



CONFINDUSTRIA

Decreto legge 17 marzo
2020, n.18

Questioni interpretative

28 marzo 2020



Indice

Gruppo IVA (articolo 61).....	2
IVA di gruppo (articolo 61)	2
Soggetti destinatari delle sospensioni – Filiere (articolo 61).....	3
Sospensione degli adempimenti tributari (articolo 62)	3
Premio ai lavoratori dipendenti (articolo 63)	4
Credito d'imposta botteghe e negozi (articolo 65)	5
Erogazioni liberali (articolo 66).....	6
Termini di prescrizione e decadenza dell'attività degli uffici (articolo 67)	6
Requisizione in uso o in proprietà (articolo 6)	7

Gruppo IVA (articolo 61)

Il comma 3 dell'articolo 61 del DL n. 18/2020 prevede che “Per le imprese turistico recettive, le agenzie di viaggio e turismo ed i tour operator, nonché per i soggetti di cui al comma 2, i termini dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto in scadenza nel mese di marzo 2020 sono sospesi.” La norma sembrerebbe non tener conto dei soggetti che hanno esercitato l'opzione per il Gruppo IVA per i quali l'imposta dovuta ogni mese è calcolata sommando le liquidazioni effettuate da ciascuna società appartenente al gruppo.

Inoltre, anche la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 18 marzo u.s. ha elencato una serie di codici ATECO di attività che avrebbero diritto alla sospensione dal pagamento dell'IVA, senza considerare, anche in questo caso, la eventualità di opzione per il Gruppo IVA.

Andrebbe espressamente chiarito che il comma 3 dell'articolo 61 si applica anche ai versamenti IVA dovuti dai soggetti che abbiano esercitato l'opzione per il Gruppo IVA.

Inoltre, con riferimento ai codici ATECO, in considerazione della circostanza che il Gruppo IVA non svolge un'unica attività ma tutte quelle svolte dai suoi partecipanti, occorrerebbe precisare che per i gruppi IVA a cui appartengono anche i soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 61 si fa riferimento all'attività prevalente identificata dal codice ATECO a cui corrisponde il volume d'affari maggiore.

IVA di gruppo (articolo 61)

Il comma 3 dell'articolo 61 del DL n. 18/2020 prevede che “Per le imprese turistico recettive, le agenzie di viaggio e turismo ed i tour operator, nonché per i soggetti di cui al comma 2, i termini dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto in scadenza nel mese di marzo 2020 sono sospesi.”

La norma non chiarisce se, in caso di liquidazione dell'IVA di gruppo (ex art. 73 co. 3, del DPR n. 633/1972), sia sufficiente che la società controllante ricada tra i soggetti individuati dal citato comma 3 oppure sia necessario che tutte le società partecipanti abbiano tali caratteristiche.

Sarebbe opportuno chiarire che in caso di liquidazione dell'IVA di gruppo il differimento dei termini del versamento IVA si applica nel caso in cui la società controllante sia uno dei soggetti individuati dal comma 3 dell'articolo 61, in quanto trattasi dell'unico soggetto normativamente individuato quale debitore dell'imposta di gruppo verso l'Erario.

L'eventuale composizione "eterogenea" delle società che liquidano l'IVA di gruppo non è sufficiente per consentire il differimento del termine di versamento, in quanto, la scadenza originaria (del 20 marzo) sarebbe valsa solo se le singole società, non incluse nel comma 3, avessero liquidato l'imposta autonomamente. Peraltro, ragionando a contrario, se prevalesse il principio di “minor favore”, vi sarebbe una penalizzazione per quelle società che, autonomamente, beneficerebbero del differimento; tra cui vi ricadrebbe anche la società controllante che, come detto, è l'unico soggetto debitore d'imposta.

Soggetti destinatari delle sospensioni – Filiere (articolo 61)

L'articolo 61, comma 2, del DL n. 18/2020 elenca una serie di settori destinatari delle sospensioni relative a versamenti di ritenute, contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria. La successiva risoluzione AE n. 12 del 18 marzo 2020 ha riportato, a titolo indicativo, alcuni codici ATECO riferibili alle attività economiche individuate dallo stesso articolo 61. I riferimenti indicati possono essere considerati relativi a settori merceologici?

