

COMMISSIONE DI DIRITTO TRIBUTARIO

LINEE GUIDA IN MATERIA DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA IN RELAZIONE AL D.L. N.18/2020

SOMMARIO

- [LE DISPOSIZIONI DEL D.L. N.18/2020 E LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA](#) pag. 1
- [VERSO UN DIRITTO PROCESSUALE DELL' EMERGENZA?](#) pag. 3
- [INTRODUZIONE – PREMESSA ALLE CRITICITA' RILEVATE NEL DL 18/2020](#) pag. 8
- [Perdite e Ace, imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta ex DL 18/2020](#) pag. 12
- **DECRETO LEGGE 17 MARZO 2020 N. 18. Prime note interpretative delle disposizioni in materia fiscale. [DOCUMENTO dell'UNCAT](#)**

LE DISPOSIZIONI DEL D.L. N.18/2020 E LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Il decreto legge del 17 marzo 2020, n° 18, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n° 70, ha disposto nel processo tributario la **sospensione dal 9 marzo al 15 aprile 2020**:

- delle **udienze** (articolo 83, commi 1 e 21);
- dei **termini degli atti processuali**, compresi quelli relativi al deposito dei provvedimenti da parte dei giudici, relativi ai contenziosi pendenti (articolo 83, commi 2 e 21);
- del **decorso dei termini per la notifica dei nuovi ricorsi in primo grado dinnanzi alle Commissioni tributarie provinciali e del termine di cui all'art. 17 bis, comma 2, del decreto 31 dicembre 1992 n. 546** (articolo 83, comma 2), nonché, quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte del periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto (articolo 83, comma 2)(ad esempio, riguardo ai termini di 20 giorni liberi per il deposito dei documenti o di 10 giorni liberi per il deposito delle memorie illustrative ex art. 32, D.lgs. n. 546/92)).

In relazione all'attività degli enti impositori, comprese le attività svolte dalle Commissioni tributarie con riguardo alla gestione del contributo unificato tributario, l'articolo 67 interviene sulla **sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso (articolo 67, comma 1). Inoltre, è prevista la proroga di due anni dei termini di prescrizione e decadenza in favore degli enti impositori.

L'art. 68 prevede la **sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'Agente della riscossione scadenti tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020**, senza possibilità di ottenere il rimborso di quanto già eventualmente pagato prima dell'entrata in vigore della norma. In particolare, la sospensione introdotta dall'art. 68 del Decreto, riguarda tutti i carichi, anche quelli relativi ad entrate non tributarie (es., contributi previdenziali, etc.). Nessuna sospensione è prevista per il pagamento dei carichi "non affidati", come per le rate riguardanti piani di dilazione di avvisi bonari, accertamenti con adesione ed altri strumenti deflativi del contenzioso come accordo di mediazione e conciliazione giudiziale.

Infine, l'articolo 83, comma 11, interviene anche nella **disciplina della modalità di pagamento del contributo unificato**, precisando che dal 9 marzo al 30 giugno 2020 gli obblighi di pagamento del CUT connessi al deposito degli atti con le modalità telematiche sono assolti con sistemi telematici di pagamento anche tramite la piattaforma tecnologica Pago PA.

Analizzando le nuove norme del d.l. 18/2020 (decreto Cura Italia) emergono alcune carenze e disallineamenti di seguito illustrati.

In primo luogo si rinviene un disallineamento dei termini processuali, che deriva dalla diversa durata della sospensione introdotta per i contribuenti e per gli uffici degli enti impositori: infatti per gli enti impositori i termini processuali sono sospesi fino al 31 maggio; fino al 15 aprile, invece, per i contribuenti.

Invero, l'art. 67 stabilisce 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 norma si rivolge ai soli enti impositori e i contribuenti al più, potranno beneficiarne soltanto in veste "passiva".

Infatti, nella loro veste "attiva" per i contribuenti trova applicazione l'art. 83 del nuovo decreto, il quale, al comma 2, dispone che "dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020 è sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali [...] Si intendono altresì sospesi, per la stessa durata indicata nel primo periodo, i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni tributarie e il termine di cui all'articolo 17-bis, comma 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546". Tale disposizione si applica, per quanto compatibile, ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie.

L'asimmetria è lampante e sanabile soltanto con un apposito intervento in sede di conversione del decreto.

Al danno si aggiunge l'iniqua applicazione dell'art. 12, d.lgs. n. 159/2015, che viene appositamente invocato dal comma 4 dell'art. 67 per rendere applicabile il **differimento di un biennio dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice** relativamente al periodo d'imposta 2015, a fronte delle proroghe dei versamenti di qualche giorno per i contribuenti.

Quanto alla **sospensione dei termini per il versamento relativi ad alcune tipologie di atti impositivi**, dovrebbero essere sospese, ma il punto non sembra potersi dare ancora per pacifico, le rate da **accertamento con adesione** stipulato a seguito di notifica dell'accertamento esecutivo.

Lo stesso dicasi per le somme dovute a seguito di **conciliazione giudiziale o intimazione a seguito di sentenza** (riscossione in pendenza di giudizio), a condizione che l'atto impugnato sia stato un accertamento esecutivo.

Infine, gli **avvisi bonari**, emessi a seguito di liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione, non fruiscono di alcuna sospensione.

Occorre evidenziare l'incongruenza con quanto previsto dall'art. 10, comma 4 del D.L. 2 marzo 2020 n. 9, a norma del quale "Per i soggetti che alla data di entrata in vigore del presente decreto sono residenti, hanno sede operativa o esercitano la propria attività lavorativa, produttiva o funzione nei comuni di cui all'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 1° marzo 2020" (gli undici Comuni della prima "zona rossa"), il decorso dei termini perentori, legali e convenzionali, sostanziali e processuali, comportanti prescrizioni e decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione, nonché dei termini per gli adempimenti contrattuali è sospeso dal 22 febbraio 2020 fino al 31 marzo 2020 e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione".

Si segnala che **al fine di limitare l'accesso del pubblico presso le sedi delle Commissioni Tributarie durante l'emergenza COVID-19**, sono state apportate modifiche software alle funzionalità del Processo Tributario Telematico (PTT). Infatti, **dal 17 marzo 2020, anche le parti costituite in modalità cartacea potranno consultare gli atti presenti nel fascicolo processuale informatico** utilizzando, previa registrazione al PTT, il servizio "Ricerca fascicolo" presente nella sezione "Interrogazione atti depositati" della Home-Page dell'area riservata del PTT.

VERSO UN DIRITTO PROCESSUALE DELL' EMERGENZA?

Premessa: il provvedimento 18 marzo 2020 del Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Roma

Il Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Roma ha, molto opportunamente, emesso ai sensi dell'art. 83 quinto comma del DL 18/2020, un provvedimento, con cui ha integrato ed illustrato le norme di tale decreto legge applicabili ai processi tributari.

In primo luogo, il Presidente ha constatato che il decreto 18/2020 dispone "il rinvio d'ufficio a data successiva al 15 aprile 2020 di tutte le udienze fissate dal 9 marzo al 15 aprile 2020", e perciò ha rinviato a nuovo ruolo tutte queste controversie. Dunque, le parti debbono limitarsi ad attendere che venga loro comunicata la data della nuova udienza (pubblica o camerale) per l'esame della pratica.

