

7 maggio 2020

26/FS

**Emergenza epidemio-
logica COVID-19 -
Chiarimenti – Circo-
lare dell’Agenzia delle
entrate n. 11 del 6
maggio 2020**

SINTESI

Con la presente circolare si affrontano alcuni importanti chiarimenti contenuti nella circolare dell’Agenzia delle entrate. n. 11/2020, con la quale l’Agenzia stessa ha fornito in forma di domande e risposte approfondimenti sulle novità contenute nel decreto “Cura Italia” e nel “Decreto Liquidità”.

Si affrontano i seguenti temi:

- sospensione dei versamenti per le imprese e i professionisti;
- premio ai lavoratori dipendenti;
- sospensione delle attività di cooperazione internazionale;
- comunicazione degli oneri detraibili;
- detraibilità delle spese sostenute per l’acquisto di mascherine protettive;
- detraibilità delle erogazioni liberali in denaro effettuate alla Presidenza del Consiglio – Dipartimento della Protezione Civile.

Facendo seguito a quanto comunicato con il Fisco News n. 52 del 6 maggio 2020, si analizzano alcuni dei principali contenuti della circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 11/2020, che ha fornito chiarimenti sul D.L. n. 18/2020, convertito dalla L. n. 27/2020 (c.d. decreto “Cura Italia”, per un esame completo vedi ns. Fisco news n.46/2020) e sul “Decreto Liquidità” (D.L. n. 23/2020, per un esame completo vedi ns. Fisco News n.36/2020), approfondendo i vari temi con apposite domande e risposte.

Sospensione dei versamenti per le imprese e i professionisti

Come noto, per i soggetti esercenti attività d’impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato:

- a. **con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del decreto in esame (e, quindi, nel 2019, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare),
- b. che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d’imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d’imposta, sono sospesi rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini dei versamenti in autoliquidazione relativi a:

- ritenute alla fonte su lavoro dipendente e assimilato (artt. 23, 24, D.P.R. n. 600/1973) e trattenute relative all’addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d’imposta,
- imposta sul valore aggiunto (IVA),
- contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l’assicurazione obbligatoria.

Per i soggetti esercenti attività d’impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato:

- a. **con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del decreto in esame (e, quindi, nel 2019, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare),

b. che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta, sono sospesi, rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini dei versamenti in autoliquidazione relativi:

- alle ritenute alla fonte su lavoro dipendente e assimilato (art. 23, 24, D.P.R. n. 600/1973) e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta,
- all'imposta sul valore aggiunto,
- ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria.

Con la circolare in esame **l'Agenzia delle entrate ha chiarito quanto segue.**

Operazione di fusione per incorporazione

In caso di fusione per incorporazione, le società incorporate si estinguono, mentre l'incorporante prosegue la propria attività e le attività delle incorporate.

Pertanto, nel caso di **perfezionamento di un'operazione di fusione per incorporazione**, il calcolo della riduzione del fatturato va eseguito confrontando il fatturato di marzo e aprile 2020 della società incorporante, con la somma dei fatturati delle singole società (incorporante e incorporate) relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo e aprile 2019.

Premio ai lavoratori dipendenti

Come noto, è prevista l'erogazione di un bonus di 100 euro a favore dei lavoratori dipendenti con reddito da lavoro dipendente dell'anno precedente di importo complessivo non superiore a 40.000 euro, che continuino a prestare servizio nella sede di lavoro nel mese di marzo 2020.

Il premio non concorre alla formazione del reddito ed è ragguagliato ai giorni in cui il lavoro è stato prestato nella propria sede di lavoro nel predetto mese di marzo.

Il premio è attribuito, in via automatica, dal datore di lavoro, che lo eroga se possibile con la retribuzione relativa al mese di aprile e, comunque, entro i termini previsti per le operazioni di conguaglio (art. 63, D.L. n.18/2020, convertito dalla L. n. 27/2020).

