
strumenti finanziari e fiscalità

giugno 2020 - numero 47-48

Coronavirus tra misure emergenziali di carattere fiscale e proposte per una riforma tributaria

di GIUSEPPE CORASANITI

Nell'ultimo trimestre il Governo Italiano, al fine di fronteggiare la grave contrazione dell'economia nazionale conseguente all'emergenza sanitaria legata al diffondersi del Covid-19, ha introdotto diverse misure emergenziali (anche di carattere tributario) di sostegno economico per le famiglie, i lavoratori e le imprese.

Nonostante l'encomiabile sforzo profuso dal Governo italiano, permangono ancora molti dubbi, fra gli altri, in merito all'eccessiva "burocratizzazione" del sistema; come si evince dalla lettura del "Decreto Rilancio", le disposizioni ivi contenute ne-

cessiteranno – in tempi strettissimi – di ben 98 provvedimenti attuativi.

È auspicabile che i successivi interventi legislativi si concentrino nel perseguire un approccio sistematico, da cui emerga un ragionevole bilanciamento tra l'esigenza di reperire risorse finanziarie idonee alla copertura delle ingenti e straordinarie spese pubbliche e di tutelare il sistema produttivo del Paese, la capacità di consumo e la propensione al risparmio. In questo contesto la riforma del sistema tributario deve costituire un tassello fondamentale per favorire la ripresa economica del Paese.

1. Premessa

L'emergenza sanitaria ed economica che stiamo vivendo in Italia, in Europa e nel resto del mondo mi ha indotto a richiedere all'Editore (che ha tempestivamente accettato la proposta) di anticipare a giugno la pubblicazione del fascicolo doppio della nostra Rivista, anziché aspettare la fine dell'anno.

Il difficile e inedito periodo che stiamo affrontando impone uno sforzo straordinario da parte di tutti coloro che sono impegnati a gestire questa doppia emergenza. In questo importante e voluminoso fascicolo desidero ringraziare, oltre all'Editore, tutti gli Autori che hanno accettato con entusiasmo l'invito non solo a commentare le complesse misure straordinarie di diritto societario, diritto bancario, diritto fallimentare, diritto contabile e diritto tributario che sono state introdotte, beneficiando del "*Temporary framework*" adottato dalla Commissione Europea per fronteggiare la grave crisi economica provocata dalla imprevedibile pandemia, ma anche a segnalare le inevitabili criticità emergenti dalle nuove disposizioni e a formulare interessanti proposte correttive e talvolta innovative sia a livello interno sia livello europeo.

Come noto, nell'ultimo trimestre, il Governo italiano, al fine di fronteggiare la grave contrazione dell'economia nazionale conseguente all'emergenza sanitaria legata al diffondersi del Covid-19, ha adottato, a breve distanza l'uno dall'altro, diversi provvedimenti di urgenza. Nell'ambito dei provvedimenti adottati, il decreto legge n. 18 del 2020 (d'ora in avanti, "Decreto Cura Italia")¹, conv. in l. n. 27 del 24 aprile 2020, il decreto legge n. 23 del 2020

¹ Decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, recante «Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19», convertito, con modificazioni,

(c.d. “Decreto Liquidità”)² e il decreto legge n. 34 del 2020 (c.d. “Decreto Rilancio”)³, hanno introdotto, tra le altre, numerose misure emergenziali (anche in materia tributaria) di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese⁴.

Si tratta, senza dubbio, di importanti interventi da parte dello Stato, i quali, tra l'altro, sono stati in larga parte resi possibili grazie al nuovo quadro regolatorio degli aiuti di Stato, “*State Aid Temporary Framework*” della Commissione UE, nel frattempo intervenuto, con il quale sono stati per l'appunto autorizzati, in data 14 aprile 2020, i regimi di aiuti straordinari a sostegno della liquidità delle imprese previsti principalmente dal Decreto Liquidità⁵.

In questa fase non è semplice prevedere l'impatto che le misure adottate, anche di carattere fiscale, avranno sull'economia nazionale, soprattutto perché le stime degli organi europei e internazionali non paiono particolarmente confortanti.

A livello europeo, la Commissione UE ha pubblicato una stima preliminare del possibile impatto dell'emergenza sull'economia, sulla base delle ipotesi che il tasso di mortalità e morbilità del virus sia lo stesso in Europa e nel resto del mondo, e che l'impatto sia maggiore di quello osservato in Cina. L'impatto dell'emergenza, attraverso i canali citati, si dovrebbe tradurre in una riduzione di 2,5 punti percentuali del tasso di crescita del PIL dell'UE nel 2020. Considerando la stima di partenza contenuta nelle previsioni d'inverno della stessa Commissione (1,4%), nel 2020 il nuovo tasso di crescita del PIL dell'UE dovrebbe attestarsi intorno al -1%.

Tale proiezione è apparsa presto superata dalle stime pubblicate il 14 aprile 2020 dal Fondo monetario internazionale nel *World Economic Outlook*, da cui risulterebbe una contrazione dell'attività economica mondiale del 3%, e in particolare del 7,1% nel 2020 per l'UE e del 7,5% per la zona euro, nell'ambito della quale l'Italia si contrarrebbe, sempre nel 2020, del 9,1%⁶, la Germania del 7%, la Francia del 7,2% e la Spagna dell'8%. La ripresa dell'economia porterebbe a un recupero soltanto parziale del reddito perduto, con un tasso di crescita nel 2021 pari al 4,8% sia per l'UE, sia per l'Italia. Altrettanto fosche appaiono le stime pubblicate il 14 aprile dall'OCSE⁷, secondo cui l'impatto delle misure per la gestione dell'emergenza basate sulla sospensione della maggior parte delle attività produttive, oltre che sul distanziamento sociale, si potrebbe quantificare in una riduzione del 25% del PIL.

2. Le principali misure emergenziali in materia tributaria contenute nei decreti “Cura Italia” e “Liquidità”

Come risulta da un recente studio dell'OCSE⁸, a livello globale, le amministrazioni fiscali stanno mettendo in atto o stanno valutando misure per sostenere i contribuenti nel loro

² 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*», in Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – n. 94 dell'8 aprile 2020.

³ 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*», in Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – n. 128 del 19 maggio 2020.

⁴ Cfr. E. DELLA VALLE, *Alcune coordinate dell'emergenza nell'ordinamento tributario*, in *Il Fisco*, 2020, 1513 ss.; A. CONTINO – F. FARRI, *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?*, in *Riv. dir. trib. on-line* del 28 marzo 2020; A. PERRONE, *Emergenza coronavirus e prelievo fiscale, tra diritti “scontati”, obbligo contributivo, solidarietà ed Europa: riflessioni a caldo*, in *Riv. dir. trib. telematica* del 21 aprile 2020.

⁵ Cfr. Assonime, *Il quadro temporaneo per gli aiuti di Stato a sostegno dell'economia nell'emergenza Covid-19*, circolare n. 10 del 5 aprile 2020.

⁶ Secondo le stime di Prometeia in Italia si avrà una contrazione del Pil del 6,5%, con un rapporto debito/PIL a fine anno al 150%.

⁷ Cfr. L. BOSCO – P. COLACI, *Raccomandazioni OCSE per l'emergenza Covid-19 e loro recepimento nei principali Paesi*, in *Il Fisco*, 2020, 1853 ss.; D. AVOLIO – F. MORETTI, *Stabile organizzazione e Convenzioni contro le doppie imposizioni in tempi di Covid-19 secondo l'OCSE*, in *Il Fisco*, 2020, 1848 ss.

⁸ OECD, *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis*, 15 aprile 2020.

complesso o particolari categorie di contribuenti colpiti dall'epidemia di Covid-19. Le misure per i singoli contribuenti si concentrano generalmente sulla prevenzione delle difficoltà e sulla riduzione degli oneri, date le restrizioni in vigore in diversi paesi. Le misure per le imprese, oltre che per i lavoratori autonomi, si concentrano generalmente sul contribuire ad alleviare i problemi di flusso di cassa al fine di evitare problemi crescenti come il licenziamento dei lavoratori, l'incapacità temporanea di pagare i fornitori e, nel peggiore dei casi, la chiusura o il fallimento.