La legge sembra auspici che il rinvio sia disposto ad una data anteriore al 30 giugno 2020; ma è ovvio che la data può anche essere successiva. In linea teorica lo sforamento del termine del 30 giugno sarebbe consentito solo ove il capo dell'ufficio emetta un apposito provvedimento in

base al quinto comma dell'art. 83, esercitando la facoltà di deroga conferitagli dalla lettera g del settimo comma. Ma l'eventuale violazione della norma sarebbe comunque priva di effetti sostanziali sul processo.

Il Presidente della CTP romana prende quindi in esame la "disciplina provvisoria" cui può ricorrere la parte che ritenga vi siano ragioni di urgenza che giustifichino la trattazione della causa nel periodo 9 marzo-15 aprile 2020.

Ovviamente si tratta di questioni, per ora, di scarso rilievo pratico data l'imminenza del termine "15 aprile 2020" e la rilevante possibilità che l'ufficio fissi la nuova udienza pochi giorni dopo tale scadenza e comunque entro il 30 giugno.

Ma si deve purtroppo prender atto della possibilità che il regime emergenziale venga prorogato, forse anche oltre la data del 31 luglio che il d.l. 19/2020 ha mutuato dal decreto 31 gennaio 2020 di proclamazione dello stato di emergenza, e quindi alcuni contribuenti abbiano interesse a chiedere la trattazione urgente della pratica che li riguarda. Pretendano cioè di esercitare il diritto alla difesa giudiziaria scritto nell'art. 24 della Costituzione e questo diritto venga filtrato e limitato alla luce delle dure esigenze di uno stato di necessità.

Quindi è possibile (forse purtroppo probabile) che il documento del Presidente della CTP Roma assuma il rilievo di una prima autorevole indicazione per l'applicazione di un "regime provvisorio" destinato a protrarsi per un certo numero di mesi.

In quest'ottica il nostro Consiglio ritiene doveroso intervenire con proprie valutazioni; tanto più rilevanti ed opportune se si considera che il sesto comma dell'art. 83 prevede l'audizione del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati¹.

Applicabilità al contenzioso tributario delle disposizioni contenute nel DL. 18/2020 relative al processo civile.

In primo luogo appare doveroso aderire alla affermazione contenuta nel provvedimento presidenziale che ha dato spunto a queste osservazioni, secondo cui è applicabile al processo tributario: *"l'eccezione prevista dal comma 3 lett. a), che esclude dal rinvio "tutti i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti", disponendo che "in quest'ultimo caso, la dichiarazione di urgenza è fatta dal capo dell'ufficio giudiziario o dal suo delegato in calce alla citazione o al ricorso, con decreto non impugnabile e, per le cause già iniziate, con provvedimento del giudice istruttore o del presidente del collegio, egualmente non impugnabile"*.

Il testo della norma sembra consentire l'applicazione della procedura di urgenza non solo quando il contribuente presenti istanza di sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato, ma anche ove chiedi l'esame della causa nel merito; posto che la legge coinvolge "tutti i procedimenti"

¹ Analoga disposizione si applica anche alla giustizia amministrativa e contabile. La previsione del parere del Consiglio dell'Ordine degli avvocati appare applicabile anche alla giustizia tributaria, mentre sembra incompatibile con la autonoma organizzazione della giustizia tributaria le norme secondo cui "Per gli uffici diversi dalla Corte suprema di cassazione e dalla Procura generale presso la Corte di cassazione, le misure sono adottate d'intesa con il Presidente della Corte d'appello e con il Procuratore generale della Repubblica presso la Corte d'appello dei rispettivi distretti"

la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti", e non solo i procedimenti cautelari².

La decisione nel merito soddisfa, del resto, nel migliore dei modi anche le esigenze cautelari e costituisce a tutti i fini (sia statistici sia di calcolo dei compensi per i giudici che definiscono la pratica) la conclusione in primo grado di una controversia.

Fissare insieme per la medesima udienza il cautelare ed il merito appare dunque soluzione utile che consente di evitare una doppia pronuncia (è ovvio che- deciso il merito- il cautelare è automaticamente risolto); e tutela l'esigenza costituzionale della ragionevole durata dei processi, che sempre più spesso viene nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione invocato per giustificare prassi volte ad evitare inutili lungaggini (si pensi al favore verso il ricorso alla "ragione più liquida" per decidere celermente una controversia)³.

Giova comunque ricordare che al vuoto di tutela fra la presentazione della istanza di sollecita trattazione e l'udienza collegiale pone rimedio il 3° comma dell'art. 47 del D. Legs. 546/1992 secondo cui "in caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio".

Il Capo dell'ufficio ben può poi applicare (come ha fatto il Presidente della CTP Roma) al processo tributario la norma (sicuramente non incompatibile con tale processo) enunciata nella lettera h del settimo comma dell'art. 83, che consente "*lo svolgimento delle udienze civili che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori delle parti mediante lo scambio e il deposito in telematico di note scritte contenenti le sole istanze e conclusioni, e la successiva adozione fuori udienza del provvedimento del giudice*".

I presupposti per la "dichiarazione di urgenza"

Abbiamo già ricordato che il Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Roma ha giustamente ritenuto applicabile al contenzioso tributario l'eccezione alla regola del rinvio delle controversie chiamate alle udienze dal 9 marzo al 15 aprile prevista dal comma 3 lett. a), che esclude dal rinvio "tutti i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti", disponendo che "in quest'ultimo caso, la dichiarazione di urgenza è fatta dal capo dell'ufficio giudiziario o dal suo delegato in calce alla citazione o al ricorso, con decreto non impugnabile e, per le cause già iniziate, con provvedimento del giudice istruttore o del presidente del collegio, egualmente non impugnabile"⁴.

Sembra poi anche da condividere la ulteriore considerazione contenuta nel medesimo provvedimento secondo cui "*l'operatività dell'eccezione deve essere subordinata a specifica nuova istanza della parte interessata*" e non sia sufficiente la precedente richiesta di sospensione della

² Sul punto, tuttavia, il dispositivo del provvedimento del Presidente della CTP Roma prevede la trattazione, fino al 15 aprile 2020, dei soli procedimenti per i quali, a seguito di istanza di sospensione, ribadita con successiva motivata richiesta di trattazione, vi sia dichiarazione d'urgenza da parte dei Presidenti di sezione.

³ Non pare costituisca un serio ostacolo la circostanza che la trattazione di una causa nel merito debba essere comunicata alle parti qualche giorno prima della scadenza del termine di venti giorni liberi ad esse accordati per il deposito di documenti (art. 32 d. legs 546/1992), mentre l'art. 47 d. legs 546/1992 prevede uno stacco di solo dieci giorni liberi fra l'udienza di discussione e la comunicazione alle parti.

