



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

LE MISURE FISCALI DEI DECRETI SULL'EMERGENZA DA COVID-19

(D.L. "CURA ITALIA" N. 18/2020 CONVERTITO,
D.L. "LIQUIDITÀ" N. 23/2020 CONVERTITO
E D.L. "RILANCIO" N. 34/2020)

Secondo aggiornamento

15 GIUGNO 2020





ABSTRACT

Il presente documento esamina le misure fiscali urgenti adottate dal Governo per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19, contenute nel Decreto "Cura Italia" n. 18/2020 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 27/2020), nel Decreto "Liquidità" n. 23/2020 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 40/2020), e nel Decreto "Rilancio" n. 34/2020. Si tratta di una serie di disposizioni inerenti la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari e previdenziali e di misure a sostegno della liquidità di famiglie, imprese e lavoratori autonomi che introducono contributi, crediti d'imposta e cessione dei relativi crediti, detrazioni fiscali, premi e incentivi.

Si tratta del secondo aggiornamento del documento pubblicato il 1° giugno scorso, che racchiude le novità introdotte in sede di conversione in legge del Decreto "Liquidità" e i più recenti chiarimenti della prassi amministrativa in materia.

Le novità dei decreti sull'emergenza da COVID-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 convertito, D.L. "Liquidità" n. 23/2020 e D.L. "Rilancio" n. 34/2020) - Quarto aggiornamento (3 giugno 2020)

Le misure fiscali dei decreti sull'emergenza da COVID-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 convertito, D.L. "Liquidità" n. 23/2020 e D.L. "Rilancio" n. 34/2020) (1° giugno 2020)

Le novità dei decreti sull'emergenza da COVID-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 convertito e D.L. "Liquidità" n. 23/2020) - Terzo Aggiornamento (29 aprile 2020)

Le novità dei decreti sull'emergenza da COVID-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020 e D.L. "Liquidità" n. 23/2020) - Secondo Aggiornamento (15 aprile 2020)

Le novità dei decreti sull'emergenza da COVID-19 (D.L. "Cura Italia" n. 18/2020) (18 marzo 2020)



SOMMARIO

1. IL DECRETO-LEGGE “CURA ITALIA” CONVERTITO, IL DECRETO-LEGGE “LIQUIDITÀ” CONVERTITO E IL DECRETO-LEGGE “RILANCIO”	7
2. MISURE FISCALI INERENTI LA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI E DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI	7
Articolo 60 (d.l. “Cura Italia”) – Rimessione in termini per i versamenti.....	8
Articolo 61 (d.l. “Cura Italia”) – Sospensione dei versamenti delle ritenute, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l’assicurazione obbligatoria.....	9
Articolo 126, comma 3 (d.l. “Rilancio”) – Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi	9
Articolo 127, comma 1, lett. a) (d.l. “Rilancio”) – Proroga dei termini di ripresa della riscossione per i soggetti di cui agli articoli 61 e 62 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27	9
Articolo 62 (d.l. “Cura Italia”) – Sospensione dei termini [degli adempimenti e] dei versamenti fiscali e contributivi	17
Articolo 19 (d.l. “Liquidità”) – Proroga sospensione ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari	17
Articolo 126, comma 2 (d.l. “Rilancio”) – Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi	17
Articolo 127, comma 1, lett. b) (d.l. “Rilancio”) – Proroga dei termini di ripresa della riscossione per i soggetti di cui agli articoli 61 e 62 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27	17
Articolo 177 (d.l. “Rilancio”) – Esenzioni dall’imposta municipale propria-IMU per il settore turistico.....	17
Articolo 18 (d.l. “Liquidità”) – Sospensione di versamenti tributari e contributivi.....	21
Articolo 126, comma 1 (d.l. “Rilancio”) – Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi	21
Articolo 24 (d.l. “Rilancio”) – Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP.....	27
Articolo 20 (d.l. “Liquidità”) – Metodo previsionale per la determinazione degli acconti da versare nel mese di giugno.....	29
Articolo 71 (d.l. “Cura Italia”) – Menzione per la rinuncia alle sospensioni	30
Articolo 144 (d.l. “Rilancio”) – Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni	30
Articolo 149 (d.l. “Rilancio”) – Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d’imposta.....	32



Articolo 68 (d.l. "Cura Italia") – Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione.....	33
Articolo 154 (d.l. "Rilancio") – Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione.....	33
Articolo 147 (d.l. "Rilancio") – Incremento del limite annuo dei crediti compensabili tramite modello F24.....	36
Articolo 145 (d.l. "Rilancio") – Sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo.....	37
Articolo 153 (d.l. "Rilancio") – Sospensione delle verifiche ex art. 48-bis DPR n. 602 del 1973.....	37
Articolo 69 (d.l. "Cura Italia") – Proroga versamenti nel settore dei giochi	38
Articolo 18, comma 8-bis (d.l. "Liquidità") – Sospensione di versamenti tributari e contributivi.....	38
Articolo 129 (d.l. "Rilancio") – Disposizioni in materia di rate di acconto per il pagamento dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica.....	39
Articolo 131 (d.l. "Rilancio") – Rimessione in termini per i versamenti in materia di accisa	39
Articolo 132 (d.l. "Rilancio") – Disposizioni in materia di pagamenti dell'accisa sui prodotti energetici	40
Articolo 161 (d.l. "Rilancio") – Proroga del pagamento dei diritti doganali	40
Articolo 133 (d.l. "Rilancio") – Differimento dell'efficacia delle disposizioni in materia di imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego e di imposta sul consumo delle bevande edulcorate	41
Articolo 62 (d.l. "Cura Italia") – Sospensione dei termini degli adempimenti [e dei versamenti] fiscali [e contributivi]	42
Articolo 140 (d.l. "Rilancio") – Memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.....	42
Articolo 22 (d.l. "Liquidità") – Disposizioni relative ai termini di consegna e di trasmissione telematica della Certificazione Unica 2020	46
Articolo 61-bis (d.l. "Cura Italia") – Disposizioni riguardanti i termini relativi alla dichiarazione dei redditi precompilata 2020	47
Articolo 159 (d.l. "Rilancio") – Ampliamento della platea dei contribuenti che si avvalgono del modello 730	50
[Articolo 25 (d.l. "Liquidità") – Assistenza fiscale a distanza] *Abrogato	50
Articolo 50 (d.l. "Rilancio") – Proroga del termine di consegna dei beni strumentali nuovi ai fini della maggiorazione dell'ammortamento.....	51
Articolo 137 (d.l. "Rilancio") – Proroga della rideterminazione del costo d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati	52
Articolo 24 (d.l. "Liquidità") – Termini agevolazioni prima casa.....	52
Articolo 130 (d.l. "Rilancio") – Differimento di alcuni adempimenti in materia di accisa	53
Articolo 67 (d.l. "Cura Italia") – Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori	54



Articolo 157 (d.l. "Rilancio") – Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali.....	58
Articolo 148 (d.l. "Rilancio") – Modifiche alla disciplina degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)	62
Articolo 152 (d.l. "Rilancio") – Sospensione dei pignoramenti dell'Agente della riscossione su stipendi e pensioni.....	63
3. MISURE FISCALI INERENTI LA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI E DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI - TABELLA RIEPILOGATIVA	64
4. ALTRE MISURE FISCALI A SOSTEGNO DELLA LIQUIDITÀ DELLE FAMIGLIE E DELLE IMPRESE	75
Articolo 63 (d.l. "Cura Italia") – Premio ai lavoratori dipendenti.....	75
Articolo 25 (d.l. "Rilancio") – Contributo a fondo perduto	77
Articolo 26 (d.l. "Rilancio") – Rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni.....	85
Articolo 12-ter (d.l. "Liquidità") – Disposizioni in materia di beni di impresa	89
Articolo 6-bis (d.l. "Liquidità") – Disposizioni per il sostegno dei settori alberghiero e termale.....	91
Articolo 65 (d.l. "Cura Italia") – Credito di imposta per botteghe e negozi.....	92
Articolo 28 (d.l. "Rilancio") – Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda	93
Articolo 18-bis (d.l. "Liquidità") – Sospensione del versamento dei canoni per l'uso di beni immobili appartenenti allo Stato	99
Articolo 119 (d.l. "Rilancio") – Incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici	99
Articolo 121 (d.l. "Rilancio") – Trasformazione delle detrazioni fiscali in sconto sul corrispettivo dovuto e in credito d'imposta cedibile.....	102
Articolo 120 (d.l. "Rilancio") – Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro	104
Articolo 125 (d.l. "Rilancio") – Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione	105
Articolo 122 (d.l. "Rilancio") – Cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19	107
Articolo 176 (d.l. "Rilancio") – Tax credit vacanze	108
Articolo 124 (d.l. "Rilancio") – Riduzione aliquota IVA per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.....	109
Articolo 66 (d.l. "Cura Italia") – Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.....	110
Articolo 12-quater (d.l. "Liquidità") – Modifica all'articolo 66 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, in materia di detraibilità dell'IVA sugli acquisti dei beni oggetto di erogazioni liberali	112



Articolo 27 (d.l. "Liquidità") – Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole	112
Articolo 71-bis (d.l. "Cura Italia") – Donazioni anti spreco per il rilancio della solidarietà sociale.....	113
Articolo 28 (d.l. "Liquidità") – Modifiche all'articolo 32-quater del decreto-legge n. 124 del 2019.....	114
Articolo 134 (d.l. "Rilancio") – Modifiche alla disciplina dell'IVAFE per i soggetti diversi dalle persone fisiche	115
Articolo 26 (d.l. "Liquidità") – Semplificazioni per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche	115
Articolo 143 (d.l. "Rilancio") – Rinvio della procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche	117
Articolo 142 (d.l. "Rilancio") – Rinvio della decorrenza del servizio di elaborazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, delle bozze precompilate dei documenti IVA	117
Articolo 141 (d.l. "Rilancio") – Lotteria dei corrispettivi	118
Articolo 123 (d.l. "Rilancio") – Soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di IVA e accisa.....	118
Articolo 31 (d.l. "Liquidità") – Potenziamento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli	118
5. ALTRE MISURE FISCALI A SOSTEGNO DELLA LIQUIDITÀ DELLE FAMIGLIE E DELLE IMPRESE - TABELLA RIEPILOGATIVA	119
6. MISURE IN MATERIA DI GIUSTIZIA	123
Articolo 83 (d.l. "Cura Italia") – Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare	123
Articolo 135 (d.l. "Rilancio") – Disposizioni in materia di giustizia tributaria e contributo unificato	123
Articolo 149, comma 3 (d.l. "Rilancio") – Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta	123
Articolo 108 (d.l. "Cura Italia") – Misure urgenti per lo svolgimento del servizio postale.....	137



1. Il decreto-legge “Cura Italia” convertito, il decreto-legge “Liquidità” convertito e il decreto-legge “Rilancio”

Il decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18¹, denominato “Cura Italia” (d’ora in avanti, anche **Decreto “Cura Italia”**) e il decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23², denominato “Liquidità” (d’ora in avanti, anche **Decreto “Liquidità”**) contengono, tra le altre disposizioni urgenti per contrastare l’emergenza epidemiologica da COVID-19, una serie di misure di carattere fiscale inerenti la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari e previdenziali.

Con il decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34³, denominato “Rilancio” (d’ora in avanti, anche **Decreto “Rilancio”**), il Governo ha ulteriormente integrato e modificato tali disposizioni di sospensione e di proroga di versamenti e di adempimenti ed ha, inoltre, introdotto contributi, crediti d’imposta e cessione dei relativi crediti, detrazioni fiscali, premi e incentivi.

Di seguito, vengono evidenziate in colore giallo – rispetto alla precedente versione del documento della FNC pubblicata il 1° giugno⁴ – le novità introdotte in sede di conversione in legge del Decreto “Liquidità” e i più recenti chiarimenti della prassi amministrativa in materia.

2. Misure fiscali inerenti la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari e previdenziali

Gli articoli da 60 a 62 del Titolo IV (“misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese”) del d.l. n. 18/2020 (Decreto “Cura Italia”) disciplinano la sospensione dei termini relativi a taluni versamenti e adempimenti di natura tributaria e previdenziale.

Tali misure sono state successivamente integrate, e in parte modificate, dagli articoli da 18 a 26 del d.l. n. 23/2020 (Decreto “Liquidità”), dalla legge di conversione del Decreto “Cura Italia”, nonché dal d.l. n. 34/2020 (Decreto “Rilancio”), rendendo il quadro complessivo ancora più articolato.

Nel loro insieme, infatti, le misure approvate adottano criteri selettivi di tipo soggettivo, geografico, quantitativo e anche temporale tra loro diversificati che rendono l’applicazione delle stesse

¹ Il Decreto “Cura Italia” – pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 17 marzo 2020, n. 70 ed entrato in vigore, ex articolo 127 del d.l., il giorno stesso della sua pubblicazione, ossia il 17 marzo 2020 – ha introdotto una serie di misure di potenziamento del servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19, per complessivi 25 miliardi, aggiungendosi ai precedenti interventi confluiti nei decreti-legge n. 14 del 9 marzo 2020, n. 11 dell’8 marzo 2020, n. 9 del 2 marzo e n. 6 del 22 febbraio.

Il d.l. n. 18/2020 è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 110 del 29 aprile 2020, S.O. n. 16, ed entrata in vigore, ex articolo 1, comma 4, della stessa legge, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, ossia il 30 aprile.

² Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell’8 aprile 2020, n. 94 ed entrato in vigore, ex articolo 44 del d.l., il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, ossia il 9 aprile. Il d.l. n. 23/2020 è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 6 giugno 2020, ed entrata in vigore, ex articolo 1, comma 3, della stessa legge, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, ossia il 7 giugno.

³ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 19 maggio 2020 n. 128, S.O. n. 21, ed entrato in vigore, ex articolo 266 del d.l., il giorno stesso della sua pubblicazione, ossia il 19 maggio.

⁴ Cfr. “Le misure fiscali dei decreti sull’emergenza da COVID-19 (D.L. “Cura Italia” n. 18/2020 convertito, D.L. “Liquidità” n. 23/2020 e D.L. “Rilancio” n. 34/2020)”, 1° giugno 2020.



oltremodo complessa, anche da parte di professionisti che, come i commercialisti, hanno competenze specifiche e sono abituati a confrontarsi con la farraginosità della normativa fiscale. Tuttavia, quel che più preoccupa è che, anche sotto il profilo sostanziale, tali misure devono, purtroppo, ritenersi ancora insufficienti rispetto alla grave emergenza, anche di tipo economico-finanziario, in atto nel nostro Paese, sol che si consideri che con il Decreto “Rilancio”, pubblicato a maggio, non è stato trovato il modo di prorogare i versamenti relativi alle dichiarazioni, in scadenza nel prossimo mese di giugno, pur nel contesto di una manovra in deficit di circa 55 miliardi di euro.

Per comodità di immediato riscontro, di seguito si analizzano le misure in materia di versamenti e adempimenti fiscali e contributivi, suddivise in base alle singole disposizioni recate dal Decreto “Cura Italia”, come integrate e/o modificate dal Decreto “Liquidità”, dalla conversione in legge dello stesso Decreto “Cura Italia” e dal Decreto “Rilancio”.

Articolo 60 (d.l. “Cura Italia”) – Rimessione in termini per i versamenti

La norma contiene l’unico slittamento delle scadenze generalizzato **per tutti i contribuenti**. Con essa è stata disposta, infatti, una rimessione in termini di durata pari a soli 4 giorni, **rinviano dal 16 al 20 marzo tutti i versamenti da effettuarsi nei confronti delle pubbliche amministrazioni, inclusi** quelli relativi ai **contributi** previdenziali ed assistenziali e ai **premi** per l’assicurazione obbligatoria.

Il breve differimento concesso è risultato, nella sostanza, senz’altro inefficace per far fronte alle difficoltà operative di molti studi professionali, in diverse sedi manifestate dal CNDCEC.

Come chiarito dall’Agenzia delle entrate⁵, tale rimessione in termini è applicabile ai versamenti dovuti a qualsiasi titolo dalla generalità dei contribuenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni e, pertanto, vi rientrano anche il versamento della tassa annuale di vidimazione dei libri sociali⁶, dell’imposta sugli intrattenimenti⁷ e dell’IRAP dovuta dalle aziende del servizio sanitario nazionale⁸.

Al riguardo, l’articolo 21 del Decreto “Liquidità” ha successivamente stabilito che i **versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni**, di cui all’articolo 60 del Decreto “Cura Italia”, sono considerati **tempestivi** se effettuati **entro il 16 aprile 2020**. Intervenendo a termini ampiamente scaduti, la norma, pur venendo incontro alle esigenze di quanti non siano riusciti ad adempiere entro il 20 marzo scorso, si è risolta tuttavia in una beffa per i contribuenti (e i professionisti che li assistono) che, anche in questo periodo emergenziale, hanno dovuto superare notevoli difficoltà per rispettare il brevissimo slittamento dei termini originariamente previsto. Un legislatore più attento alle reali esigenze di contribuenti e professionisti avrebbe dovuto invece concedere, sin dall’inizio, maggior tempo per tutti i versamenti, come richiesto dal CNDCEC.

Con specifico riferimento al versamento del saldo IVA, in scadenza il 16 marzo u.s., si osserva che resta ferma la possibilità di effettuare detto versamento entro il 30 giugno 2020, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo – deve ora ritenersi – al 16 aprile 2020, oppure entro il 30 luglio 2020, maggiorando le

⁵ Cfr. risoluzione 18 marzo 2020, n. 12/E.

⁶ Cfr. circolare 3 aprile 2020, n. 8/E, par. 1.1 e circolare 13 aprile 2020, n. 9/E, par. 5.1.

⁷ V. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.14 e circ. n. 9/E del 2020, par. 5.1.

⁸ Cfr. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.22 e circ. n. 9/E del 2020, par. 5.1.



somme dovute (sia il saldo IVA che la sua maggiorazione dello 0,40% mensile) di un ulteriore 0,40%. Infatti, i decreti in esame non hanno previsto alcuna disapplicazione delle disposizioni di cui al combinato disposto degli articoli 6 del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 e 17, commi 1 e 2, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435.

Articolo 61 (d.l. “Cura Italia”) – *Sospensione dei versamenti delle ritenute, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l’assicurazione obbligatoria*

Articolo 126, comma 3 (d.l. “Rilancio”) – *Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi*

Articolo 127, comma 1, lett. a) (d.l. “Rilancio”) – *Proroga dei termini di ripresa della riscossione per i soggetti di cui agli articoli 61 e 62 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27*

I primi due commi dell’articolo 61 del Decreto “Cura Italia”⁹ hanno disposto la sospensione di alcuni versamenti fiscali, previdenziali e assistenziali in scadenza nei mesi di marzo e aprile 2020 per numerose categorie di soggetti operanti, tra gli altri, nei settori dello sport, dell’arte e della cultura, del trasporto e della ristorazione, dell’educazione e dell’assistenza, nonché della gestione di fiere ed eventi. Si tratta, in particolare, dei **soggetti, con domicilio fiscale, sede legale o operativa nel territorio dello Stato**, operanti nei **settori maggiormente colpiti dall’emergenza epidemiologica da COVID-19**, di seguito elencati:

- a) imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e turismo e *tour operator*;
- b) federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche, nonché soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, *club* e strutture per danza, *fitness* e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori;
- c) soggetti che gestiscono teatri, sale da concerto, sale cinematografiche, ivi compresi i servizi di biglietteria e le attività di supporto alle rappresentazioni artistiche, nonché discoteche, sale da ballo, *nightclub*, sale da gioco e biliardi;
- d) soggetti che gestiscono ricevitorie del lotto, lotterie, scommesse, ivi compresa la gestione di macchine e apparecchi correlati;
- e) soggetti che organizzano corsi, fiere ed eventi, ivi compresi quelli di carattere artistico, culturale, ludico, sportivo e religioso;
- f) soggetti che gestiscono attività di ristorazione, gelaterie, pasticcerie, bar e *pub*;
- g) soggetti che gestiscono musei, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici e riserve naturali;

⁹ Nel testo originario del Decreto, anteriore alla sua conversione in legge, i primi due commi dell’articolo 61 ampliavano l’ambito soggettivo di applicazione della sospensione dei versamenti fiscali, previdenziali e assistenziali per il periodo dal 2 marzo al 30 aprile 2020 inizialmente disposta, dall’articolo 8, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9, con riferimento alle sole imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e turismo e *tour operator*, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato. La legge di conversione del Decreto “Cura Italia” nell’abrogare il citato d.l. n. 9 del 2020 (cfr. art. 1, comma 2, della legge di conversione), ha recepito pertanto, nel tessuto normativo dell’articolo 61 in commento, le disposizioni di cui al richiamato articolo 8, comma 1, dell’abrogato decreto-legge.



- h) soggetti che gestiscono asili nido e servizi di assistenza diurna per minori disabili, servizi educativi e scuole per l'infanzia, servizi didattici di primo e secondo grado, corsi di formazione professionale, scuole di vela, di navigazione e di volo, che rilasciano brevetti o patenti commerciali, scuole di guida professionale per autisti;
- i) soggetti che svolgono attività di assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili;
- l) aziende termali di cui alla legge 24 ottobre 2000, n. 323, e centri per il benessere fisico;
- m) soggetti che gestiscono parchi di divertimento o parchi tematici;
- n) soggetti che gestiscono stazioni di autobus, ferroviarie, metropolitane, marittime o aeroportuali;
- o) soggetti che gestiscono servizi di trasporto merci e trasporto passeggeri terrestri, aereo, marittimo fluviale, lacuale e lagunare, ivi compresa la gestione di funicolari, funivie, cabinovie, seggiovie e *ski-lift*;
- p) soggetti che gestiscono servizi di noleggio di mezzi di trasporto terrestre, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare;
- q) soggetti che gestiscono servizi di noleggio di attrezzature sportive e ricreative ovvero di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli;
- r) soggetti che svolgono attività di guida e assistenza turistica;
- s) esercenti di librerie che non risultano ricomprese in gruppi editoriali dagli stessi direttamente gestite¹⁰;
- t) ONLUS, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, iscritte negli appositi registri regionali e delle province autonome che esercitano, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale previste dall'articolo 5, comma 1, del codice di cui al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore).

Per tutti i richiamati soggetti (eccetto taluni di quelli di cui alla precedente lett. b) operanti nel settore sportivo, per i quali, v. *infra*), il **comma 1** dell'articolo 61 in esame prevede la **sospensione dal 2 marzo fino al 30 aprile 2020** dei termini relativi a:

- **versamenti** delle **ritenute** alla fonte sui redditi di **lavoro dipendente e assimilati** (di cui rispettivamente agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973) che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta¹¹;
- **adempimenti** e **versamenti** dei **contributi** previdenziali e assistenziali e dei **premi** per l'assicurazione obbligatoria¹²;

nonché la **sospensione** dei termini in scadenza nel solo mese di **marzo 2020** riguardanti i:

- **versamenti** relativi all'**imposta sul valore aggiunto**.

I **versamenti** così sospesi andranno **effettuati**, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il 16 settembre 2020** o mediante rateizzazione **fino a un massimo di 4 rate** mensili di

¹⁰ Questi ultimi soggetti non erano contemplati nel testo originario del Decreto "Cura Italia" e sono stati inseriti nell'elenco dei soggetti particolarmente colpiti dall'emergenza soltanto in sede di conversione in legge del Decreto.

¹¹ In relazione ai soggetti nei confronti dei quali sono sospesi i versamenti delle ritenute, sono conseguentemente sospesi anche i controlli a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti previsti dall'articolo 17-bis del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (sul punto, v. *infra* nel testo).

¹² L'INPS, con la circolare 9 aprile 2020, n. 52, ha confermato che la sospensione contributiva si applica sia alle quote di TFR da versare al Fondo di Tesoreria, trattandosi di contribuzione previdenziale equiparata, sia alla quota di contribuzione a carico dei dipendenti.



pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020¹³. Qualora si fosse già proceduto ad effettuare detti versamenti, non è possibile chiedere il rimborso di quanto già versato.

Anche gli **adempimenti contributivi** sospesi ai sensi del comma 1 in commento vanno effettuati entro il **16 settembre 2020**¹⁴.

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 61 del Decreto "Cura Italia", le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive professionistiche e dilettantistiche di cui alla lettera b) dell'elenco sopra riportato, applicano la sospensione di cui al comma 1 dell'articolo 61 **fino al 30 giugno 2020**¹⁵. Anche per questi ultimi soggetti, i versamenti così sospesi andranno effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il 16 settembre 2020**, o mediante **rateizzazione** (fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo) con il versamento della **prima rata entro il 16 settembre 2020**¹⁶. Analogamente, è inoltre previsto che qualora detti versamenti fossero già stati effettuati, non è possibile chiedere il rimborso di quanto già versato. Anche per i soggetti elencati dal comma 5, viene previsto, infine, che gli **adempimenti contributivi** sospesi ai sensi del precedente comma 1 siano effettuati entro il **16 settembre 2020**¹⁷.

Il comma 3 dell'articolo 61 del Decreto "Cura Italia", recependo – in sede di conversione – quanto già previsto dall'articolo 8, comma 3, dell'abrogato d.l. n. 9/2020, ha confermato 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 **nei Comuni** inclusi nella prima **"zona rossa"** (individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020)¹⁸, l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 febbraio 2020¹⁹.

Si ricorda che quest'ultima norma ha stabilito, con riferimento alla **generalità dei sostituti d'imposta aventi** la sede legale o la sede operativa nel territorio dei **predetti Comuni**, l'**esonero dall'effettuazione delle ritenute** alla fonte di cui agli articoli 23, 24 e 29²⁰ del d.P.R. n. 600/1973 per il periodo **dal 21 febbraio al 31 marzo 2020**. Le ritenute non operate ai sensi di quest'ultima disposizione avrebbero dovuto essere versate, in un'unica soluzione, entro il mese di aprile 2020.

Il comma 4 dell'articolo 61 del Decreto "Cura Italia", così come modificato, da ultimo, dal Decreto

¹³ I termini per l'effettuazione dei versamenti sospesi sono stati così modificati dal comma 1, lett. a), n. 1), dell'articolo 127 del Decreto "Rilancio". In base al tenore originario dell'articolo 61 del Decreto "Cura Italia", detti versamenti avrebbero dovuto essere effettuati in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020 (che sarebbe slittato al 1° giugno, cadendo il 31 maggio di domenica) o mediante rateizzazione, fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal medesimo mese di maggio.

¹⁴ Specificazione inserita nel comma 4, ultimo periodo, dell'articolo 61 del Decreto "Cura Italia", ad opera dell'articolo 127, comma 1, lett. a), n. 1), del Decreto "Rilancio".

¹⁵ L'originario termine, fissato al 31 maggio 2020, è stato così prorogato dall'articolo 127, comma 1, lett. a), n. 2), del Decreto "Rilancio".

¹⁶ Il termine per l'effettuazione dei versamenti sospesi, originariamente fissato al 30 giugno 2020 (in un'unica soluzione ovvero fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal medesimo mese di giugno 2020), è stato così modificato dall'articolo 127, comma 1, lett. a), n. 2), del Decreto "Rilancio".

¹⁷ Specificazione inserita nel comma 5, secondo periodo, dell'articolo 61 del Decreto "Cura Italia", ad opera dell'articolo 127, comma 1, lett. a), n. 2), del Decreto "Rilancio".

¹⁸ Si tratta dei seguenti Comuni nella Regione Lombardia: Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini; nonché del Comune di Vo' nella Regione Veneto.

¹⁹ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 48 del 26 febbraio 2020.

²⁰ Quest'ultimo articolo si riferisce alle ritenute sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato.



“Rilancio”²¹, ha provveduto ora a prorogare al **16 settembre 2020** il termine per l’effettuazione, anche mediante il sostituto d’imposta, dei **versamenti delle predette ritenute non operate**, prevedendo altresì la **facoltà** di applicare la medesima **rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili** di pari importo (con il versamento della **prima rata entro il 16 settembre 2020**), già prevista per tutti i soggetti particolarmente colpiti dalla situazione di emergenza sanitaria²².

Il testuale riferimento, nel nuovo comma 4 dell’articolo 61, ai versamenti delle ritenute non operate ai sensi dell’articolo 1, comma 3, del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 24 febbraio 2020 rende evidente la volontà del legislatore di riconoscere la proroga al 16 settembre 2020 a tutti i sostituti d’imposta aventi la sede legale o la sede operativa nei Comuni inclusi nella prima “zona rossa”, comprese, quindi, le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i *tour operator* ivi localizzati²³.

Con specifico riferimento alla **sospensione dei termini** relativi agli **adempimenti** e ai **versamenti dei contributi** previdenziali e assistenziali e dei **premi** per l’assicurazione obbligatoria **in scadenza nei periodi considerati dalle disposizioni in esame, occorre fermamente scongiurare soluzioni interpretative inutilmente gravose per le aziende e per i professionisti che operano nel loro interesse in qualità di intermediari abilitati**. Ci si riferisce all’interpretazione formulata inizialmente dall’INPS in relazione all’ormai abrogato d.l. 2 marzo 2020, n. 9, lì dove aveva ritenuto che *“il datore di lavoro o il committente che sospende il versamento della contribuzione, ma che contemporaneamente opera la trattenuta della quota a carico del lavoratore, è tenuto obbligatoriamente a versare quest’ultima alle ordinarie scadenze legali di versamento”*. Invero, tale opzione interpretativa sembrava trascurare la portata della norma che ha disposto la sospensione sia degli adempimenti che dei versamenti. Non si vede, infatti, come si possano sospendere gli adempimenti, intesi come insieme di operazioni finalizzate alla denuncia Uniemens, richiedendo al contempo l’effettuazione dei versamenti, seppure limitatamente alla quota a carico del lavoratore, che tali adempimenti presuppongono.

Inoltre, la tesi della sospensione di tutti i versamenti contributivi, a prescindere dall’avvenuta trattenuta della quota a carico del lavoratore, può anche essere avvalorata ragionando esclusivamente sulla sospensione dei termini di versamento, intesa come differimento dei tempi di una scadenza nelle cui more il datore di lavoro trattiene legittimamente i contributi in conto dipendente, in attesa del pagamento. In buona sostanza, la sospensione riguarda i versamenti

²¹ Cfr. l’articolo 127, comma 1, lett. a), n. 1), del citato Decreto.

²² Il comma 4 dell’articolo 61 in esame, nel testo risultante a seguito della conversione in legge del Decreto “Cura Italia”, fissava al 31 maggio 2020 (che sarebbe slittato al 1° giugno, cadendo il 31 maggio di domenica) il termine per l’effettuazione dei versamenti delle predette ritenute non operate, prevedendo altresì la facoltà di applicare la rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo (a decorrere dal mese di maggio 2020).

²³ Sempre con riferimento ai soggetti localizzati nel territorio dei Comuni inclusi nella prima “zona rossa” (individuati nell’allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020), l’articolo 126, comma 3, del Decreto “Rilancio” ha inoltre previsto che anche gli adempimenti e i versamenti relativi ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l’assicurazione obbligatoria in scadenza nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 30 aprile 2020 (già sospesi ai sensi dell’articolo 5 dell’abrogato d.l. n. 9/2020) siano effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un’unica soluzione entro il 16 settembre 2020 (in luogo del termine originariamente fissato al 1° maggio) o mediante rateizzazione fino a un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020, ferma restando l’irripetibilità di quanto già versato (cfr. il terzo periodo dell’articolo 1, comma 2, della legge 24 aprile 2020, n. 27, aggiunto dall’articolo 126, comma 3, del Decreto “Rilancio”).



(complessivamente considerati) del datore di lavoro e non dei soli contributi a carico del datore di lavoro. In altri termini, la sospensione riguarda gli obblighi di versamento, senza ulteriore specificazione, e non gli obblighi contributivi a carico del solo datore di lavoro. Quest'ultima soluzione interpretativa si mostra, peraltro, utile anche in relazione alla corretta interpretazione della sospensione dei versamenti contributivi di cui al successivo articolo 62 del Decreto "Cura Italia".

La tesi sopra enucleata ha trovato successivamente positivo riscontro nel messaggio 25 marzo 2020, n. 1373 con il quale l'INPS ha adeguato e precisato le indicazioni in materia, contenute nella circolare 12 marzo 2020, n. 37. Secondo l'Istituto, il *favor* nei confronti dei creditori di imposta, che informa tutto il Decreto "Cura Italia", induce a ritenere che la sospensione degli adempimenti e dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali, prevista con le disposizioni in commento, comprenda anche quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori dipendenti.

In merito ai soggetti che esercitano **più attività**, non tutte però incluse nell'elenco di quelle considerate maggiormente colpite dall'emergenza epidemiologica in atto, l'Agenzia delle entrate²⁴ ha fornito chiarimenti sul criterio da utilizzare per verificare l'applicabilità delle disposizioni di cui ai primi due commi dell'articolo 61 in commento. In tal caso, si potrà beneficiare della sospensione dei versamenti esclusivamente se le attività rientranti tra quelle considerate maggiormente colpite dall'emergenza siano svolte in maniera **prevalente** rispetto alle altre attività 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).

L'Agenzia delle entrate ha altresì chiarito che la sospensione in esame si applica anche alle **Amministrazioni locali**, le quali conseguentemente non devono versare ritenute Irpef e contributi sociali per i lavoratori dipendenti impiegati nelle attività richiamate dal comma 2 dell'articolo 61 in commento (per esempio, musei, biblioteche, asili nido, scuole, ecc.)²⁵.

Per quanto concerne i versamenti IVA, la sospensione è riconosciuta anche per quelli dovuti dalla società controllante del **Gruppo IVA**. A tal fine è sufficiente che i soggetti appartenenti al gruppo esercitino una o più delle attività considerate tra quelle maggiormente colpite dall'emergenza epidemiologica, sempreché l'ammontare dei ricavi ad esse relative ne rappresenti cumulativamente la parte prevalente rispetto a quello complessivamente realizzato da tutte le società del gruppo²⁶. Similmente, in ipotesi di **liquidazione IVA di gruppo** (ex articolo 73 del d.P.R. n. 633 del 1972), ai fini dell'applicazione della sospensione dei versamenti, è necessario che i soggetti facenti parte del perimetro della liquidazione IVA di gruppo esercitino una o più delle attività considerate maggiormente colpite e che l'ammontare dei ricavi derivanti da tali attività sia prevalente rispetto a quello complessivamente realizzato a livello di gruppo²⁷. Successivamente, l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente specificato che, nelle suddette ipotesi, qualora la condizione di prevalenza non sia realizzata, ma una o più società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo o al Gruppo IVA abbiano le caratteristiche (tipo di attività svolta) che, individualmente, consentono di beneficiare della sospensione è possibile tenere conto anche della situazione individuale delle singole società

²⁴ Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 1.2.

²⁵ Circ. n. 8/E del 2020, par. 1.18.

²⁶ Cfr. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.4.

²⁷ Circ. n. 8/E del 2020, par. 1.5.



partecipanti, escludendo dalla liquidazione periodica di gruppo la componente a debito riferibile a dette società²⁸.

In conclusione, si riporta di seguito una **tabella** che individua, per ciascuna attività che l'articolo 61 del Decreto "Cura Italia" considera maggiormente colpite dalla situazione di emergenza epidemiologica in atto, il numero di soggetti interessati sulla base dei dati dell'Archivio Statistico delle Imprese Attive (ASIA) dell'Istat relativi al 2017.

Le singole attività sono riportate in base ai codici ATECO di riferimento, così come individuati dall'Agenzia delle entrate con le risoluzioni 18 marzo 2020, n. 12/E e 21 marzo 2020, n. 14/E. In proposito, si evidenzia che l'elencazione dei suddetti codici ATECO deve ritenersi effettuata a **mero titolo indicativo**. Infatti, come precisato dalla stessa Agenzia, *"le sospensioni previste dall'articolo 61 possono riguardare anche soggetti che svolgono attività non espressamente riconducibili ai codici ATECO indicati nelle richiamate risoluzioni. Ciò a condizione che la propria attività sia riconducibile nella sostanza a una delle categorie economiche indicate"*²⁹.

ATECO	DESCRIZIONE	N. IMPRESE
47.62.10	Commercio al dettaglio di giornali, riviste e periodici	12.818
49.10.00	Trasporto ferroviario di passeggeri (interurbano)	12
49.20.00	Trasporto ferroviario di merci	14
49.31.00	Trasporto terrestre di passeggeri in aree urbane e suburbane	1.449
49.32.10	Trasporto con taxi	18.138
49.32.20	Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente	7.331
49.39.01	Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano ...	3.510
49.39.09	Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri n.c.a.	
49.41.00	Trasporto di merci su strada	62.611
49.42.00	Servizi di trasloco	1.944
50.10.00	Trasporto marittimo e costiero di passeggeri	547
50.20.00	Trasporto marittimo e costiero di merci	182
50.30.00	Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne (inclusi i trasporti lagunari)	960
50.40.00	Trasporto di merci per vie d'acqua interne	118
51.10.10	Trasporto aereo di linea di passeggeri	88
51.10.20	Trasporto aereo non di linea di passeggeri-voli charter	100
51.21.00	Trasporto aereo di merci	28
52.10.10	Magazzini di custodia e deposito per conto terzi	1.547
52.10.20	Magazzini frigoriferi per conto terzi	221
52.21.30	Gestione di stazioni per autobus	11
52.21.40	Gestione di centri di movimentazione merci (interporti)	70
52.22.01	Liquefazione e rigassificazione di gas a scopo di trasporto marittimo e per vie d'acqua effettuata al di fuori del sito di estrazione	2.157
52.22.09	Altre attività dei servizi connessi al trasporto marittimo e per vie d'acqua	

²⁸ In tal senso, la circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, par. 2.16.

²⁹ In termini, circ. n. 8/E del 2020 (par. 1.3).



52.24.10	Movimento merci relativo a trasporti aerei	37
52.24.20	Movimento merci relativo a trasporti marittimi e fluviali	203
52.24.30	Movimento merci relativo a trasporti ferroviari	44
52.24.40	Movimento merci relativo ad altri trasporti terrestri	2.702
52.29.10	Spedizionieri e agenzie di operazioni doganali	1.747
52.29.21	Intermediari dei trasporti	6.089
52.29.22	Servizi logistici relativi alla distribuzione delle merci	
53.20.00	Altre attività postali e di corriere senza obbligo di servizio universale.	2.483
55.10.00	Alberghi	23.337
55.20.10	Villaggi turistici	870
55.20.20	Ostelli della gioventù	220
55.20.30	Rifugi di montagna	858
55.20.40	Colonie marine e montane	134
55.20.51	Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence	24.162
55.20.52	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole	
55.30.00	Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte	1.599
55.90.10	Gestione di vagoni letto	1
55.90.20	Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero	267
56.10.11	Ristorazione con somministrazione	101.762
56.10.12	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole	
56.10.30	Gelaterie e pasticcerie	13.134
56.10.41	Gelaterie e pasticcerie ambulanti	949
56.10.42	Ristorazione ambulante	
56.10.50	Ristorazione su treni e navi	6
56.21.00	Catering per eventi, banqueting	2.466
56.29.10	Mense	999
56.29.20	Catering continuativo su base contrattuale	422
56.30.00	Bar e altri esercizi simili senza cucina	124.146
59.14.00	Attività di proiezione cinematografica	729
77.11.00	Noleggio di autovetture e autoveicoli leggeri	2.435
77.21.01	Noleggio di biciclette	2.288
77.21.02	Noleggio senza equipaggio di imbarcazioni da diporto (inclusi i pedalò)	
77.21.09	Noleggio di altre attrezzature sportive e ricreative	
77.34.00	Noleggio di mezzi di trasporto marittimo e fluviale	406
77.39.10	Noleggio di altri mezzi di trasporto terrestri	368
77.39.94	Noleggio di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli: impianti luce e audio ...	
79.11.00	Attività delle agenzie di viaggio	4.723
79.12.00	Attività dei tour operator	5.583
79.90.11	Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento	1.835
79.90.19	Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio	



79.90.20	Attività delle guide e degli accompagnatori turistici	5.090
82.30.00	Organizzazione di convegni e fiere	4.018
82.99.99	Altri servizi di supporto alle imprese n.c.a.	32.897
85.10.00	Istruzione di grado preparatorio: scuole dell'infanzia, scuole speciali ...	2.079
85.20.00	Istruzione primaria: scuole elementari	243
85.31.10	Istruzione secondaria di primo grado: scuole medie	55
85.31.20	Istruzione secondaria di secondo grado di formazione generale: licei	225
85.32.01	Scuole di vela e navigazione che rilasciano brevetti o patenti commerciali	955
85.32.02	Scuole di volo che rilasciano brevetti o patenti commerciali	
85.32.03	Scuole di guida professionale per autisti, ad esempio di autocarri, di autobus e di pullman	
85.32.09	Altra istruzione secondaria di secondo grado di formazione tecnica ...	
85.41.00	Istruzione e formazione tecnica superiore (IFTS)	304
85.42.00	Istruzione universitaria e post-universitaria-accademie e conservatori	158
85.51.00	Corsi sportivi e ricreativi	4.310
85.52.01	Corsi di danza	2.548
85.52.09	Altra formazione culturale	
85.53.00	Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche	4.754
85.59.10	Università popolare	15.850
85.59.20	Corsi di formazione e corsi di aggiornamento professionale	
85.59.30	Scuole e corsi di lingua	
85.59.90	Altri servizi di istruzione n.c.a.	
85.60.01	Consulenza scolastica e servizi di orientamento scolastico	1.376
85.60.09	Altre attività di supporto all'istruzione	
88.10.00	Assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili	2.786
88.91.00	Servizi di asili nido e assistenza diurna per minori disabili	3.048
90.01.01	Attività nel campo della recitazione	10.811
90.01.09	Altre rappresentazioni artistiche	
90.02.01	Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli	5.032
90.02.02	Attività nel campo della regia	
90.02.09	Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche	
90.04.00	Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche	312
91.01.00	Attività di biblioteche e archivi	494
91.02.00	Attività di musei	207
91.03.00	Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili	203
91.04.00	Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali	122
92.00.01	Ricevitorie del lotto, superenalotto, totocalcio eccetera	10.584
92.00.02	Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta	
92.00.09	Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse	
93.11.10	Gestione di stadi	35
93.11.20	Gestione di piscine	551
93.11.30	Gestione di impianti sportivi polivalenti	1.309



93.11.90	Gestione di altri impianti sportivi n.c.a.	721
93.12.00	Attività di club sportivi	1.665
93.13.00	Gestione di palestre	3.546
93.19.10	Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi	4.743
93.19.91	Ricarica di bombole per attività subacquee	
93.19.92	Attività delle guide alpine	
93.19.99	Altre attività sportive n.c.a.	
93.21.00	Parchi di divertimento e parchi tematici	1.145
93.29.10	Discoteche, sale da ballo night-club e simili	1.515
93.29.20	Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali	4.605
93.29.30	Sale giochi e biliardi	1.624
93.29.90	Altre attività di intrattenimento e di divertimento n.c.a.	6.624
94.99.20	Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di hobby	
96.04.10	Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)	5.316
96.04.20	Stabilimenti termali	140
96.09.05	Organizzazione di feste e cerimonie	
TOTALE		582.860
TOTALE IMPRESE ATTIVE (ISTAT 2017)		4.397.623
QUOTA % SUL TOTALE		13,3%

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat, ASIA (Archivio Statistico delle Imprese Attive) 2017.

Articolo 62 (d.l. “Cura Italia”) – Sospensione dei termini [degli adempimenti e] dei versamenti fiscali e contributivi³⁰

Articolo 19 (d.l. “Liquidità”) – Proroga sospensione ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari

Articolo 126, comma 2 (d.l. “Rilancio”) – Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi

Articolo 127, comma 1, lett. b) (d.l. “Rilancio”) – Proroga dei termini di ripresa della riscossione per i soggetti di cui agli articoli 61 e 62 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27

Articolo 177 (d.l. “Rilancio”) – Esenzioni dall'imposta municipale propria-IMU per il settore turistico

Il comma 2 dell'articolo 62 del Decreto “Cura Italia” prevede ulteriori disposizioni in materia di sospensione dei versamenti, operanti tuttavia con alcune limitazioni soggettive riferite, in questo caso, al volume dei ricavi e dei compensi (e non alla tipologia di attività commerciale esercitata).

³⁰ Di seguito si analizza la sospensione dei termini dei versamenti fiscali e contributivi di cui al comma 2 e seguenti dell'articolo 62 del Decreto “Cura Italia”. Per l'esame della sospensione dei termini degli adempimenti di cui al comma 1 dello stesso articolo 62, si rimanda al commento riportato nelle pagine successive.



Nello specifico, **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 **con ricavi o compensi³¹ non superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente** a quello in corso alla data del 17 marzo 2020³² (data di entrata in vigore del Decreto "Cura Italia") è prevista la **sospensione dei versamenti da autoliquidazione in scadenza fra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020 relativi a:**

- **ritenute** alla fonte sui redditi di **lavoro dipendente e assimilati** operate in qualità di sostituti d'imposta³³;
- **trattenute per le addizionali regionale e comunale** operate in qualità di sostituti d'imposta;
- **IVA**;
- **contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria³⁴.**

Ai sensi di quanto disposto dal **comma 3** del citato articolo 62, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il **domicilio fiscale**, la sede legale, o la **sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia³⁵, Cremona, Lodi e Piacenza** la **sospensione dei versamenti IVA** in scadenza fra l'8 e il 31 **marzo 2020** si applica a **prescindere dal volume di ricavi o compensi** realizzato nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto "Cura Italia".

I versamenti sospesi saranno effettuati, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica

³¹ Non si deve dunque fare riferimento al volume d'affari IVA, ma ai ricavi e compensi conseguiti ai fini delle imposte sui redditi.

³² La circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.15) ha chiarito che la soglia dei ricavi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito d'impresa, senza tener conto di eventuali ulteriori componenti positivi dichiarati per migliorare il proprio punteggio di affidabilità fiscale ai fini degli ISA. Ai fini della verifica del rispetto della soglia di 2 milioni di euro di ricavi o compensi, il comma 9 dell'articolo 18 del Decreto "Liquidità" ha previsto forme di cooperazione tra l'Agenzia delle entrate, l'Inps, l'Inail e gli altri enti previdenziali e assistenziali, di cui si dirà fra breve.

³³ Similmente a quanto ricordato a margine della sospensione dei termini di versamento delle ritenute recata dall'articolo 61 del Decreto "Cura Italia", anche in questo caso, per i soggetti nei confronti dei quali sono sospesi i versamenti delle ritenute, sono conseguentemente sospesi anche i controlli a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti previsti dall'articolo 17-bis del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (per maggiori dettagli, v. *supra* nel testo, a commento della sospensione degli adempimenti).

³⁴ L'INPS, con la circolare 9 aprile 2020, n. 52, ha evidenziato che la disposizione in commento non sospende gli adempimenti informativi, ma soltanto i versamenti con scadenza nell'arco temporale succitato. Nei versamenti contributivi sospesi vanno annoverati anche quelli relativi alle quote di TFR da versare al Fondo di Tesoreria, trattandosi di contribuzione previdenziale equiparata, ai fini dell'accertamento e della riscossione, a quella obbligatoria dovuta a carico del datore di lavoro (v. messaggio INPS n. 23735/2007).

Parimenti, la sospensione contributiva in esame comprende il versamento della quota a carico dei lavoratori, uniformandosi così l'Istituto alle posizioni assunte dall'Ufficio legislativo del Ministero del Lavoro delle politiche sociali con nota prot. 2839 del 20 marzo 2020. Quest'ultimo ha favorito la posizione dei creditori di imposta, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto della contribuzione complessiva entro la data di ripresa dei versamenti in un'unica soluzione, senza applicazione di sanzioni e interessi, o mediante rateizzazione, fino ad un massimo di cinque rate mensili di pari importo, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Con riguardo alla posizione contributiva dei lavoratori autonomi iscritti alla Gestione speciale agricola e alle Gestioni speciali degli artigiani e dei commercianti, compresi i professionisti obbligati alla Gestione separata, nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020, non sono previste scadenze di versamento riferite alla contribuzione corrente; per tali soggetti, dunque, il beneficio della sospensione potrà essere fatto valere solo con riferimento ai versamenti relativi ai piani di rateazione concessi dall'Istituto, nonché alle note di rettifica.

Con specifico riferimento ai premi per l'assicurazione obbligatoria, l'INAIL, con circ. n. 21/2020, ribadisce che la sospensione del versamento di cui all'articolo 62, comma 2, lett. c), del Decreto "Cura Italia" si applica anche ai premi assicurativi dovuti, indipendentemente dal fatto che il loro accertamento derivi o meno dall'autoliquidazione 2019/2020.

³⁵ Tale provincia è stata aggiunta alla disposizione in esame, in sede di conversione in legge del Decreto "Cura Italia".



soluzione **entro il 16 settembre 2020** o mediante rateizzazione **fino a un massimo di 4 rate** mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020³⁶.

Anche in questo caso, non si fa luogo al rimborso di quanto eventualmente già versato.

Di seguito, una tabella che individua, per ciascuna tipologia di soggetto titolare di partita IVA, i soggetti potenzialmente interessati da queste ultime disposizioni presupponendo un importo dei ricavi o compensi conseguiti corrispondente al volume d'affari IVA.

TIPOLOGIA SOGGETTI	Ricavi/compensi non superiori a 2 milioni di euro	Ricavi/compensi superiori a 2 milioni di euro*	TOTALE
Persone Fisiche titolari di P.Iva - Imprese	1.584.811	4.761	1.589.572
Persone Fisiche titolari di P.Iva - Professionisti	765.038	219	765.257
Persone Fisiche di titolari di P.Iva - Agricoltori	252.170	307	252.477
Persone Fisiche titolari di P.Iva - Regimi agevolati	1.026.536	0	1.026.536
Società di persone	813.434	13.425	826.859
Società di capitali	1.072.066	125.497	1.197.563
Enti non commerciali	149.570	1.303	150.873
TOTALE	5.663.625	145.512	5.809.137

Fonte: Elaborazione FNC su dati MEF. Dichiarazioni fiscali 2018 (anno d'imposta 2017). I dati si riferiscono al volume d'affari.

* Il dato comprende anche i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza per i quali, ai sensi del co. 3, sono sospesi i versamenti dell'imposta sul valore aggiunto a prescindere dal volume dei ricavi o compensi percepiti.

Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei Comuni che per primi sono stati inclusi nella c.d. "zona rossa" (individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020)³⁷, restano ferme le disposizioni di cui all'articolo 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 febbraio 2020. Quest'ultima norma ha previsto in favore dei soggetti che alla data del 21 febbraio 2020 avevano la residenza ovvero la sede operativa nei territori dei predetti Comuni la **sospensione** dei termini dei **versamenti e degli adempimenti tributari**, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli atti previsti dall'articolo 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, **scadenti** nel periodo compreso **tra il 21 febbraio 2020 e il 31 marzo 2020**.

³⁶ I termini per l'effettuazione dei versamenti sospesi sono stati così modificati dal comma 1, lett. b), dell'articolo 127 del Decreto "Rilancio". Il testo originario della disposizione prevedeva che detti versamenti avrebbero dovuto essere effettuati in unica soluzione entro il 31 maggio 2020 (che sarebbe slittato al 1° giugno, cadendo il 31 maggio di domenica) o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo) a decorrere dal mese di maggio 2020.