Con la circolare in esame **l'Agenzia delle entrate ha chiarito quanto segue.**

Criteri di determinazione della soglia di euro 40.000

- **Ai fini della verifica del rispetto del limite di 40.000 euro, deve considerarsi esclusivamente il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione ordinaria IR-PEF e non anche quello assoggettato a tassazione separata o ad imposta sostitutiva.** Pertanto, ai fini del calcolo del limite reddituale di euro 40.000, bisogna tenere conto dei redditi di lavoro dipendente conseguiti nel 2019, anche se derivanti da più rapporti di lavoro, assoggettati a tassazione ordinaria, con conseguente esclusione dalla determinazione del limite degli eventuali redditi di lavoro assoggettati a tassazione separata e quelli assoggettati ad imposta sostitutiva.
- Nel caso in cui i dipendenti nell'anno precedente a quello di erogazione del premio hanno beneficiato delle agevolazioni previste per il rientro dei lavoratori in Italia ovvero per i quali il reddito da lavoro dipendente non ha concorso per intero a tassazione (art. 44, D.L. n.

78/2010, convertito dalla L. n. 122/2010 o art. 16, D.lgs. n.147/2015), ai fini del calcolo del suddetto limite, occorre considerare i redditi percepiti dal lavoratore, indipendentemente dalla circostanza che lo stesso fruisca di un'agevolazione fiscale che gli consente di far concorrere a tassazione il reddito di lavoro dipendente in misura ridotta.

Verifica del rispetto del limite

Il datore di lavoro/sostituto d'imposta che nel 2020 eroga il bonus di euro 100, ai fini della verifica del rispetto del limite di 40.000 euro, deve considerare gli importi indicati ai punti 1 e 2 della CU 2020, esclusivamente riferibili a redditi di lavoro dipendente, aumentati degli importi indicati ai punti 463 e 465, rispettivamente riferibili ai codici 1, riportato al punto 462, e ai codici 5, 9, 10 e 11, riportati al punto 465.

Il sostituto d'imposta italiano nella verifica del rispetto del limite reddituale di euro 40.000 dovrà computare anche:

- la quota di reddito esente percepita dai c.d. "frontalieri" indicata ai campi 455 e 456 (fino al massimo previsto di 7.500 euro);
- la quota di abbattimento dei redditi percepiti dai residenti a Campione d'Italia riportata nell'annotazione con il codice "CA" della CU 2020.

Lavoratori dipendenti, residenti in Italia, che prestano l'attività lavorativa all'estero

Il decreto "Cura Italia" contiene misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 riscontrata nel nostro Paese, volte a proteggere la salute dei cittadini, a sostenere il sistema produttivo e a salvaguardare la forza lavoro.

Pertanto, il sostituto d'imposta italiano non può erogare il bonus di euro 100 ai propri dipendenti che svolgono l'attività lavorativa all'estero.

Sospensione delle attività di cooperazione internazionale

Come noto, 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 (art. 67, D.L. n.18/2020).

Tale disposizione non sospende né esclude le attività degli uffici.

Con la circolare in esame **l'Agenzia delle entrate ha chiarito quanto segue.**

Anche nel periodo emergenziale, gli uffici continueranno a svolgere le attività di cooperazione amministrativa con gli Stati UE ed extra-UE, previste dalle norme comunitarie e dalle Convenzioni e Trattati internazionali.

In particolare, considerato che il citato decreto ha un ambito di applicazione nazionale, come espressamente previsto dall'art. 62, quando stabilisce che la sospensione dei termini degli adempimenti tributari, scadenti nel periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, non riguarda i soggetti esteri, gli uffici potranno continuare a formulare e trasmettere alle autorità fiscali degli altri Stati domande di assistenza per richiedere:

- a) informazioni ai fini delle attività di verifica, controllo o riscossione,
- b) la notifica di atti di accertamento o riscossione,
- c) il recupero di carichi erariali pendenti,
- d) l'adozione di misure cautelari in caso di fondato pericolo per la riscossione.

Sarà onere dello Stato estero destinatario della richiesta di cooperazione rappresentare eventuali difficoltà nel dare esecuzione alle stesse, a causa di analoghe norme nazionali sospensive delle attività esterne agli uffici o delle procedure di riscossione.

Con riferimento, invece, alle speculari richieste di assistenza ricevute da parte di altri Stati, UE ed extra-UE, le stesse verranno istruite e lavorate dagli uffici dell'Agenzia delle entrate nel rispetto delle disposizioni normative vigenti e delle indicazioni di prassi già impartite e con modalità volte a limitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente.

Comunicazione degli oneri detraibili

Come noto, il termine per la consegna e la trasmissione telematica delle certificazioni uniche (CU) relative ai redditi di lavoro dipendente e ai redditi di lavoro autonomo è stato ulteriormente prorogato al 30 aprile 2020 (art. 22, D.L. n. 23/2020).