⁴ Il provvedimento sottolinea che proprio la "configurabilità di una, sia pure residuale, attività urgente non sospesa richieda l'adozione dei provvedimenti previsti dal comma 5 dell'art. 83".

esecutività dell'atto impugnato, dato che trattasi quasi sempre di un'istanza di stile". E sarebbe inutilmente defatigante costringere l'ufficio giudiziario a valutare l'eventuale urgenza di tutte le pratiche in cui è stata presentata istanza di sospensione della esecutività dell'atto. Del resto, la celebrazione del processo nonostante la sospensione prevista *ope legis* dal d.l. 18/2020 è disposta con atto monocratico, mentre la sospensione dell'atto impugnato ex art. 47 del d. legs 546/1992 è disposta -di regola- con provvedimento collegiale⁵. Si tratta dunque di due provvedimenti distinti.

Siamo di fronte a una duplicazione un po' curiosa, ma che potrà verificarsi solo nella sciagurata evenienza che la situazione di grave pericolo si protragga per alcuni mesi, essendo presso che impossibile che tutto il complesso meccanismo che abbiamo descritto possa essere messo in funzione nel breve arco di tempo, poco più che un mese, previsto dal d.l. 18/2020.

Se il regime transitorio dovesse purtroppo protrarsi, si porrebbe in concreto anche la necessità di elaborare una prassi sulle ipotesi in cui la "ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti" e dunque è opportuno forzare il "blocco" disposto per fronteggiare il pericolo alla pubblica salute e incolumità.

Il provvedimento del Presidente della CTP Roma, in proposito, afferma: *"malgrado la sospensione delle attività di riscossione disposta dallo stesso decreto legge, la predetta ipotesi di urgenza non possa escludersi in via assoluta, come ad esempio nel caso in cui venga richiesta la sospensione di un fermo amministrativo o di una iscrizione d'ipoteca"*.

Questa affermazione sembra presupporre che la sospensione delle attività di riscossione disposta dallo stesso decreto legge faccia venir meno il pericolo dei danni conseguenti all'adempimento (o all'inadempimento) di un debito pecuniario tributario; e dunque sopravviverebbero solo i possibili pregiudizi che possono derivare da atti quali il fermo amministrativo e la iscrizione di un'ipoteca.

Occorre però considerare che il decreto legge ha circoscritto in ambiti temporali ridottissimi la sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi (artt. 60- 63); mentre ha molto largheggiato nel prorogare i già piuttosto lunghi termini decadenziali imposti alla attività di accertamento tributario; quindi non pare che il decreto 18/2020 abbia fatto venir meno per il debitore l'eventuale pericolo di un ingiusto danno. Né ci si può attendere che una svolta sia segnata dai futuri possibili interventi legislativi, dal momento che lo Stato italiano risente negativamente dei gravi danni recati dall'epidemia di coronavirus; e dunque è poco propenso a concedere ai suoi debitori lunghe dilazioni.

Nulla è più legittimo della necessità?⁶

Tutti auspichiamo e confidiamo che la scienza medica, aiutata dal decorso del tempo e da comportamenti responsabili degli italiani, ci liberi presto dal timore della pandemia di COVID-19; e quindi il complesso normativo con cui abbiamo tentato di affrontare questo timore svanisca.

⁵ Si tralascia di considerare se il pericolo di un "grave pregiudizio" richiesto dalla disposizione del 2020 sia o meno cosa diversa dalla prospettiva un "danno grave e irreparabile" di cui all'art. 47 del d. legs 546/1992

⁶ Cesare Parodi nel suo commento al decreto legge 11/2020 (pubblicato sul sito della rivista informatica "Il diritto vivente") sottolinea come il richiamo alla nota espressione "Nulla è più legittimo della necessità" non deve suonare in questa sede come una formula retorica, ma come indicazione di un preciso limite a quelle che - normalmente- sono le possibilità di "scelta" tra varie opzioni. In questo caso, la scelta potrebbe non essere praticabile

La stessa normativa straordinaria del resto definisce sé stessa come temporanea e con scadenze molto vicine. Dobbiamo però prendere in considerazione anche l'ipotesi per la quale al 15 aprile 2020 l'emergenza non sia risolta e quindi si renda necessario prorogare di mese in mese il regime straordinario, imposto da una necessità che incide sulla stessa nostra sopravvivenza.

In questo allarmante quadro persino i diritti costituzionali, per quanto qui interessa scolpiti nell'art. 24 della Costituzione, vengono compressi e sottoposti a un filtro gestito dalla stessa autorità giudiziaria; che deve scegliere, secondo criteri inevitabilmente soggettivi, a quali situazioni debba essere accordata la tutela processuale⁷. E il tentativo di rendere in qualche misura queste scelte prevedibili e trasparenti sfocia in nuove fonti del diritto; nel caso di specie inevitabilmente e opportunamente gestite dal Capo dell'ufficio giudiziario.

Data la previsione di cui al già citato sesto comma dell'art. 83 del d.l. 18/2020 appare oltremodo necessario che, anche in vista di un possibile protrarsi di questo regime straordinario, l'Ordine raccolga le opinioni dei professionisti e si inserisca con proprie valutazioni in un dibattito che ha come oggetto la stessa sopravvivenza del diritto costituzionale alla difesa giudiziaria, nonché il principio della parità delle parti nell'ambito delle controversie tributarie; gravemente lesa dalla facilità con cui il legislatore coglie l'occasione per prevedere proroghe alle cadenze temporali imposte agli interventi degli Uffici accertatori più ampie di quelle di fatto accordate al contribuente⁸.

Il diritto alla difesa nel mutare della normativa di emergenza: la problematica operativa

Il susseguirsi di decreti legge e disposizioni regolamentari che via via prorogano e modificano il regime emergenziale reso necessario dalla epidemia in atto suscita rilevanti problemi pratici per il difensore, alle prese con una disciplina giuridica che muta di ora in ora. E rischia di vanificare del tutto il, già compromesso, diritto alla tutela giudiziaria, rendendo impraticabile anche la "via stretta" (sarebbe meglio dire "l'impervio sentiero") lasciato aperto dal d.l. 18/2020.

L'atteggiamento più semplice è -come ovvio- aspettare, con santa rassegnazione, la fine della emergenza, mutando la propria agenda operativa secondo il mutare delle norme.

⁷ Massimiliano Siddi nel suo saggio pubblicato sul sito della Fondazione Leoni, sottolinea come il nostro sovrano odierno, non si manifesti più come un organo monocratico, o comunque come un'istanza decisionale unitaria e coerente ma come un sovrano "diffuso", disseminato in una pletera di istanze decisionali talora in aperto conflitto interpretativo tra loro, secondo la migliore e più avanzata espressione del "babelismo" postmoderno.

⁸ Nel Documento di ricerca sul decreto legge 18/2020 elaborato dall'Ordine dei Commercialisti giustamente "si segnala che l'art. 67 (Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori), comma 1, del Decreto dispone la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi all'attività di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori. Tale regola, se confermata con la legge di conversione, si pone in aperto contrasto con il principio del giusto processo in quanto finisce per concedere agli enti impositori un periodo di sospensione dei termini processuali più lungo rispetto a quello stabilito per i contribuenti (sospensione fino al 15 aprile, per i contribuenti; fino al 31 maggio, per gli enti impositori)". Iniqua appare anche la proroga di due anni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori disposta per i termini con scadenza entro il 31 dicembre 2020 e soggetti alle proroghe previste dalla legislazione di emergenza (art. 63 quarto comma del d.l. 2020 che richiama l'art. 12 del d.legs 159/2015).