³⁷ Si tratta, come già ricordato, dei seguenti Comuni nella Regione Lombardia: Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini; nonché del Comune di Vo' nella Regione Veneto.



Anche i **versamenti sospesi** ai sensi del citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 febbraio 2020 devono essere effettuati **entro il medesimo termine del 16 settembre 2020** e con le stesse modalità in un'unica soluzione **o fino a un massimo di 4 rate** mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020³⁸. Anche in questo caso, non è previsto il rimborso delle somme eventualmente già versate.

Il comma 7 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia" aveva, infine, originariamente previsto **per i soggetti** che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato **con ricavi o compensi³⁹ non superiori a euro 400.000 nel periodo d'imposta precedente** a quello in corso alla data del 17 marzo 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Cura Italia"), la facoltà di **non subire le ritenute d'acconto** (di cui agli articoli 25 e 25-bis del d.P.R. n. 600 del 1973⁴⁰) **sui ricavi o compensi percepiti dal 17 marzo fino al 31 marzo 2020**.

Sulla specifica misura, è intervenuto ora l'articolo 19 del Decreto "Liquidità" (entrato in vigore, si ricorda, in data 9 aprile 2020) che, nell'abrogare il citato comma 7 dell'articolo 62, ha provveduto ad ampliare il periodo entro cui è possibile avvalersi della predetta facoltà, estendendola ai **ricavi o compensi percepiti dal 17 marzo fino al 31 maggio 2020**.

A tal proposito, è utile sottolineare che la sospensione in esame non riguarda il versamento delle ritenute effettuate dai sostituti d'imposta, bensì l'effettuazione stessa delle ritenute (su richiesta del sostituto). L'esercizio di detta opzione consente pertanto ai professionisti e agli imprenditori interessati dalla misura di percepire i ricavi e i compensi al lordo delle ritenute fiscali per il lasso temporale di riferimento.

L'opzione è peraltro esercitabile, anche nella nuova versione della norma introdotta dal Decreto "Liquidità", a **condizione che nel mese precedente** i medesimi **soggetti non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato**. Per avvalersi dell'opzione, i soggetti interessati devono rilasciare un'**apposita dichiarazione** dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della presente disposizione⁴¹.

³⁸ Anche questi ultimi termini sono stati così modificati dal comma 1, lett. b), dell'articolo 127 del Decreto "Rilancio". Il testo originario della disposizione prevedeva che i versamenti sospesi avrebbero dovuto essere effettuati in unica soluzione entro il 31 maggio 2020 (che sarebbe slittato al 1° giugno, cadendo il 31 maggio di domenica) o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo) a decorrere dal mese di maggio 2020. Si ricorda che tale disposizione aveva, a sua volta, sostituito quanto disposto dall'articolo 1, comma 4, del decreto ministeriale 24 febbraio 2020, secondo cui gli adempimenti e i versamenti oggetto di sospensione avrebbero dovuto essere effettuati in unica soluzione entro "*il mese successivo al termine del periodo di sospensione*".

³⁹ Anche in questo caso, la norma non è riferita al volume d'affari IVA dei soggetti interessati, ma ai ricavi o compensi conseguiti ai fini delle imposte sui redditi.

⁴⁰ Si tratta, come noto, delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari.

⁴¹ Come evidenziato nella circolare 3 aprile 2020, n. 8/E (par. 1.13), a margine dell'abrogato comma 7 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia", "*In tale ipotesi, i predetti soggetti omettono l'indicazione della ritenuta d'acconto in fattura (analogica o elettronica). Nello specifico, laddove venga emessa una fattura elettronica, nella sezione "DettaglioLinee" non va valorizzata con Sì la voce "Ritenuta" e, conseguentemente, non va compilato il blocco "DatiRitenuta"*". Richiedendo la norma un'apposita dichiarazione da parte del percettore delle somme, l'Agenzia delle entrate ha altresì precisato che "*è necessario indicare nella "Causale" della fattura la dicitura «Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ai sensi dell'articolo 62, comma 7, del decreto-legge n. 18 del 2020»[rectius, ora: «... dell'articolo 19, comma 1, del decreto-legge n. 23 del 2020»]*". La circolare n. 9/E del 2020 (par. 3.1) ha confermato, in proposito, che siffatte indicazioni operative restano valide anche con riferimento alla disposizione recata dall'articolo 19 del Decreto "Liquidità".



L'ammontare delle **ritenute d'acconto non operate** dal sostituto andrà **versato**, senza applicazione di sanzioni e interessi, **direttamente dai percettori delle somme** in un'unica soluzione **entro il 30 settembre 2020 ovvero** mediante rateizzazione **fino a un massimo di 4 rate mensili** di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020⁴².

Articolo 18 (d.l. "Liquidità") – Sospensione di versamenti tributari e contributivi

Articolo 126, comma 1 (d.l. "Rilancio") – Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi

Per quanto concerne i **versamenti in scadenza** nei mesi di **aprile e di maggio 2020** (e, quindi, ferme restando le precedenti disposizioni relative ai versamenti in scadenza nel **mese di marzo**) l'articolo 18 del Decreto "Liquidità" ha previsto una nuova disciplina che, **a prescindere dalla tipologia di attività esercitata**, riconosce la **sospensione** dei termini a **condizione** che si sia verificata una **diminuzione del fatturato o dei corrispettivi** nel mese precedente a quello oggetto di sospensione rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

In particolare, è stato previsto che per i **sogetti esercenti attività d'impresa, arte o professione**, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, sono sospesi per i mesi di **aprile e di maggio 2020** i termini dei **versamenti** in autoliquidazione **relativi a:**

- **ritenute** alla fonte effettuate in qualità di sostituti d'imposta sui redditi di **lavoro dipendente e assimilati** (di cui, rispettivamente, agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973)⁴³;
- **trattenute** relative **all'addizionale** comunale e regionale, operate in qualità di sostituti d'imposta;
- **contributi** previdenziali e assistenziali e **premi** per l'assicurazione obbligatoria (la nuova disposizione, a dispetto della precedente, **non** è testualmente riferita anche ai relativi **adempimenti**);
- **IVA**⁴⁴.

Per poter fruire della sospensione dei versamenti in esame, è tuttavia necessario, come accennato, che si **verifichi la seguente condizione:**

- per i soggetti con **ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 9 aprile 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Liquidità"), una **diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di**

⁴² Il termine per l'effettuazione del versamento delle ritenute non subite, originariamente fissato al 31 maggio 2020, è stato inizialmente prorogato al 31 luglio 2020 dall'articolo 19, comma 1, del Decreto "Liquidità", in coerenza con il contestuale prolungamento del periodo di applicazione della disciplina in esame, e successivamente così modificato dal comma 2 dell'articolo 126 del Decreto "Rilancio". Tale ultima disposizione ha altresì specificato che non si fa luogo a rimborso di quanto già versato.

⁴³ Con riferimento all'adottata sospensione dei controlli a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti previsti dall'articolo 17-bis del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, di cui si è riferito nel commento alle sospensioni degli adempimenti, la circolare n. 9/E del 2020 (par. 2.1) ha evidenziato che, anche in questo caso, sono validi i chiarimenti forniti, sul punto, dalla circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.9), a margine delle sospensioni dei versamenti delle ritenute recate dagli articoli 61 e 62 del Decreto "Cura Italia".

⁴⁴ I contribuenti che abbiano versato la prima rata del saldo IVA 2019 alla scadenza ordinaria del 16 marzo 2020, possono sospendere il versamento delle rate successive da eseguirsi nei mesi di aprile e maggio 2020, ricorrendo la condizione del calo del fatturato prevista dalla legge, di cui si dirà subito dopo nel testo (cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.8).



marzo e nel mese di aprile 2020, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta (in tal caso, i termini di versamento sono sospesi, rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020);

- per i soggetti con **ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 9 aprile 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Liquidità"), una **diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020**, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta (in tal caso, i termini di versamento sono parimenti sospesi, rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020).

In conformità al tenore letterale della norma in commento, la **verifica della condizione del calo del fatturato o dei corrispettivi** rispetto allo stesso mese del 2019 va eseguita **singolarmente nel mese di marzo 2020**, al fine di poter fruire della sospensione dei versamenti per il successivo mese di **aprile**, e va poi **nuovamente** eseguita nel **mese di aprile 2020**, al fine di poter fruire della sospensione dei versamenti per il successivo mese di **maggio**. Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle entrate⁴⁵, potrà verificarsi una situazione in cui un contribuente avrà diritto alla sospensione dei versamenti di aprile (e potrà valutarlo già all'inizio di aprile stesso, in base ai dati di marzo) e non avrà diritto alla sospensione dei versamenti di maggio (e potrà valutarlo già all'inizio dello stesso mese di maggio, in base ai dati di aprile), senza che ciò pregiudichi la sospensione già applicata ad aprile. Similmente, coloro che non hanno diritto alla sospensione dei versamenti del mese di aprile (in base ai dati di marzo) potranno ottenerla per i versamenti di maggio, se ne ricorreranno i presupposti in base ai dati di aprile.

Il **calcolo del fatturato e dei corrispettivi** relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020, da confrontare al fine di verificare la sussistenza o meno della riduzione percentuale prevista dalla legge, va eseguito prendendo a riferimento le **operazioni effettuate** nei mesi di marzo ed aprile e **fatturate o certificate**, e **che**, conseguentemente, **hanno partecipato alla liquidazione periodica** del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020), cui vanno **sommati i corrispettivi relativi alle operazioni** effettuate in detti mesi **non rilevanti ai fini IVA**⁴⁶.

La **data** da prendere a riferimento è, quindi, quella **di effettuazione** dell'operazione che, per le **fatture immediate** e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura⁴⁷ e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la **fattura differita** è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura⁴⁸. Pertanto, nel calcolo del fatturato andranno escluse le fatture differite emesse nei mesi di marzo 2020 e 2019 (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite relative ad operazioni effettuate a

⁴⁵ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.1.

⁴⁶ In termini, la circolare n. 9/E del 2020, par. 2.2.5. L'Agenzia delle entrate non ha chiarito se per i corrispettivi gli importi debbano essere computati al netto dell'IVA, al fine di sterilizzare le distorsioni derivanti dalle variazioni nelle aliquote eventualmente intervenute da un anno all'altro per taluni prodotti.

⁴⁷ Come specificato dalla circolare n. 9/E del 2020 (par. 2.2.5), nel caso di fattura elettronica la data da prendere a riferimento è il campo 2.1.1.3 <Data>.

⁴⁸ Per le fatture differite, nel caso di fattura elettronica la data da prendere a riferimento è il campo 2.1.8.2 <DataDDT> (circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.5).



marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15 aprile 2020 e 2019⁴⁹.

Il riferimento alle operazioni “fatturate” lascia intendere che vadano incluse nel calcolo anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali è stata emessa fattura nel mese di riferimento, ma che non abbiano comportato l’addebito dell’imposta in forza di un particolare regime IVA (esenzione o non imponibilità) o di un particolare meccanismo di applicazione del tributo (*reverse charge* o *split payment*)⁵⁰. Nell’ambito del fatturato dovrebbero rientrare altresì le note di variazione in aumento emesse ai sensi dell’articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972, mentre andrebbe chiarito se vadano computate anche le operazioni non soggette a IVA ai sensi degli articoli da 7 a 7-*septies* del d.P.R. n. 633/1972, trattandosi di operazioni oggetto di fatturazione.

Secondo quanto ulteriormente specificato dall’Agenzia delle entrate, anche i contribuenti che liquidano l’**IVA con cadenza trimestrale** effettuano la verifica della riduzione del fatturato o dei corrispettivi solo con riferimento a detti mesi di marzo e aprile⁵¹.

Analogamente, gli **autotrasportatori** – che possono annotare, ai sensi dell’articolo 74, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972, le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a quello di emissione – eseguono la suddetta verifica con riferimento alle fatture e ai corrispettivi relativi alle operazioni eseguite nei mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020. Ad avviso dell’Agenzia delle entrate, “*tale soluzione è coerente con lo spirito della norma, che intende agevolare i contribuenti che, a seguito dell’emergenza epidemiologica e del blocco delle attività, hanno subito una riduzione delle operazioni effettuate nei mesi di marzo e aprile 2020 e, conseguentemente, un decremento del fatturato o dei corrispettivi relativi a detti mesi*”⁵².

Per i soggetti che, in virtù dell’attività esercitata, **certificano le operazioni sia con fatture sia con corrispettivi**, il riscontro della percentuale di riduzione del fatturato o dei corrispettivi va operato sulla **somma dei due elementi**⁵³.

Nei casi in cui **non sussista l’obbligo** della emissione della **fattura o dei corrispettivi**⁵⁴, l’Agenzia delle entrate ha ritenuto che, ai fini della verifica della riduzione percentuale cui collegare il beneficio della sospensione, il contribuente possa assumere i **ricavi e compensi**⁵⁵.

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 2019⁵⁶.

⁴⁹ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.5.

⁵⁰ Devono ritenersi invece non rientranti nel fatturato, sebbene trovino annotazione nel registro IVA delle vendite, gli acquisti intracomunitari e gli acquisti “interni” effettuati con il meccanismo del *reverse charge*.

⁵¹ In tal senso, la circolare n. 9/E del 2020, par. 2.2.6. Ne consegue che per la sospensione dei versamenti IVA relativi al primo trimestre 2020, in scadenza il 18 maggio 2020 (cadendo il 16 maggio di sabato), la predetta verifica va effettuata mettendo a raffronto il fatturato/corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019.

⁵² In termini, circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.7.

⁵³ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.1.

⁵⁴ Come, per esempio, per le operazioni previste dall’articolo 74 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁵⁵ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.1.

⁵⁶ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 5.1.



In ipotesi di **liquidazione IVA di gruppo**, l’Agenzia delle entrate⁵⁷, anche ai fini dell’applicazione della sospensione dei versamenti in oggetto, ha precisato – come già ricordato – che qualora la condizione di prevalenza non sia realizzata, ma una o più società partecipanti alla liquidazione di gruppo abbiano le caratteristiche (calo del fatturato) che, individualmente, consentono di beneficiare della sospensione, è possibile tenere conto anche della situazione individuale delle singole società partecipanti, escludendo dalla liquidazione la componente a debito riferibile a dette società, relativa al mese di marzo e/o di aprile 2020. Analogamente, nel caso del **Gruppo IVA** va preso a riferimento il decremento del fatturato teoricamente imputabile a ciascuna singola società ed il corrispondente saldo a debito d’imposta per i mesi di marzo e/o aprile 2020. Infine, secondo quanto specificato dall’Agenzia, qualora una o più società liquidino l’**IVA** con cadenza periodica **trimestrale** può essere sospeso un importo pari al saldo a debito riferibile ai soli mesi di marzo e/o aprile 2020.

Il regime di sospensione dei versamenti per i mesi di aprile e maggio 2020 trova inoltre applicazione – come chiarito dall’Agenzia delle entrate⁵⁸ – anche nei confronti di tutte le **imprese agricole**, indipendentemente dalle modalità di determinazione del loro reddito imponibile e dalla categoria di appartenenza di quest’ultimo. Ne consegue che sono da ritenersi incluse nell’ambito di applicazione dell’articolo 18 in commento, sia le imprese agricole che determinano per regime naturale il reddito (fondiario) su base catastale, sia quelle che producono reddito di impresa commerciale. Per quanto riguarda le condizioni di accesso al regime di sospensione, il confronto richiesto dalla legge può essere effettuato utilizzando i ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi ai mesi di marzo e aprile 2019 rispetto a quelli annotati nei medesimi mesi del 2020, ovvero, in mancanza di scritture contabili, l’importo del fatturato relativo ai medesimi mesi, come risultante dai registri IVA.

Per i soggetti che hanno **intrapreso l’attività** d’impresa, arte o professione in data **successiva al 31 marzo 2019**, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, viene espressamente riconosciuta, dal comma 5 dell’articolo 18 in commento, la **sospensione** dei medesimi versamenti, **a prescindere dalla diminuzione del fatturato/corrispettivi** nei mesi considerati dalla norma⁵⁹.

Il secondo periodo del citato comma 5 specifica, inoltre, che la sospensione dei suddetti versamenti (ad eccezione di quelli relativi all’IVA), si applica anche agli **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli **enti religiosi civilmente riconosciuti**, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime di impresa. In proposito, l’Agenzia delle entrate ha chiarito che, in attesa dell’operatività del registro unico nazionale del terzo settore, la disposizione in commento trova applicazione per tutti gli enti non commerciali che svolgono prevalentemente attività istituzionale di interesse generale, non in regime d’impresa⁶⁰. L’elencazione prevista dalla legge deve ritenersi, pertanto, meramente esemplificativa⁶¹.

⁵⁷ In tal senso, la circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, par. 2.16.

⁵⁸ V. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.2.

⁵⁹ In tal senso, circ. n. 9/E del 2020, par. 2.1.

⁶⁰ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.1.

⁶¹ Possono beneficiare, ad esempio, della sospensione dei versamenti espressamente previsti dalla norma le Onlus iscritte negli appositi registri, le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle province autonome e le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e delle province autonome, che esercitano, in via



L'Agenzia delle entrate ha altresì precisato che la disposizione in esame trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'ente non commerciale svolga, oltre alla attività istituzionale, **anche un'attività commerciale (in modo non prevalente o esclusivo)**. In tale ultimo caso, l'ente potrà usufruire della sospensione dei versamenti con riferimento all'attività commerciale, al verificarsi tuttavia dei presupposti quantitativi previsti dai commi 1 e 3 dell'articolo 18 per i soggetti esercitanti attività d'impresa⁶².

Ai sensi del comma 6 dell'articolo 18 in commento, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle **province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi, Piacenza, Alessandria e Asti**⁶³ considerata la particolare gravità dell'emergenza epidemiologica in atto⁶⁴, la **sospensione dei versamenti IVA si applica in ogni caso** (e quindi anche per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro) a condizione che il **fatturato o i corrispettivi siano diminuiti di almeno il 33% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020**, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta (in tal caso, i versamenti IVA sono sospesi per i mesi di aprile e di maggio 2020).

Per quanto concerne la **ripresa della riscossione**, il successivo comma 7 prevede che i **versamenti sospesi** ai sensi di tale nuova disciplina andranno **effettuati**, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione **entro il 16 settembre 2020 o** mediante rateizzazione **fino a un massimo di 4 rate** mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020⁶⁵. Non si fa luogo, anche in tal caso, al rimborso di quanto eventualmente già versato.

Ai fini dell'espletamento dell'**attività di verifica**, è inoltre previsto dal comma 9 dell'articolo 18 che l'INPS, l'INAIL e gli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103 dovranno comunicare all'Agenzia delle entrate i dati identificativi dei soggetti che hanno effettuato la sospensione del versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi di assicurazione obbligatoria. Successivamente, con modalità e termini definiti con accordi di cooperazione tra le parti, l'Agenzia delle entrate comunica ai predetti enti previdenziali l'esito dei riscontri effettuati sulla verifica dei requisiti sul fatturato e sui corrispettivi.

Per i soggetti che non rientrano nei parametri stabiliti per fruire della sospensione dei versamenti di cui all'articolo 18 del Decreto "Liquidità", il comma 8 dell'articolo 18 prevede espressamente che **restano ferme, per il mese di aprile 2020**, le disposizioni dell'articolo 61, commi 1 e 2, del Decreto "Cura Italia" (operatori nazionali dei settori maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica), e, **per i mesi di aprile 2020 e maggio 2020**, le disposizioni del successivo comma 5 del citato articolo 61 (federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive,

esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale previste dall'articolo 5, comma 1 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.3.).

⁶² Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.4.

⁶³ **Le province di Alessandria ed Asti sono state aggiunte in sede di conversione del Decreto "Liquidità".**

⁶⁴ La relazione illustrativa al Decreto "Liquidità" precisa che in tali province sono stati registrati più di 700 contagi per 100.000 abitanti.

⁶⁵ I termini per la ripresa dei versamenti sospesi sono stati così differiti dall'articolo 126, comma 1, del Decreto "Rilancio", lasciando invariato il testo dell'articolo 18, comma 7, del Decreto "Liquidità", secondo cui i versamenti sono (*rectius*, avrebbero dovuto essere) effettuati in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020 mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal medesimo mese di giugno 2020.



professionistiche e dilettantistiche). La norma fa salva altresì l'applicazione dei commi 4 e 5 del medesimo articolo 61 disciplinanti la ripresa della riscossione dei versamenti sospesi, da effettuarsi, allo stato attuale, entro il 16 settembre 2020, con facoltà di rateizzazione degli stessi in quattro rate mensili di pari importo, a partire dalla medesima data.

Si segnala infine che nei Decreti sull'emergenza **non sono previste sospensioni o proroghe generalizzate per i versamenti** in autoliquidazione relativi alle **dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP** nonché per quelli relativi all'**IMU** in scadenza a **giugno 2020**. Le uniche eccezioni si riferiscono all'**IRAP**, con le disposizioni in materia di **esonero dai versamenti del saldo 2019 e del primo acconto 2020** di cui all'articolo 24 del Decreto "Rilancio"⁶⁶, e all'**IMU**, con l'**esonazione per il settore turistico** prevista dall'articolo 177 del medesimo Decreto. A quest'ultimo proposito, è stato disposto che per l'anno **2020**, in considerazione degli effetti connessi all'emergenza sanitaria da COVID-19, non è dovuta la **prima rata** dell'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, relativa a: *a*) immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali; *b*) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e immobili degli agriturismo, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei *bed & breakfast*, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate. Tale esenzione si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e successive modifiche⁶⁷.

Sempre con riferimento ai tributi locali, si segnala infine che l'articolo 181 del Decreto "Rilancio", anche al fine di promuovere la ripresa delle attività turistiche danneggiate dall'emergenza in corso, ha previsto che le **imprese di pubblico esercizio** di cui all'articolo 5 della legge 25 agosto 1991, n. 287⁶⁸, titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico, sono **esonerate dal 1° maggio fino al 31 ottobre 2020** dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (**TOSAP**) di cui al Capo II del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 e dal canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui all'articolo 63 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (**COSAP**)⁶⁹.

Ne deriva un quadro normativo di estrema complessità che finisce per rendere ulteriormente complicato il già intricato panorama delle scadenze fiscali e che mal si concilia con le esigenze di semplificazione che in un periodo di assoluta emergenza come quello attuale il legislatore avrebbe dovuto invece favorire.

⁶⁶ Per l'analisi di tale norma, v. *infra* nel testo.

⁶⁷ Per maggiori dettagli sul c.d. "Temporary framework", v. *infra* nel testo sub Articolo 24 (d.l. "Rilancio") – Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP.

⁶⁸ Si tratta, ad esempio, di ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi simili, e di bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi simili, anche se la somministrazione di alimenti e bevande viene effettuata congiuntamente ad attività di trattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi simili.

⁶⁹ Si segnala che, a decorrere dal 2021, la TOSAP, il COSAP, l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari e il canone di cui all'articolo 27, commi 7 e 8, del codice della strada (di cui al d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285) saranno sostituiti dal canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria di cui ai commi 816 e seguenti della legge 27 dicembre 2019, n. 160.



Articolo 24 (d.l. “Rilancio”) – Disposizioni in materia di versamento dell’IRAP

La norma in oggetto introduce agevolazioni ai fini dei versamenti dell’imposta regionale sulle attività produttive per le **imprese e i lavoratori autonomi**, rispettivamente, **con ricavi** (di cui all’articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del Tuir) e **compensi** (di cui all’articolo 54, comma 1, del medesimo Tuir) **non superiori a 250 milioni di euro** nel periodo d’imposta antecedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (quindi, **nel 2019** per i soggetti con l’esercizio coincidente con l’anno solare).

Sono, tuttavia, **esclusi** dall’ambito di applicazione della presente disposizione:

- le imprese di assicurazione⁷⁰;
- le Amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 29/1993, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale⁷¹, nonché
- gli intermediari finanziari, le società di partecipazione finanziaria, non finanziaria (“vecchie” holding industriali) e assimilati⁷².

Quanto all’oggetto dell’agevolazione, ai sensi del comma 1 dell’articolo in commento **non sono dovuti**:

- il versamento del **saldo IRAP** relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre **2019**⁷³, fermo restando il versamento dell’acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta;
- il versamento della **prima rata dell’acconto IRAP** relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (**2020**, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare)⁷⁴, nella misura del 40% (prevista dall’articolo 17, comma 3, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435) ovvero del 50% (prevista dall’articolo 58 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157) per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dalla normativa vigente, nonché per i soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del Tuir, aventi i requisiti in precedenza indicati⁷⁵.

⁷⁰ Si tratta dei soggetti che determinano il valore della produzione netta secondo l’articolo 7 del d.lgs. n. 446/1997.

⁷¹ Soggetti che determinano il valore della produzione netta secondo l’articolo 10-bis del d.lgs. n. 446/1997.

⁷² Il riferimento è ai soggetti di cui all’articolo 162-bis del TUIR.

⁷³ Per i soggetti con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare (esercizi c.d. “a cavallo”), l’Agenzia delle entrate, con la risoluzione 29 maggio 2020, n. 28/E, ha ricordato che i versamenti in acconto e a saldo devono avvenire, ai sensi dell’articolo 17 del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, entro l’«ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta» (saldo periodo precedente e I^a rata dell’acconto) e l’«ultimo giorno dell’undicesimo mese dello stesso periodo d’imposta» (II^a rata dell’acconto). Ne consegue che se l’esercizio “a cavallo” va dal 1° luglio al 30 giugno, è escluso dal versamento il saldo IRAP relativo al periodo d’imposta 1° luglio 2019-30 giugno 2020 (in quanto in corso al 31 dicembre 2019), ordinariamente in scadenza il 31 dicembre 2020.

⁷⁴ Riprendendo l’esempio della nota precedente se l’esercizio “a cavallo” va dal 1° luglio al 30 giugno, è escluso dal versamento il primo acconto IRAP relativo al periodo d’imposta 1° luglio 2020-30 giugno 2021 (in quanto successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019), ordinariamente in scadenza, così come il saldo relativo al periodo d’imposta precedente, il 31 dicembre 2020 (cfr. cit. ris. Agenzia delle entrate n. 28/E del 2020).

⁷⁵ Il richiamo normativo è ai soggetti di cui ai commi 3 e 4 dell’articolo 12-quinquies del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.



Per quanto concerne l'esonero dalla **prima rata di acconto**, va posta nella dovuta evidenza la previsione secondo cui l'importo di tale versamento è **comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo** per lo stesso periodo d'imposta. Come precisato dalla relazione illustrativa, l'esclusione opera fino a concorrenza dell'importo della prima rata calcolato con il metodo storico ovvero, se inferiore, con il metodo previsionale⁷⁶. Per effetto di tale previsione, anche per la prima rata di acconto 2020, così come per il saldo IRAP 2019, l'agevolazione si risolve dunque in una **riduzione del carico fiscale a titolo definitivo**, non destinata ad essere riassorbita nel 2021 in sede di versamento del saldo 2020.

L'intervento, pur apprezzabile nella sua finalità di ridurre in modo sostanziale il carico fiscale per l'intera platea dei beneficiari, lascia tuttavia aperti numerosi dubbi in merito alla razionalità delle scelte compiute. Ed infatti, per quanto concerne il saldo 2019, la norma finisce, di regola, per avvantaggiare chi ha incrementato il proprio imponibile nel 2019 rispetto al 2018, senza arrecare alcun beneficio a coloro che invece se lo sono visti ridurre, ossia proprio a coloro che maggiormente avrebbero avuto bisogno dell'incentivo. Ma quel che lascia maggiormente perplessi sono i forti dubbi di incostituzionalità della norma, per la disparità di trattamento che si determina tra i vari soggetti passivi del tributo regionale a parità di base imponibile realizzata nel 2019. A tacer d'altro, basti pensare alla diversa misura degli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2019 dalle diverse categorie di contribuenti (90%, per quelli soggetti agli ISA⁷⁷; 100% per gli altri). Disparità destinata peraltro a riverberarsi anche sul periodo d'imposta 2020, avendo la norma in commento disposto l'esclusione dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per il 2020 della sola prima rata di acconto, la quale, anch'essa, è dovuta in misura diversa a seconda della categoria di appartenenza del contribuente (50%, se soggetto agli ISA; 40%, se estraneo agli ISA).

Le disposizioni dell'articolo in commento si applicano nel **rispetto dei limiti e delle condizioni** previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* "**Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19**", e successive modifiche⁷⁸.

⁷⁶ Qualora si volesse confermare quest'ultima indicazione sarebbe opportuno che venisse recepita anche nel testo normativo.

⁷⁷ Cfr. articolo 58 del d.l. n. 124/2019.

⁷⁸ Il "*Temporary framework*" è stato esteso ed integrato il 3 aprile 2020, con la Comunicazione C(2020) 2215 *final* e ulteriormente modificato ed esteso con la Comunicazione dell'8 maggio 2020 C(2020) 3156 *final*. Cesserà di essere applicabile il 31 dicembre 2020, tranne che per la disciplina sugli aiuti di stato alla ricapitalizzazione delle imprese non finanziarie che sarà efficace sino al 1° luglio 2021. Nella Comunicazione del 19 marzo 2020 la Commissione espone le misure temporanee di aiuti di Stato ritenute compatibili con il mercato interno, a norma dell'articolo 107, par. 3, lett. b), del TFUE, in quanto finalizzate a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro. Tali misure possono essere approvate dagli Stati membri dopo la notifica da parte dello Stato membro interessato. Le tipologie di aiuti ammissibili e le intensità di aiuto sono state implementate dalla successiva Comunicazione del 3 aprile. Con tale intervento, gli Stati membri sono, tra l'altro, ora autorizzati a concedere, fino al valore nominale di 800 mila euro per impresa, prestiti a tasso zero, garanzie su prestiti che coprono il 100% del rischio o fornire capitale. L'intervento può essere cumulato, con altre misure consentite in via ordinaria, come gli aiuti "*de minimis*" (portandosi dunque l'entità dell'aiuto per impresa a 1 milione di euro) e con altre misure consentite in via straordinaria dal *Temporary Framework*. La Comunicazione dell'8 maggio ha apportato una seconda modifica al *Temporary Framework* per consentire, secondo regole temporanee e straordinarie efficaci sino al 1° luglio 2021, interventi pubblici mirati sotto forma di aiuti alla ricapitalizzazione a favore delle società non finanziarie che li necessitano, in modo da contribuire a ridurre il rischio per l'economia dell'UE nel suo complesso. Nel dettaglio, il "*Temporary Framework*" ritiene, tra gli altri, ammissibili: -) sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o altre forme, quali anticipi rimborsabili, garanzie, prestiti e partecipazioni. L'aiuto non deve superare



La norma prevede infine l'istituzione, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, di un fondo con una dotazione di 448 milioni di euro finalizzato a ristorare alle Regioni e alle Province autonome le minori entrate derivanti dalla misura adottata non destinate originariamente a finanziare il fondo sanitario nazionale. Al riparto di detto fondo si provvederà con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi entro trenta giorni dal 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio"), previa intesa in sede di Conferenza Permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province Autonome di Trento e Bolzano.

Articolo 20 (d.l. "Liquidità") – Metodo previsionale per la determinazione degli acconti da versare nel mese di giugno

La disposizione in esame, al fine di agevolare il ricorso al calcolo degli acconti con il c.d. "metodo previsionale" in vista della probabile diminuzione dell'imponibile che sarà determinata dall'attuale situazione emergenziale, stabilisce, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (e, quindi, per il 2020, per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare), la disapplicazione di sanzioni e interessi nel caso di scostamento non superiore al 20% dell'importo versato a titolo di acconto IRPEF, IRES ed IRAP⁷⁹, rispetto a quello dovuto in base alle risultanze della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso⁸⁰.

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della presente disposizione, l'Agenzia delle entrate⁸¹ ha evidenziato che essa si applica anche:

800 mila euro per impresa (al lordo di qualsiasi imposta o onere). Nel settore della pesca e dell'acquacoltura, l'aiuto non deve superare i 120 mila euro e non deve riguardare alcuna delle categorie già escluse dal regime "de minimis" (cfr. lett. da a) a k) dell'art. 1 del Reg. 717/2014/UE). Nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli l'aiuto non deve superare i 100 mila euro per impresa. L'aiuto non può essere concesso a imprese che, al 31 dicembre 2019, si trovavano già in difficoltà (ai sensi, dell'articolo 2, punto 18) del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014, recante il Regolamento Generale di Esenzione per Categoria- c.d. GBER, che contiene la lista degli Aiuti di Stato esentati dall'obbligo di notifica preventiva alla Commissione europea e le condizioni che essi devono rispettare); -) aiuti sotto forma di differimento delle imposte e/o dei contributi previdenziali. La Commissione richiama il differimento dei pagamenti rateali, un accesso più agevole ai piani di pagamento dei debiti d'imposta e la concessione di periodi esenti da interessi, la sospensione del recupero dei debiti d'imposta e una maggiore rapidità dei rimborsi fiscali. La scadenza del differimento non può essere successiva al 31 dicembre 2022; -) garanzie statali sui prestiti per garantire l'accesso alla liquidità delle imprese; -) aiuti sotto forma di tassi d'interesse agevolati per i prestiti pubblici; -) aiuti sotto forma di garanzie e prestiti veicolati tramite enti creditizi o altri enti finanziari; -) assicurazione del credito all'esportazione a breve termine da parte dello Stato; -) aiuti sotto forma di sovvenzioni per il pagamento dei salari dei dipendenti per evitare i licenziamenti durante la pandemia di COVID-19; -) aiuti alla ricapitalizzazione a favore delle imprese non finanziarie; -) aiuti per la ricerca e lo sviluppo in materia di COVID-19 e antivirali pertinenti; -) aiuti agli investimenti per le infrastrutture di prova e *upscaling* che contribuiscono allo sviluppo di prodotti connessi al COVID-19; -) aiuti agli investimenti per la produzione di prodotti connessi al COVID-19.

⁷⁹ La disposizione va riferita agli acconti complessivamente dovuti per il periodo d'imposta in corso, nonostante la rubrica dell'articolo 20 in oggetto si riferisca soltanto agli acconti di giugno (in tal senso, circ. n. 9/E del 2020, paragrafo 4.2.2).

⁸⁰ Per rispettare il limite del 20% dello scostamento consentito, resta ferma, ovviamente, la possibilità di sanare l'omesso o insufficiente versamento di quanto dovuto a titolo di acconto, facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sempreché non sia già intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973, e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972. "Di conseguenza, se per effetto, anche, del ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, lo scostamento dell'importo versato a titolo di acconto, rispetto a quello dovuto sulla base delle risultanze della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP, non risulti superiore al margine del 20 per cento, non trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471", ossia non risulta irrogabile la sanzione ordinaria per l'eventuale insufficiente versamento (circ. n. 9/E del 2020, par. 4.2.1).

⁸¹ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 4.1.



- all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari;
- alla cedolare secca sul canone di locazione, all'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) o sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE).

Considerato il blocco o comunque la drastica riduzione degli imponibili per la gran parte delle attività causato dall'emergenza sanitaria in corso, la misura risulta purtroppo insufficiente. Come è noto, il calcolo degli acconti con il "metodo previsionale" sottopone pur sempre il contribuente alle incertezze e alle difficoltà relative al calcolo dell'imposta presumibilmente dovuta per l'anno in corso, per cui ci si sarebbe aspettati una soglia di tolleranza più congrua rispetto alla realtà che stiamo vivendo e, comunque, una drastica riduzione della misura degli acconti dovuti per il 2020 calcolati con il c.d. "metodo storico".

Ulteriore motivo di complessità deriva ora dal coordinamento delle disposizioni in esame con l'articolo 24 del Decreto "Rilancio" che, come già illustrato, ha escluso l'obbligo di versamento della prima rata dell'acconto IRAP relativa al periodo di imposta 2020 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), il cui importo è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta.

Articolo 71 (d.l. "Cura Italia") – *Menzione per la rinuncia alle sospensioni*

L'articolo in oggetto prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono previste forme di menzione per i contribuenti che, non avvalendosi di una o più delle sospensioni dei versamenti previste dal titolo IV del Decreto "Cura Italia" (misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese) e dall'articolo 37 (sospensione dei termini per il pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria per i lavoratori domestici), effettuino alcuno dei versamenti sospesi e ne diano comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze.

In sede di conversione in legge del Decreto "Cura Italia", è stato inoltre previsto che con il medesimo decreto il Ministro dell'economia e delle finanze definisce le modalità con le quali l'Agenzia delle entrate rilascia l'attestazione della menzione, che potrà essere utilizzata dai contribuenti ai fini commerciali e di pubblicità.

Articolo 144 (d.l. "Rilancio") – *Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni*

La norma in oggetto rimedia alla mancata sospensione dei versamenti delle somme risultanti dai c.d. "avvisi bonari" da parte sia del Decreto "Cura Italia" sia del successivo Decreto "Liquidità".

L'articolo 144 del Decreto "Rilancio" opera, infatti, una **rimessione in termini per i versamenti, in scadenza tra l'8 marzo 2020 e il 18 maggio 2020** (giorno antecedente l'entrata in vigore del Decreto n. 34/2020), relativi alle somme chieste mediante le **comunicazioni di irregolarità**, o iscritte a ruolo, in esito ai controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973, 54-bis del d.P.R. n. 633/1972, nonché mediante le **comunicazioni degli esiti della liquidazione** relativamente ai **redditi soggetti a tassazione separata** (art. 1, comma 412, l. 30 dicembre 2004, n. 311). La norma proposta



prevede altresì la **sospensione** dei medesimi **pagamenti, in scadenza** nel periodo compreso **tra il 19 maggio 2020** (data di entrata in vigore del Decreto “Rilancio”) e **il 31 maggio 2020**. I versamenti di cui sopra andranno effettuati in un’unica soluzione entro il **16 settembre 2020** o in **4 rate mensili** di pari importo, a decorrere da settembre 2020, con scadenza il giorno 16 di ciascun mese. La norma precisa che non si procede al rimborso di quanto eventualmente già versato.

Per quanto concerne i **versamenti in scadenza il 31 maggio 2020** (ultimo giorno del periodo di sospensione), essi, cadendo di domenica, slittano, di diritto, al primo giorno lavorativo successivo, ossia al 1° giugno 2020. Nonostante tale differimento, si ritiene che la scadenza rilevante al fine di poter beneficiare della proroga al 16 settembre 2020 del versamento in esame, sia quella “naturale”, ancorata al termine di versamento ordinario (31 maggio 2020), senza tener conto del giorno della settimana in cui lo stesso ricade. Ciò in quanto le varie norme che prevedono lo slittamento dei termini che cadono di sabato o in giorno festivo al primo giorno lavorativo successivo lasciano generalmente invariata la scadenza originaria, spostando in avanti soltanto la data in cui il pagamento deve essere considerato “tempestivo”⁸².

D’altra parte, la stessa Agenzia delle entrate⁸³, a proposito della sospensione degli adempimenti tributari in scadenza tra l’8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, ha ritenuto che la denuncia annuale dell’imposta sulle assicurazioni dovuta sui premi ed accessori incassati, da presentare – ai sensi dell’articolo 9 della legge 29 ottobre 1961, n. 1216 – entro il 31 maggio di ciascun anno, rientri nell’ambito di applicazione della sospensione di cui all’articolo 62, comma 1, del Decreto “Cura Italia”. Il che, seppur implicitamente, conferma l’irrelevanza, ai fini della proroga al 16 settembre 2020 dei versamenti in oggetto, del potenziale slittamento della scadenza degli stessi dal 31 maggio 2020 (domenica) al 1° giugno 2020 (primo giorno lavorativo successivo).

Entrambe le suddette misure (rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti tramite “avvisi bonari”) sono efficaci anche in ipotesi di versamenti oggetto di rateizzazione. In tal caso, oggetto di differimento sono unicamente le rate in scadenza nel lasso temporale considerato dalla norma (8 marzo 2020 - 31 maggio 2020). Con riferimento alle altre rate, si osserva che, in mancanza di diverse indicazioni, è senz’altro prudentiale rispettare gli originari termini di versamento, così come fissati nel piano di ammortamento.

In merito alla rimessione in termini, si osserva che la norma, intervenendo a termini ampiamente scaduti, seppure viene incontro alle esigenze di quanti non siano riusciti ad adempiere alle scadenze relative a detti versamenti, si è risolta ancora una volta in una beffa per quei contribuenti che, pur nelle attuali notevoli difficoltà, hanno provveduto ai pagamenti in modo tempestivo. La scelta di non sospendere sin dall’origine, e quindi nell’ambito delle disposizioni recate dal Decreto “Cura Italia”, i versamenti in esame (unitamente a quanto fatto per i termini di versamento dei carichi affidati all’agente della riscossione di cui all’articolo 68 del Decreto “Cura Italia”) ha finito quindi per penalizzare le condotte più attente e rigorose da parte dei contribuenti, costretti a fare i conti con la grave crisi economica determinata dalla contingente emergenza sanitaria.

⁸² Si vedano, al riguardo: l’articolo 7 comma 2 lett. l) del d.l. n. 70/2011, secondo cui i termini “sono prorogati al primo giorno lavorativo successivo”; l’articolo 6, comma 8, del d.l. n. 330/1994, ai sensi del quale il pagamento “è considerato tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo”; l’articolo 18, comma 1, del d.lgs. n. 241/1997, per effetto del quale “il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo”.

⁸³ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.10.



Articolo 149 (d.l. “Rilancio”) – Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d’imposta

La norma in oggetto proroga i termini per l’effettuazione di una serie di versamenti fiscali, tra cui quelli connessi ai c.d. “istituti deflattivi” del contenzioso tributario e quelli relativi alle definizioni agevolate di cui alla c.d. “pace fiscale” previste dal d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

Più nel dettaglio, viene disposta la **proroga al 16 settembre 2020** dei **termini di versamento** (anche in forma rateale) **in scadenza tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020** delle somme dovute a seguito di:

- atti di accertamento con adesione (ex art. 7 d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218);
- accordi conciliativi fuori udienza e in udienza (ex articoli 48 e 48-bis d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);
- accordi di mediazione (ex art. 17-bis d.lgs. n. 546/1992);
- atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita catastale (ex art. 12 d.l. 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 54; art. 52 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e art. 34, commi 6 e 6-bis, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346);
- atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi (ex articoli 10, 15 e 54 d.P.R. n. 131/1986);
- atti di recupero di crediti indebitamente utilizzati (ex articolo 1, comma 421, legge 30 dicembre 2004, n. 311);
- avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell’imposta di registro, dei tributi ipocatastali⁸⁴, dell’imposta sulle donazioni, dell’imposta sostitutiva sui finanziamenti e dell’imposta sulle assicurazioni.

Correlativamente alle suddette proroghe dei versamenti, la norma in oggetto **proroga al 16 settembre 2020** anche il termine per la notifica del **ricorso di primo grado** innanzi alle Commissioni tributarie relativo agli **atti elencati in precedenza** e agli **atti definibili per acquiescenza** ai sensi dell’articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997, **i cui termini di versamento scadono** nel periodo compreso **tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**⁸⁵.

Analoga **proroga al 16 settembre 2020** viene disposta per i **versamenti delle rate in scadenza** nel periodo compreso **tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020** relative all’**acquiescenza** e alle seguenti **definizioni agevolate** di cui alla c.d. “**pace fiscale**” (previste dagli articoli 1, 2, 6 e 7 del d.l. n. 119/2018):

- processi verbali di constatazione;

⁸⁴ L’articolo 33, comma 1-bis, del d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 346 prevede che, se nella dichiarazione di successione (o nella dichiarazione sostitutiva o integrativa della dichiarazione di successione) sono indicati beni immobili e diritti reali sugli stessi, gli eredi e i legatari devono provvedere, nel termine fissato per la presentazione della dichiarazione di successione, alla liquidazione ed al versamento delle imposte ipotecaria e catastale, di bollo e delle tasse ipotecarie.

⁸⁵ Per un’analisi di quest’ultima disposizione e delle criticità che la stessa comporta, si rinvia al commento *sub* articolo 83 del Decreto “Cura Italia” (v. *infra*, nel testo).



- atti del procedimento di accertamento (avvisi di accertamento, accertamenti con adesione e inviti al contraddittorio);
- liti pendenti;
- regolarizzazione per le società e associazioni sportive dilettantistiche.

I **versamenti** così prorogati andranno effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il 16 settembre 2020** o mediante rateizzazione **fino a un massimo di 4 rate mensili** di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020. Per espressa previsione normativa, non si procede al rimborso di quanto eventualmente già versato nel periodo di proroga.

Articolo 68 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione*

Articolo 154 (d.l. "Rilancio") – *Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione*

L'articolo 68 del Decreto "Cura Italia" – come da ultimo modificato dall'articolo 154 del Decreto "Rilancio" – prevede al comma 1, con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, la **sospensione dei termini dei versamenti**, scadenti nel periodo **dall'8 marzo al 31 agosto 2020**⁸⁶, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP (articolo 29 d.l. n. 78/2010) e dagli avvisi di addebito emessi dagli enti previdenziali (articolo 30 d.l. n. 78/2010)⁸⁷.

I **versamenti** oggetto di sospensione devono essere **effettuati** in un'unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, ossia **entro il 30 settembre 2020**. Tuttavia, per le cartelle di pagamento che scadono nel periodo di sospensione (8 marzo 2020 - 31 agosto 2020) è comunque possibile chiedere la dilazione delle somme iscritte a ruolo *ex* articolo 19 del d.P.R. n. 602/1973, con istanza da presentare, ora, entro il nuovo termine di versamento del 30 settembre 2020⁸⁸.

Fino al 31 agosto 2020 sono **sospese** le **attività di notifica delle cartelle di pagamento** e degli altri atti della riscossione per il **recupero**, anche coattivo, dei **debiti scaduti prima** dell'inizio del periodo di **sospensione**. Viene tuttavia mantenuta ferma l'**applicabilità** delle disposizioni dell'**articolo 12** del **d.lgs. n. 159/2015**⁸⁹.

L'Agenzia delle entrate⁹⁰ ha precisato che la **sospensione dei termini di versamento relativi agli avvisi di accertamento esecutivi** previsti dall'articolo 29 del d.l. n. 78/2010 va riferita **unicamente** ai versamenti degli **importi dovuti successivamente all'affidamento in carico** all'agente della

⁸⁶ Termine finale così modificato dall'articolo 154, comma 1, lett. a), del Decreto "Rilancio", rispetto al previgente termine del 31 maggio 2020.

⁸⁷ La dilazione opera a prescindere di quale sia l'ente che ha formato il ruolo (agenzia fiscale, cassa di previdenza, ente locale, etc.) nonché della tipologia del ruolo stesso (ordinario o straordinario).

⁸⁸ Cfr. FAQ dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, aggiornate al 30 aprile 2020.

⁸⁹ Per maggiori dettagli su tale richiamo normativo, si veda, *supra*, il commento all'articolo 157 del Decreto "Rilancio".

⁹⁰ Con la circolare n. 5/E del 20 marzo 2020.



riscossione degli importi non pagati, e quindi ai soli carichi affidati per i quali il contribuente si sia avvalso della modalità di pagamento dilazionato, ai sensi dell'articolo 19 del d.P.R. n. 602/1973.

I termini dei **versamenti dovuti** a seguito della notifica di un avviso di accertamento esecutivo (ex articolo 29, comma 1, lett. a), ma **prima dell'affidamento in carico**, ossia gli importi dovuti in sede di acquiescenza all'atto e in via provvisoria in caso di impugnazione, sono **sospesi invece dal 9 marzo fino all'11 maggio 2020**, ma – secondo quanto ritenuto dall'Agenzia delle entrate⁹¹ – non per effetto dell'articolo 68 in commento, quanto piuttosto per il fatto che il termine di versamento relativo agli accertamenti esecutivi coincide con il termine per la notifica del ricorso in primo grado, che risulta anch'esso sospeso fino all'11 maggio 2020, giusta il combinato disposto dell'articolo 83, commi 2 e 21, del Decreto "Cura Italia" e dell'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità"⁹².

In merito all'impatto della sospensione dei termini di versamento sugli **accertamenti con adesione già definiti**, l'Agenzia delle entrate⁹³ ha ritenuto che, nel caso in cui l'atto di adesione sia già stato sottoscritto e alla data dell'8 marzo 2020 era pendente il **termine di venti giorni per il versamento della prima o unica rata** previsto dall'articolo 8 del d.lgs. n. 218/1997, quest'ultimo termine non beneficia invece di alcuna proroga o sospensione, salvo che per i soggetti che alla data del 21 febbraio 2020 avevano il domicilio fiscale, la sede legale o operativa nei Comuni che per primi sono stati inclusi nella c.d. "zona rossa" (individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020).

Il successivo comma 2 dell'articolo 68 in oggetto prevede che le disposizioni di cui al precedente comma 1 si applichino anche agli **atti di accertamento esecutivo emessi dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli** ai fini della riscossione delle risorse proprie dell'Unione Europea e della connessa IVA all'importazione (articolo 9, commi da 3-*bis* a 3-*sexies*, d.l. n. 16/2012), alle **ingiunzioni** di cui al Regio Decreto n. 639/1910 **emesse dagli enti territoriali** e ai **nuovi atti esecutivi** che gli **enti locali** possono emettere ai sensi dell'articolo 1, comma 792, della legge n. 160 del 2019 sia per le entrate tributarie che per quelle patrimoniali⁹⁴.

⁹¹ Cfr. circolare n. 5/E del 2020.

⁹² La sospensione in tal caso riguarda unicamente gli avvisi di accertamento esecutivi il cui termine per la notifica del ricorso era ancora pendente alla data del 9 marzo 2020.

⁹³ Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 2.14.

⁹⁴ Con la risoluzione n. 3/DF del 17 aprile 2020, il Dipartimento delle Finanze del MEF ha fornito chiarimenti in merito alla regolamentazione da parte dei comuni, ai sensi dei commi da 796 a 801 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, delle modalità di rateazione delle somme dovute a seguito della notifica degli atti di accertamento esecutivo di cui al comma 792 dello stesso articolo 1. A tal proposito, è stato precisato che, poiché la riscossione non rientra tra le materie sottratte all'autonomia dei comuni ai sensi dell'articolo 52 del d.lgs. n. 446/1997, spetterà a questi ultimi, nel proprio regolamento, disciplinare le modalità di riscossione, ivi comprese quelle di rateazione delle somme dovute a seguito di notificazione di tali atti impositivi. La risoluzione ha inoltre precisato che, nel caso in cui l'ente locale abbia affidato la riscossione coattiva al soggetto preposto alla riscossione nazionale (ai sensi della lett. b) del citato comma 792), la rateazione dovrà seguire le specifiche disposizioni contenute nell'articolo 19 del d.P.R. n. 602/1973. Al riguardo, tuttavia, il comma 1-*bis* dell'articolo 26 del d.lgs. n. 46/1999, in materia di rateazione delle entrate diverse dalle imposte dirette, nel disporre anche per tali entrate l'applicazione dell'articolo 19 del d.P.R. n. 602/1973, lascia salva la possibilità per l'ente creditore di una diversa determinazione, da comunicare all'agente della riscossione competente. Tale diversa determinazione produrrà effetti a decorrere dal trentesimo giorno successivo alla ricezione della comunicazione da parte del competente agente della riscossione.