Le misure fiscali adottate da alcuni Paesi per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da Covid-19 possono essere sintetizzate come segue: *i)* estensione dei termini di legge stabiliti per la presentazione delle dichiarazioni fiscali e del pagamento delle imposte dovute; *ii)* eliminazione delle sanzioni e degli interessi dovuti in caso di ritardato versamento; *iii)* differimento dei termini per i versamenti; *iv)* accesso agevolato a particolari piani di pagamento dilazionato dei debiti ed estensione della durata; *v)* sospensione dell'attività di riscossione dei debiti tributari; *vi)* accelerazione dei rimborsi in favore dei contribuenti; *vii)* modifiche temporanee alle procedure di controllo fiscale per garantire una maggiore certezza del diritto; *viii)* implementazione dei servizi di comunicazione in favore dei contribuenti.

A livello nazionale, numerose misure di carattere tributario, introdotte inizialmente per la cd. zona rossa di Lombardia e Veneto dal D.L. n. 9 del 2020, sono state confermate ed estese a tutto il territorio nazionale dal Decreto Cura Italia, dal Decreto Liquidità⁹ e, infine, dal Decreto Rilancio.

In particolare, il D.L. n. 9 del 2020 aveva disposto la sospensione dei versamenti, scadenti nel periodo dal 21 febbraio al 30 aprile 2020, relativi alle cartelle di pagamento per le sole zone nei territori maggiormente colpiti dall'epidemia di Covid-19. Tale la misura è stata poi estesa al territorio nazionale ed è stata ampliata dal Decreto Cura Italia, che ha sospeso i termini, scadenti dall'8 marzo al 31 maggio 2020, per il versamento di somme derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi, da accertamenti esecutivi doganali, da ingiunzioni fiscali degli enti territoriali e da accertamenti esecutivi degli enti locali¹⁰. Era stato inoltre differito al 31 maggio 2020 il termine per il pagamento delle rate relative alle definizioni agevolate e al saldo e stralcio dei debiti tributari (art. 68, Decreto Cura Italia).

Analogamente, l'art. 61, del Decreto Cura Italia, ha sospeso i versamenti delle ritenute e dei contributi e dei premi, misura già introdotta dal precedente D.L. 2 marzo 2020, n. 9, estendendo tale sospensione, inizialmente prevista per il settore turistico-alberghiero a soggetti operanti in altri settori, prevedendo altresì la sospensione anche dei termini di versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Con la Circolare 6/E del 23 marzo 2020 l'Agenzia delle entrate ha reso i primi chiarimenti sulla sospensione dei termini e sull'accertamento con adesione. Ulteriori chiarimenti sono stati poi pubblicati nella circolare 8/E del 3 aprile 2020 e, con particolare riferimento al Decreto Liquidità, nella circolare n. 9/E del 13 aprile 2020. Da ultimo, la circolare n. 10/E del 16 aprile 2020 ha fornito i primi chiarimenti sul rinvio delle udienze e la sospensione dei termini processuali a seguito dell'emergenza, mentre la circolare n. 11/E del 6 maggio 2020 è intervenuta in merito all'ambito applicativo delle previsioni fiscali contenute nel Decreto Liquidità, ad integrazione dei documenti di prassi prima richiamati¹¹.

⁹ Cfr. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *Le novità dei decreti sull'emergenza da Covid-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 convertito e D.L. "liquidità" n. 23/2020) – Terzo aggiornamento*, 29 aprile 2020.

¹⁰ M. BALZANELLI – G. VALCARENCHI, *Sospensioni e incentivi per fronteggiare l'emergenza Covid-19*, in *Il Fisco*, 2020, 1621 ss.

¹¹ Per completezza, ad integrazione di quelli già citati, si richiamano tutti i documenti di prassi emanati nel corso del periodo

Il Decreto Cura Italia¹² ha introdotto inoltre un insieme di ulteriori interventi fiscali, validi per tutto il territorio nazionale e intesi in particolare a tutelare i lavoratori e salvaguardare il sistema produttivo. Tali misure sono state ribadite e implementate dal Decreto Liquidità¹³. Il riferimento è, in particolare, alle seguenti misure: *i*) la sospensione dei versamenti da autoliquidazione per i titolari di partita Iva di minori dimensioni, nonché per tutti i soggetti delle province maggiormente colpite dal Covid-19 a prescindere dai ricavi o compensi percepiti (art. 62, Decreto Cura Italia); *ii*) l'ampliamento dell'agevolazione (introdotta dall'art. 62, co. 7, Decreto Cura Italia), in favore dei contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro, che consiste nell'esclusione dalle ritenute d'acconto sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni i ricavi e i compensi percepiti nel periodo (inizialmente) compreso tra il 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020; *iii*) la sospensione dei versamenti in autoliquidazione in scadenza nel mese di aprile 2020 e nel mese di maggio 2020, relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, all'IVA, ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per l'assicurazione obbligatoria; di tale misura sono destinatari gli operatori economici individuati in base alla dimensione e all'entità delle perdite, ovvero i soggetti che abbiano subito una riduzione dei ricavi e dei compensi rispetto all'anno precedente. Tale beneficio opera anche per tutti i soggetti economici che hanno intrapreso l'esercizio dell'impresa, arte o professione dopo il 31 marzo. Gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi che svolgono attività, di interesse generale non in regime d'impresa, beneficiano della sospensione dei versamenti relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato e ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per l'assicurazione obbligatoria (art. 18, Decreto Liquidità); *iv*) per alcune province particolarmente colpite dall'emergenza Covid-19, la sospensione dei versamenti dell'imposta sul valore aggiunto per i mesi di aprile e maggio 2020 a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi (art. 18, Decreto Liquidità); *v*) la possibilità per i contribuenti di calcolare gli acconti Irpef, Ires e Irap sulla base del cd. metodo previsionale (ovvero in base ai redditi che si prevede di ottenere nel periodo di imposta) in luogo del criterio storico (sulla base della dichiarazione dell'anno precedente), nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, senza applicazione di sanzioni e interessi, in caso di scostamento dell'importo versato a titolo di acconto, rispetto a quello dovuto sulla base delle risultanze della dichiarazione dei redditi e dell'Irap, entro il margine del 20 per cento (art. 20, Decreto Liquidità).

Con la circolare n. 9/E del 13 aprile 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle misure fiscali introdotte dal Decreto Liquidità.

dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 – primi chiarimenti»); ii) circolare n. 4/E del 20 marzo 2020 («Articolo 67 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 – chiarimenti e indicazioni operative sulla trattazione delle istanze di interpello nel periodo di sospensione dei termini»); iii) circolare n. 5/E del 20 marzo 2020 («Primi chiarimenti in merito ai termini per il pagamento degli importi dovuti a seguito di accertamenti esecutivi – Articoli 83 e 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (cd. Decreto «Cura Italia»)); iv) risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020, con la quale è stato istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta di cui all'articolo 65 del Decreto Cura Italia («Credito d'imposta per botteghe e negozi»); v) risoluzione n. 14/E del 21 marzo 2020 («Sospensione dei versamenti tributari e contributivi a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 – ulteriori precisazioni»); vi) circolare n. 7/E del 27 marzo 2020 («Articolo 67 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 – chiarimenti e indicazioni operative sulla trattazione delle istanze di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e di determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. patent box»); vii) risoluzione n. 17/E del 31 marzo 2020 con la quale è stato istituito il codice tributo per consentire ai sostituti d'imposta di recuperare in compensazione nel modello F24 il premio di 100 euro corrisposto ai dipendenti che nel mese di marzo 2020 hanno prestato lavoro presso la sede, previsto dall'articolo 63, comma 1, del Decreto «Cura Italia»; viii) risoluzione n. 18/E del 9 aprile 2020 («Premio ai lavoratori dipendenti – ulteriori chiarimenti – Articolo 63 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18»); ix) risoluzione n. 21/E del 28 aprile 2020 («Erogazioni liberali in denaro effettuate alla Presidenza del Consiglio – Dipartimento della Protezione Civile Articoli 66 e 99 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18»).

¹² Assonime, *Emergenza Covid-19 Decreto «Cura Italia»: le misure di sostegno a carattere fiscale*, 26 marzo 2020.

¹³ Assonime, *Decreto Liquidità: Misure per la crisi d'impresa e la continuità aziendale nell'emergenza Covid-19*, 10 aprile 2020.