Ma dobbiamo pur affrontare il problema della parte che abbia una vera e comprovata urgenza di ottenere un provvedimento giudiziario.

Si pone un primo quesito: supponiamo che la controversia urgente fosse chiamata ad una udienza compresa fra il 9 marzo ed il 15 aprile e sia ora rinviata a nuovo ruolo; è possibile depositare un'istanza di sollecita definizione ex art. 83, 3° comma lettera a del d.l. 18/2020? sembrerebbe di sì dato che questa possibilità è espressamente prevista dalla legge. L'accoglimento dell'istanza consentirebbe la fissazione della udienza anche in deroga di un eventuale ulteriore rinvio delle udienze.

Non vi è, poi, alcun motivo per escludere che si possa anche presentare o rinnovare la richiesta di sospensione dell'efficacia dell'atto ex art. 47 del d.legs. 546/1992? Ed appare prudente imboccare tutte e due le vie.

Bisogna però anche prospettare una seconda ipotesi. Immaginiamo che una controversia sia fissata, ad esempio al 17 aprile. Oggi non è rinviata; ma è agevole prevedere che al 95% sarà coinvolta nel prossimo decreto legge. Questa ragionevole previsione appare sufficiente a costituire l'interesse a ricorrere presentando una istanza ex art. 83, 3° comma lettera a del d.l. 18/2020? Si ritiene di sì.

Certo vi è il rischio che un magistrato formalista dichiari la domanda inammissibile non essendo sorretta da un interesse giuridico attuale; mentre un magistrato più sostanzialista e più attento ai valori costituzionali potrebbe attendere la probabile emanazione del decreto legge che determinerà il rinvio a nuovo ruolo anche delle udienze successive al 15 aprile; e quindi (ove la disciplina dell'art. 83 venisse confermata) accogliere l'istanza magari mantenendo ferma la stessa udienza del 17 aprile; ma più probabilmente fissando una data diversa che però consenta di rispettare i termini previsti dagli artt. 32 e 47 del d. lgs. 546/1992.

INTRODUZIONE – PREMESSA ALLE CRITICITA' RILEVATE NEL DL 18/2020

Il decreto legge 18/2020, all'articolo 55 ha introdotto la disciplina del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle attività per imposte anticipate ("DTA" Deferred Tax Asset) iscritte in bilancio, relative alle svalutazioni di crediti non ancora dedotte ai sensi dell'articolo 106, comma 3, del TUIR derivanti da perdite fiscali e da eccedenze ACE.

Non si tratta di una statuizione inedita nel paradigma normativo, infatti, seppur con qualche modifica, è stato riproposto il contesto legislativo contenuto nell'articolo 2, commi da 55 a 58, del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10.

Successivamente, l'articolo 9 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 ("decreto Monti"), convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha apportato delle modifiche alla disciplina della trasformazione delle DTA in credito d'imposta estendendone l'ambito oggettivo di applicazione e modificando le modalità di utilizzo del credito d'imposta rispetto a quanto previsto dalla originaria formulazione della norma.

La norma prevede che possano essere trasformate in crediti tributari le attività per imposte anticipate che derivano da:

- a) Svalutazione di crediti da parte di enti crediti e finanziari (art.106.3 Tuir)
- b) Avviamento e altre attività immateriali quali brevetti, marchi e diritti di concessione (art.103 Tuir) iscritti in bilancio da qualunque soggetto Ires.

Il credito di imposta è calcolato come segue:

$credito\ di\ imposta = credito\ per\ imposte\ anticipate \times (perdita\ d'esercizio/capitale\ sociale + riserve)$

La trasformazione avviene a partire dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci.

Il credito di imposta:

- Non concorre alla formazione della base imponibile Ires e Irap;
- Può essere utilizzato in compensazione senza limiti di importo;
- È rimborsabile per la quota parte che residua dopo avere effettuato le potenziali compensazioni;
- Deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in cui ha effetto la trasformazione delle DTA in crediti.

Prima di entrare nei dettagli operativi, è opportuno chiarire quale sia la *ratio* della norma e le implicazioni applicative che ne conseguono, desumibili dalla relazione illustrativa che accompagna il decreto.

La disposizione è volta a incentivare la cessione di crediti deteriorati che le imprese hanno accumulato negli ultimi anni, anche per effetto della crisi finanziaria, con l'obiettivo di sostenerle sotto il profilo della liquidità nel fronteggiare l'attuale contesto di incertezza economica.

I crediti deteriorati oggetto dell'incentivo possono essere sia di natura commerciale sia di finanziamento.

Anche per ridurre gli oneri di cessione, la disposizione introduce la possibilità di trasformare in credito d'imposta una quota di attività per imposte anticipate (DTA) riferite a determinati componenti, per un ammontare proporzionale al valore dei crediti deteriorati che vengono ceduti a terzi.

L'intervento consente alle imprese di anticipare l'utilizzo come crediti d'imposta, di tali importi, di cui altrimenti avrebbero usufruito in anni successivi, determinando nell'immediato una riduzione del carico fiscale.

Ciò consente di ridurre il fabbisogno di liquidità connesso con il versamento di imposte e contributi, aumentando così la disponibilità di cassa in un periodo di crisi economica e finanziaria connessa con l'emergenza sanitaria, rispettando la coerenza complessiva del sistema fiscale posto che a fronte di tale anticipazione, viene meno il meccanismo ordinario di riporto in avanti dei componenti oggetto di trasformazione.

Più in particolare, per le società che effettuano entro il 31 dicembre 2020 cessioni di crediti vantati nei confronti di debitori inadempienti, la disposizione introduce la possibilità di trasformare in credito d'imposta una quota di DTA riferite a

- perdite riportabili non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, e
- importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che alla data della cessione dei crediti non siano stati ancora computati in diminuzione, usufruiti o dedotti dal reddito imponibile.

Per consentire il pieno raggiungimento degli obiettivi previsti dalla norma, ai soli fini della relativa applicazione, non rilevano i limiti di cui al secondo periodo del comma 1 dell'articolo 84 del TUIR, previsti per soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile.

Per quanto riguarda la definizione di debitore inadempiente il comma 5 stabilisce che si ha inadempimento quando il mancato pagamento si protrae per oltre novanta giorni dalla data in cui era dovuto. Inoltre il comma 6 dispone che la norma in esame non si applica alle cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

La quota massima di DTA trasformabili in credito d'imposta è determinata in funzione dell'ammontare massimo di componenti cui esse si riferiscono.

A tal fine, nel comma 1 viene posto un limite ai componenti che possono generare DTA trasformabili, pari al 20% del valore nominale dei crediti ceduti. Allo stesso tempo, sempre ai fini della norma in esame, è posto un limite di 2 miliardi di euro di valore nominale ai crediti complessivamente ceduti entro il 31 dicembre 2020 che rilevano ai fini della trasformazione; per i soggetti appartenenti a gruppi, il limite si intende calcolato tenendo conto di tutte le cessioni effettuate da soggetti appartenenti allo stesso gruppo.

