dell'emergenza

L'OCSE ha fatto il punto sulle misure fiscali finora adottate e individuato le strategie che gli Stati dovranno adottare per rilanciare l'economia

/ Antonella DELLA ROVERE e Salvatore MATTIA

La pandemia di coronavirus, come affermato dall'OCSE, rappresenta la più severa crisi economica del ventesimo secolo, subito dopo quella dell'11 settembre e della crisi finanziaria globale del 2008. A tal proposito, basti pensare che, secondo le stime OCSE, ogni mese di lockdown corrisponde a una **perdita di PIL globale pari al 2%**.

In tal senso, il documento pubblicato il 15 aprile 2020, "Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience" offre, da un lato, una panoramica delle risposte sinora adottate dai Governi per proteggere la stabilità e la continuità aziendale delle imprese e dei lavoratori, dall'altro, le strategie che gli Stati dovranno adottare per rilanciare l'economia.

Come si evince dal report, la natura imprevedibile della crisi economica dovuta al COVID-19 ha posto molti Stati nella condizione di interrogarsi non solo sull'efficacia degli strumenti fiscali finora introdotti per fronteggiare l'emergenza ma, anche, sulla necessità di introdurre **nuove misure**, per lo più incentivi fiscali (*fiscal stimulus*) che permettano di superare la crisi, rilanciare l'economia e affrontare le nuove sfide della digital economy.

Secondo l'OCSE, sono almeno 4 gli step che i Governi devono seguire (o hanno iniziato a seguire) nel percorso di ripartenza:

- identificare le **misure fiscali** che permettono, nel breve periodo, di gestire l'emergenza dovuta al COVID-19;
- analizzare l'efficacia delle misure già introdotte e adeguare, in base alla natura del rischio, gli strumenti fiscali al mutevole contesto (strettamente correlato alla diffusione o contenimento del virus);
- individuare gli strumenti fiscali che possono sostenere nell'immediato futuro l'economia e garantire **liquidità e flusso di cassa** (*cash flow*) alle imprese;
- predisporre un'**analisi mirata** (*targeted*) delle misure fiscali che dovranno essere introdotte per garantire, una volta superata la crisi, un graduale rilancio dell'economia.

Nonostante siano molti gli sforzi finora compiuti dai Governi, mediante l'introduzione di misure di differimento o sospensione dei pagamenti e previsione di appositi fondi a sostegno delle imprese, secondo l'OCSE ancora molto deve essere fatto.

Come si evince dal documento, infatti, in questo momento è importante che gli Stati investano sulla **cooperazione internazionale** al fine di addivenire a *taxa-*

*tion policy* coordinate che permettano di: evitare l'insorgenza di guerre commerciali; valutare l'introduzione condivisa di nuovi strumenti fiscali; affrontare le sfide della digitalizzazione dell'economia; mitigare la contrazione dei consumi registrata a livello globale e causata dagli effetti diretti delle misure di contenimento e di social distancing; garantire liquidità alle imprese in grave difficoltà (con particolare riferimento alle PMI che appaiono severamente danneggiate dalle misure di contenimento e rischiano di trovarsi in stato di insolvenza).

Secondo l'OCSE, in questo momento è necessario che i Paesi dell'Inclusive Framework siano in grado non solo di agire **rapidamente** per limitare e contenere gli effetti negativi dovuti al COVID-19 sui flussi economici tramite appositi *tax arrangements*, ma raddoppino gli sforzi per portare a termine gli obiettivi contenuti all'interno del *Pillar One* e del *Pillar Two*.

In siffatto contesto, l'OCSE ritiene che i Governi non debbano valutare di introdurre nuove imposte, ma, piuttosto, sviluppare nuove misure di politica economica che permettano di **reformare** l'attuale **panorama fiscale** e raccogliere, conseguentemente, entrate da nuove (o sottoutilizzate) basi imponibili.

A tal riguardo, l'aumento dell'uso dei servizi digitali (durante la crisi) e l'ormai consolidata necessità di raccogliere maggiori entrate dall'**economia digitale** può rappresentare un nuovo impulso per i sistemi fiscali fortemente segnati dall'emergenza.

L'attuazione della proposta OCSE "GloBe", che assicura che gli utili delle multinazionali siano soggetti a un livello minimo di tassazione, nel prossimo futuro, sarà necessaria per garantire **parità** di condizioni nel livello di tassazione effettiva tra le *multinational enterprises* e le PMI. L'OCSE sottolinea che, dopo la crisi, la richiesta di un'efficace attuazione globale della proposta GloBe, così come contenuta nell'ambito del secondo pilastro, sarà più elevata e, proprio per questo, in questa fase emergenziale è opportuno che i Governi lavorino d'anticipo mediante un approccio volto alla **collaborazione** (*multilateral collaboration*) per evitare che vi siano azioni individuali da parte dei singoli Stati nel disciplinare il settore della tassazione digitale.

Secondo l'OCSE, è giunto il momento di tracciare una **traiettoria comune** che consenta di raggiungere un sistema fiscale in grado di risanare le finanze pubbliche, di ripartire gli oneri in modo uniforme e di incoraggiare politiche economiche e finanziarie ambientali.