In sede di conversione in legge del Decreto “Cura Italia”, all’articolo 68 è stato aggiunto il nuovo comma *2-bis* che riproduce parzialmente l’articolo 2 dell’abrogato d.l. n. 9 del 2020⁹⁵, adattandone le scadenze alle sopravvenute esigenze derivanti dall’estendersi dell’emergenza all’intero territorio nazionale. Pertanto, è ora previsto che nei confronti delle persone fisiche e dei **soggetti** diversi dalle persone fisiche che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede legale o operativa nel territorio dei **Comuni** che **per primi** sono stati **inclusi nella c.d. “zona rossa”** (individuati nell’allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020)⁹⁶, i termini delle **sospensioni di cui ai commi 1 e 2** dell’articolo 68 in commento **decorrono** anticipatamente **dalla medesima data del 21 febbraio 2020**.

Il Decreto “Rilancio” ha introdotto **mitigazioni** in merito alla **disciplina della decadenza** relativa alle dilazioni di pagamento dei debiti affidati agli agenti della riscossione. Ai sensi del nuovo comma *2-ter* dell’articolo 68 del Decreto “Cura Italia”⁹⁷, per i **piani di dilazione in essere** alla data dell’**8 marzo 2020** e i **nuovi piani concessi** a seguito di **richieste presentate fino al 31 agosto 2020**, la **decadenza** del debitore **dalle rateazioni accordate** e gli altri effetti di tale decadenza previsti dalla legge⁹⁸ si determinano **in caso di mancato pagamento di dieci rate**, anche non consecutive, anziché delle cinque ordinariamente previste⁹⁹.

Per quanto concerne le definizioni agevolate dei carichi affidati all’agente della riscossione, la formulazione originaria del comma 3 dell’articolo 68 del Decreto “Cura Italia” aveva previsto il **differimento al 31 maggio 2020** del **termine** di versamento **del 28 febbraio 2020** relativo alla c.d. **“rottamazione-ter”**¹⁰⁰ e alla **“rottamazione”** dei carichi relativi alle **risorse proprie dell’Unione europea**¹⁰¹, nonché del **termine del 31 marzo 2020** relativo alla definizione agevolata dei debiti di persone fisiche in grave e comprovata situazione di difficoltà economica (c.d. **“saldo e stralcio”**)¹⁰².

Con il Decreto “Rilancio” è stata ora assicurata una maggiore flessibilità anche per il versamento delle **rate in scadenza nell’anno 2020** relative alle predette definizioni agevolate, ai contribuenti che sono in regola con il pagamento delle rate scadute nel 2019.

⁹⁵ Abrogazione disposta dall’articolo 1, comma 2, della legge di conversione del Decreto “Cura Italia”, il quale ha tuttavia fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo decreto-legge.

⁹⁶ Si tratta, come già più volte ricordato, dei seguenti Comuni nella Regione Lombardia: Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D’Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini; nonché del Comune di Vo’ nella Regione Veneto.

⁹⁷ Comma inserito dall’articolo 154, comma 1, lett. b), del Decreto “Rilancio”.

⁹⁸ L’articolo 19, comma 3, lettere a), b) e c) del d.P.R. n. 602/1973 prevede che il mancato pagamento, nel corso del periodo di rateazione, di cinque rate, anche non consecutive, determina i seguenti effetti: a) il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione, b) l’intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente e automaticamente riscuotibile in un’unica soluzione; c) il carico può essere nuovamente rateizzato se, all’atto della presentazione della richiesta, le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate. In tal caso, il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute alla medesima data.

⁹⁹ Al termine del periodo considerato, per le richieste di rateizzazione presentate dal 1° settembre 2020 torna quindi applicabile il regime ordinario di decadenza a seguito del mancato pagamento di cinque rate, anche non consecutive (art. 19, comma 3, d.P.R. n. 602/1973).

¹⁰⁰ Cfr. articolo 3, commi 2, lettera b), e 23, e articolo 5, comma 1, lettera d), d.l. n. 119/2018, nonché articolo 16-bis, comma 1, lettera b), numero 2), d.l. n. 34/2019.

¹⁰¹ Cfr. articolo 5, comma 1, lettera d), d.l. n. 119/2018.

¹⁰² Cfr. articolo 1, comma 190, legge n. 145/2018.



Più in dettaglio, con il nuovo comma 3 del citato articolo 68¹⁰³, si dispone che il mancato, insufficiente ovvero tardivo versamento, alle relative scadenze, delle rate, da corrispondere nell'anno 2020, delle suddette definizioni agevolate non determina l'inefficacia delle stesse se il debitore effettua l'integrale **versamento** delle predette rate **entro il termine del 10 dicembre 2020**. Viene altresì stabilito che a tale ultimo termine **non si applica la "tolleranza" di cinque giorni** nel versamento di cui all'articolo 3, comma 14-*bis*, del d.l. n. 119/2018, al fine di garantire – come ricorda la relazione illustrativa dell'articolo 154 del Decreto "Rilancio" – la sicura acquisizione nell'anno 2020 delle relative somme al bilancio dello Stato e degli altri enti creditori.

Per i contribuenti invece decaduti dai benefici delle suddette definizioni agevolate, lo stesso Decreto "Rilancio", in considerazione della generalizzata difficoltà dei debitori nell'assolvimento delle proprie obbligazioni, ha rimosso la preclusione – prevista dall'articolo 3, comma 13, lett. a), del d.l. n. 119/2018 – alla possibilità di chiedere la dilazione per i **debiti inseriti nelle definizioni agevolate decadute nel 2019**. In particolare, con il nuovo comma 3-*bis* dell'articolo 68 in oggetto¹⁰⁴, viene stabilito che **possono essere accordate nuove dilazioni** ai sensi dell'articolo 19 del d.P.R. n. 602/1973 relativamente ai debiti per i quali, alla data del 31 dicembre 2019, si è determinata l'inefficacia delle definizioni agevolate richiamate nel precedente comma 3 ("rottamazione-*ter*", "saldo e stralcio" e "rottamazione risorse proprie UE").

Il comma 4 dell'articolo 68 in commento prevede infine lo slittamento dei termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità che gli agenti della riscossione devono presentare con riferimento ai carichi ad essi affidati negli anni 2018, 2019 e 2020, i quali, a legislazione vigente (articolo 19, comma 1, del d.lgs. n. 112/1999), scadrebbero, rispettivamente, nel 2021, nel 2022 e nel 2023. Tale rinvio viene concesso al fine di evitare che l'approssimarsi della scadenza dei termini di presentazione "saldo e stralcio" delle relative comunicazioni di inesigibilità imponga agli agenti della riscossione di portare a termine le attività di riscossione riguardanti i carichi ad essi affidati negli anni 2018, 2019 e 2020 e, in tal modo, di intensificare le azioni di recupero coattivo nei confronti di soggetti che prevedibilmente, anche una volta scadute le sospensioni concesse, continueranno ad avere difficoltà nell'assolvimento delle obbligazioni derivanti dai carichi iscritti a ruolo.

Articolo 147 (d.l. "Rilancio") – Incremento del limite annuo dei crediti compensabili tramite modello F24

La disposizione favorisce la possibilità di smobilizzo dei crediti tributari e contributivi attraverso l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, elevando il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Con norma avente **efficacia per il solo anno 2020**, è stato elevato infatti a **1 milione di euro** l'attuale **limite annuo** di 700 mila euro di crediti compensabili attraverso il richiamato istituto della compensazione ovvero rimborsabili in conto fiscale¹⁰⁵.

¹⁰³ Comma sostituito dall'articolo 154, comma 1, lett. c), del Decreto "Rilancio".

¹⁰⁴ Comma inserito dall'articolo 154, comma 1, lett. d), del Decreto "Rilancio".

¹⁰⁵ In proposito, si ricorda che l'articolo 3, comma 1, del d.l. n. 124/2019, con riferimento ai crediti maturati dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, ha esteso alle imposte sui redditi, all'IRAP e alle relative addizionali e imposte sostitutive le regole già in vigore per l'IVA, prevedendo che la compensazione, per importi superiori a 5.000 euro annui,



Articolo 145 (d.l. “Rilancio”) – Sospensione della compensazione tra credito d’imposta e debito iscritto a ruolo

La disposizione, con la finalità di immettere liquidità nel sistema economico, consente di effettuare i rimborsi d’imposta nei confronti di tutti i contribuenti senza applicare la procedura prevista per la compensazione con eventuali somme iscritte a ruolo, di cui dall’articolo 28-ter del d.P.R. n. 602/1973.

Si ricorda che in base a quest’ultima norma l’Agenzia delle entrate, in sede di erogazione di un rimborso d’imposta, verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all’agente della riscossione che ha in carico il ruolo. Ricevuta la segnalazione, l’agente della riscossione notifica all’interessato una proposta di compensazione tra il credito d’imposta e il debito iscritto a ruolo, sospendendo l’azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro sessanta giorni se intende accettare tale proposta.

In caso di accettazione della proposta, l’agente della riscossione provvede alla compensazione. In caso di rifiuto della proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione e l’agente della riscossione comunica in via telematica all’Agenzia delle entrate la mancata adesione dell’interessato. All’agente della riscossione spetta il rimborso delle spese vive sostenute per la notifica nonché un rimborso forfetario.

Articolo 153 (d.l. “Rilancio”) – Sospensione delle verifiche ex art. 48-bis DPR n. 602 del 1973

La norma prevede, nel periodo decorrente **dall’8 marzo al 31 agosto 2020**¹⁰⁶, la non applicazione delle disposizioni di cui all’articolo 48-bis del d.P.R. n. 602/1973. Di conseguenza, in tale lasso temporale le **amministrazioni pubbliche** di cui all’articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001 e le società a prevalente partecipazione pubblica **non avranno l’obbligo di verificare**, prima di effettuare un pagamento superiore a 5.000 euro, **se il beneficiario risulti inadempiente al versamento di una o più cartelle di pagamento** per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo.

La disposizione produce effetti **anche con riferimento alle verifiche già effettuate al 19 maggio 2020** (data di entrata in vigore del Decreto “Rilancio”), seppure in data antecedente al predetto periodo di sospensione, sempre che l’agente della riscossione non abbia notificato al terzo l’ordine di versamento previsto dall’articolo 72-bis del d.P.R. n. 602/1973. Tali verifiche restano quindi prive di ogni effetto, con conseguente possibilità per le amministrazioni pubbliche di procedere al pagamento a favore del beneficiario.

possa essere effettuata solo dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge.

¹⁰⁶ L’articolo 153 in esame si riferisce al periodo di sospensione di cui all’articolo 68, commi 1 e 2-bis, del Decreto “Cura Italia”. Per effetto del richiamo anche del comma 2-bis, il periodo di sospensione decorre dal 21 febbraio 2020 per le persone fisiche e i soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede legale od operativa nel territorio dei Comuni che per primi sono stati inclusi nella c.d. “zona rossa” (individuati nell’allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020).



Articolo 69 (d.l. “Cura Italia”) – Proroga versamenti nel settore dei giochi

Articolo 18, comma 8-bis (d.l. “Liquidità”) – Sospensione di versamenti tributari e contributivi

I decreti del Presidente del Consiglio dei ministri adottati nei mesi di febbraio e marzo 2020 per far fronte all’emergenza epidemiologica da COVID-19 sul territorio nazionale hanno previsto la chiusura, prima su di una parte, e poi su tutto il territorio nazionale delle sale giochi, delle sale con apparecchi da intrattenimento di cui all’articolo 110, comma 6, lett. b)¹⁰⁷ del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 (TULPS) e, parzialmente dei bar ed altri esercizi pubblici ove sono collocati il maggior numero di apparecchi da intrattenimento di cui all’articolo 110, comma 6, lett. a)¹⁰⁸ del TULPS, rendendo, pertanto, impossibile il prelievo e la raccolta del contante dagli apparecchi (anche in considerazione del divieto di spostamento fisico sul territorio che riguarda naturalmente anche gli operatori del gioco).

Il comma 1 dell’articolo in commento ha previsto la **proroga al 29 maggio 2020 dei termini per il versamento del prelievo erariale unico (PREU)** sugli apparecchi da intrattenimento di cui alle citate lettere a) e b) dell’articolo 110, comma 6, del TULPS e del **canone concessorio in scadenza entro il 30 aprile 2020**. Le somme dovute devono essere versate con rate mensili di pari importo, con debenza degli interessi legali calcolati giorno per giorno. La prima rata va versata entro il 29 maggio 2020 e le successive entro l’ultimo giorno di ciascun mese successivo, mentre l’ultima rata è dovuta entro il 18 dicembre 2020.

L’articolo 18, comma 8-bis, del Decreto “Liquidità”, inserito in sede di conversione in legge del Decreto, ha ulteriormente **prorogato al 22 settembre 2020 i termini per il versamento del prelievo erariale unico sui medesimi apparecchi sopra citati e del relativo canone concessorio in scadenza entro il 30 agosto 2020**. I versamenti così prorogati possono essere effettuati anche in forma rateale (con **4 rate mensili di pari importo**), con applicazione degli interessi legali (calcolati giorno per giorno). In tal caso, il versamento della prima rata va effettuato entro il 22 settembre 2020, quello delle rate successive entro l’ultimo giorno di ciascun mese e l’ultima rata va versata entro il 18 dicembre 2020.

Tornando al Decreto “Cura Italia”, il comma 2 dell’articolo 69 in oggetto stabilisce che il pagamento dei canoni concessori previsti per la proroga delle concessioni del gioco del Bingo (di cui all’articolo 1, comma 636, l. 27 dicembre 2013, n. 147) non è dovuto dal mese di marzo 2020 e per tutto il periodo di sospensione dell’attività delle sale disposta in relazione all’emergenza sanitaria in atto.

Il successivo comma 3 proroga di sei mesi la scadenza dei termini previsti per l’indizione delle gare delle Scommesse e del Bingo, della gara per gli apparecchi da intrattenimento e dell’entrata in vigore del Registro Unico del gioco, in considerazione del rallentamento di tutte le attività amministrative dovute all’insorgere dell’emergenza sanitaria. Per le stesse ragioni, la norma proroga anche l’entrata a regime degli apparecchi con controllo da remoto, tenuto conto del rallentamento o del blocco anche delle attività necessarie alla produzione dei nuovi apparecchi e alla loro certificazione.

¹⁰⁷ Il riferimento è alle “Videolotteries” o VLT.

¹⁰⁸ Si tratta delle c.d. Slot o AWP (“Amusement with Prizes”).



Articolo 129 (d.l. “Rilancio”) – Disposizioni in materia di rate di acconto per il pagamento dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica

La norma in oggetto rimodula la misura degli acconti dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica, tenendo conto del fatto che i consumi di tali prodotti sono destinati a subire pesanti contrazioni per effetto dell'emergenza epidemiologica in corso.

Al fine, quindi, di favorire le imprese del settore interessate dalla crisi, la disposizione prevede una **riduzione delle rate di acconto mensili dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica**, da versare nel periodo che va **da maggio a settembre 2020**, disponendo che le stesse siano **versate nella misura del 90%** di quelle calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 26, comma 13, e 56, commi 1 e 2, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, recante il Testo unico accise (TUA). **In proposito, la circolare dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli 22 maggio 2020, n. 8/D ha chiarito che detta percentuale del 90% va calcolata tenendo conto delle indicazioni fornite in merito alla determinazione delle rate di acconto con la nota n. 93676/RU del 18 marzo 2020, emanata in conseguenza del rinvio al 30 giugno 2020 della presentazione delle dichiarazioni annuali per il gas naturale e per l'energia elettrica, disposto ai sensi dell'art. 62, comma 5, del Decreto “Cura Italia” (vedi *infra*)¹⁰⁹.**

Per il versamento delle rate di acconto mensili restano fermi i **termini ordinari** (entro la fine di ciascun mese, per il **gas naturale**; entro il giorno 16 di ciascun mese [giorno 20, per il mese di agosto], per l'**energia elettrica**).

Unica eccezione è stata prevista, ai sensi del successivo comma 2 della norma in esame, con riferimento al **termine** per il pagamento della **rata di acconto dell'accisa sull'energia elettrica**¹¹⁰ relativa al mese di **maggio 2020** che è stato fatto slittare dal 16 al **20 maggio 2020** (si ricorda che la norma è entrata in vigore il 19 maggio 2020, ma è stata anticipata dal Ministero dell'economia e delle finanze con comunicato stampa n. 102 pubblicato in data 14 maggio 2020). **L'Agenzia delle dogane e dei monopoli¹¹¹ ha tuttavia precisato che, laddove la rata di acconto fosse stata corrisposta nella misura intera anziché del 90%, come consentito dal comma 1 dell'articolo in oggetto, il maggiore importo versato potrà essere scomputato dalla rata di giugno 2020.**

Le **rate di acconto** relative ai successivi mesi di **ottobre, novembre e dicembre** dell'anno **2020** sono calcolate e versate con le modalità ordinarie.

L'eventuale **versamento a conguaglio** sarà effettuato in un'unica soluzione entro le normali scadenze fissate dal TUA, vale a dire entro il **31 marzo 2021 per l'accisa sul gas naturale** ed entro il **16 marzo 2021 per quella sull'energia elettrica**. In alternativa, è stata anche prevista la possibilità di ripartire il debito a conguaglio in **dieci rate mensili di pari importo**, senza interessi, da versare nel periodo **da marzo a dicembre 2021**. Le somme eventualmente risultanti a credito sono detratte, nei modi ordinari, dai versamenti di acconto successivi alla presentazione della dichiarazione annuale.

Articolo 131 (d.l. “Rilancio”) – Rimessione in termini per i versamenti in materia di accisa

Per i **prodotti energetici immessi in consumo** nel mese di **marzo 2020** si dispone la rimessione in

¹⁰⁹ Pertanto, qualora a seguito della presentazione della dichiarazione per l'anno 2019 emergesse la necessità di rimodulare l'importo delle rate di acconto per il corrente anno, sarà ricalcolato, di conseguenza, l'ammontare del 90% da versare.

¹¹⁰ Di cui all'art. 56, commi 1 e 2, del TUA.

¹¹¹ Cfr. la citata circolare n. 8/D del 2020.



termini per gli omessi, tardivi o insufficienti pagamenti dell'accisa rispetto alla scadenza del 16 aprile 2020 (ex art. 3, comma 4, del TUA). La norma considera infatti **tempestivi** detti pagamenti **se** sono stati **effettuati entro il 25 maggio 2020**. In tal caso, non trovano applicazione le sanzioni e l'indennità di mora per il ritardato pagamento. **L'Agenzia delle dogane e dei monopoli¹¹², attesa la presunzione di tempestività giuridicamente accordata al richiamato termine di pagamento, ha ritenuto, sulla base di una lettura logico sistematica della norma in commento e di quella di cui al successivo articolo 132, che sugli importi versati, pur in mancanza di un'espressa previsione normativa, non si rendono dovuti interessi¹¹³.**

Articolo 132 (d.l. "Rilancio") – *Disposizioni in materia di pagamenti dell'accisa sui prodotti energetici*

La norma, in deroga alla disciplina generale, introduce un meccanismo di saldo e di acconto per i **pagamenti dell'accisa sui prodotti energetici immessi in consumo** nei mesi di **aprile, maggio, giugno, luglio e agosto** dell'anno **2020**. In particolare, si consente di effettuare i suddetti pagamenti, **a titolo di acconto**, nella misura dell'**80%** degli importi dovuti *ex lege*. Per i **versamenti** di tali acconti, restano validi i termini già previsti dall'art. 3, comma 4, del TUA (**per le immissioni in consumo** nei mesi di **maggio e giugno**: entro il giorno 16 del mese successivo; per le **immissioni** del mese di **luglio**: entro il giorno 20 del mese di agosto), fatta eccezione per i **prodotti energetici immessi in consumo** nel mese di **aprile 2020**, per i quali la norma in oggetto (entrata in vigore il 19 maggio 2020) ha previsto una mini-proroga del termine di versamento al **25 maggio 2020** (rispetto alla scadenza ordinaria del 16 maggio 2020)¹¹⁴.

Il versamento del **saldo** delle somme dovute per le suddette mensilità è effettuato **entro il termine del 16 novembre 2020**, senza il pagamento di interessi.

Articolo 161 (d.l. "Rilancio") – *Proroga del pagamento dei diritti doganali*

La norma **proroga di 60 giorni**, senza applicazione di sanzioni e interessi, i **pagamenti dei diritti doganali in scadenza tra il 1° maggio e il 31 luglio 2020**, da effettuarsi secondo le modalità previste dagli articoli 78 e 79 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43¹¹⁵. Si tratta delle ipotesi in cui, rispettivamente, l'amministrazione finanziaria ha autorizzato il pagamento periodico dei diritti doganali¹¹⁶ ovvero il

¹¹² In termini, la citata circolare n. 8/D del 2020.

¹¹³ Previsti dall'articolo 3, comma 4, del TUA, per il pagamento differito dei diritti doganali.

¹¹⁴ Quest'ultimo termine coincide quindi con quello previsto dall'articolo 131 del Decreto "Rilancio" per fruire della rimessione in termini relativa ai pagamenti dell'accisa (in misura integrale del 100%) sui prodotti energetici immessi in consumo nel mese di marzo 2020.

¹¹⁵ Al riguardo, si ricorda che l'articolo 92, comma 3, del Decreto "Cura Italia" aveva già prorogato di 30 giorni i pagamenti dei diritti doganali in scadenza tra il 17 marzo ed il 30 aprile 2020 da effettuare secondo le modalità previste dagli articoli 78 e 79 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43.

¹¹⁶ Ai sensi del citato articolo 78 del d.P.R. n. 43/1973 secondo cui l'amministrazione finanziaria può consentire a coloro che effettuano con carattere di continuità operazioni doganali di ottenere la libera disponibilità della merce senza il preventivo pagamento dei diritti liquidati, i quali sono annotati, per ciascun operatore, in apposito conto di debito. Periodicamente, alla fine di un determinato intervallo di tempo fissato dall'Amministrazione predetta e che non può comunque eccedere i trenta giorni, il ricevitore della dogana riassume il debito relativo al gruppo di operazioni effettuate nell'intervallo medesimo da ciascun operatore. In tal caso il debito deve essere soddisfatto entro i successivi due giorni lavorativi salve le previsioni dell'articolo 79 ed 80.



ricevitore della dogana abbia consentito il pagamento differito¹¹⁷.

La proroga, laddove il pagamento comporti **gravi difficoltà di carattere economico o sociale**, si applica, su istanza di parte, al **titolare del conto di debito** che rientri nelle seguenti categorie:

- soggetti che gestiscono **servizi di trasporto** merci e trasporto passeggeri terrestri, aereo, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare, ivi compresa la **gestione di funicolari, funivie, cabinovie, seggiovie e ski-lift** (come individuati nell'articolo 61, comma 2, lett. o), del Decreto "Cura Italia");
- **soggetti** indicati nei **commi 1 e 3 dell'articolo 18** del Decreto "**Liquidità**" che dimostrano di aver subito nei mesi del 2019 corrispondenti a quelli della scadenza naturale dei "conti di debito" nel 2020, la diminuzione del fatturato ivi prevista¹¹⁸;
- soggetti che autocertificano la presenza di ulteriori ragioni che possono aver determinato una carenza di liquidità ovvero effetti di natura sociale¹¹⁹.

Le modalità di applicazione delle suddette disposizioni sono state stabilite con la determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli 21 maggio 2020, prot. 152155/RU. I soggetti che intendono usufruire della proroga sono tenuti a presentare la relativa istanza utilizzando l'apposito modulo allegato alla determinazione suddetta, anche per l'autocertificazione delle condizioni necessarie.

Articolo 133 (d.l. "Rilancio") – Differimento dell'efficacia delle disposizioni in materia di imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego e di imposta sul consumo delle bevande edulcorate

La norma differisce l'efficacia delle disposizioni istitutive della "*plastic tax*" e della "*sugar tax*", ossia delle due nuove imposte sul consumo introdotte con la legge di bilancio 2020 (legge 27 dicembre 2019, n. 160).

In particolare, con il comma 1, lettera a), dell'articolo in oggetto, è stata **differita, al 1° gennaio 2021**, la decorrenza dell'efficacia dell'**imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego** (MACSI; c.d. "*plastic tax*"¹²⁰), già fissata, ai sensi della formulazione originaria del comma 652 dell'articolo 1 della legge n. 160/2019, a partire dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione

¹¹⁷ Ai sensi del citato articolo 79 del d.P.R. n. 43/1973 secondo cui il ricevitore della dogana a richiesta dell'operatore, consente il pagamento differito dei diritti doganali per un periodo di trenta giorni. Lo stesso ricevitore può autorizzare la concessione di una maggiore dilazione, per il pagamento dei diritti afferenti la sola fiscalità interna, fino ad un massimo di novanta giorni, compresi i primi trenta. Il successivo articolo 80 disciplina le modalità di computo della decorrenza e della scadenza del periodo per il quale è concesso il pagamento differito.

¹¹⁸ Secondo quanto previsto dalla determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli 21 maggio 2020, prot. 152155/RU, la verifica del requisito del calo del fatturato deve essere effettuata considerando la mensilità precedente a quella di scadenza del "conto di debito", ossia: il mese di aprile, per i pagamenti in scadenza nel mese di maggio; il mese di maggio, per i pagamenti in scadenza nel mese di giugno; il mese di giugno, per i pagamenti in scadenza nel mese di luglio. Si ricorda che deve essere verificata una diminuzione del fatturato:

- di almeno il 33%, mettendo a confronto i corrispondenti mesi dell'anno in corso e di quello precedente, per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 9 aprile 2020;
- di almeno il 50%, mettendo a confronto i corrispondenti mesi dell'anno in corso e di quello precedente, per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 9 aprile 2020.

¹¹⁹ In applicazione dell'articolo 112, par. 3, del regolamento (UE) 9 ottobre 2013, n. 952.

¹²⁰ Si ricorda che l'imposta è disciplinata dai commi da 634 a 658 dell'articolo 1 della legge n. 160/2019.



del provvedimento interdirettoriale dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli e dell’Agenzia delle entrate a cui è stato demandato il compito di stabilire le modalità per l’eventuale scambio di informazioni tra le due Agenzie e che non risulta ancora emanato.

La successiva lettera b) del citato comma 1, dispone altresì il **differimento** alla medesima data del **1° gennaio 2021** del termine di operatività dell’**imposta sul consumo delle bevande edulcorate** (c.d. “*sugar tax*”¹²¹), già fissata, ai sensi della formulazione originaria del comma 676 dell’articolo 1 della legge n. 160/2019, a partire dal primo giorno del secondo mese successivo alla data di pubblicazione (entro agosto 2020) del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di natura non regolamentare, con cui dovranno essere definite le modalità di attuazione dell’imposta.

Articolo 62 (d.l. “Cura Italia”) – Sospensione dei termini degli adempimenti [e dei versamenti] fiscali [e contributivi]¹²²

Articolo 140 (d.l. “Rilancio”) – Memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri

Il comma 1 dell’articolo 62 del Decreto “Cura Italia” accorda una **sospensione** di alcuni **adempimenti tributari** applicabile a **tutti i soggetti che hanno il domicilio fiscale**, la sede legale **o la sede operativa nel territorio dello Stato**.

Nello specifico, si prevede la **sospensione di tutti gli adempimenti tributari in scadenza nel periodo compreso tra l’8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**.

Ai sensi del successivo comma 6, gli **adempimenti sospesi** andranno **effettuati**, senza applicazione di sanzioni, **entro il 30 giugno 2020**.

Per espressa previsione normativa, **non rientrano nella sospensione degli adempimenti** in esame:

- i **versamenti**;
- l’**effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative alle addizionali regionale e comunale all’IRPEF**;
- i termini relativi alla **dichiarazione dei redditi precompilata**, così come disciplinati ora dall’articolo 61-*bis* del Decreto “Cura Italia”¹²³.

L’Agenzia delle entrate, nella circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.17), ha precisato che non risultano altresì sospesi i termini previsti per la **redazione degli inventari**, trattandosi di termini non connessi ad adempimenti tributari. L’Agenzia ricorda, tuttavia, che si può comunque richiamare la disciplina civilistica in materia, prevedendo il codice civile espressamente la possibilità di chiedere la proroga di tale termine.

¹²¹ Per la relativa disciplina, cfr. commi da 661 a 676 dell’articolo 1 della legge n. 160/2019.

¹²² Di seguito ci limitiamo a commentare la sola sospensione dei termini degli adempimenti di cui al comma 1 dell’articolo 62 del Decreto “Cura Italia”; per l’esame della sospensione dei versamenti fiscali e contributivi di cui ai commi 2 e seguenti dello stesso articolo 62, si rimanda al commento riportato alle pagine successive.

¹²³ Nel testo originario del Decreto “Cura Italia”, il riferimento era alla disposizione di cui all’articolo 1 del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9, che, come detto, è stato abrogato dal comma 2 dell’articolo 1 della legge di conversione del Decreto “Cura Italia”. Quest’ultima ha pertanto sostituito il previgente richiamo normativo con quello al nuovo articolo 61-*bis* del Decreto che, come sarà più dettagliatamente illustrato *infra* nel testo, ha sostanzialmente recepito le disposizioni di cui all’abrogato articolo 1 del d.l. n. 9 del 2020.



Come già ipotizzato nella prima versione del presente documento di ricerca (pubblicata il 18 marzo u.s.), la citata circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.7) ha inoltre chiarito che tra gli adempimenti oggetto di sospensione **non rientrano** altresì **l'emissione delle fatture**, in formato sia analogico che elettronico, né la **trasmissione dei corrispettivi, qualora sia già in uso il registratore telematico** ovvero si utilizzi la procedura *web* dell'Agenzia delle entrate¹²⁴. La fattura e il documento commerciale emesso dal registratore telematico sono, infatti, destinati alla controparte contrattuale e funzionali all'esercizio di alcuni diritti fiscalmente riconosciuti (come la detrazione dell'IVA o la deducibilità dei costi da parte del cessionario/committente).

La **trasmissione dei corrispettivi** risulta invece **sospesa qualora** la stessa sia stata **legittimamente differita ad un momento successivo a quello di memorizzazione** del corrispettivo e di emissione del documento commerciale (si pensi, ad esempio, all'assenza di rete internet e/o a problemi di connettività del dispositivo). Così come rientra tra gli adempimenti sospesi anche la trasmissione telematica mensile dei dati dei corrispettivi prevista dal comma 6-ter dell'articolo 2 del d.lgs. n. 127 del 2015, attualmente in vigore **per gli esercenti con volume d'affari nel 2018 fino 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**¹²⁵. Parimenti sospesa è la trasmissione telematica dei corrispettivi generati dalla gestione di distributori automatici, da effettuarsi entro il termine di 60 giorni dal precedente invio dei dati.

Peraltro, con riferimento agli esercenti con volume d'affari non superiore a 400 mila euro, l'articolo 140 del Decreto "Rilancio" è intervenuto disponendo la **proroga di un ulteriore semestre** della **moratoria delle sanzioni** relative alla tardiva trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri. In particolare, per i predetti esercenti che non avranno adottato entro il 1° luglio 2020 un registratore telematico ovvero non utilizzeranno la procedura *web* messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate viene previsto che **fino al 1° gennaio 2021 non trovano applicazione le sanzioni** di cui al **comma 6 dell'articolo 2 del d.lgs. n. 127/2015**¹²⁶. **Resta fermo l'obbligo**, per tali soggetti, di emettere scontrini o ricevute fiscali, registrare i corrispettivi e **trasmettere** telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai **corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**, secondo le regole tecniche previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia

¹²⁴ L'Agenzia delle entrate ha anche ricordato che in caso di violazione, l'esimente di cui all'articolo 6, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, può trovare applicazione, in base ai principi di carattere generale, qualora l'Ufficio competente alla valutazione della ricorrenza degli elementi della forza maggiore ne ravvisi la sussistenza nel caso concreto. Ovviamente, ciò non esclude la possibilità per il contribuente di invocare la predetta causa di non punibilità in sede di ricorso contro l'atto di irrogazione della sanzione emanato in seguito al mancato riconoscimento da parte dell'Ufficio della causa di forza maggiore.

¹²⁵ L'Agenzia delle entrate ha ulteriormente specificato che "laddove l'esercizio commerciale non svolgesse alcuna attività (ad esempio in quanto chiuso per ordine dell'autorità o per altre ragioni connesse agli eventi calamitosi), nessuna ulteriore operazione relativa alla memorizzazione/invio dei dati deve essere posta in essere" (circ. n. 8/E del 2020, par. 1.7 e, da ultimo, circ. n. 11/E del 2020, par. 2.1).

¹²⁶ Si tratta delle sanzioni previste dagli articoli 6, comma 3, e 12, comma 2, del d.lgs. n. 471/1997, rispettivamente, pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato irrogabile in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, nonché della sospensione da tre giorni ad un mese della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima (sospensione che diventa da uno a sei mesi qualora l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione ecceda la somma di 50.000 euro), nel caso di contestazione, nel corso di un quinquennio, di quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale, compiute in giorni diversi.



delle entrate 4 luglio 2019, n. 236086.

L'articolo 140 del Decreto "Rilancio" ha altresì **prorogato**, sempre **al 1° gennaio 2021**, il termine del 1° luglio 2020 entro cui gli esercenti (farmacie, parafarmacie, negozi di ottica) devono provvedere all'**adeguamento dei registratori telematici per la trasmissione** telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri **esclusivamente al Sistema tessera sanitaria**.

Per i soggetti nei confronti dei quali sono sospesi i versamenti delle ritenute, l'Agenzia delle entrate¹²⁷ ha precisato che sono **conseguentemente sospesi anche i controlli a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti** previsti dall'articolo 17-*bis* del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241¹²⁸. Ciò in quanto, i predetti controlli da parte del committente sono strettamente connessi ai versamenti delle ritenute da parte dell'appaltatore. In caso di sospensione del versamento delle ritenute, quindi, il committente non deve sospendere il pagamento all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice dei corrispettivi di cui sia maturato il diritto alla ricezione alla data stabilita dal comma 2 del citato articolo 17-*bis* (quinto giorno lavorativo successivo alla scadenza del versamento delle ritenute).

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 9/E del 2020 (par. 2.1), ha ulteriormente specificato che i controlli a carico del committente e, quindi, l'obbligo di sospendere il pagamento dei corrispettivi, come previsto dal comma 3 del medesimo articolo 17-*bis* in caso di inadempimento o non corretto adempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, riprenderanno dal momento del versamento o dall'omesso versamento delle ritenute alle scadenze previste per la ripresa della riscossione dei versamenti sospesi.

Sempre con riferimento alle disposizioni in materia di ritenute e compensazioni in **appalti e subappalti** di cui all'articolo 17-*bis* del d.lgs. n. 241 del 1997, si segnala che l'articolo 23 del Decreto "Liquidità", al fine di evitare accessi da parte di contribuenti agli uffici dell'Agenzia delle entrate, ha prorogato al **30 giugno 2020** la validità dei **certificati emessi entro il 29 febbraio 2020** ai sensi del comma 5 del citato articolo 17-*bis*¹²⁹.

Tra i **principali adempimenti sospesi** in scadenza nel periodo compreso **tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020** vi è, ovviamente, la **dichiarazione annuale IVA**. Con riferimento a quest'ultima, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la sospensione del relativo adempimento opera **anche** con riferimento ai **soggetti non residenti che operano in Italia mediante identificazione diretta** (ex art. 35-ter del d.P.R. n. 633/1972) **o un rappresentante fiscale** (ex art. 17 del medesimo d.P.R.)¹³⁰.

Il contribuente potrà ovviamente scegliere di presentare la dichiarazione IVA o il modello TR nel periodo di sospensione, tenuto conto che in mancanza della presentazione di tali modelli, gli uffici non potranno procedere a liquidare ed eseguire il rimborso dell'IVA a credito, annuale o trimestrale,

¹²⁷ Cfr. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.9.

¹²⁸ Introdotto dall'articolo 4 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

¹²⁹ Si tratta della certificazione, messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate, che attesta la sussistenza dei requisiti indicati alle lettere a) e b) del comma 5 del suddetto articolo 17-*bis* (c.d."Durf"), che ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio e che le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici devono consegnare al committente al fine di evitare gli obblighi previsti dalla predetta disciplina (sulla quale v., *amplius*, circolare dell'Agenzia delle entrate 12 febbraio 2020, n. 1/E).

¹³⁰ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.15.



e il contribuente non potrà utilizzare in compensazione il credito IVA, annuale o trimestrale (in misura superiore a 5.000 euro), essendo consentito detto utilizzo solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o del modello da cui il credito emerge¹³¹.

Secondo quanto chiarito dall’Agenzia delle entrate, tra gli **adempimenti sospesi**, che possono essere effettuati entro il 30 giugno 2020, rientrano, dunque, oltre la presentazione della dichiarazione IVA e del modello TR, anche la presentazione dei **seguenti modelli**:

- comunicazione della liquidazione periodica IVA (LIPE) del **primo trimestre 2020**¹³²;
- **elenchi Intrastat**¹³³;
- **esterometro** relativo al **primo trimestre 2020**¹³⁴;
- **modello EAS**¹³⁵;
- **denuncia annuale dell’imposta sulle assicurazioni** dovuta sui premi ed accessori incassati¹³⁶;
- **dichiarazione** relativa all’**imposta sostitutiva sui finanziamenti**¹³⁷.

La **sospensione** dei termini prevista dal comma 1 dell’articolo 62 del Decreto “Cura Italia” **si applica**, fra gli altri, **anche** ai seguenti adempimenti:

- l’invio di **risposte alle richieste di documentazione** effettuate **in sede di controllo formale** delle dichiarazioni ai sensi dell’articolo 36-ter del d.P.R. n. 600/1973¹³⁸;
- l’assolvimento dell’obbligo di **registrazione in termine fisso** di cui all’articolo 5 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, a prescindere dalle modalità (telematica o cartacea) prescelta per la registrazione¹³⁹;
- l’obbligo di denuncia di eventi successivi alla registrazione dell’atto, di cui all’articolo 19 del d.P.R. n. 131/1986¹⁴⁰;
- la **registrazione dei contratti di comodato e locazione** (con conseguente sospensione dell’obbligo di versamento dell’imposta corrispondente, se il contribuente non provvede alla

¹³¹ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.1.

¹³² Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.1.

¹³³ V. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.10, compreso il Modello Intra 12 (riservato agli enti non commerciali e agli agricoltori esonerati), come specificato dalla circ. n. 11/E del 2020, par. 2.3.

¹³⁴ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.1.

¹³⁵ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.2. Si ricorda che il modello EAS deve essere trasmesso all’Agenzia delle entrate entro 60 giorni dalla data di costituzione degli enti associativi ovvero entro il 31 marzo dell’anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione dei dati precedentemente comunicati.

¹³⁶ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.10. Nel successivo par. 2.11 è stato ulteriormente specificato che detta sospensione trova applicazione anche nel caso in cui la dichiarazione sia presentata dal soggetto estero tramite il proprio rappresentante fiscale in Italia ovvero, in assenza di nomina del rappresentante fiscale, dall’impresa stessa che abbia la propria sede in un altro Stato dell’UE o negli Stati dello SEE che assicurano un adeguato scambio di informazioni.

¹³⁷ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.12. Si ricorda che, ai sensi dell’articolo 20 del d.P.R. n. 601/1973, le banche e gli altri enti che effettuano le operazioni di finanziamento sono tenuti a presentare, entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio, una dichiarazione relativa alle operazioni effettuate nel corso dell’esercizio stesso, distinte per tipologia di imposta applicabile. Inoltre, come specificato dall’Agenzia, la sospensione in esame trova applicazione anche nel caso in cui la dichiarazione sia presentata dal soggetto estero tramite il proprio rappresentante fiscale in Italia.

¹³⁸ Cfr. circ. n. 8/E del 2020cit., par. 1.20.

¹³⁹ Cfr. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.12. La successiva circ. n. 11/E del 2020 (par. 2.13) ha chiarito che la sospensione opera anche con riferimento alla presentazione del repertorio degli atti stipulati relativo al primo quadrimestre del 2020 (gennaio – aprile), da effettuarsi entro il mese successivo al quadrimestre, nei giorni stabili dall’Ufficio Territoriale competente.

¹⁴⁰ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.14.



registrazione nel periodo di sospensione)¹⁴¹;

- la presentazione della **dichiarazione di successione** (con conseguente sospensione del correlato obbligo di versamento delle imposte ipotecarie, catastali e degli altri tributi indiretti, se il contribuente non provvede alla presentazione della dichiarazione nel periodo di sospensione)¹⁴²;
- le **comunicazioni mensili all'Archivio dei rapporti finanziari**¹⁴³;
- gli adempimenti relativi alla richiesta e all'effettuazione delle **verificazioni periodiche** degli apparecchi misuratori fiscali e dei **registratori telematici e server-RT** (di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 luglio 2003)¹⁴⁴.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con le note 18 marzo 2020, n. 94214/RU e n. 93676/RU, ha inoltre annoverato tra gli adempimenti sospesi:

- la denuncia di esercizio di cui all'articolo 25, comma 2, lett. a) e lett. c) del d.lgs. n. 504 del 1995 gravante sugli esercenti depositi per uso privato, agricolo e industriale aventi capacità superiore a 10 mc e non superiore a 25 mc, nonché sugli esercenti apparecchi di distribuzione automatica di carburanti per usi privati, agricoli e industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale è superiore a 5 mc e non superiore a 10 mc;
- le dichiarazioni annuali previste a carico dei soggetti operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas naturale (articoli 26, comma 13 e 14, 53, comma 8 e 53-bis, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995), nonché nel settore dell'accisa sul carbone, la lignite e il coke (articolo 21, comma 8, del d.lgs. n. 504 del 1995)¹⁴⁵.

Articolo 22 (d.l. "Liquidità") – Disposizioni relative ai termini di consegna e di trasmissione telematica della Certificazione Unica 2020

Sui termini relativi ad alcuni specifici adempimenti è intervenuto anche il Decreto "Liquidità".

In particolare, il comma 1 dell'articolo 22 di quest'ultimo Decreto ha **prorogato al 30 aprile 2020** il termine entro il quale i sostituti d'imposta devono **consegnare agli interessati le Certificazioni Uniche** relative ai redditi di lavoro dipendente e assimilati e ai redditi di lavoro autonomo¹⁴⁶.

¹⁴¹ V. circ. cit., par. 1.21.

¹⁴² Cfr. circ. cit., par. 1.16.

¹⁴³ V. circ. cit., par. 1.6, ove si chiarisce, altresì, che:

- le comunicazioni mensili "Nuovi rapporti" (tipologia comunicazione = 1) e "Chiusura rapporti" (tipologia comunicazione = 5), riferite ai mesi di febbraio, marzo e aprile 2020, possono essere comunicate oltre i termini naturali di scadenza, ma entro il 30 giugno 2020, con "tipologia invio" = 1 (ordinario);
- le comunicazioni annuali dei dati contabili riferite all'anno 2019 possono essere comunicate oltre i termini naturali di scadenza, ma entro il 30 giugno 2020, con "Saldi annuali" (tipologia comunicazione = 3).

¹⁴⁴ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 2.5. In merito a detti controlli, il medesimo documento di prassi ha altresì chiarito (par. 2.6) che i controlli di conformità degli apparecchi misuratori fiscali adattati e RT/server RT possono essere eseguiti, limitatamente al periodo di durata dell'emergenza COVID-19, fissato da apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, in proprio dai produttori che dovranno autocertificare l'esecuzione e l'esito positivo dei controlli.

¹⁴⁵ Cfr. cit. nota n. 93676/RU del 2020 in cui sono individuate anche specifiche modalità di liquidazione e versamento delle accise dovute.

¹⁴⁶ Si tratta del termine di cui all'articolo 4, comma 6-*quater*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. Al riguardo, si ricorda che l'abrogato articolo 1, comma 3, del d.l. 2 marzo 2020, n. 9 aveva già disposto, per l'anno 2020, la proroga al 31 marzo del nuovo termine del 16 marzo (introdotto dall'articolo 16-*bis* del d.l. n. 124 del 2019, con efficacia a decorrere, dapprima, dal



Il successivo comma 2 interviene invece sull'adempimento relativo alla **trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle Certificazioni Uniche**, disponendo la disapplicazione delle sanzioni previste dall'articolo 4, comma 6-*quinqüies*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 nel caso in cui detta trasmissione sia effettuata, oltre il termine già prorogato del 31 marzo 2020¹⁴⁷, ma **entro il 30 aprile 2020**. Resta ovviamente ferma la facoltà, per le Certificazioni Uniche¹⁴⁸ contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata, di effettuare la trasmissione telematica all'Agenzia entro il più ampio termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, ordinariamente fissato al 31 ottobre di ciascun anno (per il 2020, 2 novembre 2020, cadendo il 31 ottobre di sabato), come previsto dal comma 1 del medesimo articolo 4 del citato d.P.R. n. 322 del 1998¹⁴⁹.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, le proroghe recate dall'articolo in esame non possono essere estese anche alla trasmissione telematica delle **comunicazioni relative agli oneri detraibili**, per le quali resta fermo il termine del 31 marzo, stabilito dall'articolo 1, comma 5, del d.l. n. 9/2020¹⁵⁰.

Infine, con riferimento alla rimessione in termini di cui al comma 2 dell'articolo in oggetto, vale l'osservazione già svolta a proposito del differimento al 16 aprile 2020 della rimessione in termini per i versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni¹⁵¹. Intervenendo a termini ampiamente scaduti, la norma, pur venendo incontro a coloro che non siano riusciti a trasmettere le Certificazioni Uniche entro il 31 marzo scorso, si risolve tuttavia, come già detto, in una beffa per i contribuenti (e i professionisti che li assistono) che, anche in questo periodo emergenziale, hanno dovuto superare notevoli difficoltà per rispettare il brevissimo slittamento dei termini originariamente previsto. Un legislatore più attento alle reali esigenze di contribuenti e professionisti avrebbe dovuto invece concedere, sin dall'inizio, maggior tempo per tali adempimenti, come richiesto dal CNDCEC.

Articolo 61-bis (d.l. "Cura Italia") – Disposizioni riguardanti i termini relativi alla dichiarazione dei redditi precompilata 2020

L'articolo 61-*bis*, aggiunto in sede di conversione, recepisce le disposizioni con efficacia ancora attuale dell'articolo 1 del d.l. n. 9 del 2020, contestualmente abrogato dal comma 2 dell'articolo 1 della legge di conversione del Decreto "Cura Italia". In particolare, il comma 1 dell'articolo in oggetto conferma l'**anticipazione al 1° gennaio 2020** (dal 1° gennaio 2021) dell'efficacia delle disposizioni riguardanti l'**ampliamento delle categorie di contribuenti che possono utilizzare il modello 730** e il **riordino dei termini dell'assistenza fiscale**, recate dall'articolo 16-*bis* del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dall'articolo 1, comma 1, della legge 19 dicembre 2019, n. 157. Fanno eccezione le norme che impongono all'Agenzia delle entrate di rendere disponibili agli interessati, esclusivamente nell'area autenticata del proprio sito Internet, i dati delle certificazioni

2021 e, poi, anticipata al 2020 per effetto del comma 1 del medesimo articolo 1 del d.l. n. 9 del 2020) di consegna al sostituto e di trasmissione all'Agenzia delle entrate delle certificazioni uniche, previsto, rispettivamente, ai commi 6-*quater* e 6-*quinqüies* dell'articolo 4 del citato d.P.R. n. 322 del 1998.

¹⁴⁷ V. nota precedente.

¹⁴⁸ Di cui al comma 6-*ter* dell'art. 4 del d.P.R. n. 322 del 1998.

¹⁴⁹ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 6.2.1.

¹⁵⁰ Cfr. circ. n. 11/E del 2020, par. 5.7.

¹⁵¹ V., *supra*, commento all'articolo 60 del Decreto "Cura Italia".



pervenute, la cui efficacia resta confermata a decorrere dall'anno 2021¹⁵².

Tra le numerose **modifiche** introdotte dall'articolo 16-*bis* del d.l. n. 124/2019 al **calendario a dell'assistenza fiscale**, si segnalano:

- a) l'**unificazione al 16 marzo** (di ciascun anno) dei **termini di trasmissione telematica** all'Agenzia delle entrate delle **certificazioni uniche (CU)** (posticipando, a regime, il previgente termine del 7 marzo)¹⁵³ e di **consegna ai sostituiti** delle medesime certificazioni (anticipando, a regime, il previgente termine del 31 marzo)¹⁵⁴, nonché di **scelta da parte del sostituto dell'intermediario abilitato** alla trasmissione delle dichiarazioni in via telematica (di cui al comma 3, dell'articolo 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322) per il tramite del quale l'Agenzia delle entrate rende disponibili ai sostituti d'imposta le **comunicazioni del risultato finale delle dichiarazioni**;
- b) il differimento al **16 marzo** di ciascun anno (rispetto al previgente 28 febbraio) del **termine** entro cui deve essere effettuata la **trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti terzi dei dati relativi a oneri e spese sostenuti dai contribuenti** nell'anno precedente e alle **spese sanitarie rimborsate** di cui all'articolo 78, commi 25 e 25-*bis*, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, nonché dei dati relativi alle **spese che danno diritto a deduzioni dal reddito o detrazioni dall'imposta** individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze emanati ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175¹⁵⁵;
- c) il differimento al **30 aprile** di ciascun anno (rispetto al previgente 15 aprile) del **termine** entro cui l'**Agenzia delle entrate mette a disposizione** dei contribuenti la **dichiarazione precompilata**¹⁵⁶;
- d) il differimento al **30 settembre** di ciascun anno (rispetto al previgente 23 luglio) del **termine** entro cui il **contribuente** può avvalersi della facoltà di **inviare** all'Agenzia delle entrate **direttamente** in via telematica la **dichiarazione precompilata**, senza che questo determini la tardività della presentazione;
- e) l'unificazione al **30 settembre** di ciascun anno del **termine di presentazione del modello 730** (e delle schede per la scelta della destinazione del due, del cinque e dell'otto per mille) al proprio **sostituto d'imposta** che presta l'assistenza fiscale, al **CAF-dipendenti o al professionista abilitato** (rispetto al previgente 7 luglio, per la presentazione al sostituto, e 23 luglio,

¹⁵² Per l'accesso all'area autenticata, i contribuenti potranno delegare anche un intermediario abilitato di cui all'articolo 3, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998.

¹⁵³ Resta ferma la possibilità di trasmettere in via telematica le certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta.

¹⁵⁴ In merito alla proroga, per l'anno 2020, dei termini di consegna al sostituto e di trasmissione all'Agenzia delle entrate delle Certificazioni Uniche, v. *infra* nel testo, *sub* Articolo 22 (d.l. "Liquidità").

