

6 aprile 2020
14/FS/om

SINTESI

Decreto “Cura Italia” – Chiarimenti – Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 8 del 3 aprile 2020 | L’Agenzia delle entrate ha fornito in forma di domande e risposte importanti chiarimenti sulle novità contenute nel decreto “Cura Italia” per l’emergenza epidemiologica COVID-19.

L’Agenzia delle entrate ha pubblicato la circolare n. 8 del 3 aprile 2020, recante: “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 Risposte a quesiti”.

Si fa seguito a quanto comunicato con il Fisco News n. 33 del 3 aprile e si analizzano i principali contenuti della circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 8/2020 che in forma di domande e risposte ha fornito importanti chiarimenti sul D.L. n. 18/2020 (c.d. decreto “Cura Italia”).

I riferimenti, se non diversamente indicato, si intendono al citato decreto “Cura Italia” e per un’analisi complessiva della normativa si rinvia al Fisco News n. 25 e alla ns. circ. n. 9/2020.

Soggetti maggiormente colpiti (art. 61, c. 2 e ss.) - Esercizio di più attività nell’ambito della stessa impresa

Come noto, l’art. 8, comma 1, D.L. n. 9/2020, ha disposto la sospensione, dal 17 marzo al 30 aprile 2020, dei termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato (artt. 23 e 24, D.P.R. n. 600/1973), nonché di quelli relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l’assicurazione obbligatoria per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i tour operator, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato; la sospensione è stata estesa dall’art. 61 del decreto “Cura Italia” ad ulteriori categorie di soggetti che svolgono le attività elencate alle lettere da a) a r) del comma 2 del medesimo articolo (ristoranti, bar, pub, asili, ecc.) particolarmente colpite economicamente e finanziariamente dall’emergenza sanitaria.

Qualora un soggetto eserciti più attività nell’ambito della stessa impresa e solo una o una parte di dette attività rientri nei settori elencati dal citato art. 61, per poter beneficiare della sospensione disposta dall’articolo in esame, è necessario che le attività rientranti tra quelle oggetto di sospensione siano svolte in maniera **prevalente** rispetto alle altre esercitate dalla stessa impresa (intendendosi per tali quelle da cui deriva, nell’ultimo periodo d’imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione, la maggiore entità dei ricavi o compensi).

Emissione della fattura in presenza di attività per le quali è stata disposta la chiusura – Sospensione (art. 62) – Non sussiste

L’art. 62 del decreto “Cura Italia” stabilisce per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato la sospensione degli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall’effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute

relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020; gli adempimenti sospesi possono essere effettuati senza applicazione di sanzioni entro il 30 giugno 2020.

Non rientra fra gli adempimenti fiscali sospesi l'emissione delle fatture.

Infatti, l'emissione della fattura (analogica od elettronica), essendo il documento-fattura destinato alla controparte contrattuale, è funzionale all'esercizio di alcuni diritti fiscalmente riconosciuti (si pensi alla detrazione dell'IVA o alla deducibilità dei costi da parte del cessionario/committente).

Ai fini della non punibilità dell'inadempimento per causa di forza maggiore (6, comma 5, D. lgs. n. 472/1997, secondo cui «Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore») spetterà eventualmente ad ogni singolo ufficio tributario il compito di valutarne in concreto l'esistenza alla luce dei principi generali giurisprudenziali e di prassi (vedi Cass. ordinanza n. 8175 del 22 marzo 2019 e circolare n. 180/1998).

Sospensione degli adempimenti (art. 62) – Misuratori di cassa e distributori automatici di carburante

Ricade nella sospensione dell'art. 62 sopravvisto l'adempimento della sola trasmissione telematica mensile dei dati dei corrispettivi prevista per gli operatori con volume d'affari inferiore a 400 mila euro che non utilizzano ancora un registratore telematico ovvero la procedura web dell'Agenzia delle entrate e continuano ad emettere scontrini o ricevute fiscali (art. 2, comma 6-ter, D.lgs. n. 127/2015).

Possono ricadere nella sospensione i termini di 60 giorni previsti per la trasmissione telematica dei corrispettivi generati dalla gestione di distributori automatici.

Pertanto, se un gestore di un distributore automatico non è in grado di effettuare la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi entro 60 giorni dal precedente invio dei dati, poiché il tecnico incaricato di rilevare il dato presso il sistema master del distributore è impossibilitato ad effettuarlo nel periodo di emergenza, sarà possibile effettuare la rilevazione e la trasmissione in un momento successivo.