Considerato che, sulla base del suo tenore letterale, il citato art. 22 fa riferimento ai soli obblighi della consegna agli interessati e della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle certificazioni uniche, **con la circolare in esame l'Agenzia delle entrate ha chiarito che tale proroga al 30 aprile 2020 non può essere estesa anche alla trasmissione telematica delle comunicazioni relative agli oneri detraibili** da utilizzare per la precompilazione delle dichiarazioni dei redditi relative al 2019: **per tali comunicazioni resta fermo il termine del 31 marzo 2020** (art. 1, comma 5, D.L. n. 9/2020).

Detraibilità delle spese sostenute per l'acquisto di mascherine protettive

Come noto, è possibile detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19 per cento delle spese sanitarie per la parte che eccede euro 129,11 (art. 15, co. 1, lett. c), TUIR).

Dette spese sono costituite esclusivamente dalle spese mediche generiche e di assistenza specifica diverse da quelle necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione indicate dall'articolo 10, comma 11, lettera b), TUIR, dalle spese chirurgiche, dalle spese per prestazioni specialistiche, per protesi dentarie e sanitarie in genere.

Per l'individuazione delle spese sanitarie detraibili, occorre fare riferimento ai provvedimenti del Ministero della Salute contenenti l'elenco puntuale delle specialità farmaceutiche, dei dispositivi medici e delle prestazioni specialistiche.

A tal fine, è possibile consultare l'apposito elenco nel sistema «Banca dati dei dispositivi medici» pubblicato sul sito del Ministero della Salute al seguente link http://www.salute.gov.it/interrogazioneDispositivi/RicercaDispositiviServlet?action=ACTIO_N_MASCHERA, in ragione della competenza del Ministero della Salute nella individuazione delle tipologie sopra individuate, ai fini della detraibilità delle spese in esame.

Ciò in quanto occorre verificare se la singola tipologia di «mascherina protettiva» rientra fra i dispositivi medici individuati dal richiamato dicastero, tenuto conto che, nell'attuale situazione

emergenziale, potrebbero essere immessi in commercio anche prodotti non aventi le caratteristiche per rientrare nella categoria di dispositivo medico come definito dal citato Ministero.

In linea generale, con riferimento alle spese di acquisto o affitto di protesi e di dispositivi medici, per fruire della detrazione è necessario che, dalla certificazione fiscale (scontrino o fattura), risulti chiaramente la descrizione del prodotto acquistato ed il soggetto che sostiene la spesa, non potendo essere considerati validi i documenti fiscali che riportino semplicemente l'indicazione «dispositivo medico».

La natura del prodotto, come dispositivo medico, può essere identificata anche mediante le codifiche utilizzate ai fini della trasmissione dei dati al sistema tessera sanitaria quale il codice «AD (spese relative all'acquisto o affitto di dispositivi medici con marcatura CE)».

Per agevolare l'individuazione dei prodotti che danno diritto alla detrazione e che rispondono alla definizione di dispositivo medico, in allegato alla circolare 13 maggio 2011, n. 20/E, è stato pubblicato l'elenco non esaustivo, fornito dal Ministero della Salute, dei dispositivi medici e medico diagnostici in vitro più comuni.

In tutti i casi in cui il documento di spesa riporti il codice «AD», attestante la trasmissione al sistema tessera sanitaria della spesa per dispositivi medici, ai fini della detrazione, non è necessario che sia riportata anche la marcatura CE o la conformità alle direttive europee.

Qualora, invece, il documento di spesa non riporti il codice «AD» è necessario:

- per i dispositivi medici compresi nel predetto elenco, conservare (per ciascuna tipologia di prodotto) la documentazione dalla quale risulti che lo stesso ha la marcatura CE;
- per i dispositivi medici non compresi in tale elenco, che il prodotto riporti, oltre alla marcatura CE, anche la conformità alla normativa europea (si confrontino le direttive europee 93/42/CEE, 90/385/CEE e 98/79/CE e successive modifiche e integrazioni).

Inoltre, il soggetto che vende il dispositivo medico può assumere l'onere di individuare i prodotti che danno diritto alla detrazione, integrando le indicazioni da riportare sullo scontrino/fattura con la dicitura «prodotto con marcatura CE» e, per i dispositivi diversi da quelli di uso comune, elencati in allegato alla citata circolare 13 maggio 2011, n. 20/E, il numero della direttiva comunitaria di riferimento.