¹⁵⁵ Si tratta ad esempio, di: spese universitarie, spese funebri, spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e per interventi volti alla riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali, spese relative alle rette per la frequenza di asili nido, erogazioni liberali in favore delle Onlus, delle associazioni di promozione sociale e delle fondazioni. Si ricorda che, per l'anno 2020, il termine in oggetto è stato prorogato al 31 marzo, dall'articolo 1, comma 5, del d.l. n. 9 del 2020, abrogato dall'articolo 1, comma 2, della legge di conversione del Decreto "Cura Italia", il quale ha tuttavia fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo d.l..

¹⁵⁶ Si segnala che, per l'anno 2020, il comma 2 dell'articolo 61-*bis* in commento ha differito al 5 maggio 2020 il termine entro il quale l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti la dichiarazione dei redditi precompilata.



per la presentazione a professionisti o CAF);

- f) la nuova condizione per i **lavoratori a tempo determinato** per presentare il modello 730 tramite sostituto, professionista o CAF, costituita dalla necessità che il **contratto duri almeno dal mese di presentazione della dichiarazione al terzo mese successivo** (fermo restando che, come prima, devono essere conosciuti i dati del sostituto d'imposta che dovrà effettuare il conguaglio);
- g) la rimodulazione dei **termini** entro cui i **professionisti abilitati e CAF-dipendenti devono effettuare** le comunicazioni ai contribuenti e all'Agenzia delle entrate relative all'assistenza fiscale prestata. In particolare, fermo restando il termine del 10 novembre per la trasmissione delle dichiarazioni integrative, tali soggetti concludono le attività di comunicazione all'Agenzia delle entrate del risultato finale delle dichiarazioni, di consegna al contribuente della copia del modello 730 elaborato e del relativo prospetto di liquidazione, nonché di **trasmissione all'Agenzia delle entrate delle dichiarazioni predisposte**, entro il:
- **15 giugno** di ciascun anno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 31 maggio;
 - **29 giugno**, per quelle presentate dal 1° al 20 giugno;
 - **23 luglio**, per quelle presentate dal 21 giugno al 15 luglio;
 - **15 settembre**, per quelle presentate dal 16 luglio al 31 agosto;
 - **30 settembre**, per quelle presentate dal 1° al 30 settembre¹⁵⁷;
- h) la modifica del **termine** entro cui il sostituto d'imposta deve effettuare le **operazioni di conguaglio**, stabilendo un termine **mobile** e non più fisso come invece stabilito dalla normativa previgente (retribuzione di competenza del mese di luglio). In particolare, i sostituti di imposta trattengono le somme risultanti a debito dal prospetto di liquidazione (ovvero effettuano il rimborso delle somme a credito) sulla **prima retribuzione utile** e, comunque, su quella **di competenza del mese successivo a quello in cui il sostituto ha ricevuto il predetto prospetto di liquidazione**¹⁵⁸. Le somme a debito trattenute vanno versate nel termine previsto per il versamento delle ritenute di acconto del dichiarante relative alle stesse retribuzioni.

Come anticipato, l'articolo 61-*bis* in esame non ha invece riprodotto i commi da 2 a 5 dell'articolo 1 dell'abrogato d.l. n. 9/2020, in quanto, essendo destinati a prorogare talune scadenze dal 16 al 31 marzo 2020, hanno già integralmente dispiegato i propri effetti, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto "Cura Italia".

¹⁵⁷ Si ricorda che, nel regime previgente, le attività richiamate dovevano essere concluse dai professionisti/CAF entro:

- il 29 giugno, per le dichiarazioni presentate entro il 22 giugno;
- il 7 luglio, per le dichiarazioni presentate dal 23 al 30 giugno;
- il 23 luglio, per le dichiarazioni presentate dal 1° al 23 luglio.

Si segnala altresì che la medesima rimodulazione indicata nel testo è stata prevista anche per i termini entro cui i sostituti d'imposta devono trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate le dichiarazioni elaborate e i relativi prospetti di liquidazione.

¹⁵⁸ Per gli enti previdenziali è previsto che le operazioni di conguaglio siano effettuate a partire dal secondo mese successivo a quello di ricevimento dei dati del prospetto di liquidazione.



Articolo 159 (d.l. “Rilancio”) – Ampliamento della platea dei contribuenti che si avvalgono del modello 730

Con riferimento al **periodo d’imposta 2019**, al fine di superare le difficoltà che i sostituti d’imposta possono incontrare nell’effettuazione delle operazioni di conguaglio anche per l’insufficienza dell’ammontare complessivo delle ritenute da loro operate, si provvede ad **ampliare la platea** dei contribuenti che possono presentare il Modello 730/2020 nella **modalità “senza sostituto”**, **anche in presenza di un sostituto d’imposta** tenuto a effettuare il conguaglio.

A tal fine, viene prevista la possibilità di applicare le disposizioni di cui all’articolo 51-*bis* del d.l. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 98, anche in presenza del sostituto d’imposta¹⁵⁹. Si garantisce così ai contribuenti la percezione dei conguagli derivanti dalla dichiarazione dei redditi, anche nelle ipotesi in cui la situazione economica che sta investendo le imprese determini l’impossibilità per alcuni sostituti d’imposta di erogare i rimborsi risultanti da detti conguagli.

Articolo 25 (d.l. “Liquidità”) – Assistenza fiscale a distanza] *Abrogato

In sede di conversione in legge del Decreto “Liquidità”, il legislatore ha abrogato l’articolo in oggetto, **senza neppure prevedere** la validità degli atti e dei provvedimenti adottati e la salvezza degli effetti prodottisi e dei rapporti giuridici sorti sulla base **della previgente normativa**.

Si ricorda che quest’ultima, al fine di superare le difficoltà determinate dalle restrizioni agli spostamenti delle persone fisiche imposte dall’emergenza sanitaria, introduceva semplificazioni nelle modalità di rilascio della delega all’accesso alla dichiarazione precompilata e della relativa documentazione, ferma restando la regolarizzazione alla cessazione della situazione emergenziale.

In particolare, con riferimento al solo periodo d’imposta 2019, veniva consentito ai CAF e ai professionisti abilitati di gestire “a distanza” l’attività di assistenza fiscale o di assistenza per la predisposizione del modello 730 con modalità telematiche. Infatti, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati indicati all’articolo 34, comma 4, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, potevano inviare in via telematica al CAF o al professionista abilitato la copia per immagine della delega all’accesso alla dichiarazione precompilata sottoscritta e la copia della documentazione necessaria, unitamente alla copia del documento di identità.

Inoltre, era previsto che, in caso di necessità determinata, ad esempio, dall’indisponibilità di strumenti quali stampanti o scanner, il contribuente poteva inviare telematicamente una delega non

¹⁵⁹ Il citato articolo 51-*bis* prevede che i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, in assenza di un sostituto d’imposta tenuto a effettuare il conguaglio, possono comunque adempiere agli obblighi di dichiarazione dei redditi utilizzando il Modello 730 (cfr. provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 22 agosto 2013, n. 100191). In tal caso, se dal 730 presentato emerge un debito, il pagamento è effettuato direttamente dal contribuente o dal soggetto che presta l’assistenza fiscale tramite il modello F24. Se invece emerge un credito, il rimborso è eseguito dall’Agenzia delle entrate, sulla base del risultato finale della dichiarazione, successivamente al termine di scadenza previsto per la presentazione del modello 730 (30 settembre 2020). Per velocizzare i tempi di rimborso, è possibile comunicare all’Agenzia delle entrate il codice IBAN del conto corrente bancario o postale intestato o cointestato al contribuente, sul quale accreditare il rimborso, compilando l’apposito modello disponibile sul relativo sito Internet (cfr. circolare 22 agosto 2013, n. 28, par. 5, risoluzione 30 maggio 2014, n. 57/E, par. 4). Il contribuente è tenuto a presentare tale modello direttamente: in via telematica, se è in possesso di *pincode*, ovvero presso un qualsiasi ufficio dell’Agenzia delle Entrate. Il rimborso viene accreditato nel periodo che va da dicembre a febbraio dell’anno successivo.



sottoscritta, ma suffragata dall'invio telematico della copia per immagine di un'apposita autorizzazione predisposta in forma libera e sottoscritta. La relazione illustrativa alla disposizione in commento specificava che l'autorizzazione poteva essere resa, ad esempio, con strumenti informatici, quali un video o un messaggio di posta elettronica accompagnato da una foto, anche mediante il deposito nel *cloud* dell'intermediario.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate¹⁶⁰ aveva anche chiarito che, qualunque fosse stato lo strumento utilizzato per inviare la delega all'accesso all'area riservata, quest'ultima doveva contenere delle informazioni essenziali, quali (i) il codice fiscale e i dati anagrafici del contribuente e la denominazione del CAF o del professionista; (ii) il consenso all'accesso alla dichiarazione precompilata e al trattamento dei dati personali; (iii) la sottoscrizione (o comunque l'autorizzazione) del contribuente.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo abrogato, tali modalità erano consentite anche per la presentazione, in via telematica, di dichiarazioni, modelli e domande di accesso o fruizione di prestazioni all'INPS, come, ad esempio, la dichiarazione sostitutiva unica ai fini dell'ISEE, la presentazione del modello RED e la richiesta del reddito di cittadinanza. Secondo la relazione illustrativa, la norma consentiva, pertanto, lo svolgimento delle attività da remoto, permettendo ai contribuenti di richiedere benefici e assolvere agli obblighi dichiarativi, evitando che gli stessi dovessero spostarsi dalle proprie abitazioni. La stessa finalità aveva la richiesta di deroga per l'assenza della sottoscrizione dei documenti, nell'ipotesi in cui il contribuente non avesse avuto strumenti adatti alla stampa e alla scansione delle deleghe o del mandato.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo abrogato, infine, restava fermo l'obbligo di regolarizzazione, con consegna delle citate deleghe e della documentazione, alla cessazione del periodo di emergenza.

Articolo 50 (d.l. "Rilancio") – Proroga del termine di consegna dei beni strumentali nuovi ai fini della maggiorazione dell'ammortamento

In considerazione della situazione emergenziale in corso, la norma interviene sulla disciplina del c.d. **super-ammortamento** di cui all'articolo 1 del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, al fine di evitare la perdita dell'agevolazione, in conseguenza delle difficoltà di rispettare il termine di consegna dei beni agevolati.

Come si ricorderà, l'agevolazione consiste in una maggiorazione del 30% delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili relativi al costo degli **investimenti** (fino a un massimo di 2,5 milioni di euro) in beni materiali strumentali nuovi **effettuati** dall'1 aprile 2019 al 31 dicembre 2019 o, comunque, **entro il termine "lungo" del 30 giugno 2020**, a condizione, in quest'ultimo caso, che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione (c.d. "prenotazione").

Ebbene, l'articolo 50 in oggetto **proroga dal 30 giugno 2020 al 31 dicembre 2020** il suddetto **termine "lungo" entro cui deve essere effettuato l'investimento**, qualora l'esercente impresa, arti o professioni

¹⁶⁰ V. circ. n. 9/E del 2020, parr. 9.1 e 9.2.1.



abbia “prenotato” i beni agevolati entro il 31 dicembre 2019 (attraverso l'accettazione dell'ordine da parte del venditore e il pagamento dell'acconto minimo del 20%)¹⁶¹.

Articolo 137 (d.l. “Rilancio”) – Proroga della rideterminazione del costo d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati

La norma ripropone l'ormai consueta procedura di **rideterminazione del costo fiscale** delle **partecipazioni non negoziate** in mercati regolamentati e dei **terreni** (sia agricoli che edificabili), estendendola temporalmente ai beni **posseduti alla data del 1° luglio 2020**¹⁶².

Ancora una volta, persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia potranno quindi rideterminare il costo fiscale dei suddetti beni, mediante applicazione di un'**imposta sostitutiva** con aliquota **dell'11%**, sia con riferimento ai terreni che alle partecipazioni¹⁶³. L'imposta dovuta può essere rateizzata **fino a un massimo di tre rate annuali** di pari importo, **a decorrere dalla data del 30 settembre 2020**. In tal caso, l'importo delle rate successive alla prima dovrà essere incrementato degli interessi nella misura del 3% annuo. Sempre entro la medesima data del 30 settembre 2020 vanno effettuate la redazione e il **giuramento** della relativa **perizia di stima** da parte di un soggetto abilitato.

In proposito, si evidenzia che, affinché il regime agevolato risulti conveniente, è necessario che l'imposta sostitutiva applicata sull'intero valore della partecipazione posseduta risulti inferiore al 26% della plusvalenza realizzata, determinata scomputando dal corrispettivo di vendita il costo fiscale non affrancato della partecipazione¹⁶⁴.

Articolo 24 (d.l. “Liquidità”) – Termini agevolazioni prima casa

In materia di **imposta di registro**, l'articolo 24 del Decreto “Liquidità” ha **sospeso**, per il periodo compreso **tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020**, **i termini relativi a talune condizioni da rispettare ai fini della fruizione dell'agevolazione “prima casa”**, previsti dalla nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, che riprenderanno a decorrere allo scadere del periodo di sospensione. Nello specifico, **la sospensione riguarda i seguenti termini**¹⁶⁵:

¹⁶¹ Si ricorda che, in linea con tale disciplina, il comma 196 dell'articolo 1 della legge n. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha stabilito che il nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, introdotto in sostituzione del superammortamento, non si applica agli investimenti “ordinari” effettuati tra l'1 gennaio 2020 e il 30 giugno 2020, in relazione ai quali entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali resta ferma, dunque, l'agevolazione del superammortamento prevista dall'articolo 1 del d.l. n. 34/2019. Anche quest'ultima disposizione dovrà, ovviamente, essere adeguata, in conseguenza della proroga al 31 dicembre 2020 del termine “lungo” per l'effettuazione dell'investimento, disposta con l'articolo 50 in commento.

¹⁶² Si segnala che l'agevolazione, disciplinata dagli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, è stata recentemente riproposta dalla legge di bilancio 2020 (legge n. 160/2019) per i terreni e le partecipazioni non negoziate posseduti al 1° gennaio 2020. Ai sensi di quest'ultima disciplina, l'opzione deve essere perfezionata entro il 30 giugno 2020 attraverso il giuramento della perizia e il versamento in autoliquidazione dell'imposta sostitutiva dell'11% sul valore periziato.

¹⁶³ Risulta quindi confermata l'aliquota unica dell'11% prevista sia per i terreni che per le partecipazioni dalla legge n. 160/2019.

¹⁶⁴ Risulta quindi confermata l'aliquota unica dell'11% prevista sia per i terreni che per le partecipazioni dalla legge n. 160/2019.

¹⁶⁵ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 8.1.



- il periodo di 18 mesi dall'acquisto della prima casa, entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel Comune nel quale è ubicata l'abitazione;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente che ha ceduto l'immobile acquistato con i benefici prima casa deve procedere all'acquisto di altro immobile da destinare a propria abitazione principale, richiesto per non decadere dal beneficio originario in caso di cessioni avvenute entro 5 anni dall'acquisto;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente, che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso;
- il termine di un anno per il riacquisto della prima casa ai fini della fruizione del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n.448.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate¹⁶⁶, tale sospensione non si applica al termine quinquennale di decadenza dall'agevolazione in parola, previsto dal comma 4 della citata nota *Il-bis* per il caso dell'alienazione infraquinquennale. Una diversa interpretazione, infatti, risulterebbe in contrasto con la *ratio* della norma in quanto arrecherebbe un pregiudizio al contribuente (anziché agevolarlo) che vedrebbe allungarsi il termine per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione fruita.

La sospensione dei termini in esame, non riconducibile alla generica sospensione di adempimenti tributari prevista dal comma 1 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia"¹⁶⁷, recepisce un più ampio emendamento presentato dal CNDCEC nell'ottica di fare salve tutte le agevolazioni e i regimi opzionali di applicazione dell'imposta, in caso di mancato rispetto dei relativi termini e condizioni, a causa dell'emergenza epidemiologica in atto.

Articolo 130 (d.l. "Rilancio") – Differimento di alcuni adempimenti in materia di accisa

La norma differisce l'efficacia di alcune disposizioni in materia di accise contenute nel d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 (c.d. collegato alla legge di bilancio 2020), che prevedono l'introduzione di nuovi adempimenti antifrode, ritenuti, dalla stessa relazione illustrativa, di forte impatto sia per l'Amministrazione finanziaria, avuto riguardo all'approntamento e alla sperimentazione delle procedure telematiche, sia per gli operatori economici, con riguardo all'organizzazione gestionale degli impianti. Adempimenti che si è ritenuto di rinviare in conseguenza della particolare situazione emergenziale in corso.

In particolare, il comma 1, lettera a), dell'articolo in commento differisce l'efficacia di alcuni nuovi obblighi autorizzativi e di contabilizzazione dei prodotti, previsti dall'articolo 5 del d.l. n. 124/2019 per i piccoli depositi di prodotti energetici¹⁶⁸.

¹⁶⁶ V. circ. n. 9/E del 2020, par. 8.2.1.

¹⁶⁷ In proposito, infatti, l'Agenzia delle entrate nelle "Risposte a quesiti" pubblicate sul suo sito il 27 marzo 2020 e aggiornate il 1° aprile 2020, aveva evidenziato che i termini relativi all'agevolazione prima casa non erano sospesi dalla disposizione recata dal comma 1 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia" "*perché la perdita delle agevolazioni fiscali collegate all'acquisto della prima casa si associa al compimento di atti o vicende di tipo non strettamente tributario (cessione della prima casa prima dello spirare dei 5 anni e riacquisto di altro immobile entro un anno; spostamento della residenza entro 18 mesi dall'acquisto)*".

¹⁶⁸ Il citato articolo 5, modificando l'articolo 25 del testo unico delle accise (d.lgs. n. 504/1995), riduce i limiti capacitivi di alcune tipologie di depositi di prodotti energetici ad accisa assoluta, superati i quali risulta necessario il rilascio della licenza



La successiva lettera b) del medesimo comma 1 differisce al 1° ottobre 2020 l'efficacia del sistema di tracciamento del trasferimento intraunionale di prodotti classificabili come oli lubrificanti, mediante l'emissione obbligatoria di uno specifico codice di autorizzazione gestito dal sistema informatico dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, introdotto dall'articolo 7 del d.l. n. 124/2019¹⁶⁹.

Con le successive lettere c), d) ed e), del comma 1, si differiscono infine i termini attuativi delle disposizioni previste, rispettivamente, dagli articoli 10, 11 e 12 del citato d.l. n. 124/2019¹⁷⁰.

Articolo 67 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*

L'articolo in commento **sospende dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione¹⁷¹, di controllo, di accertamento, di riscossione¹⁷² e di contenzioso**, da parte degli uffici degli enti impositori.

L'Agenzia delle entrate¹⁷³ ha precisato che la sospensione dei termini prevista dal comma 1 dell'articolo 67 non sospende, né esclude le attività degli uffici. Pertanto questi ultimi, anche nel periodo di sospensione emergenziale, continueranno a svolgere l'attività istruttoria sia nei procedimenti relativi ai rimborsi (ad esempio con la richiesta di documentazione), sia con le richieste preventive di autorizzazione alle indagini finanziarie ai sensi degli articoli 32, comma 1, n. 7), del d.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 2, n. 7) del d.P.R. n. 633/1972, mentre le sanzioni accessorie, ex articolo 12 del d.lgs. n. 471/1997, se già portate ad esecuzione, vengono tenute ferme.

di esercizio da parte degli Uffici dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. L'obbligo in questione, che riguarda in particolare i depositi di capacità compresa tra 10 e 25 metri cubi (e quelli tra 5 e 10 metri cubi, qualora muniti di erogatori), è differito al 1° gennaio 2021 (rispetto al termine già prorogato del 30 giugno 2020). In un'ottica di semplificazione delle procedure, il comma 2, lett. b), dell'articolo 130 in esame prevede inoltre che, a partire dal 1° gennaio 2021, ai predetti piccoli depositi sia rilasciato solo un codice identificativo in luogo della licenza di esercizio.

¹⁶⁹ Al fine di rendere maggiormente efficiente la predetta attività di monitoraggio, il comma 2, lettera a) dell'articolo 130 in commento prevede che, con l'emanando decreto attuativo, si possa anche disporre l'esclusione dalle norme inerenti la citata tracciabilità, in particolare per i trasporti di piccole quantità di prodotto confezionato.

¹⁷⁰ In particolare:

- il comma 1, lettera c) rinvia, al 31 dicembre 2020, l'introduzione dell'obbligo di installazione del sistema INFOIL (ovvero di un sistema informatizzato per la gestione della detenzione e della movimentazione della benzina e del gasolio usato come carburante) per i depositi di prodotti energetici di mero stoccaggio aventi capacità non inferiore a 3.000 mc (art. 10 d.l. n. 124/2019);
- il comma 1, lettera d) differisce, al 30 settembre 2020, il termine per l'introduzione dell'obbligo di presentazione in forma telematica del documento di accompagnamento doganale (DAS – documento amministrativo semplificato) relativo al trasferimento della benzina e del gasolio usato come carburante assoggettati ad accisa (art. 11 d.l. n. 124/2019);
- il comma 1, lett. e) differisce, al 31 dicembre 2020, il termine per l'adozione del provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (di cui all'articolo 12 d.l. n. 124/2019) che deve stabilire tempi e modalità per la trasmissione, alla medesima Agenzia, dei dati inerenti l'energia elettrica e il gas naturale trasportati da parte dei soggetti che effettuano l'attività di vettoriamento e di quelli relativi alle fatturazioni ai consumatori finali, dei medesimi prodotti, da parte dei soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas.

¹⁷¹ Compresi quelli derivanti dal controllo della corretta liquidazione degli atti registrati sia in forma pubblica, sia in forma privata e dal controllo della congruità e tempestività dei versamenti dovuti per le annualità successive dei contratti di locazione, così circolare n. 8/E del 2020, par. 2.6.

¹⁷² Nell'ambito dell'attività di riscossione oggetto di sospensione rientrano anche gli adempimenti a carico dell'ente creditore dall'articolo 1, commi da 537 a 543, della legge n. 228/2012 (c.d. sospensione legale) (così circ. n. 8/E del 2020, par. 2.19).

¹⁷³ Con le circolari n. 6/E del 23 marzo 2020 e n. 8/E del 3 aprile 2020 (par. 2.9, 2.10 e 2.11).



In merito allo svolgimento dei **procedimenti di accertamento con adesione**, l’Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E del 2020, ha indicato le **procedure di gestione “a distanza” del procedimento di adesione** nel periodo emergenziale, procedure da utilizzare laddove vi fosse un condiviso interesse a svolgere e concludere comunque la procedura anche nel periodo oggetto di sospensione.

Per quanto attiene, poi, l’**attività di consulenza**, il primo comma, secondo periodo, della disposizione in esame, prevede la **sospensione**, sempre **dall’8 marzo al 31 maggio 2020**, dei **termini** entro i quali l’Agenzia delle entrate è tenuta a fornire **risposta**, anche a seguito della presentazione di documentazione integrativa da parte del contribuente, **alle istanze di interpello** presentate a norma dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (interpello ordinario/qualificatorio, probatorio, disapplicativo e anti-abuso), dell’articolo 6 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (interpello preventivo in materia di adempimento collaborativo), e dell’articolo 2 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (interpello in materia di nuovi investimenti). Il **medesimo periodo di sospensione** si applica anche al **termine per la regolarizzazione delle predette istanze**, previsto dall’articolo 3 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

L’Agenzia delle entrate¹⁷⁴ ha fornito indicazioni operative in merito alla gestione delle istanze di interpello nel periodo di sospensione dei termini, e chiarito che, per lo stesso periodo, sono, altresì, **sospesi i termini entro i quali i contribuenti** sono, di norma, **tenuti a rispondere alle richieste inoltrate dagli uffici** (richieste di regolarizzazione, di documentazione integrativa, etc.). Anche questi ultimi termini riprendono a decorrere dal 1° giugno 2020, pur restando ferma la possibilità per il contribuente di effettuare l’adempimento richiesto anche durante il periodo di sospensione.

Per lo **stesso periodo che va dall’8 marzo al 31 maggio 2020**, sono, altresì, **sospesi i termini** di cui all’articolo 7, comma 2, del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (in materia di **ammissione all’adempimento collaborativo**), all’articolo 1-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 (in materia di procedura di **cooperazione e collaborazione rafforzata**)¹⁷⁵ e agli articoli 31-*ter* e 31-*quater* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (in materia di **accordi preventivi per imprese con attività internazionale**), nonché i termini relativi alle procedure di cui all’articolo 1, commi da 37 a 43, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (in materia di **accordo preventivo connesso all’utilizzo di determinati beni immateriali**)¹⁷⁶.

In relazione alle istanze di interpello di cui al comma 1, il successivo comma 2 stabilisce che, laddove tali istanze siano state presentate durante il periodo di sospensione, i **termini per la risposta**, così come il termine previsto dal succitato articolo 3 del d.lgs. n. 156 del 2016 **per la regolarizzazione**

¹⁷⁴ Con la circolare n. 4/E del 20 marzo 2020.

¹⁷⁵ Con la citata circolare n. 4/E del 2020, l’Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni operative anche in merito alla sospensione delle istruttorie per l’ammissione al regime di adempimento collaborativo e delle istanze di collaborazione e cooperazione rafforzata, sospensione che comporta che i giorni dall’8 marzo al 31 maggio sono esclusi dal computo dei termini per la conclusione dell’istruttoria da parte degli uffici. Durante il periodo di sospensione i contribuenti possono comunque presentare istanze di ammissione, ma ai fini della decorrenza dei termini per l’istruttoria, queste ultime si intenderanno presentate il 1° giugno 2020.

¹⁷⁶ Con la circolare n. 7/E del 27 marzo 2020, l’Agenzia delle entrate ha fornito istruzioni in merito alla trattazione delle istanze di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e di determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. *patent box* ed agli effetti della sospensione dei termini dell’attività degli uffici impositori sulle procedure in corso. Come previsto dalla circolare n. 6/E del 2020 per l’accertamento con adesione, anche la circolare n. 7/E segnala che l’interlocuzione tra gli uffici competenti e i contribuenti ai fini della stipula degli accordi preventivi possa essere gestita “a distanza” tramite l’impiego di posta elettronica certificata di cui al d.P.R. n. 68/2005.



delle medesime istanze, **iniziano a (ri)decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione.**

Sempre lo stesso comma 2, in considerazione della situazione emergenziale, stabilisce altresì che, **per il solo periodo di sospensione**, la **presentazione delle predette istanze** di interpello e di consulenza giuridica è consentita **esclusivamente** per via telematica, **attraverso** l'impiego della **posta elettronica certificata** (di cui al d.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68), ovvero, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l'invio alla casella di posta elettronica ordinaria `div.contr.interpello@agenziaentrate.it`.

Ai sensi del successivo comma 3, sono altresì **sospese**, sempre **dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, le attività consistenti nelle **risposte alle istanze**, formulate ai sensi degli articoli 492-*bis* c.p.c., 155-*quater*, 155-*quinquies* e 155-*sexies* delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368, **di accesso alla banca dati dell'Anagrafe Tributaria**, compreso l'Archivio dei rapporti finanziari, autorizzate dai Presidenti, oppure dai giudici delegati, nonché nelle risposte alle istanze formulate ai sensi dell'articolo 22 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e dell'articolo 5 del d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (**istanze di accesso civico a documenti, informazioni o dati in possesso delle P.A.**). La sospensione di queste ultime attività non si applica nel caso in cui le stesse avessero carattere di indifferibilità ed urgenza.

Il comma 4 dell'articolo 67 prevede, infine, che con riferimento ai **termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori**, **si applica**, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, **l'articolo 12, commi 1 e 3, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 159**¹⁷⁷.

La specificazione nel comma 4 dell'articolo 67 in commento dell'applicabilità dei soli commi 1 e 3 dell'articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015 è stata introdotta in sede di conversione in legge del Decreto "Cura Italia"¹⁷⁸ con l'unico obiettivo di escludere l'applicazione del comma 2 del medesimo articolo 12¹⁷⁹, che tante polemiche aveva suscitato, considerata la notevole sproporzione che ne sarebbe derivata tra la proroga biennale dei termini di prescrizione e decadenza dell'attività di riscossione e accertamento in scadenza nel 2020, ivi prevista, e il ben più limitato periodo di sospensione dei

¹⁷⁷ L'articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015, recante la disciplina generale in materia di sospensione dei termini per eventi eccezionali, al comma 1 prevede che i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione sono sospesi per un periodo di tempo corrispondente alla sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali concessi a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali. Il successivo comma 3 dispone, invece, che l'agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle durante il periodo di sospensione.

¹⁷⁸ Rispetto al generico riferimento all'intero articolo 12, contenuto nel testo originario del comma 4 dell'articolo 67 del Decreto "Cura Italia".

¹⁷⁹ Il comma 2 dell'articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015 prevede che i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.



termini relativi all'attività degli uffici dall'8 marzo al 31 maggio 2020 (pari, quindi, a soli 85 giorni), stabilito invece dal comma 1 del medesimo articolo 67¹⁸⁰.

Ma se risulta evidente che la modifica apportata in sede di conversione al comma 4 in esame aveva l'obiettivo di eliminare la proroga biennale in favore dell'amministrazione, deve tuttavia farsi notare che l'espresso richiamo ai commi 1 e 3 dell'articolo 12, inserito nel testo del vigente comma 4 dell'articolo 67, risulta, per un verso, improprio e, per altro verso, ripetitivo di previsioni già contenute nel Decreto "Cura Italia".

Ed infatti, per quanto concerne il comma 1 del più volte citato articolo 12, piuttosto che invocare la sua applicazione, sarebbe opportuno invece scongiurare la stessa, in quanto le disposizioni contenute nel Decreto "Cura Italia" rendono notevolmente arduo il compito di rispettare quella simmetria temporale (prevista dal richiamato comma 1) tra i variegati periodi di sospensione dei versamenti accordati ai contribuenti e *"la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione"*¹⁸¹. Per non dire della circostanza che il richiamato comma 1 non sembra potersi applicare unicamente alla sospensione dei termini di prescrizione e decadenza *"che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione"*, così come previsto invece dal comma 2 del medesimo articolo 12¹⁸².

Per quanto concerne poi il comma 3 del suddetto articolo 12, il suo espresso richiamo nel comma 4 dell'articolo 67 in esame risulta, invece, superfluo sia perché il precedente comma 1 del medesimo articolo 67 dispone già la sospensione dei termini dell'attività di riscossione dall'8 marzo al 31 maggio 2020, sia perché vi è un'espressa disposizione (il successivo articolo 68) dedicata alla sospensione dei carichi affidati agli agenti della riscossione per lo stesso periodo temporale (articolo che peraltro, nel suo comma 1, richiama, a sua volta, l'intero articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015, ivi compreso dunque il suo comma 3).

In tale non certo lineare quadro normativo, un ulteriore elemento di complessità deriva poi da quanto affermato dall'Agenzia delle entrate¹⁸³ in merito all'ambito di applicazione della sospensione

¹⁸⁰ Come chiarito dalla circolare n. 8/E del 2020 (par. 2.1), che richiama la Relazione illustrativa al citato comma 2 dell'articolo 12 del d.lgs. n. 159, la proroga biennale dei termini di prescrizione e decadenza aveva la finalità di distribuire su un più lungo arco temporale l'attività di notifica degli atti degli enti impositori nei confronti dei soggetti colpiti dalle difficoltà conseguenti alla diffusione del COVID-19.

¹⁸¹ Ci si chiede come debba operare la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in relazione a un contribuente che abbia potuto fruire della sospensione dei termini di versamento dell'IVA per il mese di marzo 2020 (ad esempio, perché operante in uno dei settori maggiormente colpiti dall'emergenza), ma non per il mese di aprile 2020 (ad esempio, perché tra marzo 2020 e marzo 2019 non abbia verificato il calo percentuale del fatturato previsto dalla legge) e poi ne abbia nuovamente fruito per il mese di maggio 2020 (ad esempio, perché tra aprile 2020 e aprile 2019 si è verificato il previsto calo percentuale del fatturato). Incertezze che sono destinate ad alimentarsi ancor più nell'ipotesi, frequente, in cui l'Ufficio proceda ad accertare contestualmente l'IVA (per la quale va verificato se il contribuente abbia fruito o meno della sospensione dei termini di versamento e, in caso positivo, per quale periodo) e le imposte sui redditi e l'IRAP (per le quali il legislatore non ha invece ancora riconosciuto, ad oggi, alcuna sospensione dei termini di versamento).

¹⁸² La proroga biennale dei termini di prescrizione e decadenza prevista dal testo originario del comma 4 dell'articolo 67 si rendeva applicabile, infatti, ai soli termini in scadenza a fine 2020. Riguardava dunque il solo periodo d'imposta 2016 per quanto concerne le cartelle di pagamento conseguenti ai controlli automatici delle dichiarazioni, il solo periodo d'imposta 2015 per quanto attiene agli accertamenti in rettifica e alle cartelle di pagamento conseguenti ai controlli formali delle dichiarazioni e il solo periodo d'imposta 2014 relativamente agli accertamenti d'ufficio.

¹⁸³ Cfr. circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, par. 5.9.



dei termini delle attività degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio 2020, prevista dal comma 1 dell'articolo 67 in commento. Ad avviso dell'Agenzia, trattandosi di sospensione dei termini delle attività e non di sospensione delle attività, la stessa *“già determina, in virtù di un principio generale, ribadito più volte nei documenti di prassi, lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie di 84 giorni)”*¹⁸⁴, anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020”.

Con siffatta interpretazione, i termini di prescrizione o decadenza dell'attività degli Uffici potrebbero beneficiare quindi – secondo l'Agenzia – di un differimento di 85 giorni, già per effetto del citato articolo 67, comma 1, anche qualora detti termini spirino fuori dell'intervallo ivi previsto (dall'8 marzo al 31 maggio 2020) e quindi anche se i medesimi termini, oggetto di sospensione, scadano successivamente al 2020.

Ne conseguirebbe uno “spostamento in avanti” di 85 giorni dei termini di accertamento relativi non soltanto ai periodi d'imposta in scadenza nel 2020 (2015, per gli accertamenti in rettifica; 2014, per gli accertamenti d'ufficio), ma anche ai periodi d'imposta successivi.

L'interpretazione dell'Agenzia evita tuttavia di approfondire il tema del coordinamento tra quanto disposto dal citato comma 1 dell'articolo 67 qui in commento e il successivo comma 4 che, come evidenziato, attraverso il richiamo dell'applicabilità dell'articolo 12, comma 1, del d.lgs. 159/2015, dispone un'ulteriore sospensione dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori la cui applicazione, nel caso di specie, risulta estremamente complessa, come in precedenza si è avuto modo di illustrare.

Si segnala infine che, in relazione al testo previgente del comma 4 dell'articolo 67, ma con conclusione da ritenersi valida anche con riferimento all'attuale formulazione della norma, l'Agenzia delle entrate¹⁸⁵ ha precisato che la **proroga dei termini di prescrizione e decadenza** relativi all'attività degli uffici degli enti impositori di cui al citato articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015 **non risulta applicabile nei confronti dei soggetti che si siano avvalsi della “Rimessione in termini dei versamenti”** dal 16 al 20 marzo 2020 **prevista dall'articolo 60** del Decreto “Cura Italia” (e differita al 16 aprile 2020 dall'articolo 21 del Decreto “Liquidità”)¹⁸⁶.

Articolo 157 (d.l. “Rilancio”) – Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali

Con l'articolo in oggetto il legislatore è tornato ad occuparsi dei termini di decadenza dell'attività degli enti impositori con disposizioni che vanno coordinate con quelle commentate in precedenza, determinando un contesto normativo di non certo agevole lettura.

¹⁸⁴ *Rectius* di 85 giorni. Il principio contenuto nell'art. 2963 c.c., che prevede che *“Non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine (...)”*, è infatti applicabile in ambito processuale, ma non amministrativo, quale quello di specie. In quest'ultimo ambito, ai fini del calcolo dei termini, vanno invece computati sia il giorno iniziale (*dies a quo*) che il giorno finale (*dies ad quem*).

¹⁸⁵ Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 2.2 e circolare n. 9/E del 2020, par. 5.1.

¹⁸⁶ L'articolo 60 del Decreto “Cura Italia” prevede infatti una “rimessione in termini” e non una “sospensione dei termini” dei versamenti.



La rubrica della norma in commento riferisce la proroga dei termini in essa disciplinata alla **finalità** di *“favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali”*. Secondo la relazione illustrativa dell'articolo 157, viene affermato che l'intervento vuole *“consentire una distribuzione della notifica degli atti impositivi in un più ampio lasso di tempo rispetto agli ordinari termini dell'azione accertatrice”, “al fine di evitare la concentrazione di notifiche dei predetti atti nei confronti dei contribuenti nel periodo successivo al termine del periodo di crisi”*.

In via di premessa, va osservato che le pur dichiarate buone intenzioni del legislatore risultano tuttavia maggiormente sfumate nell'articolato normativo, sol che si consideri la disposizione secondo cui gli atti impositivi oggetto di proroga possono essere notificati, salvo eccezioni, *“nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021”*, e quindi, potenzialmente, anche pochi giorni dopo la scadenza ordinaria di fine 2020.

Più nel dettaglio, il comma 1 dell'articolo 157 dispone che, in deroga a quanto previsto dall'articolo 3 della legge n. 212/2000, gli **atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020**, sono **emessi entro il 31 dicembre 2020** e sono **notificati** nel periodo compreso **tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021**, successivamente quindi al termine ordinario di decadenza.

La proroga al 2021 della notifica (ma non dell'emissione) degli atti impositivi elencati nel citato comma 1 vale quindi soltanto per quelli in scadenza tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, ma – si badi bene – con la precisazione che i **termini di decadenza vanno “calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1”** del Decreto “Cura Italia”.

Tale previsione si è resa necessaria al fine di evitare che la disposta proroga al 2021 della notifica degli atti in scadenza tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020 finisse per non ricomprendere quelli relativi ai periodi d'imposta ordinariamente in scadenza nel 2020 (per quanto concerne, ad esempio, gli accertamenti per imposte dirette e IVA: 2015, per gli accertamenti in rettifica; 2014, per gli accertamenti d'ufficio). Ed infatti, in forza della sospensione di 85 giorni (dall'8 marzo al 31 maggio 2020) dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione da parte degli enti impositori, prevista dal comma 1 del citato articolo 67, la quasi totalità degli atti impositivi in scadenza “naturale” negli ultimi giorni del 2020 avrebbe dovuto essere considerata, ai fini che qui interessano, in scadenza oltre il termine del 31 dicembre 2020, finendo in tal modo per fuoriuscire dal campo di applicazione della norma di proroga in commento e per limitare fortemente la portata applicativa di quest'ultima.

Per ovviare a tale problema, è stata quindi espressamente esclusa dal computo dei termini decadenziali qui rilevante la sospensione di 85 giorni prevista dal comma 1 dell'articolo 67, in modo da lasciare invariato il termine decadenziale di riferimento per individuare gli atti impositivi rientranti nella proroga in esame dei termini di notifica.

Con il comma 2 dell'articolo in oggetto, analogamente a quanto previsto per gli atti impositivi elencati nel precedente comma 1, viene disposto che dal termine iniziale del predetto periodo di sospensione (quindi sempre **dall'8 marzo 2020**) **non si procede all'invio di una serie di atti, comunicazioni, inviti**, di seguito indicati che, tuttavia, devono essere **elaborati o emessi, anche se**



non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020¹⁸⁷. Tali atti dovranno essere notificati, inviati o messi a disposizione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021.

Gli atti, le comunicazioni, gli inviti da elaborare o emettere, anche in assenza di sottoscrizione, entro il 2020 e da portare a conoscenza dei contribuenti nel corso del 2021 sono i seguenti: a) **comunicazioni** di cui agli **articoli 36-bis e 36-ter** del d.P.R. n. 600/1973; b) **comunicazioni** di cui all'**articolo 54-bis** del d.P.R. n. 633/1972; c) **inviti** all'adempimento di cui all'**articolo 21-bis** del d.l. n. 78/2010¹⁸⁸; d) atti di **accertamento dell'addizionale erariale della tassa automobilistica** di cui all'articolo 23, comma 21, del d.l. n. 98/2011; e) atti di **accertamento delle tasse automobilistiche** di cui al T.U. n. 39/1953 ed all'articolo 5 del d.l. n. 953/1982, limitatamente alle Regioni Friuli Venezia Giulia e Sardegna ai sensi dell'articolo 17, comma 10, della legge n. 449/1997; f) atti di **accertamento per omesso o tardivo versamento della tassa sulle concessioni governative** per l'utilizzo di **telefoni cellulari** di cui alla Tariffa articolo 21 del d. P.R. n. 641/1972.

Con riferimento agli atti indicati in entrambi i commi 1 e 2 dell'articolo 157 in commento, viene fatta comunque **salva la possibilità di notificare**, inviare o mettere a disposizione del contribuente **già nel 2020** gli atti, le comunicazioni e gli inviti ivi elencati **nei casi di indifferibilità e urgenza**, quali contestazioni di frodi fiscali, atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. o quelli conseguenti all'applicazione di provvedimenti cautelari previsti dall'articolo 22 del d.lgs. n. 472/1997. La stessa facoltà di anticipazione al 2020 è prevista qualora la notifica, l'invio o la messa a disposizione del contribuente dei richiamati atti sia necessaria **al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi**, come nel caso della liquidazione d'ufficio dell'imposta da versare per la registrazione degli atti giudiziari.

Per gli atti indicati ai commi 1 e 2 dell'articolo in oggetto notificati nel corso del 2021 **non sono dovuti**, se previsti, gli **interessi per ritardato pagamento** di cui all'articolo 6 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009, e gli **interessi per ritardata iscrizione a ruolo** di cui all'articolo 20 del d.P.R. n. 602/1973, per il periodo compreso **tra il 1° gennaio 2021 e la data di notifica dell'atto stesso**. Con riferimento poi alle **comunicazioni** di cui al comma 2 oggetto di proroga dei termini, gli **interessi per ritardato pagamento** di cui al citato articolo 6 del d.m. 21 maggio 2009 **non sono dovuti**, invece, **dal mese di elaborazione**, ferma restando la non debenza degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui al citato articolo 20 del d.P.R. n. 602/1973, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di consegna della comunicazione.

Ma dove la norma in commento sembra tradire maggiormente le sue finalità è nel suo comma 3 con il quale sono **prorogati di un anno i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento** previsti dall'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), del d.P.R. n. 602/1973, **relativamente:**

¹⁸⁷ La norma fa inoltre espressamente salve le disposizioni previste dall'articolo 1, comma 640, della legge n. 190/2014 ai fini della determinazione dei termini per la notifica di cartelle di pagamento e di accertamenti nel caso di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 2, comma 8, e 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322/1998 e dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472/1997.

¹⁸⁸ Si tratta degli inviti relativi alle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA.



- a) alle **dichiarazioni presentate nell'anno 2018** (anno d'imposta 2017), per le somme che risultano dovute a seguito dell'**attività di liquidazione** prevista dagli articoli 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633/1972;
- b) alle **dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017** (anno d'imposta 2016), per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del TUIR¹⁸⁹;
- c) alle **dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018** (anni d'imposta 2016, 2017), per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di **controllo formale** prevista dall'articolo 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973.

A ben guardare, infatti – considerato che le **cartelle di pagamento** nelle richiamate fattispecie devono essere **notificate**, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del terzo anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione, nel caso dell'**attività di liquidazione** di cui alla precedente lett. a) e del **quarto anno successivo**, nel caso della **riliquidazione del TFR da parte del sostituto e dell'attività di controllo formale** di cui alle precedenti lett. b) e c) –, l'effetto finale derivante dal citato comma 3 è quello di aver **prorogato di un anno** la notifica delle cartelle di pagamento relative a **periodi d'imposta in scadenza**, non nel corrente periodo d'imposta 2020, bensì **nel 2021** o, addirittura, anche **nel 2022**, per quelle *ex art.* 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973. Ne consegue che le **cartelle di pagamento** relative alle fattispecie espressamente indicate dalla norma, **in scadenza nel 2021** (e **2022**, per quelle *ex art.* 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973), potranno essere **notificate entro il 31 dicembre 2022 (2023**, quelle *ex art.* 36-*ter* relative alle dichiarazioni presentate nel 2018).

La proroga qui in commento va, peraltro, coordinata con quanto previsto dall'articolo 68, comma 1, del Decreto "Cura Italia", con riferimento a cartelle di pagamento, avvisi di accertamento esecutivi, avvisi di addebito INPS, accertamenti doganali, ingiunzioni e accertamenti esecutivi degli enti locali. Nell'ultimo periodo del citato comma 1 viene espressamente richiamata, infatti, l'applicabilità delle disposizioni di cui all'intero articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015¹⁹⁰, ivi compreso, quindi, il suo comma 2 che dispone una generalizzata **proroga biennale dei termini di decadenza e prescrizione in scadenza nel 2020**.

Sembrerebbe infatti che quest'ultima proroga continui a trovare applicazione **per tutti i richiamati atti in scadenza nel 2020** e quindi, tra gli altri, anche alle **cartelle di pagamento** relative alle attività di liquidazione delle dichiarazioni presentate nel 2017, nonché alle attività di controllo formale e di riliquidazione del TFR relative alle dichiarazioni presentate nel 2016, così come alle cartelle relative agli avvisi di accertamento divenuti definitivi nel 2018 – da notificare entro il secondo anno successivo a quello di definitività della pretesa (lett. c), art. 25, comma 1, d.P.R. n. 602/1973) – ovvero a quelle derivanti dagli **inadempimenti nei pagamenti** relativi ai **piani di rateazione nei confronti dell'Agenzia** delle entrate di cui all'articolo 15-*ter* del d.P.R. n. 602/1973, aventi **ultima rata in scadenza nel 2017** – da notificare entro il terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione (lett. c-*bis*), cit. art. 25, comma 1).

¹⁸⁹ Il riferimento è alle cartelle per la riliquidazione del trattamento di fine rapporto (TFR). Si segnala altresì che l'articolo 20 del TUIR è stato abrogato dal d.lgs. 5 dicembre 2005, n. 252.

¹⁹⁰ A differenza del richiamo ai soli commi 1 e 3 del medesimo articolo 12 contenuto, invece, nel l'articolo 67, comma 4, del Decreto "Cura Italia", commentato in precedenza.



Tornando all'articolo 157 in commento, la prevista "scissione" tra emissione e notifica degli atti impositivi, delle comunicazioni e degli inviti in esso richiamati, nonostante la disapplicazione degli interessi maturati nel 2021 fino alla data della notifica, suscita molte perplessità, anche operative, sia perché ripropone vecchie problematiche che in passato si sono verificate con riguardo al termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo e il (successivo) termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento, sia perché, all'attualità, risultano ancora non chiarite le modalità con cui il contribuente potrà verificare l'avvenuta elaborazione ed emissione dell'atto entro l'anno 2020. E ciò, sebbene il comma 5 dell'articolo in oggetto abbia previsto che l'elaborazione o l'emissione degli atti o delle comunicazioni è provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima¹⁹¹. Ed infatti, considerato che la sottoscrizione da parte del "capo dell'ufficio" (o, in sua vece, del soggetto da questi validamente delegato) è uno dei requisiti essenziali dell'avviso di accertamento, previsto a pena di nullità (almeno in materia di imposte dirette e IVA), e che detta sottoscrizione costituisce l'unico segno tangibile della volontà di emettere l'atto da parte del soggetto legittimato a farlo, avrebbe dovuto essere lo stesso legislatore a prevedere, quanto meno, che l'emissione di tali atti entro il termine di decadenza del 31 dicembre 2020 fosse provata, al fine di opporre ai terzi la prova dell'emissione in data certa e garantire l'autenticità del documento con efficacia verso l'esterno, tramite sottoscrizione dell'atto, completo di motivazione, con firma digitale apposta dal soggetto legittimato in data certa.

Quel che è certo, in conclusione, è che il dichiarato intento di consentire la graduale ripresa delle attività economiche avrebbe potuto essere realizzato dal legislatore in modo molto più efficace, mantenendo fermi gli ordinari termini di decadenza anche per la notifica degli atti impositivi da parte degli Uffici e prorogando di un congruo lasso di tempo sia l'efficacia esecutiva dei medesimi atti, sia i termini per il versamento delle somme risultanti dagli stessi, unitamente a quelli per la loro eventuale impugnazione da parte del contribuente.

Articolo 148 (d.l. "Rilancio") – Modifiche alla disciplina degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)

La norma in oggetto introduce alcuni correttivi alla disciplina degli ISA che riguardano sia le procedure di elaborazione degli indici sia i criteri di utilizzo del livello di affidabilità fiscale per la definizione di specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale.

In particolare, con il comma 1, al fine di tenere conto degli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati generata dall'emergenza sanitaria in corso nonché di prevedere ulteriori cause di esclusione dall'applicazione degli ISA, si dispone **per i periodi di imposta** in corso al 31 dicembre **2020 e 2021**:

- a) la **definizione** da parte della SOSE¹⁹², di **specifiche metodologie** basate su analisi ed elaborazioni utilizzando, anche attraverso l'interconnessione e la pseudonimizzazione, direttamente le banche

¹⁹¹ Il successivo comma 6 demanda ad uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle modalità di applicazione delle disposizioni recate dall'articolo 157 in oggetto.

¹⁹² Si tratta della società di cui all'articolo 10, comma 12, della legge 8 maggio 1998, n. 146.



dati già a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e di altre pubbliche amministrazioni ed **evitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi**;

- b) la possibilità di **individuare ulteriori dati e informazioni** necessari per una **migliore valutazione dello stato di crisi individuale**, previa valutazione delle proposte dell'apposita Commissione di esperti;
- c) lo **slittamento dei termini per l'approvazione** degli indici e per la loro eventuale **integrazione**, rispettivamente, **al 31 marzo e al 30 aprile** dell'anno successivo a quello di applicazione degli stessi¹⁹³.

Inoltre, ai sensi del successivo comma 2, si prevede che, considerate le difficoltà correlate al primo periodo d'imposta di applicazione degli ISA e gli effetti sull'economia e sui mercati conseguenti all'emergenza sanitaria, nella definizione delle **strategie di controllo per il periodo** d'imposta in corso al 31 dicembre **2018**, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza dovranno **tener conto anche del livello di affidabilità** fiscale derivante dall'applicazione degli ISA per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre **2019**. Analogamente, **per il periodo** di imposta in corso al 31 dicembre **2020**, **si terrà conto anche del livello di affidabilità** fiscale **più elevato derivante dall'applicazione degli indici per i periodi** d'imposta in corso al 31 dicembre **2018** e al 31 dicembre **2019**.

Al riguardo, la Relazione tecnica al Decreto "Rilancio" si limita a indicare che il punteggio ISA per l'ulteriore annualità mira a "corroborare" quello per l'annualità di riferimento. Si segnala, tuttavia, che per i **controlli** relativi al periodo **2020**, la norma sembra garantire al contribuente un trattamento più favorevole. Viene infatti specificato che il punteggio delle due annualità precedenti che rileverà nei controlli 2020 è soltanto quello "più elevato". Per i **controlli** relativi al periodo **2018**, il punteggio relativo all'annualità successiva che sarà considerato rilevante sembrerebbe invece poter essere anche quello "più basso", con conseguente applicabilità anche "*in peius*" della versione evoluta degli ISA 2019.