Sospensione degli adempimenti (art. 62) – Modelli Intrastat

La scadenza prevista per il 25 marzo 2020, per la presentazione degli elenchi mensili INTRA-STAT relativi al mese di febbraio 2020, è sospesa e andrà effettuata entro giugno 2020, senza applicazione di sanzioni.

Resta, comunque, ferma la facoltà, per gli operatori che si trovano nelle condizioni di poter fornire le predette informazioni, di inviare gli elenchi riepilogativi, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, entro i termini ordinari.

Sospensione degli adempimenti (art. 62) – Registro – Termini per la registrazione degli atti Privati in Termine fisso, Atti Pubblici e Scritture private autenticate, sia in modalità cartacea, sia telematica

Data l'ampia dizione, la sospensione dei termini degli adempimenti tributari diversi dai versamenti di cui all'articolo 62 più volte citato si applica anche alle scadenze dei termini per la registrazione degli atti privati in termine fisso, nonché per la registrazione degli atti redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, sia in modalità cartacea sia telematica.

Esonero da ritenute compensi lavoro autonomo/provvigioni (art. 62, comma 7) - Adempimenti procedurali

Come noto, i ricavi e i compensi percepiti, nel periodo compreso tra il 17 marzo e il 31 marzo 2020, da soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, non sono assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli articoli 25 e 25-bis, D.P.R. n. 600/1973, da parte del sostituto d'imposta, laddove ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge, abbiano percepito ricavi o compensi non superiori a euro 400.000;
- nel mese precedente, non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato (vedi art. 62, comma 7, primo periodo, del decreto "Cura Italia").

In tale ipotesi, i predetti soggetti omettono l'indicazione della ritenuta d'acconto in fattura (analogica o elettronica).

Se viene emessa una fattura elettronica, nella sezione "DettaglioLinee" non va valorizzata con SI la voce "Ritenuta" e, conseguentemente, non va compilato il blocco "DatiRitenuta"

Dal momento che i contribuenti, che si avvalgono dell'opzione, devono rilasciare un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della disposizione richiamata, è necessario indicare nella "Causale" della fattura la dicitura «**Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ai sensi articolo 62, comma 7, del decreto-legge n. 18 del 2020**».

Credito d'imposta per negozi e botteghe (Art. 65) - Pagamento del canone pattuito

L'art. 65 del decreto "Cura Italia" prevede che il credito è riconosciuto «*nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione di marzo 2020*».

Ancorché la disposizione si riferisca, genericamente, al 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, la stessa ha la finalità di ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone, sicché in coerenza con tale finalità **il predetto credito maturerà solo a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo.**

Premio ai lavoratori dipendenti (art. 63)

• Calcolo dei giorni

L'articolo 63 del decreto "Cura Italia" 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.

In assenza di precisazioni risultanti dalla norma e/o dalla relazione illustrativa, l'Agenzia ritiene che al fine del calcolo complessivo dei giorni rilevanti ai fini della determinazione dell'importo

del bonus spettante rilevi il rapporto tra le ore effettive lavorate nel mese di marzo e le ore lavorabili come previsto contrattualmente.

- **Lavoratori in servizio esterno**

Tenuto conto che la ratio di tale disposizione persegue l'obiettivo di dare 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, l'Agenzia ritiene che il premio debba essere riconosciuto anche a coloro che hanno prestato la loro attività lavorativa in trasferta presso clienti o in missioni o presso sedi secondarie dell'impresa.

Restano, invece, esclusi i dipendenti che hanno prestato la loro attività lavorativa in modalità di lavoro agile (“*smart working*”).

- **Trattamento dei lavoratori in part-time**

L'Agenzia ritiene che, indipendentemente dalla tipologia di contratto, full time e part time, l'importo del bonus erogabile dovrà essere determinato in ragione del periodo di lavoro durante il quale il dipendente presta effettivamente l'attività lavorativa presso la propria sede.

Inoltre, 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 devono considerarsi nel rapporto - né al numeratore né al denominatore - le giornate di ferie o di malattia.

In base alla medesima *ratio*, sono escluse dal calcolo le giornate di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni.

