

Your World First

CMS

Law.Tax

CMS Newsletter | 10 aprile 2020

DL 8 aprile 2020, n. 23 "Decreto Liquidità"

Provvediamo qui di seguito a riepilogare alcune delle disposizioni fiscali e di diritto societario di maggior interesse per le imprese recate dal D.L. 8 aprile 2020 n. 23 (di seguito "Decreto"), meglio conosciuto come "Decreto Liquidità".

INDICE

1. Crisi d'impresa (Art. 5)
2. Riduzione del capitale (Art. 6)
3. Principi di redazione del bilancio (Art. 7)
4. Finanziamenti soci (Art. 8)
5. Sospensione versamenti tributari e contributivi (Art. 18)
6. Proroga sospensione ritenute di acconto (Art. 19)
7. Metodo previsionale acconti giugno 2020 (Art. 20)
8. Rimessione in termini (Art. 21 e Art. 22)
9. Ritenute su appalti (Art. 23)
10. Bonus prima casa (Art. 24)
11. Bollo su fatture elettroniche (Art. 26)
12. Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole (Art. 27)
13. Utili distribuiti a società semplici (Art.28)
14. Processo tributario, notifica degli atti sanzionatori relativi al contributo unificato e attività del contenzioso degli enti impositori (Art. 29)
15. Credito imposta spese sanificazione (Art. 30)
16. Termini processuali in materia di giustizia tributaria (Art. 36)

1. Crisi d'impresa (Art. 5)

Viene previsto il rinvio integrale al 1° settembre 2021 dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. n. 14/2019, inizialmente fissata per il prossimo 15 agosto. L'intervento normativo ha natura procedurale in quanto consente la piena applicazione, in continuità, della disciplina fallimentare (di cui al R.D. 267/1942) fino a tale data.

2. Riduzione del capitale sociale (Art. 6)

Al fine di evitare che le perdite di capitale sociale verificatesi negli esercizi chiusi al 31 dicembre 2020 dovute all'emergenza sanitaria possano comportare per gli amministratori l'obbligo di porre immediatamente in liquidazione la società, oppure il rischio di esporsi alla responsabilità per omessa conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale ai sensi dell'art. 2486 c.c., viene previsto che, con riferimento agli esercizi chiusi entro tale data, non troveranno applicazione le norme in materia di riduzione del capitale sociale per perdite e abbassamento dello stesso al di sotto del limite legale (di cui rispettivamente agli articoli 2446, commi 2 e 3 e 2447 per le S.p.A., e 2482-bis, commi 4, 5 e 6 e 2482-ter c.c. per le S.r.l.). Naturale conseguenza è la mancata operatività della causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale prevista dagli articoli 2484, n. 4.

3. Principi di redazione del bilancio (Art. 7)

Al fine di scongiurare che la straordinarietà dell'attuale situazione emergenziale possa portare all'adozione da parte delle imprese di criteri di valutazione diversi da quelli della continuità aziendale conseguentemente falsando la rappresentazione dei bilanci 2020, il Decreto consente di valutare comunque le voci di tali bilanci nella prospettiva della continuità aziendale, secondo quanto previsto dall'art. 2423-bis n. 1 c.c., purché quest'ultima sia esistente e risulti nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso prima del 23 febbraio 2020 (data di entrata in vigore delle prime misure collegate all'emergenza Covid-19). Si permette così alle imprese che prima della crisi epidemiologica presentavano una regolare prospettiva di continuità di conservare tale prospettiva anche nella redazione dei bilanci 2020. Di più immediata importanza appare il comma 2 dell'art. 7 che sembrerebbe anticipare l'applicazione delle disposizioni di cui sopra anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati. Resta infine ferma la possibilità di convocare l'assemblea di approvazione del bilancio 2019 entro il prossimo 28 giugno ai sensi dell'art.106 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 ("DL Cura Italia").