Ciò comporta, per fare un esempio, che se una società cede crediti per 500 mln, potrà trasformare in credito d'imposta al massimo una quota di DTA riferibile a 100 mln di euro di componenti indicati dalla norma, equivalente – supponendo che l'aliquota IRES applicabile sia quella ordinaria al 24% - a 24 mln di euro.

La trasformazione in credito d'imposta può avere luogo anche se le DTA non sono state iscritte in bilancio, ad esempio per non superamento del *probability test*, purché siano riferibili ai componenti indicati dalla norma, non ancora dedotti o usufruiti alla data della cessione dei crediti.

Questo aspetto lascia spazio a diverse perplessità, soprattutto perché va a infrangere principi contabili, ormai condivisi a livello internazionale, in particolare con il principio contabile OIC 25 che prevede che i crediti per le imposte anticipate possano essere iscritti se c'è un piano prospettico di recuperabilità sull'imponibile fiscale futuro.

La trasformazione avviene alla data della cessione dei crediti. Ciò significa che il credito d'imposta sorgerà per l'intero ammontare alla data di cessione dei crediti.

A decorrere dalla data di efficacia della cessione dei crediti il cedente non potrà più portare in compensazione dei redditi le perdite, né dedurre o usufruire tramite credito d'imposta

l'eccedenza del rendimento nozionale, corrispondenti alla quota di DTA trasformabili in credito d'imposta ai sensi della disposizione in esame.

I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione non sono produttivi di interessi e possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o ceduti secondo le procedure dell'articolo 43-bis o dall'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, o chiesti a rimborso. I crediti d'imposta vanno indicati nella dichiarazione dei redditi e non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Le società che vogliono procedere alla trasformazione di DTA in credito d'imposta ai sensi della disposizione in esame, devono esercitare l'opzione di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto-legge 3 maggio 2016, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 giugno 2016, n. 119.

L'opzione, se non già esercitata, deve essere esercitata entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti; l'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto la cessione.

L'esercizio dell'opzione comporta il cumulo delle DTA trasformabili e di quelle trasformate ai sensi della presente disposizione nell'ammontare delle attività per imposte anticipate di cui al citato art. 11 del decreto-legge 3 maggio 2016, n. 59.

La disposizione non si applica a società per le quali sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 16 novembre 2015, n. 180, ovvero lo stato di insolvenza ai sensi dell'articolo 5 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dell'articolo 2, comma 1, lettera b), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14.

Seppur la norma, stante al tenore letterale, si pone l'obiettivo di incentivare la cessione di crediti deteriorati delle imprese, nella pratica sembrerebbe scorgersi, piuttosto, la riformulazione dell'intervento legislativo del Governo Monti che mirava più alla salvaguardia delle problematiche di bilancio degli istituti bancari e finanziari in genere.

Infatti, la relazione tecnica al decreto milleproroghe varato dall'esecutivo presieduto dal Prof. Mario Monti, chiarisce che, la *ratio* che ha ispirato l'introduzione della disciplina del provvedimento "è da trovarsi nel divario di incidenza delle imposte anticipate nei bilanci degli operatori italiani (in particolare gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87) rispetto a quelli europei, divario che dipende significativamente da regimi fiscali meno favorevoli, quali ad esempio l'impossibilità di dedurre integralmente le rettifiche su crediti nell'anno di formazione, che determina la generazione di attività fiscali differite (DTA)".

La stessa relazione, inoltre, evidenzia come l'elevata incidenza delle DTA "si traduca anche in una penalizzazione sul piano della dotazione patrimoniale regolamentare delle banche italiane" in quanto, secondo la nuova disciplina in materia di patrimonio di vigilanza prevista dal Comitato di Basilea (cd. Basilea 3), poiché le DTA non sono nella piena disponibilità della banca (ma vincolate

alla realizzazione di imponibili futuri), oltre una determinata soglia, devono essere dedotte dal patrimonio di vigilanza. “Per evitare questo ulteriore svantaggio competitivo, la norma proposta prevede un meccanismo di conversione automatica in crediti d’imposta (...) delle poste rappresentative delle DTA (...); in tal modo, le DTA sarebbero smobilizzabili e, pertanto, concorrerebbero all’assorbimento delle perdite al pari del capitale e delle altre riserve, divenendo per tale via pienamente riconoscibili ai fini di vigilanza”.

Da quanto riportato è possibile dedurre che la norma del Governo Monti aveva due distinte finalità.

La prima, di natura agevolativa e riferibile alla generalità dei soggetti, è quella di ridurre l’impatto delle disposizioni fiscali che, in modo più significativo di altre, producono il differimento del riconoscimento fiscale di un onere rispetto a quando lo stesso si manifesta contabilmente.

La seconda, diretta esclusivamente alle banche ed agli intermediari vigilati dalla Banca d’Italia, è quella di garantire a determinate DTA, attraverso un meccanismo di trasformazione automatica in credito d’imposta, una “qualità” patrimoniale sufficiente a evitare la deduzione delle stesse dal patrimonio di vigilanza. Considerato che, in tale contesto, l’automatismo della trasformazione costituisce condizione necessaria a garantire la suddetta qualità patrimoniale, sentita anche Banca d’Italia, si ritiene che, nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari vigilati, la trasformazione delle DTA in credito d’imposta operi *ex se* al verificarsi delle fattispecie astratte descritte nella norma. Tale conversione, come vedremo nel dettaglio, si attiva al ricorrere di determinate condizioni e per un ammontare definito.

Secondo il provvedimento “Monti”, nei confronti dei soggetti diversi dalle banche, invece, la trasformazione delle DTA in credito d’imposta rappresentava un’agevolazione che poteva essere attivata in via facoltativa. Va da sé che si può optare per la trasformazione delle DTA in credito d’imposta, solo in presenza dei requisiti e con le modalità previste dalla norma, rispettando, in particolare, quanto la stessa dispone relativamente all’utilizzo del credito d’imposta che ne deriva.

Dell’intenzione dell’odierno legislatore di voler offrire supporto (anche) al ceto bancario, si evince pure dalle relazione tecnica che accompagna il decreto “Cura Italia”, infatti, nonostante l’art. 55 si intitolò “Misure di sostegno finanziario alle imprese”, dalla citata relazione tecnica si legge: “Ai fini della stima, dai dati forniti dagli operatori del settore, si valuta che i crediti deteriorati ceduti complessivamente da società finanziarie e non finanziarie nel corso del 2020 saranno pari orientativamente a 20 miliardi di euro (12 miliardi di euro Banche – 4 miliardi altri – 4 miliardi indotti).