Fermo restando quanto già chiarito con i precedenti documenti di prassi pubblicati sul punto, e, in particolare, con la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, l'Agenzia delle Entrate ha risposto a nuove e ulteriori richieste di chiarimenti provenienti dalle associazioni di categoria, concernenti soprattutto i temi della sospensione dei versamenti tributari, della proroga della sospensione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente, delle modalità di calcolo degli acconti Irpef, Ires e Irap, della rimessione in termini per i versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, etc.

Con particolare riferimento al tema della sospensione dei versamenti in autoliquidazione in scadenza nel mese di aprile 2020 e nel mese di maggio 2020, relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, all'imposta sul valore aggiunto, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria, è stato precisato che la data di scadenza è da individuarsi nel 30 giugno 2020, in unica soluzione o mediante 5 rate mensili a decorrere da giugno 2020¹⁴.

Il decreto liquidità individua dei requisiti specifici per poter beneficiare del rinvio dei versamenti, che devono avere a riguardo una riduzione del fatturato: i) di almeno il 33% (da confrontare con i mesi di marzo e aprile 2019) per ricavi/compensi sotto i 50 milioni; ii) di almeno il 50% sopra tale soglia.

Fra le altre misure di carattere fiscale introdotte dal Decreto Cura Italia e dal Decreto Liquidità, meritano menzione la previsione della sospensione, fino al 31 dicembre 2020, degli adempimenti necessari (quali il cambio di residenza) per godere delle agevolazioni fiscali connesse all'acquisto della "prima casa" (art. 24, Decreto Liquidità)¹⁵, la semplificazione e la dilazione delle scadenze per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche (art. 28, Decreto Liquidità), la concessione di un credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro (art. 64, Decreto Cura Italia) e la concessione di incentivi fiscali per le erogazioni liberali (art. 66, Decreto Cura Italia), in denaro e in natura, effettuate per finanziare gli interventi di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19¹⁶.

È stata poi anticipata dal 1° gennaio 2021 al 1° gennaio 2020 l'efficacia delle disposizioni riguardanti la rimodulazione dei termini delle dichiarazioni dei redditi, con la sola eccezione relativa alle norme che impongono all'Agenzia delle entrate di rendere disponibili agli interessati i dati delle certificazioni pervenute esclusivamente nell'area autenticata del proprio sito Internet, per le quali viene mantenuta l'efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2021. In caso di cessione a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2020, di crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti si consente di trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate (*Deferred Tax Assets*, DTA) riferite alle perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile e all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto non ancora dedotto né fruito tramite credito d'imposta. Ai fini della trasformazione in credito d'imposta, tali componenti possono essere considerati per un ammontare massimo non eccedente il 20 per cento del valore nominale dei crediti ceduti. I crediti ceduti possono essere considerati per un valore nominale massimo pari a 2 miliardi di euro (art. 55, Decreto Cura Italia)¹⁷.

¹⁴ Cfr. G. INGRAO, *Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento di tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?*, in *Riv. dir. trib. telematica* del 27 aprile 2020.

¹⁵ G. ANTICO – M. GENOVESI, *Agevolazione "prima casa": l'impegno a trasferire la residenza ai tempi del Covid-19*, in *Il Fisco*, 2020, 1611 ss.

¹⁶ Cfr. S. BOFFANO, *Brevi riflessioni sulle agevolazioni fiscali alle donazioni effettuate nel contesto della "emergenza coronavirus"*, in *Riv. dir. trib. telematica* del 20 aprile 2020.

¹⁷ Cfr. G. ANDREANI, *Le criticità della nuova disciplina sulla trasformazione delle DTA*, in *Diritto Bancario*, 1 aprile 2020; C. SILVANI, *La nuova disciplina di trasformazione in credito di imposta delle DTA relative ad eccedenze ACE*, in *Riv. dir. trib. telematica*

Nell'ambito del Decreto Cura Italia, sono state, poi, previste disposizioni di carattere straordinario e urgente, volte tra l'altro a incentivare la produzione e la fornitura di dispositivi medici, consentire la produzione, importazione e immissione in commercio di mascherine chirurgiche e dispositivi di protezione individuale in deroga alle vigenti disposizioni, regolare la requisizione di presidi sanitari e medico-chirurgici, nonché di beni mobili di qualsiasi genere occorrenti per fronteggiare l'emergenza sanitaria. Con il Decreto Liquidità è stato, inoltre, esteso l'ambito di applicazione del credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro, introdotto dal citato decreto Cura Italia, al fine di ricomprendervi anche le "spese sostenute nell'anno 2020 per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale" nei luoghi di lavoro¹⁸. Con lo scopo di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica, il Decreto Liquidità ha riconosciuto ai soggetti esercenti attività d'impresa un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di negozi e botteghe.

In sede di conversione del Decreto Cura Italia, alla norma riguardante il credito di imposta riconosciuto sulle locazioni commerciali è stato aggiunto che il credito d'imposta in oggetto non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'Irap, né rileva ai fini del rapporto per il calcolo della deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali.

Con riferimento al settore dei giochi, il Decreto Cura Italia ha disposto la proroga del versamento del prelievo erariale unico e del canone accessorio sugli apparecchi c.d. *Amusement With Prizes* (AWP o new slot) e *Video Lottery Terminal* (VLT), del canone per la concessione della raccolta del Bingo, nonché la proroga dei termini per l'indizione, da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di una gara per una serie di concessioni in materia di apparecchi da divertimento e intrattenimento e gioco a distanza, la proroga dei termini per l'indizione di gare per le scommesse e il Bingo, del termine per la sostituzione degli apparecchi da gioco e per l'entrata in vigore del Registro unico degli operatori del gioco pubblico (articolo 69, Decreto Cura Italia).

Da ultimo, va segnalato che il Decreto Cura Italia aveva introdotto una regola, poi decaduta in sede di conversione in legge di tale decreto, che avrebbe assicurato la proroga di due anni dei termini di prescrizione e decadenza relativi a ogni attività degli Uffici degli enti impositori¹⁹.

Con la circolare n. 8/E del 2020 l'Agenzia delle entrate ha oltremodo fornito risposte ad alcuni quesiti posti da associazioni, professionisti e contribuenti in merito all'applicazione delle misure contenute nel Decreto Cura Italia, approfondendo, fra le altre, le seguenti particolari tematiche: *i*) proroghe e sospensioni dei termini per i versamenti e gli adempimenti; *ii*) misure specifiche a sostegno delle imprese e dei lavoratori, *iii*) sospensione delle attività degli enti impositori, nonché dei versamenti relativi ai carichi affidati all'agente della riscossione.

¹⁸ Cfr. Assonime, *Emergenza Covid-19: impatto sulle regole doganali e sul commercio internazionale*, circolare n. 7 del 17 maggio 2020.

¹⁹ Come sottolineato da G. RAUCCI, *Contrasto all'evasione fiscale, progressività dei redditi e Coronavirus: serve un cambio di passo*, in *Ipsos Quotidiano* del 25 aprile 2020, «la regola è apparsa l'espressione di un riflesso dell'apparato amministrativo, diretto alla salvaguardia di una posizione di supremazia, anche al di là delle esigenze imposte dalla situazione di emergenza, e per materie per le quali non era stata prevista alcuna sospensione. E la giustificazione addotta dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 8/E del 2020, per la quale la proroga avrebbe il fine "di evitare la concentrazione di notifiche dei predetti atti nei confronti dei contribuenti nei mesi immediatamente successivi al termine del periodo di crisi", non ha contribuito a formare le riserve dei critici».

3. Le disposizioni emergenziali adottate con riferimento al procedimento/processo tributario

Il Decreto Cura Italia ha introdotto, tra le varie misure urgenti connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo degli uffici nonché di quelli processuali²⁰.

In particolare, l'art. 67 del Decreto Cura Italia ha in primo luogo chiarito che «*sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*».

La disciplina appena richiamata andava completata con le disposizioni del decreto che prevedevano al comma 2 dell'articolo 83 la "sospensione" dei termini di impugnazione dal 9 marzo al 15 aprile 2020 (poi "prorogati" all'11 maggio 2020 dall'art. 36 del Decreto Liquidità²¹), precisando inoltre che «*ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo*»²².

Con la circolare n. 10/E del 16 aprile 2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla formulazione dell'art. 83, Decreto Cura Italia, e dell'art. 36, Decreto Liquidità, volti al differimento delle udienze e alla sospensione dei termini processuali.