4. Finanziamenti soci (Art. 8)

Nella prospettiva di assicurare un adeguato rifinanziamento alle imprese, viene favorito il coinvolgimento dei soci ovvero di chi esercita attività di direzione e coordinamento nell'accrescimento dei flussi di finanziamento mediante ricorso al capitale di credito e non di rischio, disattivando i meccanismi ordinari di postergazione rispetto ai fornitori e agli altri creditori chirografari limitatamente ai finanziamenti effettuati entro il 31 dicembre 2020. In questo senso, sono dunque momentaneamente sospesi, in quanto eccessivamente disincentivanti in un tale quadro emergenziale, gli articoli 2467 e 2497 quinquies c.c. che sanzionano indirettamente i fenomeni di sottocapitalizzazione nominale.

5. Sospensione dei versamenti tributari e contributivi (Art. 18)

Per le imprese, lavoratori autonomi e professionisti con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di Euro nel periodo di imposta precedente a quello di entrata in vigore del Decreto (2019 per i soggetti "solari"), che nel mese di marzo e aprile 2020 abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi pari ad almeno il 33% rispetto al mese di marzo e aprile 2019, sono sospesi i seguenti versamenti da autoliquidazione dovuti rispettivamente nei mesi di aprile e maggio 2020:

- ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e trattenute relative alle addizionali regionali e comunali, operate in qualità di sostituto di imposta;
- IVA;
- contributi previdenziali ed assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria.

La disposizione si applica anche ai contribuenti di più grandi dimensioni che abbiano conseguito ricavi o compensi superiori a 50 milioni di Euro, ma a condizione che la contrazione del fatturato o dei corrispettivi sia pari ad almeno il 50% (in luogo del 33%).

La sospensione, ad esclusione che per i versamenti IVA, trova applicazione alle medesime condizioni anche per gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa.

Per i soggetti che hanno intrapreso l'attività economica dopo il 31 marzo 2019 la sospensione opera automaticamente (non trovando applicazione le condizioni relative ad un'eventuale contrazione del fatturato).

Limitatamente ai soli versamenti Iva, per le imprese, lavoratori autonomi e professionisti delle provincie di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza la sospensione opera indipendentemente dal volume dei ricavi e compensi alla sola condizione che sia stata registrata una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi pari ad almeno il 33% rispetto al mese di marzo e aprile 2019.

I versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.

Per i contribuenti appartenenti ai settori maggiormente colpiti dall'emergenza sanitaria individuati dall'art. 61 del DL Cura Italia, resta comunque ferma la possibilità prevista dall'art. 8 del Decreto 2 marzo 2020, n.9, di sospendere i versamenti di ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi previdenziali e assistenziali e premi Inail scadenti nel mese di aprile, con obbligo di versamento al 31 maggio in un'unica soluzione o in 5 rate, a prescindere dal volume di ricavi dell'anno precedente e dal calo di fatturato rispetto al mese di marzo 2019¹.

Infine, si prevedono forme di cooperazione tra l'Agenzia delle entrate, l'INPS, l'INAIL e gli altri enti previdenziali e assistenziali ai fini della verifica del requisito della contrazione del fatturato per fruire della sospensione dei versamenti.

6. Proroga sospensione ritenute di acconto (Art. 19)

In continuità a quanto previsto dall'art. 62, co. 7 del DL Cura Italia (che viene quindi abrogato), il Decreto prevede che non siano assoggettati a ritenuta d'acconto (di cui agli artt. 25 e 25-bis del DPR n. 600/73), i ricavi e i compensi relativi a redditi di lavoro autonomo e altri redditi o per rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, percepiti nel periodo compreso tra il 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, da:

- contribuenti con ammontare di ricavi o compensi non superiore a 400mila Euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 17 marzo 2020 (2019 per i soggetti "solari"; ed

¹ Per le federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche di cui all'art. 61, co. 2, lett. a del DL Cura Italia i versamenti sono effettuati entro il 30 giugno 2020 o mediante rateizzazione a decorrere dal mese di giugno 2020.

- a condizione che nel mese precedente tali contribuenti non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

Per beneficiare dell'agevolazione, i contribuenti dovranno rilasciare una dichiarazione dalla quale risulta che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta, specificando nella causale della fattura la dicitura "Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ai sensi articolo 19, comma 1, del decreto-legge n. 23 del 2020".