È opportuno chiarire, in via esplicita, che quanto indicato dall'articolo 61, del DL n. 18/2020 debba intendersi riferito non ai singoli soggetti operanti in specifiche attività bensì a interi settori merceologici, ricomprendendo, dunque, anche le imprese che svolgono attività funzionali a quelle previste (anche in una logica di filiera). Ciò anche in considerazione del fatto che l'elencazione resa nella risoluzione AE n. 12/2020 è - come confermato anche dalla successiva risoluzione 14/E del 21 marzo scorso - esemplificativa e, dunque, le sospensioni previste dall'articolo 61 possono riguardare anche soggetti che svolgono attività non espressamente riconducibili ai codici ATECO indicati nelle richiamate risoluzioni.

A supporto, si rammenta che il DPCM 22 marzo 2020, nel decretare la sospensione o meno di determinate attività produttive, fa riferimento all'articolo 1, lettera d), anche alle attività "funzionali ad assicurare la continuità delle filiere".

ESEMPIO

Nella filiera dei soggetti che gestiscono servizi di noleggio di attrezzature sportive e ricreative (72.21.09) ovvero di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli (77.39.94) dovrebbero rientrare anche i seguenti codici ATECO:

- 73.11.01 Ideazione di campagne pubblicitarie*
- 43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione.*

Oppure, nella filiera dei soggetti rientranti nel codice ATECO 93.29.30 "sale giochi e biliardi", dovrebbe rientrare, a titolo esemplificativo, anche il codice ATECO:

- 32.40.10 Fabbricazione di giochi (inclusi i giochi elettronici)*

Sospensione degli adempimenti tributari (articolo 62)

L'articolo 62, comma 1, del DL n 18/2020 dispone, per la generalità delle imprese e degli esercenti arti e professioni, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato la sospensione di tutti gli adempimenti tributari in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020. Si chiede di chiarire se tale sospensione si applichi anche ai nuovi adempimenti in materia di ritenute in materia di appalti previsti dall'articolo dell'art. 17-bis del DLGS n. 241/1997.

Il comma 1 dell'articolo 62, nel garantire una generale sospensione degli adempimenti tributari, risponde alla finalità di sostenere le strutture amministrative delle imprese

nell'assolvimento degli ordinari obblighi tributari la cui gestione sta diventando particolarmente complessa a causa dell'emergenza epidemiologica.

In linea con la ratio dell'intervento normativo, sarebbe dunque auspicabile chiarire che la predetta sospensione si applica anche agli adempimenti richiesti dalla nuova disciplina in materia di controllo delle ritenute negli appalti che comporta, a vario titolo, un notevole aggravio del lavoro amministrativo di tutte le imprese coinvolte nel rapporto negoziale: imprese committenti, appaltatrici, subappaltatrici e fornitrici. Peraltro, va tenuto conto che le imprese con fatturato (nell'anno precedente) inferiore ai 2 milioni di euro, così come le imprese appartenenti ai settori c.d. essenziali, possono sospendere il versamento delle ritenute alla fonte in base a quanto disposto dal comma 2 del medesimo articolo 62 e dall'articolo 61; ne consegue che, nell'ipotesi in cui l'impresa esecutrice appartenesse ad una di queste categorie, diventerebbe oltremodo complesso, se non impossibile, effettuare i dovuti controlli, specie nei casi in cui il versamento delle ritenute dovesse essere rateizzato. Ciò dovrebbe portare a valutare l'abrogazione della disciplina, come più volte richiesto dalle associazioni di rappresentanza delle imprese.

Premio ai lavoratori dipendenti (articolo 63)

I lavoratori che sono in servizio esterno presso clienti o in missione o presso altre sedi dell'impresa o del gruppo diverse dalla propria hanno diritto alla percezione del premio?

L'articolo 63 del DL n. 18/2020 riconosce ai lavoratori dipendenti che hanno conseguito, nell'anno precedente, un reddito di lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro, un premio di 100 euro da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti presso la sede di lavoro nel mese di marzo 2020.

Tenuto conto che la ratio della disciplina sembra essere quella di dare un ristoro ai dipendenti che hanno continuato a lavorare nel mese di marzo senza poter adottare, quale misura di prevenzione, quella del lavoro agile o da remoto, il premio dovrebbe spettare anche a coloro che hanno prestato la loro attività lavorativa in trasferta presso clienti o in missioni o presso sedi secondarie dell'impresa; mentre non dovrebbe spettare ai dipendenti che hanno prestato la loro attività lavorativa in modalità "smart working".

Come si calcola il premio spettante da rapportare ai giorni di effettiva presenza nel mese di marzo? Per il personale part-time (orizzontale o verticale) il premio deve essere corrisposto per intero o riproporzionato? Come vanno considerate le giornate di ferie, malattia, congedo?