Perdite e Ace, imposte anticipate trasformate in crediti d’imposta ex DL 18/2020

L’articolo 55 del decreto legge 18/2020, appena approvato, consente di trasformare in crediti d’imposta le imposte anticipate relative a perdite fiscali ed eccedenze Ace. Questo meccanismo permette di sospendere immediatamente queste voci dell’attivo patrimoniale,

anziché dover attendere i futuri periodi di imposta in cui si manifesteranno redditi imponibili in grado di assorbirle. Come chiarito dalla relazione illustrativa del provvedimento, l'obiettivo dell'intervento è quello di sostenere le imprese sotto il profilo della liquidità, nel momento in cui cedono crediti deteriorati, anche per alleviare gli oneri di cessione, trasformando in crediti d'imposta una parte di Dta (deferred tax assets) commisurate ai crediti ceduti.

Una prima indicazione rilevante: **le imposte attive differite (DTA) riferibili alle predette posizioni fiscali oggetto di riporto possono essere trasformate in credito d'imposta anche se non sono iscritte in bilancio**. Tale punto è certamente di interesse per le imprese che, pur in possesso di ingenti perditi fiscali, non hanno mai iscritto prima in bilancio (ovvero in via parziale) le imposte anticipate **in ragione del non superamento del cosiddetto "probability test"**; cioè il piano pluriennale di budget con incapacità di redditi imponibili futuri in grado di assorbire le posizioni di perdita pregressa fiscale.

Il bilancio 2019 è quindi interessato a tale rilevazione postuma nonostante i precedenti bilanci non ne abbiano mai tenuto conto.

Si legge, infatti, nel succitato DL:

Titolo III Misure a sostegno della liquidità attraverso il sistema bancario

*Art. 55 (Misure di sostegno finanziario alle imprese) L'articolo 44-bis del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, è sostituito dal seguente: Art. 44-bis 1. Qualora una società ceda a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2020, crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti a norma del comma 5, può trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate riferite ai seguenti componenti: perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, alla data della cessione; importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, non ancora dedotto né fruito tramite credito d'imposta alla data della cessione. Ai fini della determinazione delle perdite fiscali non si applicano i limiti di cui al secondo periodo del comma 1 dell'articolo 84 del predetto testo unico. **Ai fini della trasformazione in credito d'imposta, i componenti di cui al presente comma possono essere considerati per un ammontare massimo non eccedente il 20% del valore nominale dei crediti ceduti. Ai fini del presente articolo, i crediti ceduti possono essere considerati per un valore nominale massimo pari a 2 miliardi di euro, determinato tenendo conto di tutte le cessioni effettuate entro il 31 dicembre 2020 dalle società tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e dalle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto. Le attività per imposte anticipate riferibili ai componenti sopra indicati possono essere trasformate in credito d'imposta anche se non iscritte in bilancio. La trasformazione in credito d'imposta avviene alla data di efficacia della cessione dei crediti. A decorrere dalla data di***

efficacia della cessione dei crediti, per il cedente: a) non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite di cui all'articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi, relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformabili in credito d'imposta ai sensi del presente articolo; b) non sono deducibili né fruibili tramite credito d'imposta le eccedenze del rendimento nozionale rispetto al reddito complessivo di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformabili in credito d'imposta ai sensi del presente articolo. 2. I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione non sono produttivi di interessi. Essi possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero possono essere ceduti secondo quanto previsto dall'articolo 43-bis o dall'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero possono essere chiesti a rimborso. I crediti d'imposta vanno indicati nella dichiarazione dei redditi e non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive. 3. La trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta è condizionata all'esercizio, da parte della società cedente, dell'opzione di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto-legge 3 maggio 2016, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 giugno 2016, n. 119. L'opzione, se non già esercitata, deve essere esercitata entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti; l'opzione ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto la cessione. Ai fini dell'applicazione del citato articolo 11 del decreto-legge n. 59 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 119 del 2016, nell'ammontare delle attività per imposte anticipate sono comprese anche le attività per imposte anticipate trasformabili in crediti d'imposta ai sensi del presente articolo nonché i crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione delle predette attività per imposte anticipate. 4. Il presente articolo non si applica a società per le quali sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 16 novembre 2015, n. 180, ovvero lo stato di insolvenza ai sensi dell'articolo 5 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dell'articolo 2, comma 1, lettera b), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14. 5. Per gli effetti del presente articolo, si ha inadempimento quando il mancato pagamento si protrae per oltre novanta giorni dalla data in cui era dovuto. 6. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle cessioni di crediti tra società che sono tra loro legate da rapporti di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile e alle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

Nota Bene: la norma non è collocata nel titolo seguente: Titolo III Misure a sostegno della liquidità attraverso il sistema bancario)

Nell'ottica di concedere un importante sostegno finanziario alle imprese alle prese con crediti deteriorati oggetto di cessione, l'articolo 55 del decreto legge 18/20 consente di trasformare in crediti d'imposta le imposte anticipate relative alle indicate perdite fiscali ed eccedenze Ace. Ciò permette di spendere immediatamente queste attività, anziché dover attendere i futuri periodi di imposta in cui si manifesteranno redditi imponibili in grado di assorbirle.

Vediamone la portata pratica.

Come chiarito dalla stessa relazione illustrativa, l'obiettivo è quello di sostenere le imprese sotto il profilo della liquidità, nel momento in cui cedono crediti deteriorati (sia commerciali sia finanziari) anche per alleviare gli oneri di cessione, trasformando in crediti d'imposta una parte di Dta (deferred tax assets) commisurate ai crediti ceduti.

La misura sostituisce in toto l'articolo 44-bis del Dl 34/19 che limitava il beneficio alle società operanti nel Mezzogiorno a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale. La relazione tecnica evidenzia poi che, su una previsione di cessione di crediti deteriorati pari a 20 miliardi di euro, il minor gettito nell'anno di questa misura di sostegno alle imprese si attesta a 857 milioni di euro.

Si deve trattare di cessione onerosa di crediti pecuniari verso soggetti inadempienti, considerati tali quando il mancato pagamento si protrae per oltre 90 giorni dalla data in cui era dovuto. Esistono tuttavia due importanti limitazioni relative a:

- imprese in stato o rischio di dissesto (articolo 17 del Dlgs 180/15) o stato d'insolvenza in base alla legge fallimentare e del Codice della crisi d'impresa
- cessioni di crediti infragruppo ex articolo 2359 del Codice civile.

Le Dta trasformabili in crediti d'imposta sono quelle relative alle perdite fiscali di cui all'articolo 84 del Tuir (senza le limitazioni per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile) e alle eccedenze Ace (non sono invece menzionate quelle degli interessi passivi), entro un ammontare massimo non eccedente il 20% del valore nominale dei crediti ceduti. Questi ultimi possono essere considerati per un valore nominale massimo pari a 2 miliardi, determinato sommando tutte le cessioni effettuate entro il 31 dicembre 2020 dalle società tra loro legate da rapporti di controllo in base all'articolo 2359 del Codice civile e dalle società controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto.

Un aspetto molto importante è legato al fatto che le attività per imposte anticipate su perdite ed eccedenze Ace possono essere trasformate in credito d'imposta anche se non iscritte in bilancio, ad esempio perché non si è superato il probability test (capacità di generare in futuro redditi imponibili positivi in grado di assorbire le posizioni soggettive). La trasformazione in credito d'imposta avviene alla data di efficacia della cessione dei crediti; da questa data in avanti le posizioni soggettive non potranno più essere utilizzate a riduzione del reddito.