- **Giorni lavorati in modalità lavoro agile (“*smart working*”)**

In ragione dell'espresso riferimento fatto dall'articolo 63 del decreto “Cura Italia” al «numero di giorni svolti nella propria sede di lavoro», l'Agenzia ritiene che non possano rientrare nel computo dei giorni di lavoro rilevanti ai fini della determinazione dell'importo del cd. premio, il periodo di lavoro svolto a distanza ovvero al di fuori dell'ordinaria sede di lavoro e/o degli ordinari luoghi in cui tradizionalmente viene prestata l'attività lavorativa, anche se funzionalmente e strutturalmente collegati ad essi attraverso l'ausilio di strumenti di comunicazione informatici e telematici.

- **Criteri di determinazione dell'importo del reddito di lavoro dipendente previsto dall'articolo 63**

Ai fini della verifica del rispetto del limite di 40mila euro previsto dall'articolo 63 più volte citato, si deve considerare esclusivamente il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione progressiva IRPEF e non anche quello assoggettato a tassazione separata o ad imposta sostitutiva.

- **Erogazione del bonus**

I sostituti d'imposta riconoscono, in via automatica, l'incentivo a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile e comunque entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno.

Conseguentemente, il bonus in esame non dovrà essere erogato necessariamente con le competenze stipendiali del mese di aprile 2020.

- **Erogazione del bonus. Attestazione redditi del dipendente**

Analogamente a quanto già chiarito con riferimento alla disciplina di detassazione dei premi di risultato, l'Agenzia ritiene che, 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 (artt. 46 e 47, D.P.R. n. 445/2000), in cui attestare l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente.

- **Utilizzo del credito d'imposta riconosciuto al datore di lavoro**

Il recupero in compensazione "orizzontale" del premio anticipato al dipendente deve avvenire mediante l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia (vedi risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019) e non è soggetto agli altri limiti o vincoli previsti per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta.

Al fine di consentire ai sostituti d'imposta di recuperare in compensazione il premio erogato ai dipendenti, con la risoluzione n. 17/E del 31 marzo 2020, sono stati istituiti, per il modello F24, il codice tributo "1699" e per il modello F24 "enti pubblici" (F24 EP), il codice, "169E", denominati *"Recupero da parte dei sostituti d'imposta del premio erogato ai sensi dell'articolo 63 del decreto-legge n. 18 del 2020"*.

Deducibilità delle erogazioni liberali dal reddito d'impresa (art. 66)

L'articolo 66 del decreto "Cura Italia" stabilisce che *"per le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa, si applica l'articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133. Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, le erogazioni liberali di cui al periodo precedente sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate"*.

L'articolo 27, L. n. 133/1999 richiamato prevede, tra l'altro, che *«sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti»* e che *«non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa [...] i beni ceduti gratuitamente [...]»*.

Con specifico riferimento al reddito d'impresa, quindi, il citato articolo 66 del decreto "Cura Italia", con il richiamo al predetto articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133, si prefigge la finalità di assicurare una peculiare disciplina a favore delle erogazioni liberali effettuate nel 2020 a sostegno dell'emergenza da COVID 19, mediante:

- la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro;
- la non tassazione del valore dei beni ceduti gratuitamente, che non determinano plusvalenze o ricavi rilevanti fiscalmente. In tale contesto, occorre evidenziare che la deduzione in esame è collegata esclusivamente all'erogazione liberale effettuata e, pertanto, prescinde dalla presenza o meno di un reddito d'impresa conseguito e dichiarato nel periodo dell'erogazione.

Non essendo parametrata al reddito realizzato, la deduzione prevista dalla norma in esame spetta anche in presenza di una perdita fiscale realizzata nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale in esame.

Trattamento IVA donazioni in natura

L'articolo 6, comma 15, L. n. 133/1999 richiamata al precedente paragrafo, assimila alla distruzione ai fini dell'IVA le cessioni gratuite dei beni da esso previste (prodotti alimentari prodotti farmaceutici e altri prodotti individuati dal MEF) e fatte nei confronti di soggetti qualificati (ON-LUS, enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, ecc.).

In questo modo la cessione gratuita non è gravata da IVA e il donante mantiene il diritto alla detrazione.

Il decreto "Cura Italia" non fa nessun richiamo a questa disposizione, per cui alle donazioni in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza COVID -19 saranno applicabili le previsioni dell'articolo 6 citato e, quindi, non si applicherà l'IVA, solo se rispondono ai requisiti oggettivi e soggettivi ed alle condizioni previste dallo stesso art. 6, comma 15.