Si evidenzia infine che la norma non interviene sui **controlli** relativi al periodo **2019**, che sembrerebbero quindi doversi continuare a basarsi sul singolo punteggio di affidabilità relativo allo stesso periodo.

Articolo 152 (d.l. "Rilancio") – Sospensione dei pignoramenti dell'Agente della riscossione su stipendi e pensioni

L'articolo in commento dispone la **sospensione**, nel periodo intercorrente **tra il 19 maggio 2020** (data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio") e il **31 agosto 2020**, degli **obblighi di accantonamento derivanti da pignoramenti presso terzi** effettuati prima di tale ultima data dall'agente della riscossione e dai soggetti iscritti all'albo previsto dall'articolo 53 del d.lgs. n. 446/1997¹⁹⁴ sulle somme dovute a titolo di **stipendio** e di altre **indennità** relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di **licenziamento**, nonché a titolo di **pensione** o di assegni di quiescenza.

La disposizione prevede inoltre che, le **somme** che avrebbero dovute essere accantonate nello stesso periodo, non sono sottoposte al vincolo pignoratorio di indisponibilità, e il **terzo pignorato le rende**

¹⁹³ Considerato che il rapporto tra le due imposte è pari a 42,30769 (11%/26%), il regime agevolato risulta conveniente per il contribuente quando la plusvalenza realizzata risulta superiore al 42,30769% del valore della partecipazione risultante dalla perizia.

¹⁹⁴ Ossia all'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali. La norma è stata da ultimo modificata dall'articolo 1, commi 784 e ss. della legge 27 dicembre 2019, n. 160.



fruibili al debitore esecutato **anche se, anteriormente al 19 maggio 2020**, sia **intervenuta un'ordinanza di assegnazione** del giudice dell'esecuzione. Di conseguenza, il terzo pignorato (ad esempio il datore di lavoro, ex datore di lavoro o l'ente pensionistico) dovrà erogare lo stipendio e/o la pensione al debitore esecutato senza alcuna decurtazione, anche in caso di avvenuta assegnazione da parte del giudice¹⁹⁵.

Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima del 19 maggio 2020¹⁹⁶ e restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme accreditate, anteriormente alla stessa data, all'agente della riscossione e ai soggetti iscritti all'albo per l'accertamento e la riscossione delle entrate degli enti locali.

La sospensione in oggetto **non opera invece in relazione all'ordine di pagamento emesso per il pignoramento di fitti o pigioni** dovute da terzi al debitore iscritto a ruolo o ai coobbligati, nonché **di crediti di altra natura che il debitore vanta verso terzi**, inclusi quelli verso lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti soggetti al controllo della Corte dei conti.

3. Misure fiscali inerenti la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari e previdenziali - Tabella riepilogativa

Di seguito, riportiamo alcune tabelle riepilogative delle misure fiscali recate dai tre decreti:

TAB. 1 - VERSAMENTI IN AUTOLIQUIDAZIONE			
ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	PROVVEDIMENTO
60 d.l. Cura Italia	Tutti	Versamenti nei confronti della P.A. in scadenza il 16 marzo 2020	Differiti al 20 marzo 2020 Versamenti tempestivi se eseguiti entro il 16 aprile 2020 (art. 21 del d.l. Liquidità)
61 d.l. Cura Italia	Soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, operanti nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza, ad eccezione delle federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche	Versamenti IVA in scadenza a marzo 2020. Versamenti in scadenza nei mesi di marzo e aprile 2020 delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati. Versamenti in scadenza nei mesi di marzo e aprile 2020 dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria	Versamento in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
	Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive	Versamenti IVA e delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati,	Versamenti in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione

¹⁹⁵ Pertanto, il datore di lavoro o l'ente pensionistico, dal 19 maggio e fino al 31 agosto 2020, non effettueranno le trattenute che riprenderanno, salvo eventuale pagamento del debito, a decorrere dal 1° settembre 2020 (così Agenzia Entrate-Riscossione, FAQ n. 11 Decreto Rilancio).

¹⁹⁶ Si tratta delle somme che il terzo pignorato ha l'obbligo di accantonare dal momento in cui riceve la notifica dell'ordine e fino al momento in cui il giudice dell'esecuzione emette l'ordinanza di assegnazione.



	professionistiche e dilettantistiche	versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria in scadenza da marzo a giugno 2020	(fino a un massimo di 4 rate mensili)
	Lavoratori dipendenti e assimilati i cui sostituti d'imposta hanno sede legale o sede operativa nei comuni della c.d. Zona Rossa	Ritenute alla fonte non effettuate dai sostituti d'imposta nel periodo 21 febbraio 2020-31 marzo 2020	Versamenti in un'unica soluzione, anche mediante il sostituto d'imposta, entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
62 d.l. Cura Italia	Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato e ricavi o compensi, percepiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso, non superiori a 2 milioni di euro	Versamenti da autoliquidazione che scadono nel periodo 8 marzo 2020-31 marzo 2020 relativi a: - ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale; - imposta sul valore aggiunto; - contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria	Versamenti in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
	Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza	Versamenti da autoliquidazione dell'imposta sul valore aggiunto che scadono nel periodo 8 marzo 2020-31 marzo 2020	Versamenti in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
	Soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei seguenti comuni (c.d. Zona Rossa): - Regione Lombardia: a) Bertinico; b) Casalpusterlengo; c) Castelgerundo; d) Castiglione D'Adda; e) Codogno; f) Fombio; g) Maleo; h) San Fiorano; i) Somaglia; l) Terranova dei Passerini. - Regione Veneto: a) Vo'	Versamenti che scadono nel periodo 21 febbraio 2020-31 marzo 2020	Versamenti in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
18 d.l. Liquidità	- Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato e ricavi o	Versamenti da autoliquidazione che scadono nei mesi di aprile e maggio 2020, relativi a: - ritenute sui redditi di lavoro	Versamento in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)



	<p>compensi, percepiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso, non superiori a 50 milioni di euro, che hanno subito una diminuzione dei ricavi o compensi di almeno il 33% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto ai medesimi mesi del precedente periodo d'imposta;</p> <ul style="list-style-type: none">- Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato e ricavi o compensi, percepiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso, superiori a 50 milioni di euro, che hanno subito una diminuzione dei ricavi o compensi di almeno il 50% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto ai medesimi mesi del precedente periodo d'imposta;- Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, che hanno intrapreso l'attività dopo il 31 marzo 2019	<p>dipendente e assimilati e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale;</p> <ul style="list-style-type: none">- imposta sul valore aggiunto;- contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria	
	<p>Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi, Piacenza, Alessandria e Asti che hanno subito una diminuzione dei ricavi e dei compensi di almeno il 33% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto ai medesimi mesi del precedente periodo d'imposta</p>	<p>Versamenti da autoliquidazione dell'imposta sul valore aggiunto che scadono nei mesi di aprile e maggio 2020</p>	
	<p>Enti non commerciali, enti del terzo settore e enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa</p>	<p>Versamenti da autoliquidazione che scadono nei mesi di aprile e maggio 2020, relativi a:</p> <ul style="list-style-type: none">- ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e trattenute relative all'addizionale regionale e	



		comunale; - contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria	
19 d.l. Liquidità (già 62 d.l. Cura Italia)	Lavoratori autonomi, agenti di commercio, mediatori, procacciatori, ecc., con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato e ricavi o compensi, percepiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 17 marzo 2020, non superiori a euro 400.000, a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilati	Sospensione dell'effettuazione delle ritenute d'acconto su ricavi e compensi percepiti dal 17 marzo 2020 al 31 maggio 2020	Versamento delle ritenute non operate dal sostituto in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
20 d.l. Liquidità	Tutti i contribuenti	Versamento con il metodo di calcolo "previsionale" di acconti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP, dovuti per il periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2019	Non si applicano sanzioni e interessi qualora l'importo del versamento risulti non inferiore all'80% della somma che risulterebbe dovuta con il metodo di calcolo "storico"
26 d.l. Liquidità	Soggetti passivi dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche	Versamento dell'imposta	Modifica dei termini di scadenza: - ammontare dell'imposta dovuta per il 1° trimestre solare inferiore a 250 euro: versamento nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare; - ammontare dell'imposta dovuta per il 1° e 2° trimestre solare complessivamente inferiore a 250 euro: versamento nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al 3° trimestre solare
24 d.l. Rilancio	Imprese e lavoratori autonomi con volume di affari e compensi, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020, non superiori a 250 milioni di euro (esclusi banche, altri intermediari finanziari, imprese di assicurazione, amministrazioni ed enti pubblici)	Versamenti saldo IRAP periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2019 e 1° acconto IRAP periodo d'imposta successivo	Non dovuti



126 d.l. Rilancio	Residenti nei comuni della c.d. Zona Rossa	Versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria in scadenza nel periodo dal 23 febbraio 2020-30 aprile 2020	Versamenti in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
69 d.l. Cura Italia	Esercenti attività di intrattenimento	Prelievo erariale unico e relativo canone concessorio sugli apparecchi da gioco indicati all'art. 110, co. 6, lett. a) e b) del TULPS (R.D. n. 773/1931), in scadenza entro il 30 aprile 2020	Versamento prorogato al 29 maggio 2020 (o mediante 8 rate mensili di pari importo)
18 co. 8-bis d.l. Liquidità	Esercenti attività di intrattenimento	Prelievo erariale unico e relativo canone concessorio sugli apparecchi da gioco indicati all'art. 110, co. 6, lett. a) e b) del TULPS (R.D. n. 773/1931), in scadenza entro il 30 agosto 2020	Versamento prorogato al 22 settembre 2020 (o mediante 4 rate mensili di pari importo)
129 d.l. Rilancio	Soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sul gas naturale e l'energia elettrica	Rate mensili dell'acconto d'imposta relative ai mesi da maggio a settembre 2020	Ridotte al 90% del dovuto. Conguaglio di marzo 2021 rateizzabile in 10 rate, compensabili con i versamenti mensili
	Soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica	Versamento rata mensile acconto d'imposta maggio 2020	Termine differito al 20 maggio 2020
131 d.l. Rilancio	Soggetti obbligati al pagamento dell'accisa	Accisa dovuta sui prodotti energetici immessi in consumo nel mese di marzo 2020	Versamenti tempestivi se eseguiti entro il 25 maggio 2020
132 d.l. Rilancio	Soggetti obbligati al pagamento dell'accisa	Accisa dovuta sui prodotti energetici immessi in consumo nei mesi da aprile ad agosto 2020	Versamento ridotto all'80% del dovuto. Termine dell'accisa dovuta sui prodotti energetici immessi in consumo nel mese di aprile 2020 differito al 25 maggio 2020. Versamento del saldo entro il 16 novembre 2020 senza il pagamento di interessi
161 d.l. Rilancio	Soggetti che gestiscono servizi di trasporto merci titolari di conto di debito, che si trovano in gravi difficoltà di carattere economico o sociale	Pagamenti periodici e differiti di diritti doganali che scadono nel periodo 1° maggio 2020-31 luglio 2020	Prorogati di 60 giorni su istanza di parte
177 d.l. Rilancio	Soggetti operanti nel settore turistico	1° rata IMU anno 2020 su stabilimenti balneari e termali	Non dovuta
		1° rata IMU anno 2020 sui seguenti immobili gestiti dai proprietari: alberghi,	



		pensioni, agriturismi, villaggi, ostelli, rifugi, colonie, case vacanze, affittacamere, B&B, residence e campeggi	
181 d.l. Rilancio	Imprese di pubblico esercizio	Pagamento TOSAP e COSAP	Esonero dal 1° maggio 2020 al 31 ottobre 2020

TAB. 2 - VERSAMENTI SU ATTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA			
ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	PROVVEDIMENTO
144 d.l. Rilancio	Contribuenti	Versamenti delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 18 maggio 2020	Versamenti tempestivi se effettuati entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
		Versamenti delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni, in scadenza nel periodo compreso tra il 19 maggio 2020 e il 31 maggio 2020	Versamenti in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)
149 d.l. Rilancio	Tutti i contribuenti	Versamenti dovuti nel periodo 9 marzo 2020-31 maggio 2020, incluse le somme rateali, a seguito di atti di accertamento con adesione, accordi di conciliazione e mediazione, atti di rettifica, di liquidazione e di recupero di crediti di imposta Versamenti relativi a somme dovute in sede di acquiescenza che scadono nel periodo 9 marzo 2020-31 maggio 2020	Versamenti in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili) Proroga al 16 settembre 2020 del termine per la notifica del ricorso di primo grado avverso i medesimi atti
68 d.l. "Cura Italia"	Tutti i contribuenti	Termini dei versamenti derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione e dagli avvisi di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle entrate (art. 29 d.l. n. 78/2010 ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP) e dagli avvisi di addebito emessi dagli enti previdenziali (art. 30 d.l. n. 78/2010) Termini dei versamenti derivanti da atti di	Sospensione dei termini di versamento in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2020 (per i soggetti che, alla data del 21 febbraio 2020, risiedevano o avevano la sede legale od operativa nei comuni della c.d. Zona Rossa la sospensione decorre dalla medesima data del 21 febbraio 2020) Versamento da effettuarsi in un'unica soluzione entro il 30



		<p>accertamento esecutivo emessi dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli (art. 9, commi da 3-<i>bis</i> a 3-<i>sexies</i> d.l. n. 16/2012), dalle ingiunzioni di cui al R.D. n. 639/1910 emesse dagli enti territoriali, e dai nuovi atti esecutivi che gli enti locali possono emettere per le entrate tributarie e patrimoniali (art. 1, comma 792, l. n. 160/2019)</p>	settembre 2020
		Dilazioni di pagamento dei debiti affidati agli agenti della riscossione Piani di dilazione in essere all’8 marzo 2020 e nuovi piani concessi a seguito delle richieste presentate fino al 31 agosto 2020	La decadenza si determina in caso di mancato pagamento di 10 rate (anziché 5), anche non consecutive
		Rate da corrispondere nell’anno 2020 per le definizioni agevolate relative a: “rottamazione- <i>ter</i> ”, “saldo e stralcio” e “rottamazione risorse proprie UE”	Versamento delle predette rate entro il 10 dicembre 2020
		Debiti per i quali alla data del 31 dicembre 2019 si è determinata l’inefficacia delle definizioni agevolate relative a: “rottamazione- <i>ter</i> ”, “saldo e stralcio” e “rottamazione risorse proprie UE”	Possono essere accordate nuove dilazioni di pagamento
62 d.l. Cura Italia	Soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei comuni della c.d. Zona Rossa	Versamenti derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli atti di accertamento esecutivo che scadono nel periodo 21/02/2020-31/03/2020	Versamenti in un’unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 4 rate mensili)

TAB. 3 – ADEMPIMENTI FISCALI E CONTRIBUTIVI

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	PROVVEDIMENTO
61 d.l. Cura Italia	Soggetti con domicilio fiscale, sede legale o operativa in Italia, operanti nei settori maggiormente colpiti dall’emergenza, ad eccezione delle federazioni sportive nazionali, enti di promozione	Adempimenti relativi a contributi previdenziali e assistenziali e premi per l’assicurazione obbligatoria in scadenza nei mesi di marzo e aprile 2020	Da effettuarsi entro il 16 settembre 2020



	sportiva, associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche		
	Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche	Adempimenti relativi a contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria in scadenza nei mesi da marzo a giugno 2020	Da effettuarsi entro il 16 settembre 2020
62 d.l. Cura Italia	Soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato	Adempimenti tributari che scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 (diversi da versamenti ed effettuazione di ritenute alla fonte e trattenute relative ad addizionale regionale e comunale)	Da effettuarsi entro il 30 giugno 2020
	Sostituti d'imposta che effettuano ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati	Termini per la consegna al sostituto e per la trasmissione all'Agenzia delle entrate delle CU 2020	Proroga al 31 marzo 2020. Non si applicano le sanzioni per tardiva trasmissione se l'invio all'Agenzia delle entrate è effettuato entro il 30 aprile 2020 (art. 22 d.l. Liquidità)
23 d.l. Liquidità	Imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici di una o più opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a 200 milioni euro, caratterizzate da prevalente utilizzo di manodopera	Certificato di sussistenza dei requisiti previsto dall'art. 17-bis, comma 5, d.lgs. 241/1997, emesso dall'Agenzia delle entrate entro il 29 febbraio 2020	Proroga al 30 giugno 2020 della scadenza del certificato
137 d.l. Rilancio	Persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia	Rideterminazione del costo d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni	Riapertura del termine per i terreni e le partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati posseduti alla data del 1° luglio 2020
24 d.l. Liquidità	Soggetti passivi dell'imposta di registro	Trasferimento della residenza entro 18 mesi dall'acquisto dell'immobile, ai fini dell'agevolazione prima casa in materia di imposta di registro. Acquisto della prima casa entro 1 anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito di aliquota agevolata in materia di imposta di registro o iva, ai fini del riconoscimento del credito di imposta	Sospensione della decorrenza dei termini nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020



126 d.l. Rilancio	Residenti nei comuni della c.d. Zona Rossa	Adempimenti relativi a contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria in scadenza nel periodo dal 23 febbraio 2020-30 aprile 2020	Effettuati entro il 16 settembre 2020
130 d.l. Rilancio	Esercenti piccoli depositi e apparecchi di distribuzione automatica di prodotti energetici per uso privato, agricolo e industriale, assoggettati ad accisa	Tenuta del registro di carico e scarico dei prodotti con modalità semplificate	Rinvio del termine di decorrenza al 1° gennaio 2021
	Soggetti che introducono nel territorio nazionale oli lubrificanti	Obbligo di richiesta telematica del codice amministrativo di riscontro	Rinvio del termine di decorrenza al 1° ottobre 2020
	Esercenti depositi fiscali di prodotti energetici	Adozione del sistema informatizzato per la gestione della benzina e del gasolio usato come carburante (INFOIL)	Rinvio del termine di scadenza al 31 dicembre 2020
	Soggetti che trasportano benzina e gasolio usato come carburante, assoggettati ad accisa	Documento Amministrativo Semplificato telematico di accompagnamento	Rinvio del termine di introduzione al 30 settembre 2020
	Soggetti che effettuano attività di vettoriamento di gas naturale ed energia elettrica	Trasmissione in modalità telematica dei quantitativi trasportati e fatturati	Rinvio al 31 dicembre 2020 del termine di adozione del provvedimento che fissa tempi e modalità di attuazione
133 d.l. Rilancio	- Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI) - Soggetti obbligati al pagamento dell'imposta sul consumo delle bevande edulcorate	Efficacia delle disposizioni	Differita alla data del 1° gennaio 2021
140 d.l. Rilancio	Commercianti al minuto ed esercenti attività assimilate con volume di affari fino a 400.000 euro	Trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri	Proroga al 1° gennaio 2021 del termine di non applicazione delle sanzioni in caso di trasmissione dei dati entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione
	Soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata	Trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri	Proroga al 1° gennaio 2021 del termine di adeguamento dei registratori telematici
141 d.l. Rilancio	Contribuenti, persone fisiche maggiorenni residenti nel territorio dello Stato, che effettuano acquisti di beni o servizi, fuori dall'esercizio di attività di impresa, arte o	Lotteria dei corrispettivi	Rinvio del termine di decorrenza al 1° gennaio 2021



	professione		
147 d.l. Rilancio	Contribuenti	Limite annuo dei crediti compensabili tramite modello F24 per l'anno 2020	Elevato a 1 milione di euro



TAB. 4 – ATTIVITÀ DEGLI UFFICI FINANZIARI			
ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	PROVVEDIMENTO
67 d.l. Cura Italia	Uffici degli enti impositori	<p>Attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso</p> <p>Risposta dell’Agenzia delle entrate alle istanze di interpello ordinario/qualificatorio, probatorio, disapplicativo e anti-abuso (presentate ai sensi dell’art. 11 l. n. 212/2000), alle istanze di interpello preventivo in materia di adempimento collaborativo (presentate ex art. 6 d.lgs. n. 128/2015) e alle istanze in materia di nuovi investimenti (ex art. 2 d.lgs. n. 147/2015).</p> <p>Termini di cui agli artt. 7, comma 2, d.lgs. n. 128/2015 (ammissione all’adempimento collaborativo), 1-<i>bis</i> d.l. n. 50/2017 (in materia di procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata) e di cui agli artt. 31-<i>ter</i> e 31-<i>quater</i> d.P.R. n. 600/1973 (accordi preventivi per imprese con attività internazionale), nonché i termini relativi alle procedure di cui all’art. 1, commi da 37 a 43, l. n. 190/2014 (interpello per attività di ricerca e sviluppo).</p> <p>Fatta eccezione per i casi di indifferibilità e urgenza, risposte alle istanze, formulate ai sensi degli artt. 492-<i>bis</i> c.p.c., 155-<i>quater</i>, 155-<i>quinquies</i> e 155-<i>sexies</i> delle disposizioni di attuazione, di accesso alla banca dati dell’Anagrafe Tributaria, compreso l’Archivio dei rapporti finanziari, autorizzate dai Presidenti, oppure dai giudici delegati, nonché le risposte alle istanze formulate ex art.</p>	Sospensione termini per le attività degli uffici dall’8 marzo 2020 al 31 maggio 2020



		22 l. n. 241/1990 e dell'art. 5 d.lgs. n. 33/2013 (istanze di accesso a dati e documenti)	
142 d.l. Rilancio	Soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia	Avvio sperimentale della predisposizione da parte dell'Agenzia delle entrate delle bozze precompilate dei documenti IVA	Rinvio del termine di decorrenza al 1° gennaio 2021
143 d.l. Rilancio	Soggetti obbligati all'assolvimento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche	Procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta da parte dell'Agenzia delle entrate in mancanza dell'annotazione di assolvimento	Rinvio del termine di introduzione al 1° gennaio 2021
145 d.l. Rilancio	Contribuenti con somme iscritte ruolo	Procedura di compensazione volontaria in sede di erogazione di rimborsi d'imposta nell'anno 2020	Sospesa
157 d.l. Rilancio	Uffici degli enti impositori	Atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero di crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020 (calcolati senza tener conto del periodo di sospensione dell'art. 67 d.l. Cura Italia)	Emessi entro il 31 dicembre 2020 Notificati dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021 (salvo casi di indifferibilità e urgenza)

4. Altre misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese

Articolo 63 (d.l. "Cura Italia") – Premio ai lavoratori dipendenti

L'articolo in commento prevede l'erogazione di un *bonus* di 100 euro a favore dei lavoratori dipendenti, pubblici e privati (secondo la definizione di cui all'articolo 49, comma 1, TUIR), con un reddito complessivo di lavoro dipendente dell'anno precedente non superiore a 40.000 euro¹⁹⁷, i quali, durante il periodo di emergenza sanitaria COVID-19, abbiano continuato a prestare servizio (con modalità *full time* o *part time*) nella propria sede di lavoro nel mese di marzo 2020.

¹⁹⁷ In conformità con i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 28/E del 15 giugno 2016, ai fini della verifica del rispetto del limite dei 40.000 euro previsto dall'articolo in commento, deve considerarsi unicamente il reddito assoggettato a tassazione progressiva IRPEF senza considerare anche quello assoggettato a tassazione separata o ad imposta sostitutiva (in tal senso, cfr. circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, par. 4.6) e la successiva circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, par. 5.2). La stessa circolare, nei successivi par. 5.3 e 5.4, ha chiarito che, ai fini del rispetto del limite dei 40.000 euro, occorre considerare i redditi percepiti dal lavoratore indipendentemente dalla circostanza che lo stesso fruisca di un'agevolazione fiscale (ad esempio ai sensi dell'art. 44 del d.l. n. 78/2010 o dell'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015) che gli consente di far concorrere a tassazione il reddito di lavoro dipendente in misura ridotta.



Il premio non concorre alla formazione della base imponibile, ai fini delle imposte sul reddito, ed è ragguagliato ai giorni in cui il lavoro è stato prestato presso la sede di lavoro ordinaria, in trasferta presso clienti, in missione o anche presso sedi secondarie dell'impresa o del gruppo, mentre ne restano esclusi i dipendenti che abbiano prestato la loro attività in modalità di lavoro agile (c.d. *smart working*)¹⁹⁸.

In assenza di precisazioni risultanti dal testo della norma e/o dalla relazione illustrativa, l'Agenzia delle entrate¹⁹⁹ ha precisato che, ai fini del calcolo dei giorni rilevanti ai fini della determinazione del *bonus*, rilevi il rapporto tra le ore effettive lavorate nel mese e le ore lavorabili come previsto contrattualmente, senza considerare le giornate di ferie, di malattia e di assenza per aspettativa senza la corresponsione di assegni. Tale criterio di calcolo dovrà essere utilizzato anche nel caso in cui la cessazione del rapporto di lavoro dipendente sia avvenuta nel corso del mese di marzo 2020.

L'Agenzia delle entrate è, successivamente, tornata sul tema della determinazione dell'importo del *bonus* spettante²⁰⁰ e, per esigenze di semplificazione negli interventi di adeguamento *software* dei sistemi gestionali delle imprese, in alternativa al criterio precedente basato sul rapporto tra le ore ordinarie lavorate e le ore ordinarie lavorabili, ha precisato che può essere utilizzato anche il rapporto tra i giorni di presenza in sede (indipendentemente dal numero di ore prestate) effettivamente lavorati nel mese di marzo e quelli lavorabili come previsto dal contratto collettivo ovvero individuale, qualora stipulato in deroga allo stesso (pertanto il *bonus* erogabile al lavoratore è dato dall'importo di 100 euro moltiplicato per il suddetto rapporto).

Anche qualora il lavoratore abbia un contratto *part time*, ai fini del calcolo del *quantum* erogabile, il rapporto deve tener conto dei giorni effettivamente lavorati presso la sede di lavoro e di quelli lavorabili. Qualora il lavoratore sia titolare di più contratti *part time*, fermo il limite massimo di 100 euro, il premio sarà erogato dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore (e a cui indicherà i giorni di lavoro svolti presso la sede dell'altro/i datore/i e i giorni lavorabili ai fini del calcolo della quota spettante).

Il premio è attribuito, in via automatica, dal datore di lavoro (sostituto d'imposta ex articoli 23 e 29 d.P.R. n. 600/1973) che lo eroga a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile 2020 e, comunque, entro il termine previsto per l'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno²⁰¹. Qualora il datore di lavoro tenuto all'erogazione del premio non sia lo stesso che ha rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, sarà cura del dipendente, al fine di ottenere il premio, rilasciare al sostituto d'imposta una autodichiarazione (ai sensi degli articoli 46 e 47 del d.P.R. n. 445/2000), in cui attestare l'importo dei redditi di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente²⁰².

¹⁹⁸ Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 4.3 e 4.5.

¹⁹⁹ V. circolare n. 8/E del 2020, par. 4.1, 4.2 e 4.4.

²⁰⁰ V. risoluzione n. 18/E del 9 aprile 2020 in cui vengono fornite ulteriori delucidazioni anche attraverso esempi numerici di contratti *full time* e *part time*.

²⁰¹ La circ. n. 8/E del 2020 (par. 4.7) ha confermato che il *bonus* in esame non dovrà essere erogato necessariamente con le competenze stipendiali del mese di aprile 2020.

²⁰² In termini, par. 4.8, circ. n. 8/E del 2020.



I sostituti di imposta potranno recuperare il premio anticipato ai dipendenti attraverso l'istituto della compensazione, di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, mediante l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate²⁰³, recupero che non è soggetto agli altri limiti e vincoli previsti per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta²⁰⁴.

Articolo 25 (d.l. "Rilancio") – Contributo a fondo perduto

Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica da "Covid-19", la norma riconosce un **contributo a fondo perduto** a favore dei soggetti **esercenti attività d'impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA**, con i requisiti di seguito illustrati.

Sotto il profilo **sogettivo**, il contributo a fondo perduto spetta esclusivamente ai **titolari di reddito agrario** di cui all'articolo 32 del Tuir nonché ai soggetti **esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo** con **ricavi** (ex articolo 85, comma 1, lett. a) e b), del Tuir) o **compensi** (ex articolo 54, comma 1, del Tuir) **non superiori a 5 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio"²⁰⁵ (quindi **nel 2019**, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Come ulteriormente specificato dall'Agenzia delle entrate nella circolare 13 giugno 2020, n. 15/E, l'ambito sogettivo di applicazione della misura in esame interessa i seguenti **sogetti**:

- imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producano reddito d'impresa;
- società ed enti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- enti non commerciali di cui alla lettera c), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55 del TUIR, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- persone fisiche e associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR;

²⁰³ Come chiarito con la Risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019 (v., altresì, circ. n. 8/E del 2020, par. 4.9). 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", codici denominati "Recupero da parte dei sostituti d'imposta del premio erogato ai sensi dell'art. 63 del decreto-legge n. 18 del 2020".

²⁰⁴ Cfr. par. 4.9 della circ. n. 8/E del 2020.

²⁰⁵ Si ricorda che il Decreto "Rilancio" è entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, avvenuta il 19 maggio 2020.



- società tra professionisti, anche se i soci sono personalmente esclusi dal contributo in esame, in quanto iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria²⁰⁶.

Sono invece in ogni caso **esclusi** dal contributo a fondo perduto:

- i soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza necessaria a richiedere l'erogazione del contributo;
- i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo il 30 aprile 2020²⁰⁷, con l'eccezione delle partite IVA aperte dagli eredi per proseguire l'attività del *de cuius* (soggetto persona fisica) titolare di partita IVA prima di tale data;
- gli enti pubblici di cui all'articolo 74, comma 2, del Tuir²⁰⁸;
- gli intermediari finanziari, le società di partecipazione finanziaria, non finanziaria e assimilati, di cui all'articolo 162-*bis* del Tuir;
- gli enti e le persone fisiche che producono redditi non inclusi tra quelli d'impresa o agrario, come ad esempio quelli derivanti da attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, rientranti nella categoria dei redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR²⁰⁹;
- i contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27 (lavoratori autonomi – titolari di partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020 – e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa – attivi alla medesima data – iscritti alla Gestione separata INPS)²¹⁰ e 38 (lavoratori dello spettacolo) del Decreto “Cura Italia”;
- i lavoratori dipendenti²¹¹ e i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103.

²⁰⁶ A proposito delle società tra professionisti, la circolare n. 15/E del 2020, par. 1, ha infatti specificato che “Poiché il reddito dalle stesse prodotto si qualifica come reddito d'impresa, rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina anche le società tra professionisti, indipendentemente dal fatto che i soci ricadano o meno nelle ipotesi di cui al comma 2 del menzionato articolo”. Per maggiori dettagli sui soggetti esclusi dalla misura in esame, v. subito dopo nel testo. La circolare non si pronuncia, invece, sulle associazioni professionali, anche se a proposito dei soci che rivestano anche la qualifica di lavoratori dipendenti della società partecipata l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che quest'ultima avrà la facoltà di fruire del contributo a fondo perduto COVID-19, indipendentemente dalla circostanza che la compagine societaria sia costituita da soggetti esclusi dal medesimo contributo (sui quali, v. subito dopo nel testo). Ne dovrebbe pertanto conseguire che, analogamente, l'associazione professionale possa accedere al contributo in esame, a prescindere dal fatto che i propri associati rientrino tra i soggetti esclusi, in quanto professionisti iscritti alle c.d. casse di previdenza autonome di categoria.

²⁰⁷ Cfr. provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 10 giugno 2020, prot. n. 0230439/2020, par. 4.2. Le istruzioni al modello di Istanza giustificano tale esclusione in base al fatto che la norma stabilisce che il contributo è finalizzato a “... sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica “Covid-19””. Nella circolare n. 15/E del 2020, par. 2.1, si legge che “Al riguardo, in considerazione della circostanza che la formulazione del contributo prevede che il requisito relativo alla riduzione del fatturato e dei corrispettivi si determini in relazione al mese di aprile 2020 (rispetto al mese di aprile 2019), si ritiene che possano rientrare nell'ambito di applicazione del beneficio in esame i soggetti costituiti fino al 30 aprile 2020 (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti)”.

²⁰⁸ Si tratta, come è noto, dei seguenti soggetti: organi e amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, comuni, unioni di comuni, consorzi tra enti locali, associazioni e enti gestori di demanio collettivo, comunità montane, province e regioni.

²⁰⁹ In tal senso, la circolare n. 15/E del 2020, par. 1.

²¹⁰ La circolare n. 15/E del 2020 non specifica se tali soggetti restano esclusi anche nel caso in cui non possano beneficiare dell'indennità ex articolo 27 del Decreto “Cura Italia”, in quanto titolari di pensione. Il dubbio deriva dalla circostanza che nello stesso documento di prassi viene precisato che le esclusioni soggettive dal contributo in esame sono state previste dal legislatore “con l'intento di non determinare la sovrapposizione delle due agevolazioni”.

²¹¹ Sul punto, la più volte citata circolare n. 15/E del 2020 (par. 1) ha specificato che “il contributo non spetta, tra l'altro, ai soggetti i cui redditi sono unicamente riconducibili allo status di «lavoratore dipendente». Ne consegue che, le persone



Deve essere qui denunciata la totale irrazionalità dell'esclusione dal contributo a fondo perduto dei professionisti iscritti alle casse previdenziali autonome di categoria che svolgono l'attività in forma individuale, in quanto discriminatoria rispetto agli artigiani e commercianti iscritti all'AGO, che invece possono fruirne, pur in presenza di condizioni di esercizio dell'attività e di cali di fatturato del tutto simili e sovrapponibili a quelli dei richiamati professionisti.

In merito alle modalità di calcolo della **soglia massima di ricavi/compensi**, essa va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione²¹².

Se il soggetto svolge **più attività**, il limite dei 5 milioni di euro per l'accesso al beneficio riguarda la **somma dei ricavi/compensi** riferiti a tutte le attività ammesse a fruire del contributo²¹³. Inoltre, il contributo spetta anche all'**erede** che prosegue l'attività della persona fisica deceduta. Al riguardo, nel caso di prosecuzione avvenuta nel corso dell'anno 2019, l'erede dovrà determinare l'ammontare dei ricavi e compensi dell'anno 2019 con riferimento alle dichiarazioni dei redditi del deceduto e dell'erede²¹⁴.

Per le persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali **titolari di reddito agrario** e attività agricole connesse (per esempio, agriturismi, allevamento, ecc.), in luogo dell'ammontare dei ricavi, occorre considerare l'ammontare del **volume d'affari** del periodo d'imposta **2019** (campo VE50 del modello di dichiarazione IVA 2020). Qualora il dichiarante non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA, potrà essere considerato l'ammontare complessivo del **fatturato del 2019**. Se il soggetto richiedente, oltre all'attività agricola, svolge altre attività commerciali o di lavoro autonomo, occorre considerare la sommatoria del volume d'affari di tutti gli intercalari della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2019²¹⁵.

Per i soggetti costituiti a partire dal 2019, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che l'ammontare dei ricavi/compensi (o del volume d'affari per i titolari di reddito agrario) non deve essere ragguagliato ad anno, neppure ai fini del calcolo del contributo²¹⁶.

fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo (o siano titolari di reddito agrario) che contestualmente possiedono lo status di «lavoratore dipendente» possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti) in relazione alle predette attività ammesse al contributo stesso". Le medesime considerazioni valgono anche nell'ipotesi di una persona fisica che eserciti un'attività d'impresa o di lavoro autonomo (o sia titolare di reddito agrario) e che contestualmente abbia lo status di pensionato.

²¹² Cfr. circolare n. 15/E del 2020, par. 2.

²¹³ Cfr. circolare n.15/E del 2020, par. 1.

²¹⁴ Cfr. Agenzia delle entrate, Guida operativa al "Contributo a fondo perduto", Giugno 2020, pag. 5.

²¹⁵ In tal senso, le istruzioni alla compilazione del modello "Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto" (di seguito, "Istanza") approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 10 giugno 2020, prot. n. 0230439/2020. La circolare n. 15/E del 2020, par. 2, ha ulteriormente precisato che per i soggetti che determinano il proprio reddito con il metodo catastale il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, al volume d'affari relativo al medesimo periodo d'imposta ai sensi dell'articolo 20 del d.P.R. n. 633/1972. Per i rivenditori, in base a contratti estimatori, di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante e rivendita di tabacchi e beni di monopolio, ai fini della determinazione del summenzionato limite, è necessario fare riferimento alla nozione di ricavi determinata secondo le modalità di cui all'articolo 18, comma 10, del d.P.R. n. 600/1973, ossia al netto del prezzo corrisposto al fornitore.

²¹⁶ Cfr. circolare n. 15/E del 2020, par. 2.1. Di conseguenza, rientra, ad esempio, nell'ambito di applicazione del contributo a fondo perduto COVID-19 un soggetto costituito a giugno 2019, che ha conseguito un ammontare complessivo di ricavi nel 2019 pari a 3 milioni di euro.



Il contributo a fondo perduto viene riconosciuto a **condizione** che l'ammontare del **fatturato** e dei **corrispettivi** del mese di **aprile 2020** sia **inferiore ai due terzi** dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di **aprile 2019**. Occorre, a tal fine, fare riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi.

Pertanto, nel calcolo del fatturato e dei corrispettivi, devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data **di effettuazione** dell'operazione compresa **tra il 1° e il 30 aprile**, comprese le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile (occorrerà far riferimento alla data del DDT, per le cessioni di beni, o del documento equipollente, per le prestazioni di servizio). Inoltre, al fine di detto computo²¹⁷:

- occorre tenere conto delle **note di variazione** Iva (art. 26 del d.P.R. n. 633/1972), aventi data di emissione aprile;
- concorrono anche le **cessioni dei beni ammortizzabili**;
- i **commercianti al minuto** e gli altri contribuenti di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 633/1972 devono considerare l'importo totale dei corrispettivi (al netto dell'Iva) delle operazioni effettuate nel mese di aprile, sia per quanto riguarda i corrispettivi trasmessi telematicamente sia per quelli soggetti ad annotazione;
- nel caso di commercianti al dettaglio che applicano la **ventilazione dei corrispettivi** o il **regime del margine** oppure nel caso delle **agenzie di viaggio**, l'importo delle fatture e dei corrispettivi può essere considerato al lordo dell'Iva, salvo applicare la stessa regola sia con riferimento al 2019 che al 2020;
- i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini Iva (quali, ad esempio, le **cessioni di tabacchi e di giornali e riviste**) devono considerare anche l'importo degli aggi relativi a tali operazioni effettuate nel mese di aprile.

I **sogetti che hanno iniziato l'attività** a partire **dal 1° gennaio 2019** beneficiano del contributo **anche in assenza** della verifica della condizione **del calo di fatturato/corrispettivi**. Lo stesso vale per i soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19, cioè **alla data del 31 gennaio 2020**. La relazione illustrativa chiarisce, al riguardo, che si intende salvaguardare la posizione dei **sogetti che già versavano in stato di emergenza a causa di altri eventi calamitosi** alla data dell'insorgere dello stato di emergenza COVID-19 e per i quali, date le pregresse difficoltà economiche, non è necessaria la verifica della predetta condizione del calo di fatturato (come ad esempio nel caso dei comuni colpiti da eventi sismici, alluvionali o di crolli di infrastrutture che hanno comportato le delibere dello stato di emergenza). **In appendice alle istruzioni alla compilazione del modello di "Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto"** è riportata, a titolo indicativo e non esaustivo, una lista dei comuni colpiti da eventi calamitosi, i cui stati di emergenza erano in atto alla data del 31 gennaio 2020.

Per quanto concerne le **modalità di determinazione** del contributo, la norma individua **tre classi di contribuenti** in base ai ricavi/compensi conseguiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso

²¹⁷ Cfr. le istruzioni al modello dell'Istanza.



al 19 maggio 2020. Per ciascuna di tali tre classi di soggetti, l'ammontare del contributo è determinato **applicando la corrispondente percentuale**, di seguito indicata, **alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019** (ossia, al calo del fatturato/corrispettivi tra i due mesi considerati). Le percentuali previste dalla legge sono pari al:

- **20%**, per i soggetti con ricavi o compensi **non superiori a 400.000 euro** nel periodo d'imposta 2019 (*rectius*, periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020);
- **15%**, per i soggetti con ricavi o compensi **superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro** nel predetto periodo d'imposta;
- **10%**, per i soggetti con ricavi o compensi **superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro** nel medesimo periodo d'imposta.

Il contributo è riconosciuto, in ogni caso, per un **importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi** dalle persone fisiche.

Per i soggetti che hanno **iniziato l'attività tra gennaio e aprile 2019** e per i soggetti che hanno il domicilio o la sede operativa nei **Comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza in atto alla data del 31 gennaio 2020**, il contributo è determinato come segue²¹⁸:

- se la **differenza** tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2020 e quello di aprile 2019 è **negativa**, a tale differenza (presa in valore assoluto) si applica la **percentuale** del 20, 15 o 10 per cento a seconda dell'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019 (fermo restando il riconoscimento del contributo minimo, qualora superiore);
- se la **differenza** tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2020 e quello di aprile 2019 è **positiva** o pari a zero, spetta l'**importo minimo** del contributo.

Per i soggetti che hanno **iniziato l'attività da maggio 2019**, mancando il dato relativo all'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 necessario per effettuare la predetta differenza, spetta comunque l'**importo minimo** del contributo²¹⁹.

Con riferimento ai soggetti interessati da un'**operazione di riorganizzazione aziendale**, perfezionata **fra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020**, occorre considerare gli effetti di detta operazione, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato²²⁰. In particolare, l'Agenzia delle entrate, con un'interpretazione che lascia prevalere la sostanza sulla forma, ha ritenuto che:

- nel caso di **fusione e scissione** – trattandosi di operazioni che determinano il subentro in regime di continuità, da parte dell'incorporante (o risultante) e delle beneficiarie nonché della stessa scissa in ipotesi di scissione parziale, nelle vicende e nelle posizioni fiscali specificatesi in capo alle società incorporate (o fuse) o scisse –, il calcolo della riduzione del fatturato e della soglia massima dei ricavi va eseguito facendo riferimento ai dati aggregati dei soggetti partecipanti all'operazione straordinaria;

²¹⁸ Cfr. provvedimento direttoriale 10 giugno 2020, par. 2.4.

²¹⁹ In termini, le istruzioni al modello dell'Istanza.

²²⁰ Cfr. circolare n. 15/E del 2020, par. 2.1.



- nei casi di **trasformazione omogenea** progressiva o regressiva, il soggetto che può fruire del beneficio è quello risultante dall'operazione di trasformazione, tuttavia, per la determinazione della soglia massima dei ricavi e per il calcolo della riduzione del fatturato non dovrà considerare la circostanza che il periodo d'imposta in cui è stata effettuata la trasformazione risulti frazionato per effetto della disposizione di cui all'articolo 170, comma 2, del TUIR²²¹;
- nel caso di **conferimento d'azienda** o di **cessioni di azienda**, per i soggetti costituiti nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 ed il 30 aprile 2020 non trova applicazione quanto disposto nel comma 6 dell'articolo 25 in esame, poiché in relazione all'azienda oggetto di riorganizzazione, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita; in tal caso, sia per la determinazione della soglia massima ricavi sia per il calcolo della riduzione di del fatturato, occorrerà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento (aprile 2019)²²².

Il contributo erogato **non concorre alla formazione** della base **imponibile** delle **imposte sui redditi e dell'IRAP** e non rileva ai fini del computo degli interessi passivi e delle altre componenti negative di reddito deducibili dal reddito d'impresa ai sensi degli articoli, rispettivamente, 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Sul **piano contabile**, la misura va qualificata come un **contributo in conto esercizio**, in quanto erogato ad integrazione di mancati ricavi e, quindi, in applicazione del principio contabile OIC 12, il contributo sarà **rilevato nella voce A5 del conto economico**²²³.

In merito ai **profili applicativi**, i soggetti interessati ad ottenere il contributo devono presentare, esclusivamente in via telematica, apposita **istanza all'Agenzia delle entrate** con l'indicazione della sussistenza dei requisiti normativamente posti. **Le modalità e i termini di presentazione dell'Istanza e il suo contenuto informativo sono stati definiti, come anticipato, dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 10 giugno 2020, prot. n. 0230439/2020, che ha altresì approvato il modello dell'"Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto" e le relative istruzioni.**

L'Istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, **anche da un intermediario delegato** alla consultazione del Cassetto fiscale del richiedente o al servizio "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" del portale "Fatture e

²²¹ Come noto, la richiamata disposizione prevede che il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione costituisce autonomo periodo d'imposta. Secondo l'Agenzia delle entrate, nel caso di specie, non si deve considerare il frazionamento del periodo d'imposta e si deve quindi tenere conto di tutti i ricavi del 2019, nonostante che, con riferimento ai soggetti costituiti nel 2019, la stessa Agenzia abbia precisato che i ricavi non devono essere ragguagliati ad anno.

²²² Si tratta di una soluzione che lascia qualche dubbio, dal momento che in passato la stessa Agenzia delle entrate, con riferimento ad altra agevolazione ha escluso che i comportamenti del conferente possano riflettersi sul conferitario. Ed infatti, a proposito della detassazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo reinvestiti di cui all'articolo 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, l'Agenzia ha affermato che *"Il conferimento, anche se effettuato in regime di neutralità fiscale (...) è un'operazione che coinvolge due distinti soggetti giuridici che rimangono tali anche in seguito alla stessa operazione"* (cfr. circolare 18 gennaio 2002, n. 4/E).

²²³ In termini, la circolare n. 15/E del 2020, par. 4.



Corrispettivi” ovvero chi abbia ricevuto dal richiedente stesso specifica delega per la sola trasmissione dell’Istanza²²⁴.

Il provvedimento direttoriale ha specificato che la sezione del modello (**quadro A**) relativa alla **dichiarazione antimafia**, come disciplinata dal decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159²²⁵, deve essere **compilata e sottoscritta esclusivamente nel caso in cui l’ammontare del contributo spettante sia superiore a 150.000 euro**²²⁶.

In tal caso, il soggetto beneficiario (o il suo rappresentante firmatario dell’Istanza) è tenuto a rilasciare **una delle seguenti dichiarazioni**: *a*) di essere iscritto (che il soggetto beneficiario è iscritto) negli elenchi dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativo di infiltrazione mafiosa di cui all’articolo 1, comma 52, della legge 6 novembre 2012, n. 190 (per le categorie di operatori economici ivi previste), oppure *b*) di non trovarsi (che il soggetto beneficiario non si trova) nelle condizioni ostative di cui all’articolo 67 del d.lgs. n. 159/2011²²⁷ e di aver indicato nel quadro A i codici fiscali di tutti i soggetti sottoposti alla verifica antimafia di cui all’articolo 85 del medesimo d.lgs., attestando altresì che gli stessi non si trovano nelle condizioni ostative di cui al citato articolo 67.

In questo secondo caso, nel quadro A dovranno essere pertanto riportati i codici fiscali delle persone fisiche indicate nell’articolo 85 del d.lgs. n. 159/2011²²⁸ per le quali va richiesta la documentazione antimafia²²⁹.

Si ricorda che, con riferimento a queste informazioni, il richiedente rende una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi dell’articolo 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 e, pertanto, in caso di falsità e dichiarazioni mendaci, oltre alle sanzioni di cui all’articolo 25 in commento (per le quali, v. *infra* nel testo), si applicano le sanzioni penali normativamente previste ai sensi degli articoli 75 e 76 del citato d.P.R. n. 445/2000.

La **trasmissione dell’Istanza** all’Agenzia delle entrate può essere effettuata **a partire dal 15 giugno 2020 e non oltre il 13 agosto 2020**²³⁰. Nel caso in cui il soggetto richiedente sia un **erede** che continua l’attività per conto del soggetto deceduto, le istanze possono essere trasmesse a partire **dal 25 giugno e non oltre il 24 agosto**.

La **trasmissione dell’Istanza** è effettuata **mediante i canali telematici dell’Agenzia** delle entrate **ovvero** mediante il **servizio web** disponibile nell’area riservata del portale “Fatture e Corrispettivi” del sito internet dell’Agenzia delle entrate. Esclusivamente nel caso in cui l’ammontare del

²²⁴ A tal fine, l’intermediario inserisce nell’Istanza anche la sua dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta di aver ricevuto la delega, da parte del richiedente, per l’invio dell’Istanza stessa (cfr. citato provvedimento 10 giugno 2020, par. 3.3).

²²⁵ Recante il Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia.

²²⁶ Cfr. provvedimento direttoriale 10 giugno 2020, par. 1.2, lett. b).

²²⁷ Quest’ultimo articolo si riferisce alle persone alle quali sia stata applicata, con provvedimento definitivo, una delle misure di prevenzione previste dal libro I, titolo I, capo II del Codice delle leggi antimafia.

²²⁸ Si rammenta che quest’ultima norma annovera tra i soggetti da sottoporre a verifica antimafia anche i familiari conviventi di maggiore età dei soggetti direttamente interessati.

²²⁹ Cfr. Agenzia delle entrate, Guida operativa al “Contributo a fondo perduto”, Giugno 2020, pag. 8.

²³⁰ Cfr. provvedimento direttoriale 10 giugno 2020, par. 3.4. Si segnala che è lo stesso articolo 25 in commento a prevedere che l’Istanza deve essere presentata entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione messa a disposizione dall’Agenzia delle entrate.



contributo sia superiore a 150.000 euro, il modello dell'istanza, comprensivo dell'autocertificazione di regolarità antimafia, è predisposto **in formato pdf e firmato digitalmente** dal soggetto richiedente e **inviato** esclusivamente **tramite** Posta Elettronica Certificata (PEC) **all'indirizzo Istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it**. Istanze pervenute alla predetta casella PEC senza i requisiti sopra specificati (importo calcolato del contributo superiore a 150.000 euro e modello, completo di autocertificazione, in formato pdf e firmato digitalmente) non saranno accettate.

Entro 7 giorni lavorativi dalla data della ricevuta di presa in carico, viene rilasciata una **seconda ricevuta** che attesta l'**accoglimento** dell'istanza ai fini del pagamento **ovvero lo scarto dell'istanza** (con indicazione dei motivi del rigetto).

Se il richiedente si accorge di aver presentato un'istanza per un contributo non spettante, può trasmettere in ogni momento (anche oltre il termine finale per la trasmissione delle istanze) una **rinuncia** totale al contributo²³¹. Se la rinuncia è trasmessa prima del rilascio della "ricevuta di accoglimento" dell'Istanza (ossia della seconda ricevuta inviata dall'Agenzia delle entrate a seguito della presentazione dell'Istanza), sarà possibile inviare una nuova Istanza entro il termine di scadenza previsto.

Il contributo è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante **accredito diretto in conto corrente bancario o postale** intestato **o cointestato** al codice fiscale del soggetto richiedente²³².