Il premio dovrebbe essere proporzionato ai giorni di effettiva presenza presso la sede aziendale rispetto al numero di giornate di lavoro teoriche previste per il mese di marzo.

In considerazione della finalità della norma che vuole premiare i dipendenti che hanno continuato a prestare la propria attività lavorativa presso la sede di lavoro non dovrebbero considerarsi nel rapporto - né al numeratore né al denominatore - le giornate di ferie o di malattia.

Sono, altresì, escluse dal calcolo le giornate di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni, mentre nessuna riduzione andrebbe effettuata in caso di particolari modalità di articolazione dell'orario di lavoro, quali, il part time verticale o orizzontale.

Ai fini del calcolo del reddito di lavoro dipendente, che non deve superare l'importo di 40.000 euro, devono essere considerati anche i premi di risultato soggetti a tassazione sostitutiva al 10% e/o le somme soggette a tassazione separata?

Con riferimento alle somme da considerare nel calcolo del reddito di lavoro dipendente ai fini della misura agevolativa, considerate anche la finalità della norma, si chiede di confermare i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 28/E del 2016. In particolare, dovrebbe essere assunto esclusivamente il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione progressiva IRPEF e non anche quello assoggettato a tassazione separata o ad imposta sostitutiva.

Per i lavoratori assunti nel corso del 2020 è il datore di lavoro che deve chiedere al precedente datore i dati reddituali del dipendente?

Per quanto concerne gli adempimenti a carico dei sostituti di imposta, si ritiene che si possa fare riferimento a quanto indicato in passato dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla disciplina di detassazione dei premi di risultato. In particolare, qualora il datore di lavoro tenuto all'erogazione del premio non sia lo stesso che abbia rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, il dipendente, al fine di ottenere il premio, dovrà rilasciare al sostituto di imposta una autodichiarazione in cui attesta l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente.

Il recupero in compensazione del credito di imposta riconosciuto al sostituto di imposta per il premio di 100 euro anticipato al dipendente è soggetto ai limiti di utilizzo dei crediti di imposta?

Il recupero in compensazione orizzontale del premio anticipato al dipendente dovrebbe essere soggetto all'obbligo di utilizzo del servizio Entratel previsto per i crediti da sostituto di imposta, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019, ma non agli altri limiti o vincoli previsti per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta.

Credito d'imposta botteghe e negozi (articolo 65)

L'articolo 65 del DL n. 18/2020 riconosce un credito d'imposta, nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020, per gli immobili locati classificati nella categoria catastale C/1. Si chiede di chiarire se al contratto di locazione sono assimilabili i contratti di affitto di ramo di azienda e i contratti di concessione di aree.

La disciplina introdotta con il decreto-legge riconosce il credito di imposta nei casi di immobili, classificati nella categoria catastale C/1, oggetto di contratti di locazione. Tuttavia, sovente, lo strumento utilizzato per l'utilizzo di spazi commerciali è il contratto di affitto d'azienda o il contratto di concessione di aree che meglio risponde alle esigenze del concedente e dell'utilizzatore (è il contratto tipico con cui viene disciplinato l'utilizzo di spazi commerciali negli outlet). Si chiede, pertanto, se la misura agevolativa possa essere riconosciuta anche in questi casi del tutto simili, nella finalità, al contratto di locazione.

Erogazioni liberali (articolo 66)

L'articolo 66, comma 2, DL n. 18/2020 prevede che alle erogazioni liberali in denaro e in natura effettuate dalle imprese nell'anno 2020, si applichi la disciplina di cui all'articolo 27 della Legge n. 133/1999. La norma richiederebbe una interpretazione più ampia per tener conto delle donazioni effettuate direttamente alle strutture ospedaliere sul territorio.

L'articolo 66 del DL n. 18/2020, richiamando la specifica previsione contenuta nella Legge n. 133 del 1999, subordina la deducibilità delle erogazioni in denaro e in natura effettuate da soggetti titolari di redditi di impresa alla esistenza di un soggetto collettore: in altri termini, le erogazioni devono essere effettuate per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati ed enti. Nelle ultime settimane, tuttavia, molte imprese hanno provveduto direttamente all'acquisto di materiale sanitario che, poi, è stato donato alle strutture ospedaliere. Per non penalizzare questo tipo di erogazioni liberali, sarebbe opportuno riconoscere l'applicazione dell'art. 27 della L. n. 133/1999 anche in questi casi.