I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione non sono produttivi di interessi, possono essere utilizzati, senza limiti di importo, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/97, ovvero possono essere ceduti ai sensi dell'articolo 43-bis o 43-ter del Dpr 602/73, ovvero possono essere chiesti a rimborso.

Tali crediti d'imposta vanno indicati nella dichiarazione dei redditi e non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile Irap.

La trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta è condizionata all'esercizio, da parte della società cedente, dell'opzione prevista dall'articolo 11, comma 1, del DL 59/16 (quadro RK della dichiarazione annuale).

Tale opzione, se non già esercitata, deve essere esercitata entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effetto la cessione dei crediti ed ha efficacia a partire dall'esercizio successivo a quello in cui ha effetto la cessione. Come chiarito dalla relazione illustrativa, l'esercizio dell'opzione comporta il cumulo delle Dta trasformabili e di quelle trasformate ai sensi della presente disposizione nell'ammontare delle attività per imposte anticipate di cui al predetto articolo 11 del DL 59/16.

NOTE DI RIFLESSIONE

Il Punto critico:

Le attività per imposte anticipate riferibili ai componenti sopra indicati possono essere trasformate in credito d'imposta anche se non iscritte in bilancio.

La trasformazione in credito d'imposta avviene alla data di efficacia della cessione dei crediti. Il DL nulla indica in merito alla riemersione delle precedenti poste per crediti della medesima fattispecie mai iscritti prima. **Non rimanda neanche al rispetto dei precetti civilistici di contabilizzazione e principi contabili di riallocazione o riespressione in bilancio.**

Il principio contabile OIC 25, a ben vedere, presuppone che i crediti per le imposte anticipate possano essere iscritti se c'è un piano prospettico di recuperabilità sull'imponibile fiscale futuro.

Il vantaggio, come si comprende, sembrerebbe orientato solo in riferimento alle imposte **differite attive** derivanti da perdite fiscali e svalutazioni crediti, non da differenze temporanee generate da altre fattispecie a rilevanza tributaria differita e/o anticipata nel tempo.

L'iscrizione in bilancio avverrà mediante imputazione al conto "imposte differite attive" la cui contropartita sarà "crediti tributari", per la parte che assurge a credito fiscale (che dipende dal valore nominale del credito ceduto), ed "imposte anticipate" per la parte non riferibile a credito fiscale.

E' doveroso il rispetto dell'OIC 25 e, in aggiunta, il credito tributario si può rilevare solo successivamente alla cessione del credito. Quindi, se la cessione del credito avviene nell'esercizio 2020, nel bilancio 2019 si possono rilevare le imposte anticipate riferite alla perdite pregresse (se sussistono i presupposti OIC 25), che si tramuteranno in "crediti tributari" solo nell'esercizio 2020 a cessione del credito avvenuta.

Vi è da rilevare, inoltre, che nel bilancio in cui verranno accolte le cessioni di crediti deteriorati, si genereranno delle perdite civilistiche che dovranno essere adeguatamente "trattate".

La rilevazione delle imposte anticipate, qualora non trovi capienza nel riassorbimento delle imposte differite passive, avrà necessariamente come contropartita in “Avere” la voce E20 del conto economico.

Qualora la rilevazione delle imposte anticipate attive provenienti da perdite fiscali (ora recuperabili con utili futuri), generi a sua volta degli utili civilistici post imposte, sarà necessario accantonare in un fondo di riserva non disponibile detti utili finali per la quota parte generata dall'accantonamento delle imposte differite attive.

In merito alle altre fattispecie generatrici di fiscalità differita anticipata, dovrà tenersi conto della “sterilizzazione” ai fini della trasformazione in DTA, atteso che alcune differenze fiscali possono essere ben generate dal calcolo del ROL (ex art. 96 Tuir), a partire dall'esercizio 2019, dove si dovrà tenere conto di tutte le variazioni, in aumento e in diminuzione, ai fini del calcolo dell'imponibile IRES e, quindi, anche nella determinazione di A – B (ammortamenti, leasing e accantonamenti).

Poiché il testo del DL prevede nel computo anche attività per imposte anticipate riferibili ai componenti sopra indicati anche se non iscritte (prima) in bilancio sarebbe opportuno che il Legislatore specificasse le modalità di riespressione delle predette poste per evitare iscrizioni non supportate dalla recuperabilità effettiva nel tempo. Ergo, limitasse le “riespressioni” delle Imposte anticipate pregresse mai allocate in precedenti bilanci, senza possibilità di integrale loro iscrizione a fronte di stanziamenti operati solo a chiusura dell'esercizio 2019 in relazione a tale previsione di legge, e quindi con riaccertamento integrale del loro valore, senza considerare i precetti civilistici e contabili che postulano una attenta verifica di quale credito troverà capienza nella base imponibile futura (almeno 5 anni successivi - su chiave predittiva basata su dati certi e non in assenza di corrette valutazioni prospettiche).

Il rischio che si corre è quello di inquinare i bilanci, con una normativa di matrice fiscale o finanziaria che non rispetta i precetti civilistici e contabili che dovrebbero evitare di esprimere utili solo sperati.

Quindi, il rischio concreto, è di trovarsi di fronte a contabilizzazioni di crediti per DTA non verificabili rispetto al redattore di bilancio, potenzialmente allocati tra i crediti non certi, liquidi ed esigibili e frutto di stanziamenti non prudenziali, operativi in via prospettica solo per future eventuali monetizzazioni rispetto alla effettiva riportabilità delle perdite nel tempo.

Si crea così il paradosso di fare emergere in bilancio, civilisticamente, poste creditorie di indubbia consistenza e recuperabilità nel tempo, di difficile allocazione sul mercato per l'eventuale smobilizzo, e che possono indurre il lettore o il destinatario del bilancio in errore, sino a giungere ad un bilancio non veritiero e corretto. Peraltro, con evidente impatto in termini di svalutazioni di dette iscrizioni in futuro, allorquando si avrà contezza della impossibilità di monetizzo per la quota di crediti incerti, illiquidi e non esigibili.

Ci sbagliamo o è una contraddizione in termini? Passi per le DTA vecchie, ma le manovre da DTA nuove porteranno i bilanci ad effetto alterazione dei conti.

È di sicuro una misura da attuare con cautela perché potrebbe andare a beneficio di alcuni che, in maniera disinvolta, potrebbero operare manovre improprie di bilancio con tali allocazioni evitando di fare emergere perdite di esercizio o annacquando il capitale sociale.

Appare, quindi, un riconoscimento improprio che si pone in contrasto con quanto previsto dall'OIC 25. La cessione potrebbe divenire, a ben vedere, il presupposto per il riconoscimento delle DTA per imposte anticipate fuori dalle ordinarie regole bilancistiche!