Il documento di prassi ha precisato che, in riferimento al processo tributario, le udienze che avrebbero dovuto tenersi fra il 9 marzo 2020 e l'11 maggio 2020 dovevano intendersi rinviate d'ufficio. Facevano eccezione i procedimenti di sospensione cautelare della esecutività provvisoria delle sentenze oggetto di impugnazione e, in genere, tutti i procedimenti la cui ritardata trattazione avrebbe potuto produrre grave pregiudizio alle parti, come, ad esempio, quello finalizzato alla sospensione degli effetti dell'atto impugnato.

Per quanto concerne la sospensione dei termini, l'ulteriore estensione della finestra temporale dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 prevista dal Decreto Liquidità, era da intendersi di *amplissima portata* e con riferimento a tutti gli adempimenti processuali, tra cui la proposizione dell'appello, del ricorso per cassazione e del controricorso, dell'atto di riassunzione, nonché la costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente, l'integrazione dei motivi di ricorso e la proposizione del reclamo contro i provvedimenti presidenziali. La sospensione, invece, continua la circolare, non avrebbe operato su altri termini, quali: quelli relativi ai procedimenti cautelari, quelli soggetti alla sospensione di nove mesi prevista dall'art. 6 del D.lg. n. 119 del 2018, in tema di definizione agevolata delle liti pendenti, quello del 31 maggio 2020 concernente il pagamento della quinta rata relativa alla predetta definizione agevolata.

Sono stati altresì sospesi, chiarisce l'Agenzia, sia il termine per la proposizione del ricorso di primo grado da parte del contribuente, sia il termine di 90 giorni per la conclusione del procedimento di mediazione, riguardante le controversie di valore non superiore a 50.000 euro. Al riguardo, la sospensione ricomprendeva, come illustra la circolare, anche

²⁰ Cfr. A. MARCHESELLI, *Coronavirus, tributi & Jessica Rabbit*, in *Riv. dir. trib. telematica* del 31 marzo 2020.

²¹ C. GLENDI, *La babele dei termini del processo tributario in tempo di Koronavirus*, in *Ipsos Quotidiano* del 9 maggio 2020, ha sottolineato «*l'improprio impiego dei, nient'affatto uguali, due istituti della "sospensione" e della "proroga" dei termini nell'art. 83 del D.L. n. 18/2020 (decreto Cura Italia), con i conseguenti dubbi, riscontrabili ex littera legis, sullo "spostamento" o meno all'11 maggio 2020 dei termini scadenti dopo il 15 aprile 2020, disposto dall'art. 36 del D.L. n. 23/2020 (decreto Liquidità), dato che quest'ultima norma, per l'appunto, "proroga" all'11 maggio soltanto il termine del 15 aprile, che costituiva l'ultimo giorno del periodo di "sospensione" dei termini dal 9 marzo al 15 aprile 2020, benché logica ed elementare buon senso impongano l'adozione di una sospensione generalizzata per tutti i termini*». Sull'argomento sempre C. GLENDI, *Termini del processo (e notifiche del CUT) al tempo del Koronavirus*, in *Ipsos Quotidiano* del 18 aprile 2020.

²² C. GLENDI, *Koronavirus: che fine ha fatto la giustizia tributaria?*, in *Ipsos Quotidiano* del 28 marzo 2020, aveva contestato duramente la formulazione del Decreto Cura Italia e, in specie, degli articoli 83, 84 e 85 di tale decreto. Sull'argomento si v. S. BUTTUS, *Brevi considerazioni sulle effettive possibilità di ripresa del processo tributario nella seconda fase dell'emergenza*

il termine di 20 giorni per il versamento del totale ovvero della prima rata delle somme dovute sulla base dell'accordo di mediazione raggiunto tra le parti.

Uno dei profili maggiormente problematici sorti all'indomani della pubblicazione del Decreto Cura Italia ineriva alla mancata previsione in merito alla sospensione di novanta giorni del termine per proporre ricorso avverso gli avvisi di accertamento e di rettifica e liquidazione conseguente alla proposizione dell'istanza di accertamento con adesione. A tale riguardo, nulla era stato previsto neanche nel Decreto Liquidità²³.

Premesso che, come si vedrà *infra*, la problematica²⁴ è stata definitivamente risolta in via normativa dal Decreto Rilancio, è opportuno qui segnalare come l'Agenzia delle Entrate avesse comunque provato a rimediare alla lacuna normativa in questione con la Circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 (e con la successiva circ. n. 8/E del 3 aprile 2020), chiarendo che: *"Nel caso di istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente, a seguito della notifica di un avviso di accertamento, si applica anche la sospensione disciplinata dall'art. 83 del decreto"*.

Si trattava di una soluzione interpretativa condivisibile ma rischiosa, perché rievocava il dibattito sviluppatosi in seno alla giurisprudenza e alla prassi sull'applicabilità del cumulo delle sospensioni nell'interazione fra sospensione feriale e la sospensione dei termini in forza dell'accertamento con adesione.

Anche in quel caso sia il Ministero delle Finanze, con risoluzione del 11 novembre 1999, n. 159, sia l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 65/E del 2001, avevano concluso per la cumulabilità dei termini. La Corte di Cassazione, però, con la sentenza del 5 giugno 2015, n. 11632 prima e con quella del 20 aprile 2016, n. 7995 poi, aveva escluso la possibilità di cumulare i due termini in questione. Secondo la Suprema Corte, infatti, non è possibile cumulare le due sospensioni giacché non si può sospendere un termine già sospeso. Inoltre, la sospensione processuale non si potrebbe applicare ad una sospensione amministrativa quale quella dell'accertamento con adesione.

In quel caso, come nella fattispecie in esame, per risolvere il problema si è reso necessario l'intervento del legislatore, che ha redatto un'apposita norma interpretativa, ossia l'art. 7-*quater*, co. 18, D.L. n. 193 del 2016, conv. con modificazioni dalla l. n. 225 del 2016, con cui ha espressamente disposto la cumulabilità delle due sospensioni, con inevitabile adeguamento della giurisprudenza di legittimità (da ultimo, Cass., 17 gennaio 2019 n. 5039).

4. Le principali misure emergenziali di carattere tributario contenute nel Decreto Rilancio

Il 20 maggio 2020 è entrato in vigore il D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio"), pubblicato in G.U. n. 128 del 19 maggio 2020, *suppl. ord.* n. 21, all'interno del quale, in linea di continuità con gli interventi emergenziali già adottati con i Decreti "Cura Italia" e "Liquidità", sono stati stanziati 55 miliardi di euro di risorse per sostenere imprese, artigiani, commercianti, professionisti, lavoratori e famiglie nella nuova fase di ripresa economica e sociale del Paese.

L'obiettivo del Governo è evidentemente quello di continuare, dopo il Decreto Cura Italia e il Decreto Liquidità, a supportare e rafforzare le attività produttive che hanno subito forti perdite di fatturato durante questa emergenza attraverso un quadro omogeneo di in-

²³ Cfr. C. CORRADO OLIVA, *Vademecum sulle principali disposizioni fiscali del Decreto "Cura Italia" e del "Decreto Liquidità"*, in www.acbgroup.com, 21 aprile 2020.

²⁴ M. BASILAVECCHIA, *Accertare e riscuotere le tasse ai tempi del Coronavirus. Un compito difficile...*, in *Ipsos Quotidiano* del 16 maggio 2020.

terventi, tra i quali si segnalano ulteriori misure di carattere tributario²⁵, soprattutto nella forma del credito d'imposta, alcuni di ambito applicativo generalizzato, altri riservati a determinati settori economici.

Anzitutto, l'art. 24 del Decreto Rilancio, in materia di versamento Irap, stabilisce che le imprese con un volume di affari non superiore a 250 milioni (riferimento al periodo di imposta 2019), nonché i lavoratori autonomi, non sono tenuti al versamento né del saldo 2019 né della prima rata dell'acconto 2020, con l'eccezione delle banche e degli altri enti e società finanziari, delle imprese di assicurazione e delle amministrazioni ed enti pubblici, ai quali non si applica la disposizione agevolativa²⁶. L'importo non versato in acconto è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo nel 2021; pertanto, l'esclusione opera fino a concorrenza dell'importo della prima rata calcolata con il metodo storico ovvero, se inferiore, con il metodo previsionale.