Termini di prescrizione e decadenza dell'attività degli uffici (articolo 67)

L'articolo 67, comma 4, DL n. 18/2020 prevede una estensione di due anni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici impositori.

Si tratta di una disciplina - derogatoria dello Statuto del Contribuente - che trova applicazione, secondo quanto previsto dall'articolo 12 del DLGS n. 159/2015, agli enti impositori aventi sede nei territori colpiti da eventi eccezionali ovvero aventi sede in territori diversi ma riguardanti soggetti che hanno domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali siano state disposte sospensioni di adempimenti o versamenti tributari.

Pur auspicando una abrogazione di tale disposizione, sarebbe comunque opportuno chiarire a quali fattispecie si applichi questa previsione.

La situazione emergenziale che il Paese sta affrontando ha carattere generalizzato e riguarda l'intero territorio nazionale; la norma citata sembrerebbe, pertanto, trovare applicazione a tutti gli enti impositori italiani. Inoltre, a fronte di tale situazione, nei confronti dei contribuenti, sono stati adottati provvedimenti di sospensione variamente modulati e che, in alcuni casi, consistono in un mero differimento dei termini di versamento di soli 4 giorni.

È evidente che, in tale scenario, il più ampio termine concesso all'Amministrazione finanziaria appare irragionevole e sproporzionato.

Si dovrebbe, pertanto, quanto meno escludere l'applicabilità del più ampio termine di decadenza e prescrizione alle ipotesi contemplate dall'articolo 60 del DL n. 18/2020 che, più propriamente, ricadono nella fattispecie di "rimessione in termini" e non in quella di una vera e propria sospensione.

La norma non dovrebbe, altresì, applicarsi ai soggetti che pur formalmente "destinatari" di un provvedimento di sospensione, abbiano deciso di non avvalersene: si tratta di una ipotesi espressamente contemplata dall'articolo 71 dello stesso DL n. 18/2020 ove si disciplina l'ipotesi di contribuenti i quali, non avvalendosi di una o più tra le sospensioni di versamenti previste dal DL stesso, effettuino alcuni dei versamenti sospesi e ne diano comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze: è evidente che, in questi casi, una dilazione dei termini di prescrizione e decadenza dell'attività degli enti impositori sarebbe quanto mai illogica e infondata, a fronte di un corretto e tempestivo adempimento degli oneri tributari.

Requisizione in uso o in proprietà (articolo 6)

L'articolo 6, DL n. 18/2020 dispone che il Capo del Dipartimento della protezione civile possa ordinare la requisizione in uso o in proprietà, da ogni soggetto pubblico o privato, di presidi sanitari e medico-chirurgici, nonché di beni mobili di qualsiasi genere, occorrenti per fronteggiare l'emergenza sanitaria. Il comma 4, del medesimo articolo, dispone che l'Amministrazione corrisponda al proprietario di detti beni una somma di denaro a titolo di indennità di requisizione, tuttavia, non è chiaro se tali indennità abbiano natura risarcitoria (quindi fuori campo IVA) o natura di corrispettivo erogato per l'acquisizione o la prestazione di uso del bene (in questi casi operazione imponibile IVA).

L'articolo 6 introduce una misura straordinaria per agevolare il reperimento, da parte delle istituzioni, di beni essenziali per fronteggiare lo stato di emergenza epidemica. La requisizione dei beni avviene, senza accordo della controparte, nei confronti della quale si prevede l'erogazione di una somma di denaro quale indennità di requisizione. Tale somma sembra essere erogata a titolo di risarcimento per la sottrazione temporanea della disponibilità dei beni, pertanto, non riscontrando alcuna prestazione richiesta alla controparte si ritiene che, la somma erogata, sia da considerarsi non rilevante ai fini IVA. Tale interpretazione sembra confortata da una precedente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, n. 430797/1990, nella quale si rilevava la natura risarcitoria delle somme corrisposte per un caso di occupazione temporanea di terreni e stabilimenti produttivi.

Sebbene l'articolo 6 non faccia alcuna distinzione in merito alla natura delle somme nel caso siano erogate a seguito di requisizioni in uso o di requisizioni in proprietà, tuttavia, si teme che, in quest'ultimo caso, l'indennità corrisposta possa essere inquadrata quale corrispettivo di acquisto del bene, determinando, pertanto, la rilevanza ai fini IVA. Per tale ragione, sarebbe utile confermare che le indennità di requisizione in uso o in proprietà sono corrisposte a titolo di mero risarcimento.