Per lo svolgimento dell'**attività di controllo** dei dati dichiarati operano i poteri istruttori di cui agli articoli 31 e seguenti del d.P.R. n. 600/1973²³³. L'Agenzia delle entrate e il Corpo della Guardia di finanza dovranno stipulare apposito protocollo volto a regolare la trasmissione, con procedure informatizzate, dei dati e delle informazioni contenute nelle istanze presentate, nonché quelle relative ai contributi erogati, per le autonome **attività di polizia economico-finanziaria** di cui al d.lgs. n. 68/2001.

Ai fini dei **controlli** circa la veridicità delle predette **autocertificazioni di regolarità antimafia**, per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali, con protocollo d'intesa sottoscritto tra il Ministero dell'interno, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate sono definite le modalità attuative per la realizzazione di **procedure semplificate** utili ai fini dei controlli di cui al libro II del d.lgs. n. 159/2011; ferma restando l'applicabilità dell'articolo 92, commi 3 e seguenti, del medesimo d.lgs., in considerazione dell'urgenza connessa alla situazione emergenziale²³⁴.

Qualora dai riscontri emerga la **sussistenza di cause ostative**, l'Agenzia delle entrate procede alle attività di recupero del contributo e colui che ha rilasciato l'autocertificazione di regolarità antimafia è punito con la **reclusione da due anni a sei anni**. In caso di avvenuta erogazione del contributo, si applica inoltre la **confisca** ai sensi dell'articolo 322-ter c.p..

²³¹ Cfr. provvedimento direttoriale 10 giugno 2020, par. 3.5.

²³² Cfr. provvedimento direttoriale 10 giugno 2020, par. 4.3.

²³³ Si prevede, altresì, che si applichino, per quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 28 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, in materia di incrocio tra le basi dati dell'INPS e dell'Agenzia delle entrate per contrastare la microevasione diffusa.

²³⁴ Le disposizioni richiamate dispongono, tra l'altro, che, decorso il termine di 30 giorni, ovvero, nei casi di urgenza, immediatamente, le pubbliche amministrazioni e gli enti pubblici, le imprese comunque controllate dallo Stato o da altro ente pubblico nonché i concessionari di lavori o di servizi pubblici procedono anche in assenza dell'informazione antimafia. I contributi, i finanziamenti, le agevolazioni e le altre erogazioni sono corrisposti sotto condizione risolutiva.



Quanto al **regime sanzionatorio amministrativo**, il **contributo** in tutto o in parte **non spettante**, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, verrà recuperato dall'Agenda delle entrate, aumentato degli **interessi** del 4% annuo (*ex art. 20 del d.P.R. n. 602/1973*), e irrogando la **sanzione dal 100 al 200%** della misura del contributo non spettante (*ex art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997*). **Ad avviso dell'Agenda delle entrate, per tale sanzione è esclusa la possibilità di definizione agevolata²³⁵.**

Il recupero sarà effettuato attraverso apposito **atto motivato** di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, da **notificare**, a pena di decadenza con le modalità previste dall'articolo 60 del d.P.R. n. 600/1973, **entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo** a quello di erogazione (*ex articolo 27, comma 16, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2*) ed è **impugnabile** innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi della disciplina di cui al d.lgs. n. 546/1992.

In caso di **cessazione dell'attività**, successivamente all'erogazione del contributo, il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo e a esibirli a richiesta agli organi istruttori dell'Amministrazione finanziaria. In questi casi, l'eventuale **atto di recupero** è emanato **nei confronti del soggetto firmatario dell'istanza**.

Viene infine previsto che la **percezione del contributo** in tutto o in parte **non spettante** integra la fattispecie di **reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato** di cui all'articolo 316-*ter* del c.p.²³⁶.

Tuttavia, il soggetto che ha percepito il contributo in tutto o in parte non spettante (anche a seguito di presentazione di istanza di rinuncia) può regolarizzare spontaneamente l'indebita percezione, restituendo il contributo, i relativi interessi e versando le relative sanzioni mediante applicazione delle riduzioni del ravvedimento operoso (art. 13 del d.lgs. n. 472/1997). Il versamento delle predette somme deve essere eseguito esclusivamente mediante il modello F24, senza possibilità di compensazione.

Articolo 26 (d.l. "Rilancio") – Rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni

La norma prevede una serie di misure volte a favorire la capitalizzazione delle società di capitali²³⁷ aventi sede legale in Italia, che non operano nel settore bancario, finanziario o assicurativo²³⁸,

²³⁵ Cfr. Guida operativa al "Contributo a fondo perduto", Giugno 2020, pag. 18.

²³⁶ In particolare, tale articolo stabilisce che, salvo che il fatto costituisca il reato previsto dall'articolo 640-*bis*, chiunque mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute, consegue indebitamente, per sé o per altri, contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni. La pena è della reclusione da uno a quattro anni se il fatto è commesso da un pubblico ufficiale o da un incaricato di un pubblico servizio con abuso della sua qualità o dei suoi poteri. Quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a euro 3.999,96 si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da euro 5.164 a euro 25.822. Tale sanzione non può comunque superare il triplo del beneficio conseguito.

²³⁷ Società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, anche semplificata, cooperative, società europee e cooperative europee.



qualora la società regolarmente costituita e iscritta nel Registro delle imprese soddisfi le seguenti condizioni di cui al comma 1:

- a) abbia conseguito un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR relativo al periodo d'imposta 2019, superiore a 5 milioni (10 milioni in caso del Fondo Patrimonio PMI²³⁹) e fino a 50 milioni; se la società appartiene ad un gruppo, si fa riferimento al valore dei ricavi su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi infragruppo²⁴⁰;
- b) abbia subito, a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, una riduzione complessiva di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lett. a) e b) del TUIR non inferiore al 33% nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente; se la società appartiene ad un gruppo, si fa riferimento al valore dei ricavi su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi infragruppo;
- c) abbia deliberato ed eseguito un aumento di capitale a pagamento e integralmente versato, dopo il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio") ed entro il 31 dicembre 2020.

Al fine di poter fruire delle misure di cui ai commi 8 e 12 dell'articolo in esame, la società deve rispettare anche i seguenti requisiti di cui al comma 2:

- a) alla data del 31 dicembre 2019 non rientrava nella categoria delle imprese in difficoltà ai sensi della normativa unionale in materia²⁴¹;
- b) si trova in situazione di regolarità contributiva e fiscale;
- c) è in regola con le disposizioni vigenti in materia di normativa edilizia ed urbanistica, del lavoro, della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell'ambiente;
- d) non rientra tra le società che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti ritenuti illegali o incompatibili dalla Commissione europea;
- e) non si trova nelle condizioni ostative di cui all'articolo 67 del d.lgs. n. 159/2011;
- f) non è intervenuta nei confronti di amministratori, soci e titolare effettivo, condanna definitiva, negli ultimi cinque anni, per reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto nei casi in cui sia stata applicata la pena accessoria di cui all'articolo 12, comma 2, del d.lgs. n. 74/2000.

L'efficacia delle misure previste dall'articolo in esame è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

²³⁸ In particolare, sono escluse le società di cui all'articolo 162-bis del Tuir (intermediari finanziari, società di partecipazione finanziaria, non finanziaria e assimilati, ivi comprese le "vecchie" holding industriali) e quelle che esercitano attività assicurative.

²³⁹ V. *infra* nel testo.

²⁴⁰ Così se una società con ricavi nel 2019 di 10 milioni di euro fosse controllata al 100% da una società con ricavi di 100 milioni, le agevolazioni non spetterebbero. Al contrario, sembrerebbe poterne beneficiare la società con ricavi pari, ad esempio, a 1 milione (esclusa, quindi, se considerata isolatamente) qualora sia controllata al 100% da una società con ricavi pari a 5 milioni, in quanto il gruppo, nella sua totalità, supera la soglia dimensionale minima prevista dalla legge.

²⁴¹ Regolamento (UE) n. 651/2014, regolamento (UE) n. 702/2014 e regolamento (UE) n. 1388/2014.



Credito d'imposta per gli aumenti di capitale (commi da 4 a 7)

Una prima agevolazione si sostanzia in un credito d'imposta del 20% in capo ai soggetti che effettuano conferimenti in denaro in una o più società, in esecuzione degli aumenti del capitale sociale di cui alla richiamata lett. c) del comma 1 (aumento di capitale a pagamento integralmente versato, deliberato ed eseguito dopo il 19 maggio 2020 ed entro il 31 dicembre 2020).

L'investimento massimo del conferimento in denaro sul quale è calcolato il credito d'imposta non può eccedere 2 milioni di euro; il credito d'imposta massimo ammonta, quindi, a 400 mila euro.

La partecipazione riveniente dal conferimento deve essere posseduta fino al 31 dicembre 2023. La distribuzione di riserve, di qualsiasi tipo, prima di tale data da parte della società oggetto del conferimento in denaro comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo del contribuente di restituire l'ammontare detratto, unitamente agli interessi legali. L'investitore deve ottenere una certificazione dalla società conferitaria che attesti di non avere superato il limite dell'importo complessivo agevolabile fissato per ciascuna società, salvo eccezioni, in 800 mila euro ovvero, se superato, l'importo del credito spettante.

Non possono beneficiare del credito d'imposta le società che controllano direttamente o indirettamente la società conferitaria in cui è effettuato l'investimento, sono sottoposte a comune controllo o sono collegate con la stessa ovvero sono da questa controllate.

Nel rispetto delle condizioni di cui al comma 1, il credito d'imposta si applica anche agli investimenti effettuati in stabili organizzazioni in Italia di imprese con sede in Stati membri dell'Unione europea o in Paesi appartenenti allo Spazio economico europeo, nonché quando l'investimento avviene attraverso quote o azioni di OICR (organismi di investimento collettivo del risparmio) residenti in Italia o altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, che investono in misura superiore al 50% nel capitale sociale delle imprese di cui all'articolo in commento.

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento e in quelle successive fino a quando non se ne conclude l'utilizzo nonché, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della predetta dichiarazione, anche in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241/1997. A tal fine, non si applicano il limite annuo relativo ai crediti compensabili tramite modello F24 di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388²⁴² e quello relativo ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244²⁴³.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non rileva ai fini del computo degli interessi passivi e delle altre componenti negative di reddito deducibili dal reddito d'impresa ai sensi degli articoli, rispettivamente, 61 e 109, comma 5, del Tuir.

²⁴² Si segnala che, per l'anno 2020, l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite a 1 milione di euro.

²⁴³ Si ricorda che tali crediti possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro.



Credito d'imposta commisurato alle perdite della società (commi 8 e 9)

Alle società di capitali come in precedenza individuate, che soddisfano le condizioni di cui al comma 2, è riconosciuto, a seguito dell'approvazione del bilancio per l'esercizio 2020, un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale di cui alla richiamata lett. c) del comma 1 (aumento di capitale a pagamento integralmente versato, deliberato ed eseguito dopo il 19 maggio 2020 ed entro il 31 dicembre 2020).

In altri termini, il credito d'imposta è pari al minore importo tra il 30% delle somme apportate (capitale e sovrapprezzo) e il 50% della perdita (del 2020) che eccede il 10% del patrimonio netto al 31 dicembre 2020 (calcolato al lordo della perdita stessa).

Il credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e non rileva ai fini del computo degli interessi passivi e delle altre componenti negative di reddito deducibili dal reddito d'impresa ai sensi degli articoli, rispettivamente, 61 e 109, comma 5, del Tuir.

La distribuzione di riserve prima del 1° gennaio 2024 da parte della società ne comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituire l'importo, unitamente agli interessi legali.

Cumulabilità delle agevolazioni

Ai sensi del comma 20, i benefici previsti dalle due agevolazioni sopra richiamate sono cumulabili fra loro e con eventuali altre misure di aiuto di cui la società ha fruito ai sensi del paragrafo 3.1 della Comunicazione della Commissione europea recante un "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*".

L'importo complessivo lordo delle misure non può eccedere per ciascuna società il limite massimo di 800.000 euro, ovvero l'importo di 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura o di 100.000 euro per quelle operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

I criteri e le modalità di applicazione e di fruizione dei crediti d'imposta di cui all'articolo in oggetto sono stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro trenta giorni dal 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio"), anche al fine di assicurare il rispetto del limite di spesa di 2 miliardi di euro per l'anno 2021.

Fondo Patrimonio PMI (comma 12)

Ai fini del sostegno e rilancio del sistema economico-produttivo italiano, il comma 12 istituisce il fondo denominato "**Fondo Patrimonio PMI**"²⁴⁴, finalizzato a sottoscrivere entro il 31 dicembre 2020, obbligazioni o titoli di debito di nuova emissione emessi dalle società di capitale che:

- abbiano un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR relativo al periodo d'imposta 2019 superiore a 10 milioni e fino a 50 milioni di euro;

²⁴⁴ Il Fondo ha una dotazione di 4 miliardi di euro per il 2020.



- verifichino le condizioni di cui alle sopra richiamate lett. da a) a f) del comma 2, compresa la condizione del numero di occupati inferiore a 250 unità (di cui alla successiva lett. g));
- abbiano deliberato ed eseguito un aumento di capitale per almeno 250.000 euro.

L'importo massimo da poter sottoscrivere è pari al minore importo tra il triplo del valore dell'aumento di capitale effettuato e il 12,5% dell'ammontare dei ricavi delle vendite e delle prestazioni relativi all'esercizio 2019.

Qualora la società sia beneficiaria di finanziamenti assistiti da garanzia pubblica ovvero di aiuti sotto forma di prestiti a tassi di interesse agevolati in attuazione di un regime di aiuto ai sensi del "Temporary framework", la somma degli importi garantiti, dei prestiti agevolati e dell'ammontare degli Strumenti Finanziari sottoscritti non deve superare il maggiore tra:

- il 25% dei ricavi delle vendite e delle prestazioni relativi al periodo d'imposta 2019;
- il doppio dei costi del personale della società relativi al 2019, come risultanti dal bilancio ovvero da dati certificati se l'impresa non ha approvato il bilancio;
- il fabbisogno di liquidità della società per i 18 mesi successivi alla concessione della prima misura di aiuto, come risultante da una autocertificazione del rappresentante legale.

Gli Strumenti Finanziari possono essere emessi in deroga ai limiti di cui all'articolo 2412, comma 1, c.c. e sono rimborsati decorsi sei anni dalla sottoscrizione, atteso che l'emittente potrà comunque riscattare i titoli in via anticipata, in una o più soluzioni, decorsi tre anni dalla sottoscrizione.

Nel caso in cui la società emittente sia assoggettata a fallimento o altra procedura concorsuale, i crediti del Fondo per il rimborso del capitale e il pagamento degli interessi sono soddisfatti dopo i crediti chirografari e prima di quelli previsti dall'articolo 2467 c.c. (finanziamenti dei soci).

La società emittente deve rispettare i seguenti obblighi:

- a) non deliberare o effettuare, dalla data dell'istanza e fino all'integrale rimborso degli Strumenti Finanziari, distribuzioni di riserve e acquisti di azioni proprie o quote e di non procedere al rimborso di finanziamenti dei soci;
- b) destinare il finanziamento a sostenere costi di personale, investimenti o capitale circolante impiegati in stabilimenti produttivi e attività imprenditoriali localizzati in Italia;
- c) fornire al Gestore²⁴⁵ un rendiconto periodico con i contenuti, la cadenza e le modalità da quest'ultimo indicati, al fine di consentire la verifica degli impegni assunti.

Gli interessi maturano con periodicità annuale e sono corrisposti in unica soluzione alla data di rimborso.

Articolo 12-ter (d.l. "Liquidità") – Disposizioni in materia di beni di impresa

L'articolo in oggetto, introdotto in sede di conversione in legge del Decreto "Liquidità", proroga il termine per la rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni (ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa) risultanti dal bilancio dell'esercizio

²⁴⁵ Invitalia o società da essa partecipata.



in corso al 31 dicembre 2018²⁴⁶, che le imprese e gli enti che non adottano i principi contabili internazionali possono effettuare mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non ammortizzabili²⁴⁷.

Si ricorda infatti che tale rivalutazione deve essere **eseguita** nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2020 (ossia **nel bilancio dell'esercizio 2019**, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare)²⁴⁸.

Il comma 1 dell'articolo in oggetto interviene, pertanto, su tale disciplina consentendo di **effettuare la rivalutazione anche nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021 (ossia nei bilanci degli esercizi 2020, 2021 e 2022**, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

La norma dispone altresì che, **limitatamente ai beni immobili**, i maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi della disciplina relativa al c.d. **riallineamento** di cui all'articolo 14 della legge n. 342/2000 si considerano riconosciuti, rispettivamente, **con effetto dal periodo** di imposta in corso alla data del 1° dicembre **2022, del 1° dicembre 2023 o del 1° dicembre 2024²⁴⁹.**

Tale disciplina, finalizzata ad assicurare una maggiore rappresentatività e coerenza dei dati di bilancio, costituisce il completamento della rivalutazione e permette di rendere equivalente la situazione di soggetti che, seguendo legittimi metodi di contabilizzazione, già evidenziano in bilancio, in relazione a determinati *asset*, maggiori valori rispetto al corrispondente valore fiscale. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di rivalutazione di beni immobili operate nei bilanci di esercizi precedenti con efficacia solo civilistica. I soggetti che non hanno effettuato tale rivalutazione, evidenziano un valore di bilancio inferiore e, quindi, possono ora rivalutare gli immobili con effetto anche fiscale fino al maggior valore di mercato degli stessi. In caso invece di rivalutazione solo civilistica effettuata negli esercizi precedenti, il maggior valore già iscritto non potrebbe trovare rilevanza fiscale in applicazione dell'attuale disciplina²⁵⁰.

²⁴⁶ Disciplinata dall'articolo 1, commi 696 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020).

²⁴⁷ Cfr. comma 699 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020. Ai sensi del successivo comma 701, le imposte sostitutive possono essere versate in un massimo di 3 rate di pari importo, per importi complessivi dovuti fino a 3 milioni di euro, ed in un massimo di 6 rate di pari importo, per importi complessivi superiori ai 3 milioni di euro, con la prima rata in scadenza entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. Gli importi da versare possono essere compensati ai sensi delle disposizioni in materia recate dal d.lgs. n. 241/1997.

²⁴⁸ La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

²⁴⁹ Si ricorda che, ai sensi del comma 703 dell'articolo 1 della legge n. 160/2019, per i riallineamenti relativi ai beni immobili eseguiti nel bilancio dell'esercizio 2019, i maggiori valori iscritti si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2021.

²⁵⁰ Si pensi altresì all'ipotesi di iscrizione (o rivalutazione) in bilancio di maggiori valori di immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate o collegate, non rilevanti fiscalmente, in applicazione del cosiddetto *equity method*. I soggetti che hanno valutato le partecipazioni in base al costo, anziché con l'*equity method*, evidenziano un valore di bilancio inferiore e, quindi, possono rivalutare con effetto fiscale le partecipazioni stesse per un importo pari al maggior valore risultante dall'applicazione di tale metodo. In caso di valutazione con l'*equity method*, il maggior valore già iscritto non potrebbe trovare rilevanza fiscale. Anche alla disciplina del riallineamento si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2, 3 e 4 del d.m. n. 86/2002 che regolano, rispettivamente, l'imposta sostitutiva, il differimento



Articolo 6-bis (d.l. "Liquidità") — Disposizioni per il sostegno dei settori alberghiero e termale

Al fine di sostenere i **settori alberghiero e termale** particolarmente colpiti dall'emergenza causata dalla diffusione del COVID-19, in sede di conversione del Decreto "Liquidità" è stata prevista, per i soggetti operanti nei predetti settori, la possibilità di effettuare una **rivalutazione dei beni di impresa**, con effetti anche fiscali, **a titolo gratuito**.

In particolare, l'articolo in oggetto riconosce tale opportunità alle **imprese** e agli enti **che non adottano i principi contabili internazionali** nella redazione del bilancio, **operanti**, come già ricordato, **nei settori alberghiero e termale**.

Possono essere rivalutati i **beni d'impresa** e le **partecipazioni**, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (c.d. immobili-merce), **risultanti dal bilancio** dell'esercizio in corso al 31 dicembre **2019**, anche in deroga a quanto disposto dall'articolo 2426 c.c. e da altre previsioni normative vigenti.

La rivalutazione deve essere **eseguita** in uno o in entrambi i **bilanci** o rendiconti **relativi ai due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019** e deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea ed essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta e il **maggior valore** attribuito si considera **riconosciuto**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere **dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita**.

Il **saldo attivo** risultante dalle rivalutazioni eseguite deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla disciplina in commento, con esclusione di ogni diversa utilizzazione, e **può essere affrancato**, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del **10%**, da versare con le modalità indicate all'articolo 1, comma 701, della legge 27 dicembre 2019, n. 160²⁵¹.

Nel caso in cui in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, i **beni** oggetto della rivalutazione siano **oggetto di cessione** a titolo oneroso, di **assegnazione** al socio o di **destinazione a finalità estranee** all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore, le relative **plusvalenze o minusvalenze** sono **determinate avendo riguardo al costo del bene prima della rivalutazione**.

Per quanto non previsto dall'articolo 6-bis in commento, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge n. 342/2000 e dei relativi decreti attuativi (decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162, e decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86), nonché dei commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge n. 311/2004.

L'articolo in commento, **per i medesimi soggetti operanti nei settori alberghiero e termale** sopra individuati **che abbiano già effettuato la rivalutazione** dei beni di impresa **nel bilancio dell'esercizio**

degli effetti fiscali della rivalutazione e il saldo attivo di rivalutazione, con riferimento alla riserva da costituire ai sensi dell'articolo 14, comma 2, della legge n. 342/2000.

²⁵¹ Si è già ricordato che, ai sensi del richiamato comma 701, le imposte sostitutive possono essere versate in un massimo di 3 rate di pari importo, per importi complessivi dovuti fino a 3 milioni di euro, ed in un massimo di 6 rate di pari importo, per importi complessivi superiori ai 3 milioni di euro, con la prima rata in scadenza entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. Gli importi da versare possono essere compensati ai sensi delle disposizioni in materia recate dal d.lgs. n. 241/1997.



2019 ai sensi dell'articolo 1, commi 696 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160²⁵², anticipa altresì gli effetti della rivalutazione e dell'eventuale affrancamento del saldo attivo ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, stabilendo che gli stessi si producono a decorrere dall'ultimo bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020²⁵³.

Il comma 8 dell'articolo in commento prevede, infine, che la disciplina relativa al riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio di cui all'articolo 14 della legge n. 342/2000 (c.d. **riallineamento**) possa applicarsi anche ai **soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali** di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002, **anche con riferimento alle partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie** ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del TUIR. Tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, devono vincolare una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che può essere affrancata versando la predetta imposta sostitutiva del 10%²⁵⁴.

Articolo 65 (d.l. "Cura Italia") – Credito di imposta per botteghe e negozi

La disposizione in esame, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica COVID-19, riconosce ai soggetti esercenti attività d'impresa un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (e cioè negozi e botteghe)²⁵⁵.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, *"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 a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo"*²⁵⁶.

Sul punto, è lecito nutrire più di un dubbio sulla legittimità di tale interpretazione, alla luce del chiaro tenore letterale della norma che non ha subordinato la maturazione del credito d'imposta al pagamento del canone, in conformità con la natura emergenziale dell'agevolazione e tenuto altresì conto, sotto il profilo più operativo, delle notevoli difficoltà che l'Agenzia delle entrate incontrerebbe

²⁵² Come già ricordato, tale disciplina prevede a favore dei soggetti che non adottano i principi contabili internazionali la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, in deroga alle disposizioni di legge vigenti in materia, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non ammortizzabili. Per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione è invece prevista un'imposta sostitutiva del 10%.

²⁵³ Si ricorda che, ai sensi del comma 699 dell'articolo 1 della legge n. 160/2019, per le rivalutazioni eseguite nel bilancio dell'esercizio 2019, il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera invece riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

²⁵⁴ Per maggiori dettagli sulle finalità della disciplina relativa al c.d. riallineamento, v. *retro* nel testo, commento all'articolo 12-ter del Decreto "Liquidità".

²⁵⁵ Anche le associazioni culturali o di promozione culturale, se dotate di partita IVA e locatarie di un immobile censito in categoria C/1, possono avvalersi del credito di imposta in oggetto. La circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, par. 3.2, ha confermato che restano esclusi dal credito d'imposta in oggetto i canoni di locazione relativi ad immobili rientranti nelle altre categorie catastali, anche se aventi destinazione commerciale, come ad esempio la categoria D/8 "Fabbricati costruiti o adattati per le particolari esigenze di una attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni".

²⁵⁶ In termini, il par. 3.1 della circ. n. 8/E del 2020.



nel dover controllare l'avvenuto pagamento del canone da parte di tutti coloro che si avvalgono del credito d'imposta.

In conformità con le disposizioni contenute nel DPCM 11 marzo 2020 (recante ulteriori misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza da COVID-19 sull'intero territorio nazionale), la misura non si applica alle attività di commercio al dettaglio e di servizi per la persona che sono state identificate come essenziali (tra cui farmacie, parafarmacie, punti vendita di generi alimentari di prima necessità, servizi di pompe funebri, etc.), di cui agli allegati 1 e 2 del predetto DPCM.

Il credito d'imposta può essere utilizzato, esclusivamente, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, utilizzando il modello di pagamento F24, da presentare attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate²⁵⁷.

In sede di conversione del Decreto "Cura Italia", all'articolo in commento è stato aggiunto il comma 2-bis a mente del quale il credito d'imposta in oggetto non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP, né rileva ai fini del rapporto per il calcolo della deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il comma 3 individua infine la provvista per il finanziamento degli oneri derivanti dal riconoscimento del credito d'imposta in esame, rinviando alle disposizioni di cui al successivo articolo 126²⁵⁸.

Articolo 28 (d.l. "Rilancio") – Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda

La norma in oggetto, lasciando immutata la disciplina del credito di imposta previsto dall'articolo 65 del Decreto "Cura Italia" per la locazione di botteghe e negozi, introduce un nuovo credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda che oltre ad avere un orizzonte temporale più ampio (comprensivo peraltro dello stesso mese di marzo 2020 già oggetto del predetto credito d'imposta) ne amplia altresì l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione, subordinando però lo stesso, di regola, al superamento di una determinata soglia di diminuzione del fatturato nei mesi agevolati.

Partendo dal **profilo temporale**, l'articolo 28 riconosce il credito d'imposta con riferimento ai canoni dei mesi di **marzo, aprile e maggio 2020**, fatte salve le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale per le quali il credito è previsto con riferimento ai canoni di **aprile, maggio e giugno 2020**.

²⁵⁷ Al fine di consentire ai soggetti esercenti attività di impresa di recuperare in compensazione la quota-parte del canone di locazione versato, con la Risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020 è stato istituito il codice tributo "6914", utilizzabile a partire dal 25 marzo 2020, denominato "Credito d'imposta canoni di locazione botteghe e negozi – articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18".

²⁵⁸ Si segnala che, in sede di conversione in legge del Decreto "Cura Italia", all'articolo 65 in commento sono stati aggiunti i commi 2-ter e 2-quater, al fine di accelerare le tempistiche per il riparto tra le regioni delle risorse alle stesse attribuite dalla legge n. 160/2019 per la riduzione del disagio abitativo nonché per l'attribuzione ai comuni delle risorse loro assegnate. Al fine di mitigare gli effetti economici derivanti dalla diffusione del contagio da COVID-19, l'articolo 29 del DL "Rilancio" ha incrementato di ulteriori 140 milioni di euro, per l'anno 2020, il Fondo nazionale per il sostegno all'accesso alle abitazioni in locazione di cui all'articolo 11 della legge 9 dicembre 1998, n. 431. L'erogazione di tali risorse viene effettuata nei termini, nonché secondo le modalità e i coefficienti indicati nei citati commi 2-ter e 2-quater dell'articolo 65 del Decreto "Cura Italia".



Verificandosi per il mese di marzo 2020, come anticipato, una sovrapposizione con la disciplina di cui all'articolo 65 del Decreto "Cura Italia", il comma 8 dell'articolo in commento, al fine di evitare una duplicazione del beneficio, dispone la non cumulabilità del credito d'imposta in esame con quello di cui al citato articolo 65, in relazione alle medesime spese sostenute.

Rilevanti novità si registrano, come detto, anche in merito all'ambito soggettivo e oggettivo del credito d'imposta.

Iniziando dall'**ambito soggettivo** di applicazione, beneficiari del nuovo credito di imposta sono i **soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente** a quello in corso al 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio")²⁵⁹.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare 6 giugno 2020, n. 14/E (par. 2), si tratta, in particolare, dei seguenti soggetti:

- imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- persone fisiche e associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR;
- contribuenti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge n. 190/2014;
- imprenditori e imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producano reddito d'impresa.

Sono **esclusi** invece dai soggetti che possono fruire del credito d'imposta in esame, gli **enti e le persone fisiche che svolgono attività commerciali o di lavoro autonomo in forma non abituale**, che producono conseguentemente redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR.

In merito alle modalità di calcolo della **soglia massima di ricavi/compensi**, essa va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito²⁶⁰.

Per i soggetti che determinano il proprio **reddito** con il metodo **catastale**, il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, all'importo del fatturato relativo al medesimo periodo d'imposta.

Per le **strutture alberghiere e agrituristiche** il credito d'imposta, qui in commento, può essere fruito **a prescindere dal volume di ricavi o compensi conseguiti nell'anno d'imposta precedente**. Al

²⁵⁹ Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il riferimento è all'ammontare dei ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019.

²⁶⁰ Cfr. circolare n. 14/E del 2020, par. 2 che richiama, a sua volta, la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020.



riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, ai fini dell'individuazione di tali attività, occorre fare riferimento ai soggetti che – indipendentemente dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato – svolgono effettivamente le **attività riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO²⁶¹**.

Per **attività agrituristica** si intende la struttura che svolge l'attività di cui alla legge 20 febbraio 2006, n. 96 e alle relative norme regionali.

Possono beneficiare del credito d'imposta anche gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione agli immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale. **A quest'ultimo riguardo, l'Agenzia delle entrate²⁶² ha precisato che l'eventuale svolgimento di attività commerciale in maniera non prevalente rispetto a quella istituzionale non pregiudica la fruizione del credito d'imposta anche in relazione a quest'ultima attività.**

Per i locatari esercenti attività economica il credito d'imposta è peraltro sottoposto alla **condizione** che abbiano subito una **diminuzione del fatturato o dei corrispettivi** in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 **di almeno il 50%** rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente²⁶³. La verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi deve essere effettuata mese per mese (distintamente per ciascuno di essi), con la conseguenza che il credito d'imposta potrà spettare anche solo per uno dei tre mesi previsti dalla norma.

Ai fini della modalità di calcolo per la verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi, l'Agenzia delle entrate rimanda ai chiarimenti contenuti nella circolare 9/E del 13 aprile 2020, par. 2.2.5²⁶⁴.

Per quanto riguarda gli **enti non commerciali**, nel caso in cui l'ente **svolga, nel medesimo immobile, anche attività commerciale**, il credito d'imposta sarà attribuito in relazione al canone di locazione afferente alle due sfere (istituzionale e commerciale) e nel rispetto dei differenti requisiti individuati dalla norma²⁶⁵.

Relativamente al canone di locazione corrisposto per la sola parte relativa all'attività commerciale, l'ente deve **verificare** di non aver conseguito nel 2019 ricavi o compensi in misura superiore a 5 milioni di euro e di aver avuto un **calo del fatturato o dei corrispettivi** del mese di riferimento **di almeno il 50%** rispetto allo stesso mese del 2019.

Secondo l'Agenzia, **nel caso** in cui il **contratto di locazione** stipulato dall'ente non commerciale sia **unico** è necessario individuare con **criteri oggettivi** la quota parte di canone relativo ai locali destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale rispetto a quella dei locali in cui viene svolta l'attività commerciale. A tal fine, ad esempio, è possibile fare riferimento ai criteri di allocazione utilizzati nella contabilità interna ai fini della imputazione dei costi e ricavi alle due attività. In assenza, è possibile utilizzare ogni altro criterio che risulti oggettivo e riscontrabile in sede di attività di controllo da parte

²⁶¹ La più volte citata circolare n. 14/E del 2020, par. 2, elenca, a titolo esemplificativo, i seguenti codici attività: 55.10.00, 55.20.10, 55.20.20, 55.20.30, 55.20.40, 55.20.50, 55.20.51 e 55.20.52.

²⁶² Cfr. circolare n. 14/E del 2020, par. 2.

²⁶³ Si ricorda che per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale la verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente deve essere effettuata in ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno 2020.

²⁶⁴ In termini la citata circolare n. 14/E del 2020, par. 4. Per maggiori dettagli, v. *supra* nel testo, *sub* commento all'articolo 18 del Decreto "Liquidità".

²⁶⁵ Cfr. circolare n. 14/E del 2020, par. 3.



dell'amministrazione finanziaria.

Infine, qualora l'ente non commerciale utilizzi l'immobile ai soli fini dell'attività istituzionale, il credito d'imposta spetta indipendentemente dalla citata verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019 (fermo restando il rispetto del limite dei 5 milioni di euro di ricavi o compensi nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020).

Per quanto concerne l'ambito oggettivo, sono agevolati tutti gli immobili ad uso non abitativo, per cui viene meno la limitazione agli immobili di categoria catastale C/1 prevista invece in relazione al bonus previsto dall'articolo 65 del Decreto "Cura Italia". La nuova disciplina fa infatti riferimento agli immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate²⁶⁶ ha chiarito che l'individuazione degli immobili agevolati è affidata unicamente al criterio della destinazione allo svolgimento effettivo delle suddette attività, "indipendentemente dalla categoria catastale" degli immobili utilizzati. Ne consegue che rientrano nell'ambito di applicazione del credito d'imposta in commento anche gli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio abituale dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente. In tal caso, il credito di imposta è riconosciuto sul 50% del canone di locazione a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione²⁶⁷.

Quanto alla tipologia di contratti agevolati, la norma fa riferimento non solo, come precedentemente, ai canoni di locazione, ma anche ai canoni di *leasing* o di concessione. Il credito d'imposta viene altresì esteso ai contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno uno dei predetti immobili a uso non abitativo destinato allo svolgimento delle attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

In merito agli immobili condotti sulla base di un contratto di *leasing*, l'Agenzia delle entrate²⁶⁸ ha ritenuto che l'assimilazione con la locazione operata dal legislatore possa riguardare esclusivamente i contratti di *leasing c.d. operativo* (o di godimento) avendo gli stessi, a differenza dei *leasing c.d. finanziari* (o traslativi), la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico". Diversamente, secondo l'Agenzia, non rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina in esame i canoni relativi a contratti di *leasing finanziario* (traslativo) rispetto ai quali, in linea di principio, è il conduttore che sostiene i rischi relativi al bene risultando, pertanto, assimilabili ai contratti di compravendita con annesso finanziamento. Considerato il tenore letterale della norma in commento, è lecito nutrire dubbi in merito alla legittimità di tale interpretazione.

Per quanto concerne i contratti di servizi a prestazioni complesse, l'Agenzia delle entrate ha precisato che si tratta di tutte quelle ipotesi in cui, accanto a un'attività di gestione passiva che si

²⁶⁶ Cfr. circolare n. 14/E del 2020, par. 3.

²⁶⁷ In quest'ultima ipotesi, infatti, il credito di imposta non potrà essere riconosciuto con riferimento ai canoni relativi all'immobile ad uso promiscuo, ma solo con riferimento all'immobile adibito ad attività professionale in via esclusiva.

²⁶⁸ Cfr. circolare n. 14/E del 2020, par. 3.



manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi a una pluralità di immobili, si ponga in essere un'attività consistente nell'**esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare**, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso²⁶⁹.

La prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di considerare tali immobili come **idonei a configurare una gestione attiva del compendio immobiliare** (cfr. circolare n. 7/E del 29 marzo 2013).

Trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti c.d. *coworking*.

Riguardo alla **misura** del credito d'imposta, viene confermata l'aliquota del **60%** dell'ammontare mensile del **canone di locazione**, di **leasing** o di **concessione** versato con riferimento a ciascuno dei mesi agevolati.

Per i predetti **contratti di servizi a prestazioni complesse** o **affitto d'azienda** il credito d'imposta spetta invece nella misura del **30%** dei relativi canoni.

Come anticipato, in merito alla **base di calcolo** dell'importo spettante, viene previsto che il credito d'imposta è commisurato all'**importo versato** nel periodo d'imposta 2020 in ciascuna delle predette mensilità agevolate, con ciò codificando l'interpretazione resa dall'Agenzia delle entrate con riferimento al più volte citato articolo 65 del Decreto "Cura Italia", pur in assenza di un'analogha previsione normativa²⁷⁰.

Ne consegue che, nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto, la possibilità di utilizzare il credito resta sospesa fino al momento del pagamento, ferma restando la possibilità per il locatario di cedere il credito di imposta al locatore a titolo di pagamento del canone²⁷¹, mentre nel caso in cui il canone sia stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio, parametrando alla durata complessiva del contratto. Infine, nel caso in cui, anche a seguito dell'emergenza epidemiologica, si sia concordata una riduzione dell'ammontare dei canoni da corrispondere, ai fini della determinazione del credito è necessario considerare le somme effettivamente versate.

Al fine di dimostrare l'avvenuto pagamento dei canoni, in assenza di un'espressa previsione normativa, deve ritenersi che vadano rispettati i principi ordinari previsti per il riconoscimento degli oneri ai fini della deduzione dal reddito, per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito, avendo cura di conservare il relativo documento contabile con quietanza di pagamento.

²⁶⁹ In termini, la più volte citata circolare n. 14/E del 2020, par. 3.

²⁷⁰ Cfr. circ. n. 8/E del 2020 par. 3.1, in cui – come già ricordato – è stato espresso l'avviso, contrariamente al chiaro tenore letterale della norma del Decreto "Cura Italia", che il credito d'imposta matura solo a seguito dell'avvenuto pagamento del canone. Al riguardo, l'Agenzia ha tra l'altro precisato che il credito d'imposta spetta anche in relazione alle spese condominiali, qualora queste ultime siano state pattuite come voce unitaria con il canone di locazione e tale circostanza risulti dal contratto. Allo stesso modo, nel caso in cui il contratto di locazione comprenda sia l'immobile che la pertinenza con un canone unitario, il credito di imposta spetta sull'intero importo del canone, purché la pertinenza sia utilizzata per lo svolgimento dell'attività (così, circ. n. 11/E del 6 maggio 2020, par. 3.1 e 3.2).

²⁷¹ Con obbligo del conduttore di pagare la differenza tra il canone dovuto e il credito di imposta ceduto. In tal caso, il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione del credito di imposta.



Il credito d'imposta è **utilizzabile nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa **ovvero in compensazione** successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni.

A quest'ultimo fine, è stato istituito²⁷² il **codice tributo "6920"** denominato «*Credito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda – articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34*» da indicare nel modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Nel caso di utilizzo in compensazione, non si applicano il limite annuo dei crediti compensabili tramite modello F24 di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388²⁷³ e quello relativo ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244²⁷⁴.

Il credito d'imposta potrà essere utilizzato anche per ridurre l'ammontare complessivo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della dichiarazione in relazione al reddito complessivo netto dichiarato. Nei casi di utilizzo diretto da parte del locatario, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa ai canoni agevolabili è stata sostenuta, specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione, sia quella compensata tramite modello F24. L'eventuale residuo importo sarà riportabile nei periodi d'imposta successivi e non potrà essere richiesto a rimborso²⁷⁵.

Al fine di stimolare la monetizzazione del credito d'imposta, il beneficiario, in luogo dell'utilizzo diretto, può optare per la **cessione, anche parziale, dello stesso al locatore, al concedente o ad altri soggetti**, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito, secondo le regole comuni di cui all'articolo 122 del Decreto "Rilancio" relative anche ad altri crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19²⁷⁶.

La **cessione** del credito d'imposta è **esercitabile**, ai sensi del comma 2, lett. b) del citato articolo 122, **"a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto [d.l. Rilancio] e fino al 31 dicembre 2021"**. Con un prossimo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate saranno definite le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione dei crediti d'imposta riconosciuti dai provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19²⁷⁷.

Il cessionario a sua volta potrà utilizzare il credito nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo

²⁷² Con la risoluzione 6 giugno 2020, n. 32/E.

²⁷³ Si segnala che l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite, per l'anno 2020, a 1 milione di euro.

²⁷⁴ Si ricorda che tali crediti possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro.

²⁷⁵ In termini, la citata circolare n. 14/E del 2020, par. 6.

²⁷⁶ Per maggiori dettagli, v. *infra* nel testo.

²⁷⁷ Per maggiori dettagli, v. *infra* nel testo. In particolare nel comma 4 dell'articolo 122 del Decreto "Rilancio" viene confermato che anche in ipotesi di cessione del credito restano fermi i poteri degli uffici relativi *"al controllo della spettanza del credito d'imposta e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti beneficiari"*. Pertanto, nello svolgimento dell'ordinaria attività di controllo, gli uffici, in capo al cedente verificheranno l'esistenza dei presupposti, delle condizioni previste dalla legge per usufruire dell'agevolazione, la corretta determinazione dell'ammontare del credito e il suo esatto utilizzo, e nel caso in cui si riscontrino la mancata sussistenza dei requisiti procederanno al recupero del credito fruito. In capo al cessionario, invece, gli uffici verificheranno unicamente l'utilizzo del credito in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto in sede di cessione.



d'imposta nel corso del quale il credito è stato ceduto ovvero in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241/1997. A differenza del cedente, la quota di credito non utilizzata nell'anno dal cessionario non potrà essere utilizzata negli anni successivi e non potrà essere richiesta a rimborso, ma potrà unicamente, nello stesso anno, essere oggetto di ulteriore cessione.

Anche il credito d'imposta in commento **non concorre alla formazione della base imponibile** relativa alle imposte sui redditi e all'IRAP e non rileva ai fini del calcolo del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e degli altri componenti negativi di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Per il cessionario, invece, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che qualora il valore nominale del credito ceduto sia maggiore rispetto al corrispettivo pattuito con il cedente, emerge una sopravvenienza attiva che concorre alla formazione del reddito e del valore della produzione netta secondo le ordinarie modalità di determinazione delle basi imponibili²⁷⁸.

È stato infine specificato che tali disposizioni si applicano nel **rispetto dei limiti e delle condizioni** previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final **"Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19"**, e successive modifiche.

Le misure temporanee di aiuto potranno essere cumulate conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche delle stesse e con gli aiuti previsti dai regolamenti *de minimis* o dai regolamenti di esenzione per categoria a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti²⁷⁹.

Articolo 18-bis (d.l. "Liquidità") – Sospensione del versamento dei canoni per l'uso di beni immobili appartenenti allo Stato

La norma, aggiunta in sede di conversione in legge del Decreto Liquidità, **sospende il pagamento dei canoni dovuti per il periodo dal 1° marzo al 31 luglio 2020** per l'uso, in regime di concessione o di locazione, **di beni immobili appartenenti allo Stato**²⁸⁰. I **canoni sospesi vanno versati entro il 31 ottobre 2020**, anche mediante rateazione, senza applicazione di interessi, secondo le modalità stabilite dall'autorità concedente. Sono comunque fatti salvi i pagamenti già eseguiti alla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto "Liquidità"²⁸¹.

Articolo 119 (d.l. "Rilancio") – Incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici

Con l'articolo in commento è stata incrementata al 110% (c.d. superbonus) l'aliquota della detrazione

²⁷⁸ In particolare, secondo la circolare n. 14/E del 2020, par. 6, ai fini delle imposte dirette, tale componente positivo concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui la cessione risulta efficace nei confronti dell'amministrazione finanziaria: per le imprese minori e le micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter c.c., ai sensi degli articoli 66 e 109 del TUIR; per le altre imprese, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR (c.d. principio di derivazione rafforzata).

²⁷⁹ In tal senso, la circolare n. 14/E del 2020, par. 9. Per maggiori dettagli sul c.d. *"Temporary Framework"*, v. *supra* nel testo, *sub* commento all'Articolo 24 (d.l. "Rilancio") – Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP.

²⁸⁰ La norma richiama il d.P.R. 13 settembre 2005, n. 296, recante il regolamento concernente i criteri e le modalità di concessione in uso e in locazione dei beni immobili appartenenti allo Stato.

²⁸¹ La legge 5 giugno 2020, n. 40, di conversione del d.l. n. 23/2020, è entrata in vigore il 7 giugno 2020.



spettante a fronte di specifici interventi per l'efficientamento energetico, la riduzione del rischio sismico, l'installazione di impianti fotovoltaici e di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, con riferimento alle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, stabilendo altresì di ripartire tra gli aventi diritto l'agevolazione in cinque rate annuali di pari importo.

Restano invariati, ovviamente, gli attuali incentivi previsti per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-*bis* del TUIR, che consentono di beneficiare della detrazione IRPEF del 50%, e quelli di riqualificazione energetica (c.d. ecobonus) per i quali, ove non sia possibile fruire della nuova detrazione maggiorata al 110%, permettono di ottenere la detrazione IRPEF/IRES nella misura del 50% o del 65% (a seconda della tipologia di intervento).

Il superbonus si applica agli interventi effettuati dai seguenti **soggetti**: a) condomini; b) persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salva l'esclusione per taluni interventi realizzati su edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione principale; c) Istituti autonomi case popolari (IACP) nonché enti aventi le stesse finalità sociali, istituiti nella forma di società "*in house providing*" per interventi realizzati su immobili adibiti ad edilizia residenziale pubblica, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni; d) dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

In particolare, il comma 1 dell'articolo in esame prevede una detrazione pari al 110% delle spese relative ai seguenti interventi di efficientamento energetico degli edifici²⁸² sostenute dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021:

- a) interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio (c.d. cappotto termico) con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, per un ammontare di spesa non superiore a euro 60.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio. I materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11 ottobre 2017;
- b/c) interventi sulle parti comuni degli edifici²⁸³, sulle unità immobiliari e sugli edifici unifamiliari adibiti ad abitazione principale²⁸⁴ per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento (centralizzati, sulle parti comuni), il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria (a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A, sulle parti comuni, ovvero a pompa di calore, sugli edifici unifamiliari), ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica e relativi sistemi di accumulo, ovvero per la sostituzione con impianti di microgenerazione. La detrazione spetta su un ammontare delle spese non superiore a euro 30.000 (moltiplicato per il numero delle unità

²⁸² La norma si riferisce alla detrazione di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

²⁸³ Per tali interventi, spettando la detrazione ai singoli condòmini, sembra possano essere agevolati anche soggetti diversi dalle persone fisiche assoggettati all'IRES. Sul punto, si auspicano tuttavia chiarimenti ufficiali.

²⁸⁴ Il superbonus spetta quindi anche se i lavori sono eseguiti sulle "seconde case", ma soltanto se non sono edifici unifamiliari. Sono pertanto escluse le ville/villette unifamiliari, come le case al mare o in montagna, non adibite ad abitazione principale.



immobiliari che compongono l'edificio, per i condomini) ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito;

La detrazione del 110% spetta, ai sensi del comma 2, anche per tutti gli altri interventi di efficientamento energetico indicati nell'articolo 14 del d.l. n. 63/2013 nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento, a condizione che gli stessi siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno di quelli previsti nel comma 1 (intervento "trainante").

Il comma 3 dell'articolo in commento indica, invece, i requisiti tecnici minimi da rispettare (miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio interessato dall'intervento, ovvero, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta) per poter fruire della detrazione con riferimento agli interventi di cui ai precedenti commi 1 e 2, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.), di cui all'articolo 6 del d.lgs. n. 192/2005, ante e post intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

Con il successivo comma 4, viene incrementata al 110% l'aliquota della detrazione spettante per le spese relative agli interventi antisismici di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'articolo 16 del d.l. n. 63/2013, sostenute sempre dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021. Nel caso di cessione del credito in parola ad un'impresa di assicurazione con contestuale stipula di una polizza che copra il rischio di eventi calamitosi, la detrazione del 19% sul premio assicurativo (di cui all'art. 15, comma 1, lett. f-*bis*) del TUIR) spetta nella misura del 90%. Da tali disposizioni sono esclusi gli edifici ubicati in zona sismica 4, di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003 (già oggi esclusi dal *sismabonus*).

I commi 5 e 6 dell'articolo in oggetto prevedono lo stesso incremento dell'aliquota della detrazione anche per le spese, sostenute nel predetto arco temporale, relative agli interventi di installazione, su edifici, di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica e di sistemi di accumulo ad essi integrati, a condizione che i predetti interventi siano effettuati congiuntamente a quelli previsti nei commi 1 o 4. La spesa agevolabile non può essere superiore a euro 48.000, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo. La fruizione di tale detrazione è subordinata alla cessione in favore del GSE dell'energia non auto-consumata in sito e non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione di cui all'articolo 11, comma 4, del d.lgs. n. 28/2011 e gli incentivi per lo scambio sul posto di cui all'articolo 25-*bis* del d.l. 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116 (comma 7).

Ai sensi del comma 8, l'incremento al 110% della detrazione, sempre da ripartire in cinque quote annuali di pari importo, spetta anche per le spese sostenute, congiuntamente con uno degli interventi di cui al comma 1, per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici²⁸⁵.

Agli interventi previsti dall'articolo in commento si applicano le disposizioni previste dall'articolo 121 del Decreto "Rilancio"²⁸⁶ in materia di opzione per la cessione o sconto dell'importo corrispondente alla detrazione, e nei commi da 11 a 17 dell'articolo in commento sono dettate le modalità operative

²⁸⁵ La norma si riferisce alla detrazione di cui all'articolo 16-*ter* del citato d.l. n. 63/2013.

²⁸⁶ Per maggiori dettagli, v. *infra* nel testo.



per poter esercitare tale opzione, la quale, per poter essere attivata, necessita che il contribuente richieda il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del d.lgs. n. 241/1997 dagli iscritti negli albi dei commercialisti e dei consulenti del lavoro nonché dagli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria (soggetti indicati alle lett. a) e b) del comma 3 dell'art. 3 del d.P.R. n. 322/1998), e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del d.lgs. n. 241/1997.

I dati relativi all'opzione saranno comunicati esclusivamente in via telematica secondo quanto disposto con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio".

Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto della detrazione, per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo in oggetto, i tecnici abilitati dovranno asseverare il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del d.l. n. 63/2013 e la corrispondente congruità delle spese sostenute. Una copia dell'asseverazione va trasmessa telematicamente all'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA). Con decreto del Ministro dello sviluppo economico da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto "Rilancio", sono stabilite le modalità di trasmissione della suddetta asseverazione e le relative modalità attuative. Analogamente, l'efficacia degli interventi di cui al comma 4 finalizzati alla riduzione del rischio sismico è asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico secondo le rispettive competenze professionali, e iscritti ai relativi Ordini o Collegi professionali di appartenenza. I professionisti incaricati attestano, altresì, la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi oggetto di agevolazione.

Per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa, ferma l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, sarà applicata anche una sanzione amministrativa da euro 2.000 a euro 15.000. I professionisti dovranno anche stipulare una polizza assicurativa per responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle asseverazioni/attestazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto di queste ultime e, comunque, non inferiore a 500 mila euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata. La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio. La verifica è affidata, ai sensi dell'articolo 14 della legge n. 689/1981, al Ministero dello sviluppo economico.