Con riferimento a tale previsione, il MEF, a fronte di alcune perplessità sollevate dalla stampa specializzata, ha precisato che la norma in questione non disciplina un mero rinvio al 2021 dei versamenti Irap (saldo 2019 e acconto 2020) e dunque *“sono definitivamente cancellati per tutti i soggetti con fatturato fino a 250 milioni di euro (ad eccezione di banche, assicurazioni ed amministrazioni pubbliche), come tra l'altro emerge chiaramente dalla relativa relazione tecnica”*.

Con l'art. 28 del Decreto Rilancio, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, è prevista l'istituzione di un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare mensile del canone di locazione, *leasing* o concessione di immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo. Tale credito spetta ai soggetti con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente. Per i casi di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, il credito d'imposta spetta nella misura del 30 per cento dei relativi canoni. Il credito di imposta in questione spetta anche alle strutture alberghiere indipendentemente dal volume di affari registrato nel periodo d'imposta precedente.

Anche in questo caso, al fine di fruire del credito d'imposta, è necessario che i soggetti locatari abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50 per cento nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 rispetto agli stessi mesi del periodo d'imposta precedente²⁷.

L'art. 119 del Decreto Rilancio provvede ad elevare al 110%, con riferimento alle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, l'aliquota della detrazione spettante per specifici interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici²⁸. Il beneficio andrà ripartito in cinque rate annuali di pari importo, con possibilità di optare per la cessione ad altri soggetti del credito corrispondente alla detrazione (un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate indicherà le modalità attuative) oppure per lo sconto in fattura,

²⁵ Cfr. Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate – Riscossione, *Vademecum – Le misure fiscali del Decreto Rilancio*, 21 maggio 2020.

²⁶ Cfr. M. CRAMAROSSA, *Taglio del saldo e del primo acconto IRAP: alla ricerca della liquidità perduta*, in *Ipsos Quotidiano* del 19 maggio 2020; N. Forte, *Cancellazione di saldo e acconto IRAP: una norma incomprensibile*, in *Ipsos Quotidiano* del 18 maggio 2020.

²⁷ R. FRISCOLANTI, *Decreto Rilancio: bonus affitti ad ampio raggio per imprese e professionisti*, in *Ipsos Quotidiano* del 14 maggio 2020.

²⁸ B. PAGAMICI, *Super ecobonus e sismabonus: a chi spettano le detrazioni fiscali al 110%*, in *Ipsos Quotidiano* del 19 maggio

di ammontare pari alla detrazione, praticato dal fornitore, il quale potrà recuperare la somma sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione. Nei confronti dei tecnici abilitati e dei professionisti che rilasciano attestazioni e asseverazioni ai fini dell'*ecobonus* e del *sismabonus*, è prevista, in caso di accertata infedeltà degli stessi (oltre che la decadenza dal beneficio per il fruitore di questo) una sanzione pecuniaria da un minimo di 2 mila euro a un massimo di 15 mila euro per ogni documento non veritiero, ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali, laddove il fatto costituisca reato.

L'art. 121 del Decreto Rilancio introduce in via sperimentale, e in deroga alle vigenti disposizioni in materia di cessione del credito e di sconto in fattura (articoli 14 e 16, D.L. n. 63 del 2013), la possibilità, per il contribuente che ha diritto ad alcune detrazioni fiscali per spese sostenute negli anni 2020 e 2021, di optare, alternativamente, per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi (e da quest'ultimo recuperato come credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione a ulteriori soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari), ovvero per la trasformazione dell'importo della detrazione in un credito d'imposta da utilizzare anche in compensazione, con facoltà di successive cessioni a soggetti terzi, inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari. Si tratta delle spese sostenute per interventi di ristrutturazione edilizia, efficienza energetica, adozione di misure antisismiche, recupero o restauro della facciata degli edifici, installazione di impianti solari fotovoltaici, installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici. L'art. 122 del Decreto Rilancio introduce in via sperimentale, fino al 31 dicembre 2021, alla possibilità, per chi ha diritto a crediti d'imposta derivanti da disposizioni introdotte per fronteggiare l'emergenza da coronavirus, di optare, in luogo dell'utilizzo diretto, per la cessione, anche parziale, degli stessi a soggetti terzi, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari. Si tratta dei crediti d'imposta per: botteghe e negozi (art. 65, Decreto Cura Italia); canoni di locazione di immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28, Decreto Rilancio); adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120, Decreto Rilancio); sanificazione degli ambienti di lavoro e acquisto di dispositivi di protezione (art. 125, Decreto Rilancio)²⁹. I cessionari potranno utilizzare il credito anche in compensazione; la quota non fruita nell'anno non è sfruttabile negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso.

Con l'art. 126 del Decreto Rilancio sono stati prorogati i termini di ripresa della riscossione previsti dagli articoli 18 e 19 del Decreto Liquidità, nonché dagli articoli 61 e 62 del Decreto Cura Italia. Pertanto, la riscossione dei versamenti relativi *i)* alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, *ii)* alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale e *iii)* all'imposta sul valore aggiunto e ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per l'assicurazione obbligatoria, sono sospesi per i mesi di aprile 2020 e di maggio 2020 a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e degli enti non commerciali, aventi i requisiti previsti dall'articolo 18 del Decreto Rilancio, e potranno essere versati in unica soluzione entro il 16 settembre 2020 (in luogo del 30 giugno 2020) ovvero al massimo in quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020 (in luogo del mese di giugno 2020).

Analoga proroga al 16 settembre 2020, con possibilità di frazionamento fino a un massimo di quattro rate mensili a partire dallo stesso 16 settembre, anche per i versamenti sospesi dal decreto "Cura Italia" (articoli 61 e 62, Decreto Cura Italia)³⁰.

²⁹ R. DE PIRRO, *Crediti d'imposta trasformati in moneta fiscale*, in *Ipsos Quotidiano* del 22 maggio 2020.

³⁰ P. ANTONINI, *Versamenti fiscali sospesi: la ripresa al 16 settembre. Resterà?*, in *Ipsos Quotidiano* del 21 maggio 2020.

Con l'art. 134 del Decreto Rilancio si uniforma a quello previsto per le persone fisiche, il regime Ivae per gli enti non commerciali e le società semplici e equiparate, che l'ultima legge di bilancio (art. 1, commi 710 e 711, legge 160 del 2019) ha incluso, a decorrere dal 2020, nell'ambito soggettivo di applicazione dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari detenuti all'estero: 100 euro annui di imposta di bollo sui conti correnti e i libretti di risparmio; tetto massimo di Ivae a 14mila euro.

L'art. 135 del Decreto Rilancio sospende dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini previsti per il computo delle sanzioni da irrogare per ritardato versamento, totale o parziale, nonché il termine in materia di invito al pagamento (rispettivamente, articoli 16 e 248 del D.P.R. n. 115 del 2002).

L'art. 136 introduce una misura di carattere strutturale volta ad incentivare gli investimenti, sia in capitale di rischio sia in capitale di debito, nel mondo delle società non quotate, potenziando la capacità dei PIR di convogliare risparmio privato verso il mondo delle imprese. In questa prospettiva, è concessa la possibilità, agli investitori, di costituire un secondo PIR (art. 1, commi 100-114, legge 232 del 2016), composto da strumenti finanziari, anche non negoziati in mercati regolamentati, emessi o stipulati con imprese residenti in Italia, nonché prestiti erogati alle predette imprese o in crediti delle stesse. Il vincolo di concentrazione degli investimenti è elevato al 20%, mentre i limiti quantitativi sono fissati in 150 mila euro all'anno e in 1,5 milioni complessivamente. Sono esclusi gli investimenti in società i cui titoli azionari formano i panieri degli indici Ftse Min e Fise Mid Cap della Borsa italiana.

L'art. 144 del Decreto Rilancio concede una remissione in termini a quei contribuenti tenuti ad effettuare pagamenti in scadenza tra l'8 marzo 2020 e il 19 maggio 2020 delle somme chieste mediante comunicazioni *ex art. 36-bis e 26-ter*, D.P.R. n. 600 del 1973, consentendo altresì la possibilità di versare quanto dovuto entro il 16 settembre 2020 in unica soluzione oppure in quattro rate mensili a decorrere dal mese di settembre³¹.

L'art. 145 sospende per tutto il 2020 l'applicazione della norma secondo la quale, in caso di rimborsi fiscali, gli uffici devono avviare la procedura per la compensazione preventiva con eventuali debiti iscritti a ruolo (art. 28-*ter*, D.P.R. n. 602 del 1973).