In questo caso, il contribuente non deve conservare anche la documentazione comprovante la conformità alle direttive europee del dispositivo medico acquistato.

Con riferimento, invece, ai dispositivi medici «su misura», fabbricati appositamente per un determinato paziente, sulla base di una prescrizione medica, gli stessi non devono recare la marcatura CE, ma ne deve essere attestata la conformità al decreto legislativo 24 febbraio 1997 n. 46 (Attuazione della direttiva 93/42/CEE, concernente i dispositivi medici).

Si rileva, inoltre, che le spese sostenute per i dispositivi medici sono detraibili anche se non sono acquistati in farmacia, sempreché risultino soddisfatte le condizioni in precedenza indicate. Con la circolare in esame **l'Agenzia delle entrate ha chiarito quanto segue.**

Considerato che l'elencazione dei dispositivi medici contenuta nella circolare 31 maggio 2019, n. 13/E è da considerarsi esemplificativa e non esaustiva, si ritiene che **qualora le «mascherine protettive» siano classificate, in base alla tipologia, quali «dispositivi medici» dai**

provvedimenti del Ministero della Salute o rispettino i requisiti di marcatura CE declinati precedentemente, le relative spese di acquisto siano detraibili nella misura del 19 %.

Detraibilità delle erogazioni liberali in denaro effettuate alla Presidenza del Consiglio – Dipartimento della Protezione Civile

Come noto, alle persone fisiche e agli enti non commerciali spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30% delle erogazioni liberali in denaro e in natura finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, finalizzato alla raccolta dei fondi per finanziare l'acquisto di Dispositivi di Protezione Individuale (DPI), ventilatori, respiratori, attrezzature ed apparecchiature per sale di rianimazione, ecc.), effettuate nel 2020 a favore:

- dello Stato
- delle regioni
- degli enti locali territoriali
- di enti o istituzioni pubbliche
- di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

La detrazione non può essere di importo superiore a 30.000 euro.

Per i soggetti titolari di reddito di impresa, le erogazioni liberali in denaro e in natura predette sono integralmente deducibili dal reddito d'impresa, non si considerano destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e non sono soggette all'imposta sulle donazioni (art. 66, D.L. n. 18/2020, convertito dalla L. n.27/2020).

Con la circolare in esame l'Agenzia delle entrate ha chiarito quanto segue.

Modalità di pagamento

Come già precisato nella risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 28 aprile 2020, anche **tali erogazioni liberali in denaro devono essere effettuate tramite versamento bancario o postale, nonché tramite carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari.**

La detrazione non spetta, quindi, per le erogazioni effettuate in contanti.

Documentazione necessaria

Per la documentazione attestante il sostenimento dell'onere, è necessario che dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, carta di debito o carta prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte, sia possibile individuare il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale, il carattere di liberalità del pagamento e che lo stesso sia finalizzato a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Tuttavia, ai fini della detrazione, si ritiene sufficiente che dalle ricevute del versamento bancario o postale o dall'estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata risulti che il versamento sia stato effettuato su uno dei conti correnti dedicati all'emergenza epidemiologica COVID19.

Erogazioni in denaro pervenute al Dipartimento della Protezione Civile, per il tramite di collettori intermediari, di piattaforme di crowdfunding, ecc..

Per le erogazioni in denaro pervenute al Dipartimento della Protezione Civile, per il tramite di collettori intermediari, di piattaforme di crowdfunding, nonché quelle eseguite per il tramite delle fondazioni, delle associazioni, dei comitati e degli enti di cui all'[art. 27, comma 3, L. n. 133/1999](#), i contribuenti devono essere in possesso della ricevuta del versamento (bancario o postale, estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata) o della ricevuta che attesta l'operazione effettuata su piattaforme messe a disposizione dai collettori intermediari o di crowdfunding nonché della attestazione rilasciata dal collettore, dal gestore della piattaforma di crowdfunding o dagli enti di cui al D.P.C.M. 20 giugno 2000, dalla quale emerga che la donazione è stata versata nei predetti conti correnti bancari dedicati all'emergenza COVID-19.

Si ricorda che le fondazioni, le associazioni, i comitati e gli enti suddetti individuati dal citato D.P.C.M. 20 giugno 2000 sono:

- a) le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ([art. 10, D. lgs. n. 460/1997](#));
- b) le organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro;
- c) le altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti che, costituiti con atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, tra le proprie finalità prevedono interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari;
- d) le amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, gli enti pubblici non economici.