Addirittura, il redattore del bilancio, in assenza di chiare indicazioni, potrebbe ipotizzare di chiudere le contabilizzazioni al 31.12.2019 riappostando al 31 di dicembre tutte le imposte anticipate per DTA mai iscritte prima, rilevando la contabilizzazione del credito pregresso nella voce A5 del conto economico (perché non esiste più la gestione straordinaria), nonostante sia noto che le imposte anticipate vanno espresse secondo il citato principio contabile OIC 25 a deconto del costo delle imposte di periodo, ovvero delle differite, nella specifica sezione di bilancio.

Una eventuale non corretta contabilizzazione di quanto mai accertato in precedenti esercizi, ove collocata in bilancio al 31.12.2019 tra le sopravvenienze attive di periodo, porterebbe così ad iscrivere (rectius "camuffare") in A5 dette poste con contropartita nei crediti per imposte anticipate DTA ex DL 18/2020 nell'attivo di bilancio nel termine dei 12 mesi.

Tale iscrizione produrrebbe evidenti impropri benefici anche sugli indicatori di bilancio di cui al codice della Crisi di impresa e consente, a prima vista, delle improprie valutazioni sugli indici di liquidità e di indebitamento. In poche parole, ha effetto a livello patrimoniale, genera un credito di difficile corretta individuazione, porta ad un effetto positivo sulle risultanze di bilancio, corregge il tiro e non azzerà il capitale, altera i crediti nel circolante e impatta sugli indicatori di Basilea II, anche ove non si tenesse in considerazione la integrale effettiva successiva monetizzazione nel 2020!

Ci si chiede se tutto ciò si possa realmente fare con tanta libertà!

La norma, se non opportunamente contestualizzata, parrebbe ammettere il comportamento descritto. Tuttavia, si ritiene che con una opportuna correzione, si possa risolvere il problema, senza prescindere dai vincoli imposti in ordine alla rilevazione delle differite attive dai principi contabili.

Quindi, restando fermi i presupposti per l'iscrizione di cui al Principio n. 25.

Il Legislatore, peraltro, qualche dubbio lo deve aver avuto, giacché specifica che non accedono al beneficio le imprese di cui sia stato accertato lo stato di dissesto (e, quindi, prive, per palese difetto di continuità, della acclarata possibilità di recupero prospettico di quei componenti)..

Si spera che qualcuno si sia posto il problema, atteso che in periodo di chiusura di bilanci col disposto rinvio ex lege ai 180 gg di cui al DL 18/2020, una diversa prospettazione dei conti aziendali farebbe la differenza tra aziende sane e meno sane anche rispetto alla prevista proroga di 6 mesi dell'entrata in vigore del codice della crisi di impresa.

Sappiamo bene come i "lifting di facciata" dei bilanci con le norme agevolative (vedi impatto R&S e Crediti Vari di dubbia provenienza) di cui più volte si è letto anche sulla stampa specializzata siano situazioni non affatto remote. Il rischio è di vedere che anche con quella misura delle DTA i bilanci in disequilibrio andranno magicamente in equilibrio, perché sono emerse imposte anticipate tra i crediti e sono state iscritte al conto economico tra i ricavi poste di incerta derivazione, che magari sono nate solo per creare un "correttivo esentasse" con efficacia totalizzante!

Ci si chiede come possano poi soggetti istituzionali trattarne l'acquisto (quindi le banche) oppure obiettare la loro effettività soprattutto ove proposte dall'impresa per la cessione futura o addirittura a garanzia di operatività per il 2021.

In nota integrativa, ove non si intervenisse, l'informativa anche se data sarebbe di sicuro scarna. Basterebbe evidenziare che sono stati iscritti gli effetti previsti dalla normativa vigente in materia di crediti di imposta per imposte anticipate/DTA ex DL 18/2020 e DL 225/2020 – L.214/2011

Vista la circolare dell'Agenzia delle Entrate 37/E del 28.09.2012, anche per la prassi lo spirito della norma madre è quello di consentire lo smobilizzo in tempi più rapidi di quelle posizioni. Tutto il resto è contro regole..

Infine sorge spontanea una ulteriore domanda. Chi potrebbe essere l'unico soggetto che compra DTA?? Forse solo il ceto bancario. Oppure i medesimi soggetti che hanno già trattato la cessione di crediti fiscali di dubbia esistenza che sono stati più volte censurati dall'Amministrazione.

In aggiunta, si critica la misura dell'intervento del DL 18/20, visto che lo stanziamento della somma maggiore è destinato alle banche (su una stima di 20 miliardi dei crediti deteriorati – 12 circa alle Banche), quindi in misura maggiore rispetto alle altre imprese (su 20 miliardi – 8 circa di cui 4 ad altri e 4 all'indotto). Che sia un'ulteriore regalia agli istituti di credito e finanziari? Il dubbio rimane, anche perché c'è da capire quale sia l'effettivo impatto pratico sulle svalutazioni dei beni immateriali di imprese diverse da enti creditizi e finanziari; quindi quante imprese che hanno imposte anticipate di rilevanza fiscale a riporto rispetto alle DTA non contabilizzate a bilancio.

A ben vedere, le questioni aperte sono varie. Perché si parla di emersione di poste anche fuori bilancio?

Tale approccio, varrebbe quindi per le microimprese – per le quali non si applica la derivazione rafforzata ? oppure per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ed anche per le “ordinarie” che derogano al criterio del costo ammortizzato nella iscrizione nell’attivo di bilancio? I dubbi sono tanti.

COMMISSIONE DI DIRITTO TRIBUTARIO

Coordinatore

Cons. Avv. Paolo Voltaggio

I Vice Coordinatori

Cons. Avv. Maria Agnino e Cons. Avv. Donatella Cerè

Componenti

Avv.ti Giampaolo BALAS Giampaolo, Federico BOCCHINI, Mario CARA, Vincenzp CARBONE, Filippo CARUSI, Francesco CERVELLINO, Mario CICALA, Carlo CICALA, Giulio CIMAGLIA, Andrea CIOTTI Maria, Daniele CONTI, Francesca COPPOLA, Giovanni D 'AYALA VALVA, Luigina D 'ASCANIO Mario, DEL VAGLIO, Caterina DI MARZIO, Gianni DI MATTEO, Clemente FRASCARI DIOTALLEVI, Antonio GARGIULO, Giuseppe GIANGRANDE, Silvia GUARDA, Arianna GUITALDI, Valentina GUZZANTI, Claudia JACOPUCCI, Lorenzo LELLI, Bruno LO GIUDICE, Marco LONGOBARDI, Claudio LUCISANO, Vincenzo MARANO, Patrizia MARCHESE, Filippo MENGUCCI, Giovanni MONTELLA, Stefano PELLEGRINI, Guerrino PETILLO, Luigi PICCAROZZI, Gianluca PROIETTI TOPPI, Filomena RACIOPPI, Alessandro RICCIONI, Carlo ROMANO, Livia SALVINI, Giampaolo SBARAGLIA, Michele SCARANTINO, Maria SERPIERI, Angelo STEFANORI, Sarah SUPINO, Gabriele TANCIONI, Luca TANTALO, Nicola TASCO, Chiara TODINI, Benedetta VOLTAGGIO.