L'art. 147 innalza da 700mila euro a 1 milione di euro, con decorrenza dal 2020, il limite massimo per ciascun anno solare dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale (art. 34, co. 1, l. n. 388 del 2000). Con l'art. 148 è previsto, per i periodi di imposta 2020 e 2022, un intervento che ha la principale finalità di introdurre misure volte ad adeguare la normativa in materia di ISA al fine di tener conto degli effetti correlati all'emergenza sanitaria, come l'individuazione di nuove cause di esclusione dalla loro applicazione e quella di ulteriori dati e informazioni per migliorare la valutazione dello stato di crisi individuale. Inoltre, vengono spostati i termini per l'approvazione degli Isa e la loro eventuale integrazione, rispettivamente al 31 marzo e al 30 aprile dell'anno successivo a quello di applicazione. Infine, nella definizione delle strategie di controllo per il periodo di imposta 2018, Guardia di finanza e Agenzia delle entrate tengono conto anche del livello di affidabilità fiscale derivante dall'applicazione degli Isa per il successivo periodo d'imposta 2019; analogamente, per il 2020, andrà tenuto conto anche del livello di affidabilità più elevato derivante dall'applicazione degli indici per i precedenti periodi d'imposta 2018 e 2019³².

³¹ A. ZAPPI, *Il decreto Rilancio rimanda a settembre anche gli avvisi bonari*, in *Ipsos Quotidiano* del 13 maggio 2020.

³² A. ZAPPI, *Il decreto Rilancio rimanda a settembre anche gli avvisi bonari*, in *Ipsos Quotidiano* del 21 maggio 2020.

L'art. 149 del Decreto Rilancio proroga i termini di versamento, in scadenza nel periodo dal 9 marzo al 31 maggio 2020, delle somme relative alle adesioni sottoscritte, alle mediazioni, alle conciliazioni, al recupero di crediti di imposta e avvisi di liquidazione cui non è applicabile la riduzione delle sanzioni. Le stesse andranno versate, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 ovvero in quattro rate mensili di pari importo a partire da quella stessa data. Per tali atti e quelli definibili mediante acquiescenza (art. 15, d.lgs. n. 218 del 1997), i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, è prorogato al 16 settembre 2020 anche il termine per notificare il ricorso introduttivo in commissione tributaria.

Analogamente, sono prorogati i termini di versamento delle somme rateali, scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio, dovute in relazione agli atti su indicati e a seguito dell'adesione agli istituti definitivi previsti dalla manovra finanziaria 2019 (articoli 1, 2, 6 e 7, D.L. n. 119 del 2018).

L'art. 152 dispone la sospensione fino al 31 agosto 2020 degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi, effettuati dall'agente della riscossione prima dell'entrata in vigore del Decreto Rilancio, relativi a stipendi, pensioni e trattamenti assimilati.

Secondo l'art. 153, a decorrere dall'8 marzo 2020 e fino al 31 agosto 2020, non trova applicazione l'art. 48-bis, D.P.R. n. 602 del 1973, secondo la quale la PA, prima di effettuare pagamenti per importi superiori a 5 mila euro, verifica presso l'agente della riscossione se il creditore è inadempiente in relazione a debiti, per un ammontare complessivo pari almeno a quell'importo, derivanti da cartelle di pagamento e, in caso affermativo, blocca il pagamento per 60 giorni.

L'art. 154 introduce una serie di modifiche all'art. 68, Decreto Cura Italia, sulla sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione. Tale sospensione è differita dal 31 maggio al 31 agosto 2020; per i piani di dilazione in essere all'8 marzo e i provvedimenti di accoglimento emessi per le richieste presentate fino al 31 agosto 2020, si decade dalla rateazione in caso di mancato pagamento di dieci rate, anche non consecutive, anziché cinque; il versamento di tutte le rate della "rottamazione-ter" e del "saldo e stralcio" in scadenza nel 2020 potrà essere effettuato entro il 10 dicembre 2020, senza applicazione, però, della "tolleranza" di cinque giorni; relativamente agli stessi istituti, è possibile ottenere una nuova dilazione del pagamento anche se, al 31 dicembre 2019, la definizione è divenuta inefficace per mancato versamento di quanto dovuto³³.

L'art. 157 dispone la proroga dei termini di notifica dei seguenti provvedimenti: *i*) gli atti di accertamento, contestazione, irrogazione delle sanzioni, recupero dei crediti di imposta, liquidazione, rettifica, per i quali i termini di decadenza scadono tra il 9 marzo e il 31 dicembre 2020, dovranno essere notificati entro il 31 dicembre 2021 (l'emissione dovrà in ogni caso avvenire entro il 2020, ritenendo logico, in questo caso, che sia l'Ufficio a dover dimostrare l'elaborazione o l'emissione dell'atto nei termini); *ii*) è analogamente posticipato al 2021 l'invio di comunicazioni e la notifica di atti (comunicazioni degli esiti della liquidazione e del controllo formale delle dichiarazioni, inviti all'adempimento, atti di accertamento dell'addizionale erariale della tassa automobilistica)³⁴.

Per gli atti e le comunicazioni oggetto di notifica postuma non saranno dovuti interessi per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di notifica dell'atto o di consegna della comunicazione.

³³ Cfr. Agenzia delle Entrate - Riscossione, FAQ "Decreto Rilancio", www.agenziaentrateriscossione.gov.

³⁴ A. ZAPPI, *Nel tempo del Coronavirus, tregua anche per l'accertamento tributario*, in *Ipsos Quotidiano* del 20 maggio 2020; G. MANDRESI, *Il decreto rilancio mette in stand-by gli avvisi bonari in Italia*, *Orsi* del 27 maggio 2020.

Non sono tuttavia prorogabili i termini di notifica degli atti indifferibili e urgenti, come nel caso di contestazione di frodi fiscali, atti che prevedono la comunicazione di notizia di reato o conseguenti l'applicazione di provvedimenti cautelari, nonché quelli la cui emissione è funzionale all'adempimento, ad esempio la liquidazione d'ufficio dell'imposta da versare per la registrazione degli atti giudiziari.

L'art. 158 risolve in senso positivo il dubbio interpretativo sorto in merito alla cumulabilità fra la sospensione dei termini processuali (art. 83, co. 2, Decreto Cura Italia) con la sospensione del termine di impugnazione per 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza, prevista dalla procedura di accertamento con adesione.

L'art. 177 ha previsto un'esenzione dalla prima rata dell'imposta municipale propria, in scadenza il 16 giugno 2020, dovuta per gli immobili classificati nella categoria catastale D/2 (alberghi e pensioni) e gli immobili degli agriturismo, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei *bed & breakfast*, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività che vi si svolgono. L'esenzione spetta anche per gli stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali e per gli immobili degli stabilimenti termali.

L'art. 181 dispone che gli esercenti attività di ristorazione, titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico, sono esonerati dal 1° maggio fino al 31 ottobre 2020 dal pagamento della TOSAP e della COSAP.

L'art. 183, co. 9, estende ai complessi strumentali, alle società concertistiche e corali, ai circhi e agli spettacoli viaggianti il credito d'imposta per le erogazioni liberali a sostegno della cultura ("art bonus" – art. 1, D.L. n. 83 del 2014). L'art. 244 prevede la maggiorazione, per le imprese operanti nel Mezzogiorno, della misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo (art. 1, co. 200, legge n. 160 del 2019), inclusi i progetti di ricerca e sviluppo in materia di Covid-19: passa, dal precedente 12%, al 25% per le grandi imprese, al 35% per le medie imprese e al 45% per le piccole imprese.

Oltre a tutte le misure fiscali emergenziali illustrate, il Decreto rilancio interviene altresì riconoscendo un credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120), riducendo l'aliquota Iva per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica (art. 124), intervenendo nel comparto delle accise (art. 129 ss.), prorogando la moratoria delle sanzioni per gli esercenti non in grado di dotarsi di un registratore telematico (art. 140), e con altre misure in favore del turismo e della cultura. Come visto, le misure contenute nel Decreto Rilancio in parte costituiscono un ampliamento temporale di misure già adottate con i Decreti "Cura Italia" e "Liquidità", mentre, dall'altra parte, introducono talune novità soprattutto in favore del settore turistico e culturale³⁵. Ad ogni modo, pur auspicando che la messa a regime di tali misure non richieda lungo tempo, va tuttavia sottolineato come per molte di queste sia necessaria l'adozione di disposizioni attuative, alcune delle quali – almeno sulla carta – hanno tempi strettissimi.