Nella verifica del limite di 400mila Euro dei ricavi o compensi, sono irrilevanti gli eventuali maggiori componenti indicati in dichiarazione per migliorare il proprio profilo di affidabilità fiscale ai fini Isa.

Le ritenute non effettuate dovranno essere versate direttamente dai contribuenti in unica soluzione entro il 31 luglio 2020 o in cinque rate mensili a decorrere da luglio, senza applicazione di sanzioni e interessi.

7. Metodo previsionale acconti giugno 2020 (Art. 20)

Viene introdotta una franchigia del 20% volta a tutelare i contribuenti che decideranno di versare l'acconto delle imposte sui redditi (Irpef, Ires e Irap) per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020 per i soggetti "solari") con il metodo "previsionale" laddove l'imposta effettivamente dovuta dovesse rivelarsi inferiore a quella versata.

Nello specifico, viene previsto che non saranno dovute né sanzioni, né interessi nei casi in cui gli acconti si riveleranno non inferiori all'80% dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso (da intendersi come quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019)

8. Rimessione in termini (Artt. 21, 22)

Viene prevista la rimessione in termini al 16 aprile 2020, senza sanzioni né interessi, per tutti i versamenti non ancora effettuati in autoliquidazione nei confronti delle pubbliche amministrazioni con scadenza il 16 marzo 2020, già prorogati al 20 marzo 2020 dal DL Cura Italia (art. 60).

Viene inoltre prorogato al 30 aprile il termine del 31 marzo previsto per la consegna ai sostituiti delle Certificazioni Uniche e per la loro trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate.

9. Ritenute su appalti (Art. 23)

In materia di ritenute su appalti (di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/97), il Decreto si limita a prorogare al 30 giugno 2020 la validità dei certificati di regolarità fiscale ("DURF") emessi dall'Agenzia delle entrate entro il 29 febbraio 2020² (in presenza dei quali le imprese committenti sono esonerate dal controllo della corretta applicazione e versamento delle ritenute fiscali da parte delle imprese appaltatrici e sub-appaltatrici nell'ambito dei contratti di appalto). Resta quindi fermo quanto chiarito dalla CM n. 8/2020 secondo cui il controllo relativo al corretto e puntuale versamento delle ritenute relative ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio è sospeso fino al 30 giugno solamente nei confronti delle imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici che beneficiano della sospensione del versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati prevista dal DL Cura Italia).

10. Bonus prima casa (Art. 24)

Sono sospesi nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020 i termini previsti dalla nota II-bis all'art. 1 della Tariffa parte prima, allegata al DPR 131/1986 e dall'art. 7 della L. 448/1998, in tema di agevolazione per l'acquisto della prima casa. Nello specifico, sono quindi sospesi: (i) il periodo di 18 mesi dall'acquisto della prima casa, entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel comune in cui è ubicata l'abitazione, (ii) il termine di un anno entro il quale il contribuente che ha ceduto l'immobile acquistato con i benefici prima casa deve procedere all'acquisto di altro immobile da destinare a propria abitazione principale, richiesto per non decadere dal beneficio originario, in caso di cessioni avvenute entro cinque anni dall'acquisto, (iii) il termine di un anno entro il quale il contribuente che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, (iv) il termine per il riacquisto della prima casa ai fini della fruizione del credito d'imposta in caso di vendita e successivo riacquisto.

11. Bollo su fatture elettroniche (Art. 26)

Il Decreto interviene in materia di imposta di bollo sulle fatture elettroniche modificando la disposizione che era stata introdotta dal DL n. 124/2019 con l'intento di semplificare e ridurre gli adempimenti dei contribuenti in relazione ai versamenti di importo poco significativo, prevedendo ora che il versamento dell'imposta di bollo dovuta per i primi due trimestri del 2020 possa essere

² Cfr. con CMS Tax Newsletter: Circolare Agenzia delle Entrate 03.04.2020 n.8 (pag. 5, chiarimenti all'art. 62 DL 18/2020).

effettuato, senza applicazione di interessi e sanzioni:

- relativamente al primo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta di bollo relativa al secondo trimestre (20 luglio), qualora l'ammontare sia inferiore a Euro 250;
- per il secondo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre (20 ottobre), qualora l'ammontare dell'imposta da versare, eventualmente insieme a quella dovuta per il primo trimestre, sia inferiore a Euro 250.

12. Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole (Art. 27)

La norma, al fine di incentivare la cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole da parte delle aziende farmaceutiche, prevede che:

- ai fini IVA: la cessione di detti farmaci viene equiparata alla loro distruzione, con conseguente non applicazione dell'imposta in uscita e detrazione dell'IVA assolta "a monte"³;
- ai fini delle imposte dirette: tali prodotti non concorrono alla formazione del reddito imponibile e non vengono considerati destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85 comma 2 DPR 917/1986.

In considerazione dell'attuale mancanza di farmaci specifici, l'agevolazione trova applicazione in relazione ai medicinali autorizzati per altre indicazioni terapeutiche nell'ambito di studi clinici oppure relativamente a farmaci ancora in fase di sperimentazione e che rientrano nei programmi cosiddetti di uso compassionevole.

13. Utili distribuiti a società semplici (Art. 28)

L'Art. 28 del Decreto apporta delle importanti modifiche all'art. 32-quater del D.L. n.124/2019 (i.e. Legge di Bilancio 2020), il quale, sebbene avesse introdotto un nuovo sistema di tassazione per trasparenza (rectus look-through) degli utili distribuiti a società semplici, non disciplinava alcune fattispecie assai frequenti.

Sul punto, giova ricordare che il citato art. 32-quater si è reso necessario a seguito della legge di bilancio 2018 che, per effetto della modifica apportata all'art. 47, comma 1, del TUIR, aveva da un lato equiparato il trattamento impositivo dei dividendi percepiti da persone fisiche in possesso di partecipazioni (qualificate e non) assoggettandoli ad una ritenuta a titolo di imposta del 26%, ma dall'altro aveva fatto

³ Non opera la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del DPR 441/1997.

venir meno l'appiglio normativo per sostenere il concorso dei dividendi al reddito delle società semplici in misura parziale.

Rispetto all'originaria formulazione, il Decreto estende l'ambito di applicazione della disciplina di tassazione per trasparenza anche agli utili distribuiti a società semplici da società non residenti (lett. d) dell'art. 73 del TUIR). Rimangono esclusi dalla disciplina in parola gli utili distribuiti da società residenti nei c.d. "Stati black list", per i quali continuano ad applicarsi le disposizioni del Tuir, ovvero tassazione integrale salvo la presenza di particolari esimenti o la disapplicazione della disciplina a seguito della presentazione di apposito interpello.

In merito alla tassazione in capo ai soci, viene disciplinato il regime di tassazione in relazione agli utili distribuiti a soci enti non commerciali, per i dividendi che concorreranno per intero alla formazione del reddito, nonché a soci non residenti. Per questi ultimi, a seguito del richiamo all'art. 27 del DPR n. 600/73, i dividendi scontreranno la ritenuta ordinaria del 26% ovvero la minore ritenuta convenzionale o, ancora, la ritenuta del 1,2% in caso di dividendi riferibili a società residenti nell'UE.

Le ritenute sono operate dagli intermediari o dagli emittenti dei titoli sulla base delle informazioni fornite dalla società semplice, tuttavia, nel caso di utili di fonte estera, la ritenuta dovrebbe essere operata dalla stessa società semplice quale soggetto che interviene nella riscossione.

Da ultimo, il DL prevede l'applicazione del regime transitorio, con applicazione delle regole ante legge di Bilancio 2018 (percentuale di imponibilità pari al 40%, 49,72% e 58,14% in base all'anno di produzione dell'utile) per le distribuzioni degli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, deliberate entro il 31 dicembre 2022.