Si segnala infine che le spese sostenute per il rilascio delle attestazioni, delle asseverazioni e del visto di conformità previsti dall'articolo in esame rientrano tra le spese detraibili.

Articolo 121 (d.l. "Rilancio") – Trasformazione delle detrazioni fiscali in sconto sul corrispettivo dovuto e in credito d'imposta cedibile

La norma in oggetto, anche al fine di supportare la ripresa economica a seguito della crisi causata



dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, introduce in via sperimentale – per le spese sostenute negli anni 2020 e 2021 relative agli interventi di seguito specificamente indicati – la possibilità per il soggetto avente diritto, di optare, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione, per:

- a) un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto e nei limiti di capienza dello stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, ovvero,
- b) la trasformazione del corrispondente importo in credito d'imposta.

In entrambi i casi, è prevista la facoltà di successiva cessione del credito d'imposta ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

In particolare, la descritta possibilità di trasformazione delle detrazioni fiscali in sconto sul corrispettivo o in credito d'imposta cedibile si applica²⁸⁷ alle spese relative agli interventi di:

- a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lett. a) e b) TUIR;
- b) efficientamento energetico di cui all'articolo 14 del d.l. n. 63/2013 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119 del Decreto "Rilancio";
- c) adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del d.l. n. 63/2013 e di cui al comma 4 dell'articolo 119 del Decreto "Rilancio";
- d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219, della legge n. 160/2019;
- e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lett. h) del TUIR, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119 del Decreto "Rilancio";
- f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-*ter* del d.l. n. 63/2013 e di cui al comma 8 dell'articolo 119 del Decreto "Rilancio".

I crediti d'imposta di cui alla norma in commento possono essere utilizzati anche in compensazione, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite, con la stessa ripartizione in quote annuali in base alla quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita in quelli successivi e non può essere richiesta a rimborso. Anche per tali crediti d'imposta non si applicano i limiti annuali previsti, in generale, dall'articolo 34 della legge n. 388/2000²⁸⁸ e, con riferimento ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, dall'articolo 1, comma 53, della legge n. 244/2007²⁸⁹.

Ai fini del controllo, la cessione del credito non pregiudica i poteri di controllo degli uffici nei confronti dell'avente diritto alla detrazione, mentre i fornitori e i cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto allo sconto praticato o al credito ricevuto.

Qualora sia accertata la mancata integrazione dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero, nei confronti dei beneficiari, dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante (maggiorato degli interessi di cui all'art. 20 del d.P.R. n.

²⁸⁷ In deroga alle specifiche disposizioni in materia contenute negli articoli 14 e 16 del d.l. n. 63/2013.

²⁸⁸ Si è già ricordato che l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite, per l'anno 2020, a 1 milione di euro.

²⁸⁹ Tali crediti, come già ricordato, possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro.



602/1973 e delle sanzioni di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997)²⁹⁰.

La verifica della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta è effettuata nei termini di accertamento di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600/1973 e di notifica dell'atto di recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione²⁹¹ di cui all'articolo 27, commi da 16 a 20, del d.l. n. 185/2008.

Infine, l'ultimo comma dell'articolo in oggetto rinvia a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio", la definizione delle modalità attuative della disposizione, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica.

Articolo 120 (d.l. "Rilancio") – Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro

La norma in oggetto prevede uno specifico credito d'imposta al fine di incentivare l'adozione delle misure necessarie per adeguare i processi produttivi e gli ambienti di lavoro. La platea dei possibili beneficiari comprende i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico²⁹², nonché le associazioni, le fondazioni e gli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore.

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 60% delle spese sostenute nel corso del 2020, per un massimo di euro 80.000.

Le spese ammesse all'agevolazione sono gli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, ivi compresi quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, per l'acquisto di arredi di sicurezza, nonché in relazione agli investimenti in attività innovative, ivi compresi quelli necessari ad investimenti di carattere innovativo quali lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, comunque nel limite dei costi sostenuti, ed è utilizzabile nell'anno 2021 esclusivamente in compensazione. Anche in tal caso, non si applicano i limiti annui relativi ai crediti compensabili tramite modello F24 di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388²⁹³ e ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244²⁹⁴.

²⁹⁰ Fermo restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 ("quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta"), anche la responsabilità in solido, per il pagamento dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante e dei relativi interessi, del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari che hanno acquistato il credito.

²⁹¹ Il riferimento è agli atti di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge n. 311/2004.

²⁹² Si tratta, tipicamente, delle attività di ristoranti, alberghi e bar, o di quelle dell'intrattenimento, quali teatri e cinema. Poiché in questa fase non possono essere identificati tutti i soggetti e tutte le categorie di investimenti necessari alla riapertura, il comma 3 prevede che con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con quello dell'economia e delle finanze, possano essere individuati ulteriori soggetti aventi diritto o spese ammissibili all'agevolazione, nel rispetto del limite di spesa di 2 miliardi di euro previsto per tale misura.

²⁹³ Si segnala che l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite, per l'anno 2020, a 1 milione di euro.

²⁹⁴ Si ricorda che tali crediti possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro.



Il credito d'imposta è inoltre cedibile, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, secondo le regole comuni di cui all'articolo 122 del Decreto "Rilancio" relative anche ad altri crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19²⁹⁵.

Le modalità per il monitoraggio degli utilizzi del credito d'imposta²⁹⁶ saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del Decreto "Rilancio".

Anche per il credito d'imposta in esame è stato inoltre specificato che tali disposizioni si applicano nel **rispetto dei limiti e delle condizioni** previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "**Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19**", e successive modifiche.

Deve infine segnalarsi che, a differenza degli altri *tax credit* contenuti nei decreti sull'emergenza, per il credito di imposta in esame non è stata prevista l'esclusione dalla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive. Si auspica che tale lacuna sia frutto soltanto di una dimenticanza del legislatore che possa essere colmata già in sede di conversione in legge del Decreto "Rilancio", analogamente a quanto già avvenuto per l'originario credito di imposta sulle locazioni di botteghe e negozi.

Articolo 125 (d.l. "Rilancio") – Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione

Con il Decreto "Rilancio", il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione viene rafforzato, incrementando la percentuale, il limite e la dotazione del credito d'imposta già previsto dall'articolo 64 del Decreto "Cura Italia" e poi ampliato, quanto alle spese ammissibili, dall'articolo 30 del Decreto "Liquidità".

Si ricorda infatti che l'articolo 64 del Decreto "Cura Italia" aveva introdotto per l'anno 2020 a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione un credito d'imposta pari al 50% delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro fino ad un massimo di 20.000 euro con la previsione di uno stanziamento massimo complessivo pari a 50 milioni di euro.

Successivamente, l'articolo 30 del Decreto "Liquidità" aveva esteso il credito d'imposta all'acquisto di attrezzature volte a evitare il contagio nei luoghi di lavoro, quali l'acquisto di dispositivi di protezione individuale (DPI) e altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale.

L'articolo in oggetto, nell'abrogare le due norme predette, prevede ora un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi

²⁹⁵ Per maggiori dettagli, v. *infra* nel testo.

²⁹⁶ Tale monitoraggio è richiesto ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 in materia di copertura finanziaria delle leggi, secondo cui "*Il Ministro dell'economia e delle finanze, allorché riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, assume tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione*".



atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. Oltre all'incremento della misura del credito d'imposta dal 50 al 60%, viene altresì elevato da 20.000 a 60.000 euro il tetto di spesa massima agevolabile per ciascun beneficiario. Di conseguenza, viene adeguato anche lo stanziamento delle risorse a disposizione per il riconoscimento del bonus, che passa da 50 milioni a 200 milioni di euro per l'anno 2020.

Sotto il profilo soggettivo, il nuovo credito d'imposta viene riconosciuto, oltre agli esercenti imprese, arti e professioni, anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo del settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Quanto all'ambito oggettivo, il comma 2 dell'articolo in esame, nel codificare le indicazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate in via di prassi amministrativa²⁹⁷, elenca tra le spese ammissibili quelle sostenute per:

- a) la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;
- b) l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
- c) l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- d) l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui alla lettera b), quali termometri, termoscanter, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione;
- e) l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione²⁹⁸.

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa (*"nel corso del quale è riconosciuto"*, secondo la relazione illustrativa) ovvero in compensazione tramite il modello F24 (*"a decorrere dal giorno successivo a quello di riconoscimento dello stesso"*, secondo quanto precisato dalla relazione illustrativa). Anche per il credito d'imposta in esame, non si applicano i limiti annui relativi ai crediti compensabili tramite modello F24 di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388²⁹⁹ e ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24

²⁹⁷ Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 13.1.

²⁹⁸ Si segnala che, ai fini IVA, gli acquisti connessi alla sanificazione degli ambienti di lavoro non sembrano rientrare in alcuna fattispecie di esenzione, come invece previsto dall'articolo 124 del Decreto "Rilancio" per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19. Sulle prestazioni di sanificazione resta inoltre dubbia anche la modalità di assolvimento dell'imposta in quanto, mentre i servizi di pulizia riconducibili ai codici ATECO 81.21.00 ("Pulizia generale non specializzata di edifici") e 81.22.02 ("Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali") sono soggetti a *reserve charge* ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lett. a-ter) del d.P.R. n. 633/1972, l'attività di sanificazione dovrebbe essere ricompresa tra i servizi di disinfezione degli edifici ed essere pertanto assoggettata all'aliquota ordinaria del 22%. Per quanto concerne, invece, i dispositivi di protezione individuale e gli altri strumenti sanitari, chiarimenti in merito ai soggetti che possono accedere all'esenzione dai dazi doganali e dall'IVA e alle modalità e ai documenti necessari per ottenere la franchigia dai diritti doganali sono stati forniti con la determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane e monopoli del 3 aprile 2020, prot. 107042/RU.

²⁹⁹ Come già più volte segnalato, l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite, per l'anno 2020, a 1 milione di euro.



dicembre 2007, n. 244³⁰⁰.

A differenza della versione originaria del credito d'imposta, l'articolo in commento sancisce anche l'irrilevanza dello stesso nella formazione dell'imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Per quanto concerne l'individuazione dei criteri e delle modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, al fine del rispetto del limite di spesa previsto per il 2020, non è più previsto l'originario decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, che avrebbe dovuto essere adottato entro 30 giorni dall'entrata in vigore del Decreto "Cura Italia" (e quindi entro il 16 aprile), ma l'emanazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto "Rilancio".

Infine, anche per il credito d'imposta in oggetto, è stato specificato che le suddette disposizioni si applicano nel **rispetto dei limiti e delle condizioni** previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "**Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19**", e successive modifiche.

Articolo 122 (d.l. "Rilancio") – Cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19

Analogamente all'articolo 121 del Decreto "Rilancio", anche la norma in oggetto introduce in via sperimentale – a decorrere dal 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto) e fino al 31 dicembre 2021 – la possibilità per i soggetti beneficiari dei crediti d'imposta di seguito indicati, introdotti per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19, di optare, in luogo dell'utilizzo diretto, per la cessione, anche parziale, dei crediti stessi ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

In particolare, tale opzione è esercitabile in relazioni alle seguenti misure: a) credito d'imposta per botteghe e negozi di cui all'articolo 65 del Decreto "Cura Italia"; b) credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'articolo 28 del Decreto "Rilancio"; c) credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'articolo 120 del Decreto "Rilancio"; d) credito d'imposta per sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'articolo 125 del Decreto "Rilancio".

I cessionari utilizzano il credito ceduto anche in compensazione tramite modello F24 con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e senza applicare i limiti annuali previsti, in generale, dall'articolo 34 della legge n. 388/2000³⁰¹ e, con riferimento ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, dall'articolo 1, comma 53, della legge n. 244/2007³⁰².

La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita in quelli successivi e non può essere richiesta a rimborso.

³⁰⁰ Tali crediti, come già ricordato, possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro.

³⁰¹ Si è già ricordato che l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite, per l'anno 2020, a 1 milione di euro.

³⁰² Tali crediti, come già ricordato, possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro.



La cessione del credito non pregiudica i poteri degli uffici relativi al controllo della spettanza del credito d'imposta, nonché all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti beneficiari dei crediti stessi. I soggetti cessionari, invece, rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto.

Si demanda, infine, ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione delle modalità attuative delle disposizioni in commento, comprese quelle relative all'esercizio dell'opzione, da effettuarsi in via telematica. Si segnala che in quest'ultimo caso la norma non stabilisce un termine per l'adozione del provvedimento direttoriale.

Articolo 176 (d.l. "Rilancio") – Tax credit vacanze

L'articolo in oggetto riconosce ai **nuclei familiari con ISEE non superiore a 40.000 euro**, per il **periodo di imposta 2020**, un **credito utilizzabile dal 1° luglio al 31 dicembre 2020** per il pagamento di **servizi turistici da usufruire sul territorio nazionale**. La norma detta le condizioni per avvalersi di tale credito, la cui misura varia a seconda della composizione del nucleo familiare, ed è fruibile in parte, d'intesa con il fornitore del servizio, sotto forma di **sconto sul corrispettivo dovuto**, e in parte, sotto forma di **detrazione d'imposta** in sede di dichiarazione dei redditi.

In particolare, sotto il **profilo soggettivo**, il credito spetta ai **nuclei familiari con ISEE** (Indicatore della Situazione Economica Equivalente di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri n. 159/2013)³⁰³ **non superiore a 40.000 euro**. La norma specifica che, ai fini del riconoscimento del beneficio, è necessario che l'**ISEE sia in corso di validità, ordinario ovvero corrente. L'ISEE corrente**, riferito ad un periodo di tempo più ravvicinato al momento della richiesta della prestazione, può essere calcolato qualora vi sia una variazione rilevante dell'Indicatore e al contempo si sia verificata, per almeno uno dei componenti il nucleo familiare, nei 18 mesi precedenti la richiesta della prestazione, una delle variazioni della situazione lavorativa previste nella disposizione³⁰⁴.

Quanto al **profilo oggettivo**, il **credito è utilizzabile dal 1° luglio al 31 dicembre 2020** per il pagamento di **servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive**, dalle **aziende di agriturismo** e dai **bed & breakfast** in possesso dei titoli prescritti dalla normativa nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva.

Le **condizioni** da verificare, **a pena di decadenza**, per il riconoscimento del credito sono le seguenti:

- a) le **spese** devono essere **sostenute in un'unica soluzione** in relazione ai **servizi resi da un singolo fornitore** (impresa turistico ricettiva, agriturismo o *bed & breakfast*);
- b) il totale del corrispettivo deve essere documentato da **fattura elettronica o documento commerciale** (ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 127/2015), nel quale è indicato il **codice fiscale del soggetto che intende fruire del credito**;
- c) il **pagamento** del servizio deve essere corrisposto **senza l'ausilio**, l'intervento o l'intermediazione

³⁰³ Come è noto, l'ISEE (Indicatore della Situazione Economica Equivalente), istituito con il d.lgs. n. 109/1998, è un indicatore utilizzato per verificare la situazione economica del nucleo familiare del soggetto che richiede prestazioni sociali agevolate. È calcolato sulla base di una Dichiarazione Sostitutiva Unica (DSU) e ha una validità annuale per tutti i membri del nucleo familiare e per tutte le prestazioni sociali, anche se richieste ad enti erogatori diversi. I redditi rilevanti ai fini dell'ISEE sono riferiti al secondo anno solare precedente la presentazione della DSU, mentre il patrimonio mobiliare e immobiliare è quello posseduto alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di presentazione della DSU.

³⁰⁴ Cfr. articolo 9 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri n. 159/2013.



di soggetti che gestiscono piattaforme o portali telematici diversi da agenzie di viaggio e *tour operator*³⁰⁵.

In merito all'**importo spettante**, il credito decresce con il diminuire dei componenti il nucleo familiare. Esso è infatti attribuito nella misura di: **500 euro**, per i nuclei familiari composti da tre o più soggetti; **300 euro**, per i nuclei composti da due persone; **150 euro**, per quelli composti da una sola persona.

Quanto alle **modalità di fruizione**, il credito è utilizzabile **da un solo componente** per ciascun nucleo familiare ed è fruibile **esclusivamente** nella misura dell'**80%**, d'intesa con il fornitore del servizio, sotto forma di **sconto** sul corrispettivo dovuto, e per il **20%** in forma di **detrazione d'imposta** in sede di dichiarazione dei redditi da parte dell'avente diritto.

Lo sconto applicato è rimborsato al fornitore dei servizi (impresa turistico ricettiva, agriturismo e *bed & breakfast*) sotto forma di **credito di imposta** da utilizzare esclusivamente in compensazione (ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, senza applicare i limiti di cui all'art. 34 della legge n. 388/2000 e all'art. 1, comma 53, della legge n. 244/2007³⁰⁶), con **facoltà di successive cessioni a terzi**, anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi, nonché a istituti di credito o intermediari finanziari. Il credito d'imposta non ulteriormente ceduto è usufruito dal cessionario con le stesse modalità previste per il soggetto cedente.

Qualora si accerti la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto al credito di imposta, il **fornitore** dei servizi e i **cessionari risponderanno solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in misura eccedente lo sconto legittimamente applicato**, ed è affidato all'Agenzia delle entrate il compito di provvedere al recupero dell'importo corrispondente, maggiorato di interessi e sanzioni.

Infine, la disposizione demanda ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare sentito l'INPS e previo parere dell'Autorità garante per la protezione dei dati personali, la definizione delle modalità applicative della norma, da realizzare avvalendosi anche di PagoPA S.p.A.³⁰⁷.

Articolo 124 (d.l. "Rilancio") – Riduzione aliquota IVA per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19

La norma in esame, mediante l'inserimento nella tabella A, parte II-bis, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del numero 1-ter.1, ha previsto che alle cessioni di una serie di strumenti e di altri dispositivi medici e di protezione individuale si applichi l'aliquota IVA del 5%.

Si tratta dei seguenti beni: ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva; monitor

³⁰⁵ Sarebbero quindi esclusi, ad esempio, i pagamenti effettuati tramite *Booking.com* o *Airbnb*.

³⁰⁶ Si tratta dei più volte citati limiti annuali di 1 milione di euro per le compensazioni tramite modello F24 (limite così incrementato, per l'anno 2020, dall'articolo 147 del Decreto "Rilancio") e di 250.000 euro per i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

³⁰⁷ Società partecipata dallo Stato, costituita ai sensi dell'articolo 8 del d.l. n. 135/2018, allo scopo di diffondere i servizi digitali in Italia. Si ricorda che per la gestione del sistema dei pagamenti pubblici è stata creata la piattaforma pagoPA, che consente a privati e aziende di effettuare pagamenti elettronici alla PA.



multiparametrico anche da trasporto; pompe infusionali per farmaci e pompe peristaltiche per nutrizione enterale; tubi endotracheali; caschi per ventilazione a pressione positiva continua; maschere per la ventilazione non invasiva; sistemi di aspirazione; umidificatori; laringoscopi; strumentazione per accesso vascolare; aspiratore elettrico; centrale di monitoraggio per terapia intensiva; ecotomografo portatile; elettrocardiografo; tomografo computerizzato; mascherine chirurgiche; mascherine Ffp2 e Ffp3; articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici; termometri; detergenti disinfettanti per mani; dispenser a muro per disinfettanti; soluzione idroalcolica in litri; perossido al 3 per cento in litri; carrelli per emergenza; estrattori RNA; strumentazione per diagnostica per COVID-19; tamponi per analisi cliniche; provette sterili; attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo.

In via transitoria, tenuto conto dello stato di emergenza sanitaria in atto e per il contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, è previsto altresì che le cessioni dei suddetti beni effettuate entro il 31 dicembre 2020 siano esenti da IVA, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972³⁰⁸.

Con l'introduzione di tale previsione, viene, in sostanza, riconosciuta alle cessioni dei materiali e dispositivi sanitari elencati in precedenza l'applicazione di un'aliquota IVA pari a zero, in conformità con quanto comunicato dalla Commissione europea agli Stati membri con nota del 26 marzo 2020, in merito alle misure che possono essere immediatamente adottate per mitigare l'impatto della pandemia. In tale comunicazione, la Commissione – dopo aver ricordato che nel gennaio 2018 è stata presentata una proposta di direttiva, attualmente in discussione in Consiglio, che modifica la disciplina delle aliquote IVA per permettere a tutti gli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta anche inferiore al 5% e un'esenzione con diritto a detrazione dell'IVA assoluta a monte su tutti i beni e servizi tranne alcuni esplicitamente indicati – ha fatto presente che gli Stati membri, per il periodo dell'emergenza sanitaria, possono ritenersi autorizzati ad applicare aliquote ridotte e/o esenzioni con diritto alla detrazione, alle cessioni dei materiali sanitari e farmaceutici necessari per contrastare il diffondersi dell'epidemia.

Articolo 66 (d.l. "Cura Italia") – Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19

La norma è finalizzata a promuovere, anche tramite l'incentivo fiscale, le erogazioni liberali devolute per fronteggiare l'evolversi della situazione epidemiologica causata da COVID-19.

Il comma 1 dell'articolo in esame prevede che per le erogazioni liberali in denaro e in natura effettuate nell'anno 2020 da persone fisiche e da enti non commerciali, a favore di Stato, regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute

³⁰⁸ Sul punto, la norma non fornisce indicazioni, ma il regime di esenzione introdotto non dovrebbe determinare effetti nemmeno ai fini del pro-rata. Pertanto, nel caso in cui gli operatori determinino l'ammontare dell'imposta detraibile con questo metodo, dovranno considerare le cessioni in esame tra le operazioni imponibili e quelle assimilate, ai fini del calcolo della percentuale di detraibilità.



senza scopo di lucro, compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti³⁰⁹, spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30%. L'importo complessivo della detrazione non può essere superiore a 30.000 euro.

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 da soggetti titolari di reddito di impresa il successivo comma 2 prevede l'applicazione dell'articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133³¹⁰ che stabilisce che le erogazioni liberali in denaro e i beni ceduti gratuitamente in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica e da altri eventi straordinari effettuati per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati ed enti, sono rispettivamente deducibili dal reddito di impresa e non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e non determinano quindi ricavi o plusvalenze rilevanti fiscalmente, nonché non sono soggetti all'imposta sulle donazioni³¹¹. In sede di conversione in legge del Decreto "Cura Italia", tali disposizioni sono state estese anche alle erogazioni liberali effettuate per le medesime finalità in favore degli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Lo stesso comma 2 prevede, altresì, che ai fini dell'IRAP le predette erogazioni liberali siano deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che la deduzione prevista dalla norma in esame, non essendo parametrata al reddito realizzato, spetta anche nel caso in cui l'impresa abbia realizzato una perdita fiscale nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale³¹².

Ai fini della determinazione dell'ammontare delle detrazioni e delle deduzioni relative alle erogazioni in natura di cui ai precedenti commi 1 e 2, il successivo comma 3 opera un rinvio al disposto degli articoli 3 e 4 del decreto del Ministro del lavoro del 28 novembre 2019³¹³ (in materia di erogazioni liberali in natura a favore degli enti del Terzo settore), in cui sono, rispettivamente, determinati i criteri per la valorizzazione dei beni oggetto della liberalità in ragione della loro natura (articolo 3) e individuata la documentazione necessaria per accedere alle agevolazioni previste (articolo 4).

Per quanto concerne il trattamento IVA delle donazioni in natura previste dall'articolo 66 in commento, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il regime previsto dall'articolo 6, comma 15, della legge n. 133 del 1999 (che assimila le cessioni gratuite dei beni da esso previste alla loro distruzione) non è applicabile a tutte le predette donazioni, ma esclusivamente in relazione a quelle che rispondono ai requisiti oggettivi e soggettivi ed alle condizioni in esso previste³¹⁴.

³⁰⁹ Tali soggetti sono stati inclusi nel perimetro applicativo della disposizione in esame, in sede di conversione in legge del Decreto "Cura Italia".

³¹⁰ Recante disposizioni in favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche.

³¹¹ Si segnala che, ai sensi del comma 4 del citato articolo 27, le fondazioni, le associazioni, i comitati e gli enti per il tramite dei quali le erogazioni liberali in esame possono essere effettuate sono identificati ai sensi del DPCM 20 giugno 2000 nei seguenti soggetti: ONLUS, amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici, organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro e 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.

³¹² In tal senso, circolare n. 8/E del 2020, par. 5.2.

³¹³ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 24 del 30 gennaio 2020.

³¹⁴ Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 5.3. Va ricordato che il regime di cui al citato comma 15 dell'articolo 6 si rende applicabile ai prodotti alimentari, anche oltre il termine minimo di conservazione, purché siano garantite l'integrità



È stato altresì chiarito che possono farsi rientrare nell'ambito applicativo dell'articolo 66 in commento anche le donazioni, effettuate da persone fisiche, enti non commerciali e da titolari di reddito d'impresa, aventi ad oggetto denaro ed anche misure urgenti di solidarietà alimentare, purché i beneficiari di tali donazioni siano uno dei soggetti indicati nel comma 1 della norma in commento, o le stesse avvengano per il tramite degli enti richiamati dall'articolo 27 della legge n. 133/1999, ovvero vengano effettuate direttamente in favore di strutture ospedaliere presenti sul territorio o di strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, siano comunque coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19³¹⁵.

Articolo 12-*quater* (d.l. "Liquidità") – Modifica all'articolo 66 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, in materia di detraibilità dell'IVA sugli acquisti dei beni oggetto di erogazioni liberali

L'articolo in oggetto, introdotto in sede di conversione del Decreto "Liquidità", ha aggiunto il comma 3-*bis* all'articolo 66 in commento, al fine di rendere **detraibile l'IVA assolta sugli acquisti dei beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura** (ai sensi dei commi 1 e 2 del citato art. 66) per finanziare gli interventi di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In particolare, per effetto del nuovo comma 3-*bis*, viene espressamente riconosciuto che gli acquisti di tali beni si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ai fini della detrazione dell'IVA di cui all'articolo 19 del d.P.R. n. 633/1972.

Articolo 27 (d.l. "Liquidità") – Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole

La norma in oggetto stabilisce che per le cessioni gratuite di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, autorizzate dal competente Comitato Etico, effettuate nei confronti dei soggetti indicati dall'articolo 3 del decreto del Ministro della salute 7 settembre 2017 (medici o gruppi collaborativi per pazienti che hanno partecipato a una sperimentazione clinica)³¹⁶ non opera la presunzione di cessione di cui all'articolo 1 del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 e i farmaci non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

dell'imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione, e ai prodotti farmaceutici nonché altri prodotti, da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi simili nonché per prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ai soggetti indicati nell'articolo 10, numero 12), del d.P.R. n. 633/1972, agli enti pubblici nonché agli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità.

³¹⁵ Cfr. circolare n. 8/E del 2020 par. 5.4 e 5.5, ove è precisato che tale conclusione risulta coerente anche con la previsione extra-fiscale dell'articolo 4 del Decreto "Cura Italia", che al comma 1 stabilisce che le regioni e le province autonome possono attivare, anche in deroga ai requisiti autorizzativi e di accreditamento, aree sanitarie anche temporanee sia all'interno che all'esterno di strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private, o di altri luoghi idonei, per la gestione dell'emergenza COVID-19, sino al termine dello stato di emergenza deliberato dal Consiglio dei ministri il 31 gennaio 2020.

³¹⁶ Si tratta dei programmi individuati dal decreto del Ministro della salute 7 settembre 2017 in base ai quali ai pazienti con COVID-19, in mancanza di farmaci specifici, vengono somministrati farmaci autorizzati per altre indicazioni terapeutiche nell'ambito di studi clinici oppure farmaci ancora in fase di sperimentazione, al fine di individuare terapie efficaci a contrastare la diffusione dell'epidemia.



La disposizione mira pertanto a neutralizzare gli effetti fiscali delle cessioni di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, equiparando ai fini IVA la cessione di detti farmaci alla loro distruzione ed escludendo la concorrenza del loro valore normale alla formazione dei ricavi ai fini delle imposte sui redditi. Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle entrate³¹⁷, alla luce della volontà legislativa esposta nella relazione illustrativa, alle cessioni gratuite dei farmaci in parola va riconosciuto, ai fini IVA, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di tali beni anche in deroga ai principi generali³¹⁸ e, ai fini delle imposte dirette, la deduzione dei costi sostenuti al momento del loro acquisto³¹⁹.

Articolo 71-bis (d.l. "Cura Italia") – Donazioni anti spreco per il rilancio della solidarietà sociale

L'articolo in commento, introdotto in sede di conversione del Decreto "Cura Italia", riproduce l'articolo 31 del d.l. n. 9/2020, contestualmente abrogato. La disposizione, apportando modifiche all'articolo 16 della legge 19 agosto 2016, n. 166 (c.d. "legge antisprechi"), estende alcune agevolazioni ai fini IVA e delle imposte dirette a determinate cessioni gratuite di prodotti non più commercializzati o non più idonei alla commercializzazione (comma 1, lett. d-bis). Viene, inoltre, prevista la possibilità, per il donatore e per l'ente donatario, di incaricare per loro conto e ferme restando le rispettive responsabilità, un soggetto terzo per l'adempimento di taluni obblighi di comunicazione e di dichiarazione relativi ai beni ceduti gratuitamente (comma 3-bis).

In particolare, l'articolo in commento con l'aggiunta della lett. d-bis) al comma 1 dell'articolo 16 della legge n. 166/2016, amplia le categorie di beni per le quali non opera la presunzione di cessione di cui all'art. 1 del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, beni tra i quali sono ricompresi le eccedenze alimentari, taluni medicinali o altri prodotti a fini di solidarietà sociale³²⁰.

Inoltre, il nuovo comma 3-bis dell'articolo 16 della legge n. 166/2016 prevede la possibilità per il donatore o l'ente donatario di incaricare un soggetto terzo di adempiere per loro conto, ferma restando la responsabilità dei predetti soggetti, ai seguenti obblighi: -) per il donatore, di provvedere alla trasmissione telematica agli uffici dell'Amministrazione finanziaria o della Guardia di Finanza di

³¹⁷ V. circ. n. 9/E del 2020, par. 11.1.

³¹⁸ La relazione illustrativa al Decreto "Liquidità" rileva, infatti, come la normativa vigente impedisce che a tale tipologia di farmaci possa applicarsi la detrazione dell'IVA. Tanto premesso, la circolare n. 9/E del 2020 chiarisce che nella situazione oggetto della norma in commento, le imprese non stanno cedendo (a titolo gratuito) un bene idoneo ad essere commercializzato per le patologie per cui sarà somministrato, ma farmaci autorizzati per altre indicazioni terapeutiche nell'ambito di studi clinici, ovvero farmaci ancora in fase di sperimentazione e che rientrano nei programmi c.d. di uso compassionevole.

³¹⁹ Sempre la circolare n. 9/E del 2020, par. 11.1, precisa che, ai fini delle imposte dirette, il valore normale dei farmaci ceduti non concorrerà alla determinazione del reddito di impresa, mentre il costo sostenuto per il loro acquisto concorrerà alla formazione del reddito di impresa nel periodo di imposta in cui si verificherà l'estromissione.

³²⁰ Si segnala che le fattispecie previste dalla nuova lett. d-bis) dell'articolo 16, comma 1, della legge n. 166/2016 sono state ulteriormente modificate dall'articolo 10, comma 2, del DL "Rilancio" (anche se attraverso la impropria sostituzione della citata lett. d-bis) con una nuova lett. d-ter)) che ora fa riferimento alle cessioni gratuite dei prodotti tessili e di abbigliamento, dei mobili e dei complementi di arredo, dei giocattoli, dei materiali per l'edilizia inclusi i materiali per la pavimentazione, degli elettrodomestici ad uso civile ed industriale, nonché dei televisori, *personal computer*, *tablet*, *e-reader* e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che non ne modificano l'idoneità all'utilizzo o per altri motivi similari. Si segnala che nella formulazione originaria della lett. d-bis) i beni contemplati erano i seguenti: prodotti tessili, per l'abbigliamento e per l'arredamento, giocattoli, materiali per l'edilizia e elettrodomestici, oltre che *personal computer*, *tablet*, *e-reader* e altri dispositivi per la lettura in formato elettronico.



una comunicazione riepilogativa delle cessioni agevolate effettuate in ciascun mese solare, anche con riferimento al loro valore calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita, entro il giorno 5 del mese successivo a quello in cui sono state effettuate le cessioni³²¹; -) per l'ente donatario, di provvedere al rilascio al donatore, entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, di un'apposita dichiarazione trimestrale relativa alle cessioni ricevute, con l'impegno di utilizzare i beni stessi in conformità alle proprie finalità istituzionali³²².

Articolo 28 (d.l. "Liquidità") – Modifiche all'articolo 32-quater del decreto-legge n. 124 del 2019

La norma in oggetto interviene sulla disciplina introdotta con il collegato fiscale alla Manovra di Bilancio 2020 (d.l. n. 124/2019) estendendo quanto previsto dall'articolo 32-quater per gli utili percepiti da società semplici provenienti da partecipazioni italiane a quelli che derivano da partecipazioni estere, con esclusione di quelli provenienti da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, cui continuano ad applicarsi le disposizioni previste dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, TUIR).

L'obiettivo della modifica è quello di eliminare alcuni aspetti asistematici della disciplina dovuti alla stratificazione nel tempo di diverse disposizioni. Con la legge di bilancio 2018 (L. n. 205/2017), infatti, è stato abrogato il primo periodo del comma 1 dell'articolo 47 del TUIR, con la conseguenza che gli utili percepiti dalle società semplici (su partecipazioni qualificate e non qualificate) concorrevano al reddito imponibile per il loro intero ammontare.

Intervenendo in tale contesto, l'articolo 32-quater del d.l. n. 124/2019 ha introdotto un nuovo regime, stabilendo che gli utili corrisposti alle società semplici si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci, con la conseguenza che il regime fiscale applicabile a tali proventi segue la natura giuridica dei soci stessi, variando a seconda che si tratti di persone fisiche, titolari di reddito di impresa soggetti ad IRPEF e soggetti IRES.

Anche a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 28 del Decreto "Liquidità" resta fermo il principio secondo il quale gli utili corrisposti alle società semplici si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci, con la conseguenza che: (i) per la quota imputabile ai soggetti IRES, gli utili sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo per il 95% del loro ammontare; (ii) per la quota imputabile alle imprese individuali ed alle società di persone commerciali, gli utili sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo, nella misura del 41,86% del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti; (iii) per la quota imputabile alle persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni, qualificate e non qualificate, non relative all'impresa, gli utili sono soggetti a tassazione con applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

Nelle successive lettere c) e d) del comma 1, attraverso modifiche mirate, viene confermata l'integrale imponibilità sia per gli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (individuati ai sensi dell'articolo 47-bis, comma 1, del TUIR) che per la quota imputabile ai soci enti non commerciali (di cui all'articolo 73, comma 1, lett. c), del TUIR), nonché viene prevista l'applicazione della ritenuta del

³²¹ Cfr. lett. b) dell'articolo 16, comma 3, della legge n. 166/2016. La norma prevede altresì che l'obbligo di comunicazione è escluso per le cessioni di eccedenze alimentari facilmente deperibili, nonché per le cessioni che, singolarmente considerate, siano di valore non superiore a 15.000 euro.

³²² Cfr. lett. c) dell'articolo 16, comma 3, della legge n. 166/2016.



26% o dell'1,20% (ai sensi dell'articolo 27 del d.P.R. n. 600/1973) per i soci non residenti delle società semplici che percepiscono dividendi.

Le novità normative introdotte dall'articolo in commento si applicano ai dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2020. Tuttavia, in via transitoria, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni in società ed enti soggetti all'IRES, formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, deliberato entro il 31 dicembre 2022, continua ad applicarsi la disciplina previgente a quella prevista dalla legge finanziaria 2018 (articolo 1, commi da 999 a 1006, della L. n. 205/2017).

Articolo 134 (d.l. "Rilancio") – Modifiche alla disciplina dell'IVAFE per i soggetti diversi dalle persone fisiche

Con riferimento alla disciplina dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero (IVAFE)³²³ da soggetti residenti nel territorio dello Stato, va ricordato che la legge di bilancio 2020³²⁴ ha ampliato la platea dei soggetti passivi a tutti i soggetti tenuti agli obblighi di monitoraggio, indicati all'articolo 4, comma 1, del d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. A decorrere dal 2020, sono pertanto soggetti all'IVAFE, oltre alle persone fisiche, anche **gli enti non commerciali e le società semplici** ed equiparate residenti nel territorio dello Stato, **che detengono attività finanziarie all'estero**.

L'articolo in esame interviene sulla disciplina in materia, al fine di prevedere, anche per i soggetti in ultimo citati, **l'applicazione dell'IVAFE nelle misure fisse e massime già previste in materia di imposta di bollo**. Viene pertanto fissata in **100 euro** su base annua l'imposta sui **conti correnti e i libretti di risparmio** e in **14.000 euro** la **misura massima dell'imposta** dovuta dai soggetti diversi dalle persone fisiche.

A quest'ultimo riguardo, si segnala che la predetta misura massima sembrerebbe riferibile al totale delle imposte calcolate sui prodotti finanziari detenuti all'estero (ivi compresi i conti correnti e libretti di risparmio). Se così fosse, l'obiettivo di uniformare la disciplina dell'IVAFE a quella prevista per l'imposta di bollo non risulterebbe pienamente realizzato, se si considera che, a questi ultimi fini, l'imposta sui conti correnti e libretti di risparmio si applica nella misura fissa di 100 euro per "per ogni esemplare" e che il limite massimo di 14.000 euro è riferibile esclusivamente alle comunicazioni relative a prodotti finanziari³²⁵.

Articolo 26 (d.l. "Liquidità") – Semplificazioni per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche

Il Decreto "Liquidità" interviene inoltre per ridisciplinare le **norme di semplificazione per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche**, introdotte soltanto pochi mesi fa dal comma 1-*bis* dell'articolo 17 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni,

³²³ Di cui all'articolo 19, commi 18 e seguenti, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

³²⁴ Cfr. articolo 1, commi 710 e 711, legge 27 dicembre 2019, n. 160.

³²⁵ Peraltro, secondo quanto ricordato dall'Agenzia delle entrate, quest'ultimo limite massimo si applica, ai fini dell'imposta di bollo, con riferimento ai prodotti finanziari detenuti presso ciascun intermediario finanziario (cfr. circolare 4 agosto 2011, n. 40/E), mentre ai fini dell'IVAFE tale precisazione non emerge dalla formulazione letterale della norma introdotta. Si ricorda che, attualmente, l'aliquota dell'IVAFE sui prodotti finanziari (diversi da conti correnti e libretti di risparmio) è pari allo 0,2%.



dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 (c.d. Decreto “collegato” alla legge di bilancio 2020)³²⁶.

La formulazione originaria del citato comma 1-*bis* era, in effetti, tecnicamente da rivedere in quanto i termini di versamento dell’imposta di bollo ivi previsti (“16 giugno e 16 dicembre di ciascun anno”) scadevano in epoca antecedente rispetto alla chiusura del periodo annuale di riferimento per la verifica della condizione (“*importi dovuti non superiore al limite di 1.000 euro*”) prevista per potersi avvalere della facoltà di versare l’imposta con periodicità semestrale, anziché trimestrale.

L’articolo 26 del Decreto “Liquidità” riscrive pertanto il predetto comma 1-*bis* dell’articolo 17 del d.l. n. 124/2019, con una **norma “a regime”** che non interessa esclusivamente i versamenti in scadenza nell’attuale periodo di emergenza epidemiologica, ma modifica in modo stabile la disciplina in materia.

In base alla nuova formulazione della norma, il **versamento dell’imposta di bollo assolto sulle fatture elettroniche** può essere effettuato, senza applicazione di interessi e sanzioni:

- a) per il **primo trimestre, entro il 20 luglio**³²⁷ dell’anno di riferimento, **qualora l’imposta da versare** per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell’anno sia **inferiore a 250 euro**;
- b) per il **primo e secondo trimestre, entro il 20 ottobre**³²⁸ dell’anno di riferimento, **qualora l’imposta da versare** per le fatture elettroniche emesse nel primo e secondo trimestre solare dell’anno sia **inferiore complessivamente a 250 euro**.

Restano **ferme** invece **le ordinarie scadenze** per i **versamenti** dell’imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse nel **terzo e quarto trimestre solare dell’anno**³²⁹.

Sul punto, deve essere constatato che le nuove disposizioni, pur risolvendo i problemi tecnici della disciplina previgente, riducono tuttavia l’ambito di applicazione della misura di semplificazione introdotta dal Decreto “collegato” alla legge di bilancio 2020, depotenziandone dunque fortemente la portata³³⁰.

³²⁶ In base alla formulazione previgente del citato comma 1-*bis*, era disposto che: “Al fine di semplificare e ridurre gli adempimenti dei contribuenti, nel caso in cui gli importi dovuti non superino il limite annuo di 1.000 euro, l’obbligo di versamento dell’imposta di bollo sulle fatture elettroniche può essere assolto con due versamenti semestrali, da effettuare rispettivamente entro il 16 giugno ed entro il 16 dicembre di ciascun anno”. Si rammenta che l’imposta di bollo sulle fatture elettroniche deve essere versata, ordinariamente, con periodicità trimestrale, entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento.

³²⁷ In base al tenore letterale della norma, “nei termini previsti per il versamento dell’imposta relativa al secondo trimestre solare dell’anno di riferimento”.

³²⁸ Secondo il dato testuale della norma, “nei termini previsti per il versamento dell’imposta relativa al terzo trimestre solare dell’anno di riferimento”.

³²⁹ V. circ. 9/E del 2020, par. 10.1.

³³⁰ Si pensi alla limitazione della semplificazione ai versamenti relativi ai soli primi due trimestri solari dell’anno (con il venir meno, quindi, di qualsiasi semplificazione per il secondo semestre) nonché alla riduzione della soglia quantitativa per avvalersi della stessa da 1.000 euro annui a 250 euro trimestrali.



Articolo 143 (d.l. “Rilancio”) – Rinvio della procedura automatizzata di liquidazione dell’imposta di bollo sulle fatture elettroniche

La norma dispone il rinvio della **procedura automatizzata di liquidazione dell’imposta di bollo sulle fatture elettroniche** che avrebbe dovuto applicarsi a quelle emesse tramite il Sistema di Interscambio dal 1° gennaio 2020.

Tale procedura consente all’Agenzia delle entrate, già in fase di ricezione delle fatture elettroniche sul Sistema di Interscambio, di verificare con procedure automatizzate la corretta annotazione dell’assolvimento dell’imposta di bollo, avendo riguardo alla natura e all’importo delle operazioni indicate nelle fatture stesse³³¹. In caso di mancata annotazione, l’Agenzia delle entrate può **integrare** le fatture trasmesse con procedure automatizzate, ferme restando le ordinarie procedure di regolarizzazione dell’assolvimento dell’imposta di bollo e di recupero del tributo, ai sensi del f.P.R. n. 642/1972.

Nel caso di **ritardato, omesso o insufficiente versamento** dell’imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche, l’Agenzia delle entrate comunica con modalità telematiche al contribuente l’ammontare dell’imposta da versare, unitamente agli importi della sanzione, ridotta ad un terzo, e degli interessi calcolati fino all’ultimo giorno del mese antecedente a quello dell’elaborazione della comunicazione.

Con la norma in oggetto viene disposto che la descritta **procedura automatizzata di liquidazione dell’imposta di bollo** troverà **applicazione a partire dalle fatture elettroniche emesse dal 1° gennaio 2021**. Si legge nella relazione illustrativa che la proroga si è resa necessaria per evitare di introdurre una nuova procedura, che richiede aggiornamenti dei *software* gestionali e un confronto a distanza con le imprese sui dati elaborati dall’Agenzia delle entrate, in un periodo in cui gli operatori economici già sono chiamati a fronteggiare l’emergenza epidemiologica da COVID-19.

Articolo 142 (d.l. “Rilancio”) – Rinvio della decorrenza del servizio di elaborazione, da parte dell’Agenzia delle entrate, delle bozze precompilate dei documenti IVA

La disposizione **rinvia** l’avvio sperimentale del **processo** che prevede la **predisposizione** da parte dell’Agenzia delle entrate delle bozze dei **registri IVA**, delle comunicazioni delle **liquidazioni periodiche IVA** e della **dichiarazione annuale alle operazioni IVA effettuate dal 1° gennaio 2021** (rispetto al previgente 1° luglio 2020)³³².

La proroga si è resa necessaria a causa della proroga alla medesima data dell’obbligo di adottare le nuove specifiche tecniche per la predisposizione delle fatture elettroniche³³³ nonché della moratoria delle sanzioni in caso di trasmissione dei corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione, che comporterà, anche a causa della contingente emergenza epidemiologica, un probabile ritardo, da parte degli esercenti con volume d’affari nel 2018 fino a 400 mila euro, nell’adeguamento all’obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

³³¹ Cfr. articolo 12-*novies*, comma 1, d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

³³² Cfr. il nuovo comma 1 dell’articolo 4 del d.lgs. n. 127/2015.

³³³ Le specifiche tecniche sono state approvate con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 28 febbraio 2020, n. 99922 e, successivamente aggiornate, con il provvedimento 20 aprile 2020 n. 166579.



Articolo 141 (d.l. “Rilancio”) – Lotteria dei corrispettivi

La disposizione differisce al 1° gennaio 2021 il termine di decorrenza della c.d. “lotteria dei corrispettivi”, precedentemente fissato al 1° luglio 2020³³⁴. Stando a quanto si legge nella Relazione illustrativa, si è ritenuto opportuno tale differimento in considerazione del fatto che la contingente emergenza epidemiologica, rende difficoltosa la distribuzione e l’attivazione dei registratori telematici, *“mettendo a rischio la possibilità per la totalità degli esercenti con volume d’affari inferiore a 400mila euro di dotarsi di tale strumento. ... Conseguentemente, si potrebbe creare confusione nei contribuenti che non comprenderebbero con immediatezza i motivi dell’impossibilità di partecipare alla lotteria per acquisti effettuati da taluni operatori, discriminando questi ultimi non per loro colpa ma per la situazione di emergenza [rectius, emergenza] in corso e creando false aspettative dei cittadini che si ripercuoterebbero sull’efficacia della lotteria stessa”*.

Articolo 123 (d.l. “Rilancio”) – Soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di IVA e accisa

La disposizione in esame sopprime in via definitiva le c.d. “clausole di salvaguardia” con cui sono state previste, a decorrere dal 1° gennaio del 2021, automatiche variazioni in aumento delle aliquote dell’imposta sul valore aggiunto e di quelle in materia di accisa su taluni prodotti carburanti.

A tal fine è stata disposta l’abrogazione del comma 718 dell’articolo 1 della legge n. 190/2014, come da ultimo modificato dall’articolo 1, comma 2, della legge n. 160/2019. Tale comma disponeva, alla lett. a), che l’aliquota IVA del 10% fosse incrementata di 1,5 punti percentuali dal 1° gennaio 2019 e di ulteriori 1,5 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2020, e, alla lett. b), che l’aliquota IVA del 22% fosse incrementata di 2,2 punti percentuali dal 1° gennaio 2019, di ulteriori 0,7 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2020 e di ulteriori 0,1 punti percentuali a decorrere dal 1° gennaio 2021. La successiva lett. c) prevedeva inoltre che, a decorrere dal 1° gennaio 2019, con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli, fossero aumentate le aliquote delle accise su benzina, benzina con piombo e gasolio usato come carburante, al fine di reperire maggiori entrate nette (non inferiori a determinate soglie) a partire dall’anno 2021.

La norma in commento, attraverso l’abrogazione del citato comma 718 dell’articolo 1 della legge n. 190/2014, elimina definitivamente, a decorrere dall’anno 2021, le predette clausole di salvaguardia in materia di IVA e accisa, clausole che, negli anni scorsi, sono state più volte “sterilizzate” nei loro effetti da parte del legislatore.

Infine, per mantenere inalterate le aliquote IVA del 10% e del 22%, sempre con la norma in commento, viene altresì abrogato il comma 2 dell’articolo 1 della legge n. 145/2018, come modificato dall’articolo 1, comma 3, della legge n. 160/2019, il quale, per sterilizzare le clausole di salvaguardia per gli anni 2019 e 2020, prevede corrispondenti riduzioni dell’aliquota ridotta e dell’aliquota ordinaria dell’IVA per gli stessi anni 2019 e 2020.

Articolo 31 (d.l. “Liquidità”) – Potenziamento dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli

L’articolo in oggetto, nell’abrogare l’articolo 70 del Decreto “Cura Italia”, recante analoghe misure di

³³⁴ Cfr. articolo 1, comma 540, della legge 11 dicembre 2016, n. 232.



potenziamento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, prevede misure finalizzate a incrementare le risorse per il salario accessorio del personale della predetta Agenzia, in considerazione dell'impegno dagli stessi profuso per il rafforzamento delle attività di controllo presso i porti, gli aeroporti e le dogane interne in relazione all'emergenza sanitaria COVID-19 nonché in relazione alla Brexit e al contrasto alle frodi in materia di accise, nel settore dei carburanti e degli idrocarburi, e alle ulteriori attività in materia di giochi e di nuove imposizioni in ambito doganale (c.d. *sugar tax e plastic tax*, imposta sui prodotti accessori dei tabacchi da fumo).

La parte prevalente delle risorse variabili destinate a finanziare il salario accessorio del personale è, infatti, da tempo non utilizzabile a causa delle norme sul contenimento dei fondi della contrattazione integrativa succedutesi nel tempo (da ultimo, articolo 23, comma 2, d.lgs. n. 75/2017). In tale contesto, la norma in commento prevede, in deroga a tali limiti e a valere sui finanziamenti della stessa Agenzia delle dogane e dei monopoli, un incremento delle risorse destinate alla remunerazione delle maggiori prestazioni lavorative articolate su turnazioni del personale della medesima Agenzia pari a 8 milioni di euro per l'anno 2020.