³⁵ Le misure contenute nel Decreto Rilancio sono state ritenute insufficienti da talune Associazioni di Categoria. Ad esempio, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con un comunicato stampa del 20 maggio 2020, ha criticato aspramente le nuove disposizioni, ritenendo che «è davvero inaccettabile che in una manovra mai vista prima in termini di risorse stanziare, non si trovi il modo di prorogare, in un momento di tale gravità per il Paese, i versamenti relativi alle dichiarazioni in scadenza il prossimo mese di giugno e di sbloccare la compensazione dei crediti IRPEF maturati nel 2019, dando la possibilità di monetizzarli anche prima della presentazione delle dichiarazioni». È stata inoltre stigmatizzata la norma che «con il dichiarato intento di venire incontro alle difficoltà dei contribuenti, stabilisce che gli accertamenti in scadenza quest'anno siano "emessi" entro il 2020 e notificati soltanto successivamente, ma entro il 2021». Tale finalità – si apprende dal comunicato stampa – «sarebbe stata realizzabile in modo certamente molto più efficace se solo si fosse prevista la sospensione dell'esecutività di tali accertamenti per tutto o parte del 2021 e del termine per impugnarli, mantenendo fermo

mi: dovranno essere pronte al massimo entro un mese dall'entrata in vigore del Decreto Rilancio (i.e. entro il 20 giugno 2020) e qualcuna anche prima.

5. Alcune proposte a regime di riforma del sistema fiscale

In questo contesto di emergenza, tuttavia, è essenziale che in futuro gli interventi legislativi si concentrino nel perseguire un approccio sistematico, da cui emerga un ragionevole bilanciamento tra l'esigenza di reperire risorse finanziarie idonee alla copertura delle ingenti e straordinarie spese pubbliche e di tutelare il sistema produttivo del Paese, la capacità di consumo e la propensione al risparmio.

La riforma del sistema tributario deve costituire un tassello fondamentale per favorire la ripresa economica e sociale del Paese.

5.1. La riforma dell'Irpef

Il nostro sistema tributario risale alla grande riforma degli anni settanta che conformemente agli orientamenti internazionali concentrava il prelievo fiscale prevalentemente sul reddito. Tuttavia il susseguirsi di interventi settoriali con l'introduzione di regime sostitutivi, deroghe ed eccezioni e agevolazioni ha determinato la crisi dell'Irpef, che è diventata essenzialmente un'imposta sui redditi da lavoro e di pensione, con conseguenze distorsive sullo sviluppo delle attività economiche e dell'occupazione, provocando la frammentazione produttiva³⁶.

Il modello tedesco di progressività lineare rappresenta un significativo punto di riferimento dal quale poter attingere per realizzare una rilevante riforma dell'Irpef, per rendere la nostra imposta personale sul reddito (oggi gravante particolarmente sui redditi da lavoro) più coerente con i principi costituzionali. È evidente la necessità di ripensare il sistema di imposizione reddituale in Italia nel suo complesso, modificando scaglioni di reddito e aliquote. Infatti, l'attuale sistema risulta fortemente sproporzionato e iniquo, in quanto a fronte di un incremento di quattro punti percentuali dal primo scaglione dell'Irpef al secondo, di tre punti dal terzo al quarto e di soli due punti tra questo e il successivo, l'aumento tra la seconda classe di contribuenti e la terza è di ben undici punti percentuali e colpisce prevalentemente ceti medio e redditi da lavoro.

In ogni caso per garantire un più rigoroso rispetto del principio di capacità contributiva e di progressività sarebbe almeno auspicabile il passaggio da cinque a sei scaglioni, con la riduzione dal 23 al 21% dell'aliquota inferiore, lo sdoppiamento del terzo maxi-scaglione e un leggero incremento dell'aliquota marginale massima dal 43 al 45 per cento. Sarebbe altresì necessario rivedere i regimi sostitutivi legati a lavoro dipendente, locazioni, redditi finanziari (anche se in tale comparto si auspica il mantenimento del regime sostitutivo di imposizione, salva l'applicazione del regime ordinario se più favorevole)³⁷, nonché il regime forfettario che apre un solco tra il trattamento di lavoro autonomo e lavoro dipendente.

³⁶ In tal senso la memoria della Corte dei Conti sul documento di Economia e Finanza 2020, aprile 2020, 23 ss.

³⁷ È fortemente auspicabile l'unificazione delle due categorie rispettivamente dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziari in unica categoria di redditi finanziari, per consentire la compensazione (tramite la sommatoria algebrica) dei dividendi, interessi, plusvalenze e minusvalenze, eliminando peraltro la riportabilità delle minusvalenze finanziarie entro il quarto periodo di imposta successivo. In merito al rilevante debito pubblico italiano che probabilmente supererà la soglia del 150 per cento del PIL al termine del 2020, è apprezzabile il tentativo del MEF di canalizzare il risparmio privato della clientela *retail* verso la recente emissione BTP Italia, prevedendo un interesse minimo garantito dell'1,4 per cento e un premio fedeltà, per l'intera durata dei 5 anni, pari all'8 per mille del capitale investito. Data la connessione tra questa emissione straordinaria di BTP destinata a coprire il rilevante fabbisogno finanziario per la copertura dei decreti legge di marzo, aprile e maggio 2020 e in attesa di verificare l'adozione degli strumenti finanziari europei dell'eventuale *Recovery Fund*, sarebbe opportuno – come nei periodi post bellici – prevedere per qualsiasi emissione straordinaria di titoli di debito pubblico, destinati a finanziare i provvedimenti di emergenza economica e sanitaria, l'esenzione da qualsiasi imposta diretta e indiretta anche per il futuro.

È quindi necessario un intervento di riforma del sistema complessivo dell'Irpef, al fine di individuare un trattamento più razionale dei fenomeni economici che sono sottoposti al prelievo tributario, con una rilevante revisione delle attuali detrazioni e deduzioni fiscali. I tempi sono maturi per affrontare con rinnovato spirito riformatore il riordino della principale imposta sul reddito istituita a seguito della storica riforma tributaria degli anni Settanta³⁸.

5.2. Gli interventi mirati (e sistematici) relativi alla determinazione della base imponibile ai fini dell'Ires e la previsione di superamento dell'Irap

Tenuto conto della grave emergenza economica del tessuto produttivo italiano, in particolare delle PMI, sarebbe auspicabile intervenire con apposite misure fiscali per rimuovere talune criticità relative alla determinazione della base imponibile del reddito di impresa ai fini Ires (che assume rilevanza anche per i soggetti Irpef):

- riportabilità delle perdite, almeno per quelle sorte nei periodi d'imposta 2020 e 2021, senza limitazioni quantitative (con la previsione anche di un riporto all'indietro delle perdite nei precedenti cinque periodi d'imposta);
- deduzione delle perdite su crediti collegato al ritardo di incasso superiore a un lasso temporale infrannuale;
- revisione della deducibilità degli interessi passivi in misura più favorevole, sfruttando gli spazi di manovra consentiti dalla stessa direttiva ATAD;
- revisione dei coefficienti di ammortamento fiscale che risalgono al 31 dicembre 1988;
- consistenti agevolazioni per gli investimenti nella cd. *green economy*.

La recente cancellazione del saldo 2019 e del primo acconto 2020 dell'Irap per le attività produttive con un fatturato inferiore a 250 milioni di euro, ad eccezione delle banche, degli enti finanziari, delle imprese assicurative e delle pubbliche amministrazioni, induce a valutare una riforma complessiva sull'imposizione tributaria gravante sulle imprese mediante la soppressione dell'Irap, che peraltro almeno storicamente ha inciso negativamente sul costo del lavoro e che ha perso - a decorrere dal 2015 - la sua impostazione teorica originaria. Considerato però che il gettito dell'Irap è destinato al finanziamento della spesa sanitaria delle singole regioni, la sua eventuale soppressione deve essere bilanciata dall'introduzione di nuovi meccanismi impositivi idonei a garantire comunque la copertura delle spese sanitarie a livello regionale. Si potrebbe ipotizzare un'addizionale Irpef regionale *ad hoc* che però graverebbe sul reddito delle persone fisiche. Tale proposta potrebbe però apparire non auspicabile in questo periodo, perché di fatto inciderebbe sulla platea di contribuenti particolarmente incisa in questo periodo di emergenza.