14. Processo tributario, notifica degli atti sanzionatori relativi al contributo unificato e attività del contenzioso degli enti impositori (Art. 29)

Superando l'attuale assetto normativo – che prevede che i processi instaurati anteriormente al 1° luglio 2019 con modalità cartacee possano proseguire con tali modalità – il primo comma stabilisce l'obbligo per le parti processuali di notificare e depositare gli atti successivi del giudizio secondo le modalità del processo tributario telematico ancorché esse si siano costituite in giudizio con modalità analogiche.

Il secondo comma prevede la possibilità per gli uffici di

notificare gli atti di irrogazione delle sanzioni per l'omesso o insufficiente versamento del contributo unificato a mezzo di PEC nel domicilio eletto o, in mancanza di tale indicazione, mediante deposito presso la segreteria della Commissione Tributaria o la cancelleria dell'ufficio giudiziario competente.

Il terzo comma intende rimediare ad un difetto di coordinamento delle disposizioni del DL Cura Italia in materia di sospensione dei termini del processo tributario. Infatti, l'art. 67 del DL Cura Italia prevede che le attività degli uffici tributari, ivi incluse quelle relative al contenzioso, siano sospese fino al 31 maggio 2020, mentre l'art. 83 del medesimo Decreto prevede che i termini per lo svolgimento di attività processuali, anche nel processo tributario, siano sospesi fino al 15 aprile (periodo esteso sino all'11 maggio dall'art. 36 del Decreto Liquidità: vedi infra). La norma interviene pertanto per chiarire che tale ultimo termine⁴ si applica anche alle attività del contenzioso degli enti impositori.

15. Credito imposta spese sanificazione (Art. 30)

La disposizione estende il credito d'imposta del 50%, attribuito per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro di cui all'art. 64 del DL Cura Italia⁵, alle spese sostenute nell'anno 2020 per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale ed altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale⁶.

Le relative disposizioni attuative saranno definite con decreto interministeriale da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del DL Cura Italia.

16. Termini processuali in materia di giustizia tributaria (Art. 36)

Viene esteso sino all'11 maggio 2020 il termine di sospensione delle attività processuali previsto dall'art.

4 Per un mero refuso, individuato mediante l'errato riferimento all'articolo 73, comma 1.

5 Cfr. con CMS Tax Newsletter del 18 marzo 2020: Le misure fiscali del Decreto Cura Italia, art. 64.

6 Ai sensi della Relazione illustrativa al presente Decreto, tra i dispositivi di protezione individuale si individuano, a titolo esemplificativo, mascherine chirurgiche, Ffp 2 e Ffp3, guanti, visiere di protezione ed occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, detergenti mani e disinfettanti. Tra gli altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici o a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, si annoverano, a titolo esemplificativo, barriere e pannelli protettivi.

83 del DL Cura Italia, inizialmente stabilito solo fino al 15 aprile (ferma restando al 9 marzo la data di inizio del periodo di sospensione).

Di conseguenza, il periodo di sospensione dei termini si allunga dai 38 giorni inizialmente previsti a 64 giorni e i termini sospesi riprendono a decorrere dal 12 maggio 2020.



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.



Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:

CMS Tax Team Covid-19
taxteamcovid19@cms-aacs.com



ROMA
Via Agostino Depretis, 86
00184

T - +39 06 478151
F - +39 06 483755

MILANO
Galleria Passarella, 1
20122

T - +39 02 89283800
F - +39 02 48012914

CMS Law-Now™

Law . Tax

Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles
on a variety of topics delivered by email.
cms-lawnow.com

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bogotá, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Düsseldorf, Edimburgo, Francoforte, Funchal, Ginevra, Glasgow, Hong Kong, Istanbul, Johannesburg, Kiev, Lima, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Luanda, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Manchester, Milano, Mombasa, Monaco, Monaco di Baviera, Mosca, Muscat, Nairobi, Parigi, Pechino, Podgorica, Poznan, Praga, Reading, Riad, Rio de Janeiro, Roma, Santiago del Cile, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Siviglia, Skopje, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.

cms.law