5.3. La riforma del catasto

Prima di ipotizzare qualsiasi riforma del catasto, occorre prevedere (almeno per i periodi di imposta 2020 e 2021) l'esenzione totale dall'IMU per gli immobili strumentali dei settori economici particolarmente colpiti dall'emergenza economica (come, ad esempio, il settore turistico).

A regime sarebbe tuttavia necessario prevedere una rilevante riforma del prelievo patrimoniale immobiliare, caratterizzato da una valutazione catastale assolutamente non coerente con i valori di mercato degli immobili. La riforma del catasto è strumentale alla determinazione in termini più perequativi delle basi imponibili ai fini delle imposte in-

dirette sui trasferimenti (imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni) e ai fini della fiscalità locale per la tenuta degli equilibri di bilancio degli enti locali. Le stime potrebbero essere ancorate ai dati dell'Osservatorio dei valori immobiliari (OMI), valorizzando le superfici degli immobili e di altri significativi parametri immobiliari desumibili dal sistema informativo³⁹.

5.4. Gli interventi che interessano le misure di fiscalità internazionale e di fiscalità europea

Per favorire il rimpatrio delle attività produttive delocalizzate all'estero sarebbe necessario prevedere fiscalmente misure di *reshoring* e ristrutturazioni strategiche, affrontando il tema della *exit tax* ed *entry tax* nonché problemi attinenti ai *business restructuring*. Ovviamente le proposte di agevolazioni fiscali per le imprese multinazionali con capogruppo residente in Italia devono essere compatibili con la normativa del divieto degli aiuti di Stato.

Occorre seguire le evoluzioni internazionali in seno all'OCSE e a livello europeo in merito alle forme di imposizione tributaria (ritenute più appropriate e condivise) applicabili alla economia digitale sempre più diffusa e rilevante nel commercio mondiale, soprattutto in questo periodo di emergenza economica. Velleitarie e controproducenti possono apparire le iniziative fiscali unilaterali, come la recente introduzione dell'imposta italiana sui servizi digitali molto criticata anche per l'assenza di un impianto regolamentare ai fini della corretta attuazione. Sarebbe comunque opportuno prevedere a livello europeo l'approvazione della proposta di direttiva sulla base imponibile comune consolidata (CCCTB) e la complementare proposta per la base imponibile comune (CCTB), che permetterebbe di determinare la eventuale "presenza digitale" dell'impresa multinazionale in uno Stato UE, per prevenire elusione ed evasione fiscale internazionale.

Compatibilmente con la normativa unionale sarebbero da valutare anche interventi ad hoc per la materia doganale.

Sul versante IVA sarebbe auspicabile quanto meno un intervento di razionalizzazione delle aliquote dell'IVA (che oggi sono fissate nella misura del 22, 10, 5 e 4 per cento).

5.5. Gli interventi che riguardano i procedimenti impositivi e la riforma della giustizia tributaria e potenziamento degli istituti di definizione delle liti pendenti

In previsione della proroga della notifica degli atti per i quali i termini di decadenza scadono tra il 9 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020 a decorrere dal 1 gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2021, è opportuno che non sia derogato l'art. 3, comma 3, dello Statuto dei dritti del contribuente, auspicando che sia rispettato il termine del 31 dicembre 2020 per gli atti accertativi in scadenza, con l'apposita previsione di rendere tali atti privi di efficacia esecutiva, al fine di promuovere gli istituti deflativi del processo tributario, ad esempio prevedendo l'esclusione di sanzioni e interessi. La riforma del sistema tributario potrebbe essere accompagnata da una riforma della giustizia tributaria, per superare le criticità e le distorsioni presenti nell'attuale disciplina.

In attesa della riforma della giustizia tributaria si auspica in ogni caso un potenziamento degli istituti di definizione delle liti pendenti.

³⁹ Cfr. Memoria della Corte dei Conti, *cit.*, 24.

6. Cenni sul “Next Generation EU” fund: la solidarietà europea implica l’istituzione di tributi europei

Da un punto di vista europeo, proprio al fine di fronteggiare le disastrose conseguenze economiche che l'emergenza epidemiologica ha inevitabilmente generato (e continuerà a generare, secondo le previsioni, almeno nel prossimo biennio), la Commissione Europea, in data 27 maggio 2020⁴⁰, ha definito una strategia per la ripresa dell'economia dei paesi dell'eurozona.

In particolare, la Commissione UE propone di sfruttare tutto il potenziale del bilancio dell'UE per implementare gli investimenti e offrire sostegno finanziario nei primi anni cruciali della ripresa. Queste proposte si basano su:

- un particolare *recovery fund* (“Next Generation EU”) per un importo di 750 miliardi di euro. Ciò aumenterà temporaneamente il bilancio dell'UE con la raccolta di nuovi finanziamenti sui mercati finanziari. I fondi raccolti verranno incanalati attraverso i programmi dell'UE per adottare misure immediate necessarie per favorire il rilancio dell'economia e di una crescita sostenibile e resiliente;
- un quadro finanziario pluriennale rafforzato per il 2021-2027. La Commissione propone di creare nuovi strumenti e rafforzare i programmi chiave utilizzando *Next Generation EU* per indirizzare rapidamente gli investimenti dove è maggiormente necessario, rafforzare il mercato unico, intensificare la cooperazione in settori quali la salute e la gestione delle crisi e dotare l'Unione di un *budget* a lungo termine per sviluppare un'economia sempre più orientata verso i settori digitali e delle energie rinnovabili.

Con riferimento alle caratteristiche del nuovo strumento “Next Generation EU”, la Commissione UE ha dichiarato che si tratterà di uno strumento di emergenza unico, messo in atto per un periodo temporaneo e utilizzato esclusivamente per le misure di risposta alla crisi. In dettaglio, la Commissione UE propone di raccogliere direttamente sui mercati i 750 miliardi di euro tramite sue emissioni debitorie, con cui finanziare il nuovo *Recovery fund* di rilancio post crisi pandemica. Secondo i documenti varati dalla Commissione, di questi fondi 560 miliardi andranno proprio al Fondo di rilancio (*Recovery and resilience facility*), in cui le sovvenzioni a fondo perduto agli Stati (*grants*) saranno pari a 310 miliardi di euro mentre i prestiti a lungo termine saranno 250 miliardi di euro. Altri 55 miliardi andranno a “*react Eu*” sui sostegni a Pmi e sistemi sanitari, 31 miliardi ai meccanismi di supporto alla solvibilità delle imprese (incluse le ricapitalizzazioni), 15 miliardi allo *Strategic investment facility* e 9,4 miliardi al programma salute.

In disparte ogni considerazione sull'efficacia degli interventi emergenziali che a livello euro-unitario si adotteranno, non vi è chi non si avveda di come si tratti pur sempre di interventi congiunturali, che possono al più costituire lo stimolo per teorizzare (e auspicare) interventi di carattere strutturale.

Non è affatto semplice, anche perché a livello euro-unitario si registra, nei processi decisionali, un costante antagonismo fra chi intende mantenere il controllo nazionale sulle risorse messe a disposizione del bilancio dell'UE e chi, invece, propugna un sempre maggiore avanzamento dell'Unione nell'integrazione economica e sociale, da realizzarsi, in via solidale, con la messa a disposizione di maggiori risorse finanziarie.

Al momento, difatti, non si rende possibile alcuna integrazione economica e sociale, se solo si pensa che il bilancio dell'UE rappresenta solo l'1% del PIL totale dell'UE, mentre

il bilancio annuale nazionale della gran parte degli Stati membri rappresenta circa il 50% del loro PIL.

Invero, il limite ad una perfetta unione economica e sociale a livello euro-unitario è rappresentato, soprattutto, dalla esiguità delle entrate tributarie proprie dell'Unione (circa il 20% dazi e accise, mentre l'80% è rappresentato dai contributi forniti dagli Stati membri), ragion per cui è quanto mai opportuno, per immaginare in futuro una forma più ambiziosa di unione economica, teorizzare specifiche imposte dell'Unione Europea (ad esempio, imposte ambientali, imposte sulla plastica e la *web tax*) in grado di finanziare il bilancio dell'UE; in questa prospettiva, solo gli interventi di lungo periodo (e strutturali) contribuirebbero a dare un senso concreto al concetto di solidarietà europea.