5. Altre misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese - Tabella riepilogativa

ART.	SOGGETTI	PROVVEDIMENTO
63 d.l. Cura Italia	Titolari di reddito di lavoro dipendente (pubblici e privati) <ul style="list-style-type: none">• con reddito di lavoro dipendente 2019 non superiore a 40.000 euro• che hanno lavorato in sede nel mese di marzo 2020	Per il mese di marzo 2020 è riconosciuto un premio pari a 100 euro da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro in tale mese. I sostituti d'imposta riconoscono il premio in via automatica già nel mese di aprile. Il premio non concorre alla formazione del reddito del beneficiario
25 d.l. Rilancio	Titolari di reddito d'impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA	Spetta un contributo a condizione che i ricavi/compensi non siano superiori a 5 milioni di euro nel 2019 e l'ammontare del fatturato/corrispettivi ad aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 rispetto ad aprile 2019. L'ammontare del contributo è determinato applicando le seguenti percentuali alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e del mese di aprile 2019: <ul style="list-style-type: none">• 20% per ricavi/compensi 2019 non superiori a 400.000 euro;• 15% per ricavi/compensi 2019 superiori a 400.000 e fino a 1.000.000 euro;• 15% per i soggetti con ricavi/compensi 2019 superiori a 1.000.000 e fino a 5.000.000 euro. Per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 il contributo spetta anche in assenza dei requisiti del calo di fatturato/corrispettivi. Il contributo è comunque non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e 2.000 euro per gli altri soggetti.
26 d.l.	Società di capitali con sede legale e	In caso di aumento di capitale a pagamento entro il 31



Rilancio	amministrativa in Italia che non operano nel settore bancario, finanziario o assicurativo: <ul style="list-style-type: none">• con ricavi tra 5 e 50 milioni;• che hanno subito una riduzione di ricavi tra marzo/aprile 2020 ≥ 33% rispetto al 2019	dicembre 2020 spetta un credito d'imposta del 20% dei conferimenti nel capitale sociale di una o più delle società in oggetto, con un investimento massimo su cui effettuare il calcolo pari a 2 milioni. Il credito non è imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. È utilizzabile nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento e in quelle successive fino a quando non se ne conclude l'utilizzo. Per fruire dell'agevolazione, la partecipazione deve essere mantenute almeno fino al 31 dicembre 2023.
12-ter d.l. Liquidità	Imprese che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio	Proroga del termine per la rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, ex art. 1, co. 696 e seg., legge n. 160/2019, da potersi effettuare nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021
6-bis d.l. Liquidità	Imprese operanti nel settore alberghiero e termale che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio	Rivalutazione gratuita di beni di impresa e partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, anche in deroga a quanto disposto dall'art. 2426 c.c. o da altre previsioni normative, da effettuarsi in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi
65 d.l. Cura Italia	Soggetti esercenti attività d'impresa	È riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione relativo a marzo 2020 di immobili di categoria C1 (negozi e botteghe). La misura non si applica alle attività di commercio al dettaglio e di servizi per la persona identificate come essenziali di cui agli allegati 1 e 2 del DPCM 11 marzo 2020. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il mod. F24.
28 d.l. Rilancio	Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, enti non commerciali con ricavi/compensi 2019 inferiori a 5 milioni	In caso di calo di fatturato/corrispettivi almeno del 50% nel mese di riferimento, è riconosciuto un credito d'imposta sui canoni di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati all'esercizio dell'attività (anche affitto di azienda) nella misura del 60% dell'ammontare mensile dei canoni o del 30% in caso di immobile in affitto d'azienda. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il mod. F24.
18-bis d.l. Liquidità	Soggetti affidatari di beni immobili demaniali e patrimoniali dello Stato destinati ad uso diverso da quello abitativo	Sospensione del versamento dei canoni dovuti per il periodo dal 1° marzo 2020 al 31 luglio 2020 per l'uso, in regime di concessione o di locazione, di beni immobili appartenenti allo Stato ad uso non abitativo. I canoni sospesi vanno versati entro il 31 ottobre 2020, anche mediante rateazione, senza applicazione di interessi, secondo le modalità stabilite dall'autorità concedente.
119 d.l. Rilancio	Condomini, persone fisiche, IACP e cooperative di abitazione a proprietà indivisa	È incrementata al 110% l'aliquota della detrazione spettante per gli interventi di riqualificazione energetica (isolamento termico e sostituzione di



		<p>impianti di riscaldamento), riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici.</p> <p>Le spese devono essere sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.</p> <p>L'agevolazione deve essere ripartita in 5 rate annuali di pari importo.</p>
121 d.l. Rilancio	<p>Soggetti che sostengono nel 2020 e 2021 interventi di recupero del patrimonio edilizio, riqualificazione energetica riduzione del rischio sismico, recupero o restauro di facciate di edifici esistenti, installazione di impianti solari fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici</p>	<p>In luogo dell'utilizzo diretto della detrazione da parte dei beneficiari, è possibile optare per lo sconto in fattura dell'importo corrispondente alla detrazione o per la cessione della detrazione e l'importo corrispondente alla detrazione spettante si trasforma in un credito d'imposta in capo al cessionario.</p> <p>L'opzione deve essere effettuata in via telematica con modalità che saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.</p>
120 d.l. Rilancio	<p>Esercenti attività di impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico, associazioni, fondazioni ed enti privati compresi gli enti del Terzo settore</p>	<p>È riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 per interventi necessari a far rispettare le prescrizioni sanitarie e misure di contenimento contro la diffusione del COVID-19, per un massimo di 80.000 euro.</p> <p>Tra gli interventi agevolati rientrano quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, la realizzazione di spazi medici, ingressi in spazi comuni, l'acquisto di arredi di sicurezza e per gli investimenti di carattere innovativo quali lo sviluppo o l'acquisto di strumenti o tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura di dipendenti e utenti.</p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il mod. F24.</p> <p>In alternativa all'utilizzo diretto è cedibile ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari.</p>
125 d.l. Rilancio	<p>Esercenti attività di impresa, arte o professione ed enti non commerciali, inclusi enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti</p>	<p>È riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti di lavoro e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, fino a un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario.</p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il mod. F24.</p> <p>In alternativa all'utilizzo diretto è cedibile ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari.</p>
122 d.l. Rilancio	<p>Soggetti beneficiari dei crediti d'imposta botteghe e negozi (art. 65 d.l. Cura Italia), locazioni di immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28 d.l. Rilancio), per</p>	<p>In luogo dell'utilizzo diretto del credito d'imposta, è possibile optare per la cessione, anche parziale, ad altri soggetti (inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari).</p> <p>L'opzione deve essere effettuata in via telematica con</p>



	adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120 d.l. Rilancio), per sanificazione degli ambienti di lavoro e acquisto di dispositivi di protezione (art. 125 d.l. Rilancio)	modalità che saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate.
176 d.l. Rilancio	Nuclei familiari con ISEE fino a 40.000 euro	<p>Dal 1° luglio al 31 dicembre 2020, per il pagamento di servizi turistico-ricettivi, agriturismo e B&B da usufruire sul territorio nazionale è riconosciuto un credito massimo pari a 500 euro per nucleo familiare composto da 3 o più soggetti (300 euro per nucleo di due persone e 150 per quelli composti da una sola persona).</p> <p>Il credito è fruibile nella misura dell’80% d’intesa con il fornitore presso il quale i servizi sono fruiti, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, e per il 20% in forma di detrazione di imposta in dichiarazione dei redditi da parte dell’avente diritto.</p>
124 d.l. Rilancio		<p>Per le cessioni di una serie di strumenti e altri dispositivi medici e di protezione individuale per il contenimento e la gestione dell’emergenza da COVID-19, effettuate entro il 31 dicembre 2020, si applica il regime di esenzione IVA, con riconoscimento del diritto alla detrazione “a monte”.</p> <p>A decorrere dal 1° gennaio 2021 troverà applicazione l’aliquota IVA del 5%.</p>
66 d.l. Cura Italia	Persone fisiche, enti non commerciali e soggetti titolari di reddito d’impresa	<p>Erogazioni liberali in denaro (effettuate mediante versamento bancario o postale o altri sistemi di pagamento tracciabili) o in natura effettuate nel 2020 a favore di Stato, regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, compresi gli enti religiosi.</p> <p>Sono detraibili dall’imposta lorda IRPEF o IRES nella misura del 30% (la detrazione non può superare i 30.000 euro) o deducibili dal reddito d’impresa in misura piena.</p>
27 d.l. Liquidità	Imprese farmaceutiche	<p>Le cessioni gratuite di medicinali ad uso compassionevole sono equiparate alla distruzione degli stessi medicinali.</p> <p>Ai fini IVA, va riconosciuto il diritto alla detrazione dell’imposta relativa all’acquisto di tali beni anche in deroga ai principi generali.</p> <p>Ai fini delle imposte dirette i farmaci non si considerano destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa.</p>
28 d.l. Liquidità	Società semplici	<p>I dividendi corrisposti dal 1° gennaio 2020 alle società semplici si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci, con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale.</p> <p>Viene prevista una disciplina per gli utili di fonte estera, con conferma dell’integrale imposizione per i dividendi provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata e l’applicazione della ritenuta del 26% o dell’1,20% per i soci non residenti delle società semplici che</p>



		percepiscono dividendi.
--	--	-------------------------

6. Misure in materia di giustizia

Articolo 83 (d.l. “Cura Italia”) – Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare

Articolo 135 (d.l. “Rilancio”) – Disposizioni in materia di giustizia tributaria e contributo unificato

Articolo 149, comma 3 (d.l. “Rilancio”) – Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

L'articolo 83 del Decreto “Cura Italia” reca le previsioni per contenere gli effetti dell'emergenza in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare che riscrivono, e nello stesso tempo abrogano, quelle originariamente introdotte con gli articoli 1 e 2 del d.l. n. 11/2020.

In via preliminare all'analisi delle disposizioni di cui al citato articolo 83, è necessario porre nella dovuta evidenza che, a causa del protrarsi dell'emergenza epidemiologica, il Decreto “Liquidità” e, più precisamente, l'articolo 36 – rubricato “*Termini processuali in materia di giustizia civile, penale, amministrativa, contabile, tributaria e militare*” – interviene, nuovamente, sulla materia della giustizia, seppur con esclusivo riferimento ai termini relativi al rinvio d'ufficio delle udienze e alla sospensione degli atti processuali, stabilendone un'ulteriore proroga rispetto a quella già disposta con l'articolo 83, comma 1 e 2, del Decreto “Cura Italia”.

Si specifica, in tal senso, che il **rinvio d'ufficio delle udienze** dei procedimenti civili e penali pendenti presso tutti gli uffici giudiziari dal 9 marzo 2020, previsto dal comma 1 del citato articolo 83, viene **differito a data successiva all'11 maggio 2020**, in base all'articolo 36, comma 1, del Decreto “Liquidità”, rispetto al previgente termine del 15 aprile 2020.

Restano ferme le eccezioni elencate nel comma 3 dell'articolo 83 del Decreto “Cura Italia” riguardanti i procedimenti civili e penali con carattere urgente o prioritario, nell'ambito dei quali si segnalano, tra gli altri i procedimenti di cui agli articoli 283, 351 e 373 c.p.c., vale a dire quelli di sospensione cautelare della provvisoria esecutività delle sentenze oggetto di impugnazione e, in genere, tutti i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti³³⁵.

³³⁵ L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 10/E del 16 aprile 2020 (par. 1), ha chiarito che tali procedimenti possono interessare anche il processo tributario in forza del rinvio che l'articolo 49 del d.lgs. n. 546/1992 opera alle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, ossia alle norme in tema di sospensione delle sentenze di primo grado e di appello (circolare 29 dicembre 2015, n. 38/E, par. 1.12) che trovano specifica disciplina, nell'ambito delle norme processuali tributari, negli articoli 52 e 62-bis del d.lgs. n. 546/1992. Del pari, tra i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti e che, pertanto, fanno eccezione alla disciplina sul rinvio d'ufficio delle udienze, l'Agenzia annovera i procedimenti cautelari finalizzati alla sospensione degli effetti dell'atto impugnato, di cui agli articoli 47, 52, comma 2, ultimo periodo e 62-bis, comma 1, ultimo periodo del d.lgs. n. 546/1992, nonché i procedimenti cautelari di cui all'articolo 19 del d.lgs. n. 472/1997, vale a dire quelli relativi alla sospensione dell'esecuzione nei giudizi innanzi alla Commissione tributaria regionale aventi ad oggetto provvedimenti sanzionatori, quali gli atti di contestazione o di irrogazione della sanzione emessi ai sensi degli articoli 16 e 17 del citato d.lgs. n. 472/1997. Ulteriore fattispecie non



Con riferimento ai procedimenti civili e penali non sospesi, si segnala che, in sede di conversione del decreto “Cura Italia”, è stata inserita una specifica previsione che, **dal 9 marzo 2020 al 31 luglio**³³⁶, permette di assumere le **deliberazioni collegiali in camera di consiglio** mediante **collegamenti da remoto**, individuati e regolati con provvedimento del direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della giustizia. In tal caso, il luogo da cui si collegano i magistrati è considerato camera di consiglio a tutti gli effetti di legge³³⁷.

Per quanto attiene alla **sospensione dei termini processuali**, il comma 2 dell’articolo 83 del Decreto “Cura Italia” ha inizialmente previsto che dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020 fosse sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali. Sul punto, è successivamente intervenuto, come già ricordato, l’articolo 36, comma 1, del Decreto “Liquidità”, disponendo la **“proroga” all’11 maggio 2020 del termine del 15 aprile 2020**, previsto dall’articolo 83, commi 1 e 2, del Decreto “Cura Italia”.

Al riguardo, si segnala l’infelice tecnica normativa utilizzata nell’articolo 36, comma 1, del Decreto “Liquidità” il quale, anziché modificare direttamente il testo del comma 2 dell’articolo 83, indicando il nuovo termine finale del periodo di sospensione dell’11 maggio 2020, ha mantenuto in quest’ultima disposizione l’originario termine del 15 aprile 2020 e ha disposto la “proroga” di tale termine all’11 maggio 2020. Al fine di eliminare ogni dubbio interpretativo circa l’effettiva portata della attuale “proroga” del termine finale del periodo di sospensione, si auspica un intervento normativo che confermi la volontà del legislatore di estendere fino all’11 maggio 2020 il periodo di sospensione dei termini processuali, inserendo quest’ultimo riferimento temporale direttamente nel testo del citato comma 2 dell’articolo 83 in commento e regolando la decorrenza dell’efficacia di quest’ultima modifica, retroattivamente, a partire dalla scadenza dell’originario termine finale del 15 aprile 2020.

Rimane, in ogni caso, ferma la previsione secondo cui, qualora il decorso dei termini abbia inizio durante il periodo di sospensione, l’inizio stesso è differito alla fine di detto periodo³³⁸ e che, quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, l’udienza o

interessata dal rinvio delle udienze è costituita dal procedimento finalizzato all’adozione delle misure cautelari dell’iscrizione di ipoteca o dell’esecuzione del sequestro conservativo di cui all’articolo 22 del medesimo d.lgs. n. 472/1997. L’Agenzia delle entrate ha precisato altresì che rimangono comunque ferme le misure organizzative che i capi degli uffici giudiziari decideranno di adottare in attuazione dell’articolo 83, commi 3, lettera a), 5 e 7 del Decreto “Cura Italia”.

³³⁶ Termine così prorogato dall’articolo 3, comma 1, lett. i), del d.l. 30 aprile 2020, n. 28 (c.d. Decreto “Giustizia”), il quale dispone che: “Ovunque ricorrano nell’articolo, le parole «30 giugno 2020» sono sostituite dalle seguenti: «31 luglio 2020»”.

³³⁷ Cfr. il nuovo comma 12 *quinquies* dell’articolo 83 in commento.

Si evidenzia, inoltre, che in sede di conversione in legge del Decreto “Cura Italia” è stata introdotta una specifica disciplina in relazione ai procedimenti dinanzi alla Corte di cassazione, secondo cui, sino al 30 giugno 2020, il deposito degli atti e dei documenti da parte degli avvocati può avvenire in modalità telematica nel rispetto della normativa anche regolamentare concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici, e gli obblighi di pagamento del contributo unificato connessi al deposito telematico degli atti di costituzione in giudizio presso la Corte, sono assolti con sistemi telematici di pagamento (cfr., in tal senso, il nuovo comma 11-*bis* dell’articolo 83 in commento).

³³⁸ Al riguardo, l’Agenzia delle entrate, con la circolare n. 10/E del 2020 (par. 2.2), ha precisato che, nelle ipotesi in cui il termine cominci a decorrere nel periodo temporale compreso tra il 9 marzo 2020 e l’11 maggio 2020, l’inizio di tale termine è automaticamente posticipato al 12 maggio 2020. Parimenti, nel caso di un accordo di mediazione eventualmente concluso durante il periodo di sospensione (ad esempio in data 9 marzo), il termine per il versamento dell’intera somma concordata o della prima rata decorre dal 12 maggio 2020 e scade alla data del 31 maggio 2020 (che slitta al 1° giugno 2020, cadendo il 31 maggio di domenica).



l'attività da cui decorre il termine è differita, in modo da consentirne il rispetto, facendo decorrere il suddetto termine *ex novo*, al di fuori del periodo di sospensione³³⁹.

L'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia" precisa, inoltre, che **la sospensione si riferisce al compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali** (e, quindi, non soltanto con riferimento a quelli pendenti, con udienza già fissata e da rinviare d'ufficio) e che in tal senso, ferme restando le eccezioni menzionate, la medesima sospensione **si estende anche ai termini** stabiliti per la fase delle indagini preliminari, per l'adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione, **per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio** e del procedimento esecutivo, **per le impugnazioni** e, in genere, a tutti i termini procedurali (ivi inclusi, quindi, anche dei procedimenti esecutivi e concorsuali).

Con specifico riferimento al **processo tributario**, il penultimo periodo del comma 2 dell'articolo 83 in commento prevede espressamente che si intendono, altresì, **sospesi 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 d.lgs. n. 546/1992 per i procedimenti di mediazione**. Si tratta, evidentemente, di una specificazione normativa di quanto già previsto nel secondo periodo del medesimo comma 2, ai sensi del quale *"Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata [n.d.r. dal 9 marzo 2020 fino all'11 maggio 2020], i termini stabiliti per ... la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali"*. Disposizione quest'ultima che, come già ricordato, è certamente riferibile anche al processo tributario per effetto del successivo comma 21 dell'articolo 83 in base al quale *"Le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano altresì ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie ..."*.

Sui termini relativi alla mediazione tributaria, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito della menzionata circolare n. 10/E del 2020 (par. 2.1), ha chiarito che la sospensione si riferisce non solo al termine di 90 giorni entro il quale deve concludersi il procedimento, ma altresì al termine di 30 giorni previsto, nel caso in cui non venga raggiunto l'accordo di mediazione, per la costituzione in giudizio mediante il deposito del ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale, nonché all'ulteriore termine di 20 giorni fissato per il versamento delle somme dovute³⁴⁰, ovvero della prima rata, sulla base dell'accordo di mediazione raggiunto tra le parti.

Prima dell'emanazione del Decreto "Rilancio", l'Agenzia delle entrate³⁴¹ aveva espresso l'avviso che analoga sospensione non operasse con riferimento alle rate della mediazione successive alla prima, in ragione del fatto che, in tal caso, il perfezionamento dell'accordo si era verificato in data antecedente al periodo di sospensione (9 marzo 2020-11 maggio 2020), e, pertanto, in tale ipotesi

³³⁹ Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 10/E del 2020 (par. 2.3), ha precisato che, nell'ambito dei termini a ritroso per i quali opera la sospensione, rientrano quelli per il deposito di documenti e memorie che l'articolo 32 del d.lgs. n. 546/1992 fissa, rispettivamente, in 20 e 10 giorni liberi prima della data di trattazione, nonché il termine per la presentazione dell'istanza di trattazione in pubblica udienza, di cui al successivo articolo 33 del citato d.lgs., da presentare anch'essa entro 10 giorni liberi prima della data di discussione della controversia.

³⁴⁰ L'Agenzia delle entrate ha evidenziato altresì che le medesime considerazioni non si ritengono applicabili in relazione al termine di 20 giorni previsto per il versamento delle somme dovute per il perfezionamento di altri istituti deflativi del contenzioso, come ad esempio l'accertamento con adesione di cui al d.lgs. n. 218/1997, in quanto trattasi di procedimenti esperibili esclusivamente in fase amministrativa, a differenza della mediazione che si inserisce nel procedimento contenzioso dopo l'avvenuta proposizione del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

³⁴¹ Sempre nella richiamata circolare n. 10/E del 2020, par. 2.1.



non si era in presenza di alcuno degli adempimenti previsti né dall'articolo 83 in commento, né da altre disposizioni dei Decreti "Cura Italia" e "Liquidità" che contemplano differimenti dei termini di versamento. Per la stessa ragione, era stato ritenuto che fossero esclusi dalla sospensione in esame i termini per il pagamento, anche rateale, delle somme dovute a seguito di conciliazione giudiziale, nonché i termini per il pagamento delle rate dovute per la definizione agevolata delle liti pendenti di cui all'articolo 6 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

Tali conclusioni vanno ora riviste alla luce dell'articolo 149 del Decreto "Rilancio"³⁴² con il quale è stata disposta la **proroga al 16 settembre 2020 dei termini di versamento** (anche in forma rateale) **in scadenza tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020** relativi agli istituti deflattivi del contenzioso tributario (accertamento con adesione, conciliazione, mediazione, acquiescenza) e alle definizioni agevolate di cui alla c.d. "pace fiscale" previste dal citato d.l. n. 119/2018 (definizione di processi verbali di constatazione, avvisi di accertamento, accertamenti con adesione e inviti al contraddittorio, liti pendenti, regolarizzazione per le società e associazioni sportive dilettantistiche). I **versamenti** così prorogati andranno effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il 16 settembre 2020** o mediante rateizzazione **fino a un massimo di 4 rate mensili** di pari importo, a partire dalla medesima data. Per espressa previsione normativa, non si procede al rimborso di quanto eventualmente già versato nel periodo di proroga.

Come accennato, le modifiche intervenute ad opera dell'articolo 36 del Decreto "Liquidità" attengono unicamente alla dilazione dei termini di sospensione previsti nell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia", con la conseguenza che le disposizioni di carattere sostanziale ivi contenute continuano a rimanere in vigore.

Rimane, pertanto, valida la possibilità, per i capi degli uffici giudiziari, di assumere, sino alla data del 30 giugno 2020, le misure organizzative previste nel comma 7 dell'articolo 83 in commento al fine di evitare assembramenti all'interno dell'ufficio giudiziario e contatti ravvicinati tra le persone, misure che, in conseguenza del nuovo termine finale del periodo di sospensione stabilito dall'articolo 36 del Decreto "Liquidità", avranno efficacia a partire non più dal 16 aprile 2020, ma dal 12 maggio 2020³⁴³.

Tra le altre **misure organizzative** che i capi degli uffici giudiziari possono adottare, si segnala:

- l'adozione di **linee guida vincolanti per la fissazione e la trattazione delle udienze**;
- la **celebrazione a porte chiuse** di tutte le **udienze civili e penali pubbliche**;
- 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;
- la previsione dello **svolgimento delle udienze civili** che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori, dalle parti e dagli ausiliari del giudice, anche se finalizzate all'assunzione

³⁴² Per maggiori dettagli, v. *supra* nel testo.

³⁴³ Il nuovo termine iniziale del periodo previsto dal comma 6 dell'articolo 83 è stato fissato a tale data dal secondo periodo dell'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità", come confermato anche dall'articolo 3, comma 1, lett. b), del Decreto "Giustizia".



di informazioni presso la pubblica amministrazione³⁴⁴, mediante **collegamenti da remoto** individuati e regolati con provvedimento del Direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della giustizia, e in ogni caso **attraverso modalità idonee a salvaguardare il contraddittorio e l'effettiva partecipazione delle parti**³⁴⁵;

- prima dell'udienza il giudice fa comunicare ai procuratori delle parti, giorno, ora e modalità di collegamento. All'udienza il giudice dà atto a verbale delle modalità con cui si accerta dell'identità dei soggetti partecipanti e, ove trattasi di parti, della loro libera volontà. Di tutte le ulteriori operazioni è dato atto nel processo verbale;
- lo **svolgimento dell'attività degli ausiliari del giudice** con **collegamenti da remoto** tali da salvaguardare il contraddittorio e l'effettiva partecipazione delle parti³⁴⁶;
- la previsione del **rinvio delle udienze civili e penali a data successiva al 31 luglio 2020**³⁴⁷, ferme restando le richiamate eccezioni di cui al comma 3 dell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia".

Con specifico riferimento alle controversie tributarie, è intervenuto, altresì, il comma 2 dell'articolo 135 del Decreto "Rilancio" attraverso la sostituzione integrale del comma 4 dell'articolo 16 del d.l. n. 119/2018, al fine di estendere il campo di applicazione dell'udienza a distanza, con una disciplina che va a regime e che dunque non è circoscritta all'attuale fase emergenziale.

Rispetto alla normativa previgente, si evidenziano, tra gli altri, i seguenti aspetti di novità:

- la disciplina sulla partecipazione a distanza viene estesa alle **udienze in camera di consiglio**³⁴⁸;
- la **partecipazione da remoto** all'udienza viene consentita non solo alle parti processuali (contribuente, ufficio impositore o agente della riscossione, difensore), ma anche al **giudice tributario**³⁴⁹ e al **personale amministrativo** delle Commissioni tributarie;
- la **richiesta di partecipazione da remoto all'udienza pubblica** può essere presentata dalle parti non solo nel ricorso o nel primo atto difensivo, ma anche successivamente, purché **prima della comunicazione dell'avviso di trattazione** dell'udienza. In quest'ultimo caso, la richiesta va fatta con apposita istanza da depositare in segreteria e da notificare alle parti

³⁴⁴ La specificazione nel testo in carattere sottolineato è stata inserita nella lett. f) del comma 7 dell'articolo 83 del decreto "Cura Italia", in sede di sua conversione in legge.

³⁴⁵ Analoghe previsioni sono state estese, dalla legge di conversione del Decreto "Cura Italia", anche alle udienze penali e alla fase delle indagini preliminari (cfr. i nuovi commi 12-bis, 12-ter e 12-quater dell'articolo 83 in esame). Si precisa che, con riferimento alle udienze penali, l'articolo 3, comma 1, lett. d) del Decreto "Giustizia" ha ulteriormente precisato che le disposizioni di cui al comma 12-bis "non si applicano, salvo che le parti vi acconsentano, alle deliberazioni conseguenti alle udienze di discussione finale, in pubblica udienza o in camera di consiglio, e a quelle nelle quali devono essere esaminati testimoni, parti, consulenti o periti".

³⁴⁶ Cfr. la nuova lett. h-bis) del comma 7 dell'articolo 83, introdotta in sede di conversione del Decreto "Cura Italia".

³⁴⁷ Il rinvio delle udienze civili e penali a data successiva al 31 luglio 2020 è consentito in forza della previsione di cui all'articolo 3, comma 1, lett. i), del Decreto "Giustizia", il quale recita testualmente che: "Ovunque ricorrano nell'articolo, le parole «30 giugno 2020» sono sostituite dalle seguenti: «31 luglio 2020»".

³⁴⁸ Il riferimento normativo all'articolo 34 del d.lgs. n. 546/1992, relativo alle udienze pubbliche, è stato infatti integrato con quello al precedente articolo 33, relativo alla trattazione in camera di consiglio.

³⁴⁹ L'espresso riferimento ai giudici e non alla Commissione o al collegio autorizza a ritenere che ogni componente la Commissione possa collegarsi dal proprio domicilio, a differenza di ciò che accade per le udienze da remoto delle altre giurisdizioni.



costituite prima della comunicazione dell'avviso da parte della segreteria della Commissione³⁵⁰.

Quanto alle **modalità di svolgimento dell'udienza** a distanza, viene confermato che la partecipazione all'udienza avviene mediante collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del collegamento da remoto, tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e di udire quanto viene detto. La norma conferma altresì che il luogo dove la parte processuale si collega in audiovisione è equiparato all'aula di udienza.

L'individuazione delle regole tecnico-operative per la partecipazione all'udienza a distanza e delle Commissioni tributarie presso cui è possibile attivarla sono demandate ad uno o più **decreti del Direttore generale delle finanze**, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale³⁵¹.

È, infine, previsto che i giudici tributari, sulla base dei criteri individuati dai Presidenti delle Commissioni tributarie, individuino le controversie per le quali l'ufficio di segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento dell'udienza a distanza³⁵². La nuova disciplina aggiunge, dunque, alla possibilità per le parti di richiedere la partecipazione da remoto all'udienza – già prevista dal legislatore – la **possibilità per il giudice tributario di disporre, autonomamente, lo svolgimento dell'udienza a distanza** per alcune specifiche controversie.

Ulteriori facilitazioni sono state disposte, in sede di conversione del Decreto "Cura Italia", anche **per il rilascio delle procure alle liti nei procedimenti civili**. Ai sensi del nuovo comma 20-ter dell'articolo 83 in commento, viene infatti previsto che, fino alla cessazione delle misure di distanziamento previste dalla legislazione emergenziale in materia di prevenzione del contagio da COVID-19, la sottoscrizione della procura alle liti può essere apposta dalla parte anche su un documento analogico trasmesso al difensore, anche in copia informatica per immagine, unitamente a copia di un documento di identità in corso di validità, anche a mezzo di strumenti di comunicazione elettronica. In tal caso, il professionista certifica l'autografia mediante la sola apposizione della propria firma digitale sulla copia informatica della procura. La procura si considera apposta in calce, ai sensi dell'articolo 83 c.p.c., se è congiunta all'atto cui si riferisce mediante gli strumenti informatici individuati con decreto del Ministero della giustizia.

La sospensione dei termini processuali deve intendersi riferita anche ai termini prescritti per il compimento di qualsiasi atto nelle **procedure esecutive e concorsuali**, ivi inclusi quelli per la presentazione della domanda di insinuazione al passivo nel fallimento.

³⁵⁰ La norma non è stata coordinata con quanto previsto dall'articolo 34 del d.lgs. n. 546/1992, che prevede la possibilità per le parti di chiedere che la controversia sia discussa in pubblica udienza fino a dieci giorni liberi prima della data della stessa. Ne deriva che, ricevuto l'avviso di trattazione, le parti potranno in concreto chiedere la trattazione in pubblica udienza, ma non la partecipazione alla stessa da remoto, in tal modo limitando fortemente l'applicabilità del nuovo istituto processuale.

³⁵¹ Si segnala che la nuova disciplina ha aggiunto, nell'iter di emanazione di tali decreti, il parere del Garante per la protezione dei dati personali e ha eliminato la previsione dell'obbligo di conservazione delle immagini dell'udienza. Allo stato attuale, la mancanza di tali decreti rende impossibile la celebrazione delle udienze tributarie con collegamento da remoto, ai sensi della lett. h) del comma 7 dell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia".

³⁵² È stata peraltro eliminata la previsione che imponeva a ciascuna sezione della Commissione di dedicare almeno un'udienza al mese alla trattazione di controversie per le quali fosse stato richiesto il collegamento audiovisivo a distanza.



Occorre, al riguardo, dar conto delle indicazioni diffuse dall’Agenzia delle entrate, nell’ambito della circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 che, seppur diffusa precedentemente all’entrata in vigore del Decreto “Liquidità”, contiene alcune precisazioni che, fermo restando i necessari adeguamenti ai nuovi termini di sospensione introdotti da quest’ultimo, possono, nella sostanza, sicuramente ritenersi attuali.

Più precisamente, con riferimento alla **fase di insinuazione tempestiva al passivo**, l’Agenzia delle entrate³⁵³ ha chiarito che il termine entro cui deve essere presentata la relativa domanda – che coincide con il termine di trenta giorni prima dell’udienza fissata per la verifica dello stato passivo – viene differito in conseguenza del rinvio d’ufficio di tutte le udienze.

Per quanto, diversamente, attiene alla **presentazione delle domande di insinuazione tardiva**, la scadenza del rispettivo termine di un anno dal deposito del decreto di esecutività dello stato passivo, subisce una proroga pari al numero di giorni per cui è stata disposta la sospensione.

In altri termini, successivamente al decorso del periodo di sospensione previsto dal citato articolo 83, ad avviso dell’Agenzia delle entrate, gli Uffici restano legittimati a porre in essere adempimenti quali la **liquidazione anticipata delle dichiarazioni fiscali** ovvero la **notifica di avvisi di accertamento**, nonostante la sospensione dall’8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini di prescrizione e decadenza per l’esercizio delle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso da parte degli enti impositori, prevista dall’articolo 67 del Decreto “Cura Italia”, norma che – sempre secondo l’Agenzia – *“non sospende le attività e quindi non ne impedisce lo svolgimento nel predetto periodo”*.

Con specifico riferimento, invece, alle **procedure esecutive**, si pone nella dovuta evidenza la previsione di cui al nuovo articolo 54-ter, introdotto dalla legge di conversione del decreto “Cura Italia”, in forza del quale, per la durata di sei mesi a partire dall’entrata in vigore della stessa legge di conversione, viene disposta la **sospensione dei pignoramenti immobiliari** di cui all’articolo 555 c.p.c., **aventi ad oggetto l’abitazione principale** del debitore esecutato.

Proseguendo con l’analisi delle disposizioni dell’articolo 83 del Decreto “Cura Italia”, si è già posto nella dovuta evidenza che il comma 21 di tale articolo prevede l’applicabilità delle disposizioni contenute nei precedenti commi 1 e 2, in quanto compatibili, ai **procedimenti relativi alle commissioni tributarie** e alla magistratura militare³⁵⁴. Tale previsione, è confermata dall’articolo 36, comma 1, del Decreto “Liquidità”, che ha esteso a questi ultimi procedimenti anche la **“proroga” all’11 maggio 2020 del termine finale del periodo** previsto dai commi 1 e 2 dell’articolo 83 del Decreto “Cura Italia” con riferimento, rispettivamente, al **rinvio d’ufficio delle udienze** e alla **sospensione dei termini processuali**.

Con specifico riferimento ai termini di impugnazione, il comma 3 dell’articolo 149 del Decreto “Rilancio” interviene nuovamente, **prorogando al 16 settembre 2020 il termine per la notifica del**

³⁵³ Cfr. il par. 2.16 della circolare citata.

³⁵⁴ In sede di conversione del Decreto “Cura Italia”, l’applicazione, nei limiti di compatibilità, delle previsioni relative alla sospensione dei termini è stata estesa anche agli arbitrati rituali e ai procedimenti relativi alle giurisdizioni speciali non contemplate nello stesso Decreto.



ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni tributarie relativo ai seguenti **atti di cui al comma 1 del medesimo articolo 149**:

- a) atti di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 7 del d.lgs. n. 218/1997;
- b) accordo conciliativo ai sensi degli articoli 48 e 48-bis del d.lgs. n. 546/1992;
- c) accordo di mediazione ai sensi dell'articolo 17-bis del d.lgs. n. 546/1992;
- d) atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita ai sensi dell'articolo 12 del d.l. n. 70/1988 e dell'articolo 52 del d.P.R. n. 131/1986 e dell'articolo 34, commi 6 e 6-bis, del d.lgs. n. 346/1990;
- e) atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi ai sensi degli articoli 10, 15 e 54 del d.P.R. n. 131/1986;
- f) atti di recupero ai sensi dell'articolo 1, comma 421, della legge n. 311/2004;
- g) avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro di cui al d.P.R. n. 131/1986, dei tributi di cui all'articolo 33, comma 1-bis, del d.lgs. n. 346/1990, dell'imposta sulle donazioni di cui al citato d.lgs., dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al d.P.R. n. 601/1973, dell'imposta sulle assicurazioni di cui alla legge n. 1216/1961,

nonché prorogando il termine per la notifica del ricorso di primo grado relativo agli **atti definibili per acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997** (tra cui dovrebbero rientrare, ad esempio, gli avvisi di accertamento esecutivi ai fini delle imposte dirette e dell'IVA per i quali, tuttavia, non sia stata presentata istanza di adesione, venendo automaticamente meno in tal caso la facoltà di definirli per acquiescenza). Va tuttavia posto nella dovuta evidenza che, per espressa previsione normativa, la proroga al 16 settembre 2020 del termine per la notifica del ricorso di primo grado potrà applicarsi, **per entrambe le categorie di atti** (quelli di cui al comma 1 e quelli definibili per acquiescenza), soltanto **se i termini di versamento relativi agli stessi scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**.

La norma non brilla certo per linearità e chiarezza e lascia aperti molti più dubbi di quante non siano invece le (poche) certezze che è riuscita a dare, e ciò è ancor più censurabile al cospetto di un tema tanto delicato quale quello del termine di impugnazione in primo grado degli atti impositivi. Per tale motivo, in via di premessa, è vivamente consigliabile ai professionisti incaricati della difesa tecnica di **non tener conto, prudenzialmente, della richiamata proroga, in special modo per gli atti definibili per acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997**, onde evitare le responsabilità professionali che potrebbero derivare qualora il giudice si pronunciasse per l'inammissibilità del ricorso per tardività, non ritenendo l'atto rientrante tra quelli prorogati dalla norma in commento.

La prima osservazione da fare è che tra gli atti elencati nel comma 1 del citato articolo 149 ve ne sono alcuni che, per definizione, non sono impugnabili, quali gli atti di accertamento con adesione già definiti, gli accordi conciliativi e di mediazione di cui alle lettere a), b) e c) del suddetto comma 1, mentre, in modo singolare, non sono contemplati gli **atti di contestazione o irrogazione sanzioni di cui al d.lgs. n. 472/1997**, che non possono essere fatti rientrare neppure tra quelli definibili per acquiescenza tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, ai sensi dell'articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997. Per questi ultimi atti occorrerà pertanto seguire le regole ordinarie considerando soltanto la sospensione



“emergenziale” di 64 giorni dal 9 marzo 2020 all’11 maggio 2020, qualora il termine di impugnazione di 60 giorni sia ricaduto entro il richiamato periodo di sospensione.

In secondo luogo, occorre rilevare che per gli **atti impugnabili elencati nel comma 1 del citato articolo 149** il termine di versamento è, in linea di principio, indipendente dal termine di impugnazione, posto che lo stesso scade generalmente al 60° giorno dalla notifica, anche quando il termine di impugnazione relativo agli stessi può beneficiare di eventuali sospensioni, come quella ora prevista per l’emergenza da Covid-19 dal 9 marzo all’11 maggio 2020 (pari a 64 giorni).

Ne consegue che per verificare se la proroga al 16 settembre 2020 del termine di notifica del ricorso in primo grado si possa applicare ai predetti atti di cui al citato comma 1 occorre, normalmente, aggiungere 60 giorni alla data di notifica dell’atto e verificare se i relativi termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020. Facendo i dovuti calcoli, **potranno quindi beneficiare della proroga al 16 settembre 2020 gli atti impugnabili elencati nel comma 1 del citato articolo 149 che siano stati notificati tra il 9 gennaio e il 30 marzo 2020**³⁵⁵. Soltanto in tali ipotesi infatti – seguendo il criterio prudenziale indicato in nota –, il termine di versamento relativo agli atti di cui al citato comma 1 scade **tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020** (notifica 9 gennaio 2020 + 60 giorni = termine di versamento 9 marzo 2020; notifica 30 marzo 2020 + 60 giorni = termine di versamento 29 maggio 2020; notifica 31 marzo 2020 + 60 giorni = termine di versamento 30 maggio 2020, che, cadendo di sabato, è prorogato di diritto al 1° giugno 2020). E ciò – si badi bene – quand’anche il termine di impugnazione per gli atti notificati tra il 9 gennaio e il 12 marzo 2020 avrebbe potuto beneficiare della sospensione “emergenziale” dei termini processuali di 64 giorni, dal 9 marzo all’11 maggio 2020 (notifica 9 gennaio 2020 + 60 giorni = termine ordinario di impugnazione 9 marzo 2020 che, per effetto dei 64 giorni di sospensione da Covid-19, sarebbe slittato al 12 maggio 2020, ma che, a seguito della proroga in commento, è ora differito al 16 settembre 2020; notifica 12 marzo 2020 + 60 giorni = termine ordinario di impugnazione 11 maggio 2020, che – parimenti – per effetto dei 64 giorni di sospensione da Covid-19, sarebbe slittato al 14 luglio 2020, ma che, a seguito della proroga in commento, è ora differito al 16 settembre 2020).

Per quanto concerne invece gli altri **atti** potenzialmente rientranti nella proroga in commento, ossia quelli **definibili per acquiescenza ai sensi dell’articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997** i cui termini di versamento scadano nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, si è già ricordato che tra gli stessi dovrebbero rientrare gli avvisi di accertamento esecutivi ai fini delle imposte dirette e dell’IVA, ma – si ribadisce – **soltanto nel caso in cui non sia stato attivato il procedimento di adesione**, restando infatti preclusa la definizione per acquiescenza una volta che il contribuente abbia presentato l’istanza di adesione.

In mancanza della presentazione di quest’ultima, per gli avvisi di accertamento esecutivi (ma non per gli altri atti definibili per acquiescenza per i quali il termine di versamento non sia intimamente connesso a quello di impugnazione, come ad esempio per gli avvisi di rettifica di valore ai fini

³⁵⁵ Si precisa che per l’individuazione degli atti rientranti nel campo di applicazione della proroga di cui al comma 3 dell’articolo 149 del Decreto “Rilancio”, si è utilizzato un criterio prudenziale secondo cui sono stati considerati tali solo gli atti i cui termini di versamento scadano tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, senza tener conto, per il termine iniziale del 9 marzo 2020, delle norme che dispongono in caso di termine di versamento scadente di sabato o di giorno festivo, il differimento di diritto del predetto termine al primo giorno non festivo successivo, e, viceversa, tenendone conto, per il termine finale del 31 maggio 2020.



dell'imposta di registro) la **proroga del termine di impugnazione al 16 settembre 2020 sembra applicarsi soltanto a quelli notificati dal 9 gennaio 2020 al 26 gennaio 2020**. Ed infatti, in tali ipotesi, il termine di impugnazione ordinario di 60 giorni scade dal 9 marzo 2020 al 26 marzo 2020, ossia durante il periodo di sospensione "emergenziale" dei termini processuali, che, avendo l'effetto di differire di 64 giorni il termine di impugnazione, porta con sé uno slittamento di analoga durata anche del relativo termine di versamento, il quale ultimo finisce per scadere nella finestra temporale per la quale è stata prevista la proroga del termine di impugnazione al 16 settembre 2020 (notifica 9 gennaio 2020 + 124 giorni = termine di versamento/impugnazione 12 maggio 2020; notifica 26 gennaio 2020 + 124 giorni = termine di versamento/impugnazione venerdì 29 maggio 2020).

Per gli avvisi di accertamento esecutivi **notificati dal 27 gennaio 2020 all'8 marzo 2020 sembrerebbe invece non potersi beneficiare della proroga in commento**, in quanto il termine di impugnazione ordinario di 60 giorni scade dal 27 marzo 2020 al 7 maggio 2020, ossia durante il periodo di sospensione "emergenziale" dei termini processuali, che, avendo l'effetto di differire di 64 giorni il termine di impugnazione, porta con sé uno slittamento di analoga durata anche del relativo termine di versamento, il quale ultimo finisce tuttavia per scadere, in tal caso, oltre il termine finale del 31 maggio 2020 entro cui può scattare la proroga del termine di impugnazione al 16 settembre 2020 (notifica 27 gennaio 2020 + 124 giorni = termine di impugnazione/versamento 1° giugno 2020, cadendo il 30 maggio di sabato; notifica 8 marzo 2020 + 124 giorni = termine di impugnazione/versamento 10 luglio 2020).

Anche per quei pochi avvisi di accertamento esecutivi eventualmente **notificati dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020** (si ricorda, infatti, che in tale periodo, per effetto della sospensione dell'attività degli Uffici disposta dall'articolo 67, comma 1, del Decreto "Cura Italia", la notifica è stata effettuata solo in casi ritenuti indifferibili³⁵⁶) il **termine di impugnazione non può beneficiare della proroga al 16 settembre 2020**. In tal caso infatti, il termine di versamento/impugnazione ordinario di 60 giorni scade, per tutti, il 10 luglio 2020, iniziando quest'ultimo a decorrere non dalla data di notifica dell'atto, ma dal 12 maggio 2020, ossia dal primo giorno successivo alla scadenza del periodo di sospensione dei termini processuali previsto dai decreti sull'emergenza. Ne consegue che, anche in tal caso, il termine di versamento/impugnazione dell'atto finisce quindi per scadere oltre il termine finale del 31 maggio 2020 previsto ai fini del riconoscimento della proroga al 16 settembre 2020 del termine di notifica del ricorso in primo grado.

Con riferimento agli **atti definibili per acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997**, occorre inoltre porre nella dovuta evidenza che le suddette conclusioni valgono a condizione che si ritenga corretta l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate sulla non applicabilità agli accertamenti esecutivi non ancora affidati all'agente della riscossione (e quindi a quelli impugnabili in primo grado, qui in discussione) della proroga dei termini di versamento disposta dall'articolo 68, comma 1, del Decreto "Cura Italia", che – per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 154, comma 1, lett. a), del Decreto "Rilancio" – riguarda ora i termini dei versamenti scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31

³⁵⁶ La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11/E del 2020 (par. 5.8) fa rientrare tra le attività indifferibili, a titolo esemplificativo, la notifica di avvisi di accertamento connessi a procedimenti penali e di accertamenti su processi verbali di constatazione che riguardano condotte particolarmente insidiose (frodi, fatture per operazioni inesistenti).



agosto 2020, che devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione e, quindi, entro il 30 settembre 2020.

Qualora si ritenga invece di non accogliere la tesi dell’Agenzia – sulla base di un’interpretazione sicuramente più aderente al tenore letterale del citato articolo 68 del Decreto “Cura Italia” –, la proroga al 30 settembre 2020 dei termini di versamento, disposta da quest’ultima norma, finirebbe infatti per interessare, tra gli altri, tutti gli accertamenti esecutivi non ancora affidati all’agente della riscossione potenzialmente rientranti nella proroga del termine di impugnazione al 16 settembre 2020 – ossia quelli con termine di versamento in scadenza nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 –, con conseguente **inapplicabilità, per la generalità di questi ultimi accertamenti, della proroga del termine di notifica del ricorso in primo grado qui in discussione**, essendo, a tal punto, il termine di versamento relativo ai richiamati atti sempre posteriore al termine finale (31 maggio 2020) previsto dal comma 3 dell’articolo 149 del Decreto “Rilancio” per il riconoscimento di quest’ultima proroga.

Insomma, un vero ginepraio normativo di cui, come è ovvio concludere, si poteva sicuramente fare a meno.

Tornando alla sospensione “emergenziale” dei termini processuali di cui all’articolo 83, comma 2, del Decreto “Cura Italia” (dal 9 marzo all’11 maggio 2020), l’Agenzia delle entrate³⁵⁷ ha precisato che essa risulta applicabile a tutti gli istituti definatori che fanno esplicito rinvio, quale termine ultimo per potersi avvalere dell’istituto, ai termini per l’impugnazione dell’atto, come, ad esempio, per l’acquiescenza, ai sensi dell’articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997, la definizione degli atti di contestazione delle sanzioni, ai sensi dell’articolo 16 del d.lgs. n. 472/1997, la possibilità di presentare istanza di adesione a seguito della notifica di un avviso di accertamento ovvero la presentazione delle istanze IPEA/IPEC.

Con la successiva circolare n. 10/E del 16 aprile 2020 (par. 2), l’Agenzia delle entrate, confermando l’amplessima portata della sospensione prevista dall’articolo 83 in commento, ha chiarito ulteriormente che deve considerarsi sospesa, tra l’altro, la decorrenza dei termini processuali concernenti:

- la proposizione dell’atto di appello, di cui all’articolo 51, comma 1, e all’articolo 38, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992;
- la proposizione del ricorso per cassazione e del controricorso, di cui agli articoli 325, 327 e 370 c.p.c.;
- la proposizione dell’atto di riassunzione innanzi alla Commissione tributaria provinciale o regionale, di cui all’articolo 63 del d.lgs. n. 546/1992;
- la costituzione in giudizio del ricorrente e dell’appellante, di cui all’articolo 22, comma 1, e all’articolo 53, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992;
- la costituzione in giudizio del resistente e dell’appellato, nonché la proposizione dell’appello incidentale, di cui all’articolo 23, comma 1, e all’articolo 54 del d. lgs. n. 546/1992;
- l’integrazione dei motivi di ricorso, di cui all’articolo 24 del d.lgs. n. 546/1992;

³⁵⁷ Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 2.15.



- la proposizione del reclamo contro i provvedimenti presidenziali, di cui all'articolo 28 del d. lgs. n. 546/1992;
- la trasmissione, da parte dell'Ufficio, delle osservazioni al ricorso per ottemperanza presentato dal contribuente, di cui all'articolo 70, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992;
- i termini contemplati nei confronti degli organi giurisdizionali e degli uffici di segreteria, quali ad esempio quelli inerenti alla pubblicazione della sentenza, di cui all'articolo 37 del d.lgs. n. 546/1992³⁵⁸.

Il mancato coordinamento tra il periodo di **sospensione dei termini processuali dal 9 marzo all'11 maggio 2020**, previsto dall'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia" (così come prorogato dall'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità") e il periodo di **sospensione delle attività "di contenzioso" degli uffici degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, previsto dall'articolo 67, comma 1, del Decreto "Cura Italia", aveva ingenerato il dubbio che gli enti impositori potessero beneficiare di un periodo di sospensione dei termini processuali più ampio rispetto a quello concesso al contribuente, il che avrebbe comportato una grave lesione del principio del giusto processo. Sul punto, l'Agenzia delle entrate³⁵⁹ è intervenuta a chiarire che *"l'articolo 67 del Decreto contiene una disciplina generale di riferimento per la sospensione dei termini delle attività degli enti impositori, fatte salve le specifiche deroghe previste dalle altre norme "speciali" contenute nel decreto stesso, quale ad esempio, appunto, l'articolo 83 del Decreto. Di conseguenza con riferimento a tutti i termini processuali e in particolare per la notifica del ricorso in primo grado e al termine per la conclusione del procedimento di mediazione risulta applicabile la specifica sospensione di cui al citato articolo 83, comma 2 del Decreto"*.

Tale interpretazione, che scontava il limite di essere fondata sulla incerta natura speciale della sospensione di cui all'articolo 83 e il pericolo di non essere condivisa dagli enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate, **avrebbe dovuto essere recepita normativamente dal comma 3 dell'articolo 29 del Decreto "Liquidità" che, secondo quanto precisato dalla stessa relazione illustrativa, aveva la finalità di operare il necessario riallineamento dei periodi di sospensione dei termini processuali previsti per enti impositori e contribuenti. Senonché anche il nuovo testo del citato comma 3, come emendato in sede di conversione in legge del Decreto "Liquidità", non riesce nell'intento, avendo previsto che "in deroga al termine fissato dall'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo**

³⁵⁸ L'Agenzia delle Entrate ricorda, inoltre, che la sospensione non opera per i termini relativi ai procedimenti cautelari (v. *supra*, nel testo), nonché in relazione ai termini per i quali si applica la sospensione prevista dall'articolo 6, comma 11, del d.l. n. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 136/2018 in tema di definizione agevolata delle controversie pendenti. Si ricorda che, ai sensi di quest'ultima disposizione sono stati automaticamente sospesi, per un periodo di nove mesi, *"i termini di impugnazione anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore del presente decreto (24 ottobre 2018) e il 31 luglio 2019"* (cfr., sul punto, circolare Agenzia delle entrate 1° aprile 2019, n. 6/E). In tal caso, ad avviso dell'Agenzia, occorre tener conto del consolidato indirizzo della Corte di cassazione secondo cui la sospensione prevista per le impugnazioni interessate da definizioni agevolate non si cumula con altre sospensioni dei termini (cfr., tra le altre, sentenze n. 19587/2019; n. 16876/2014; n. 23576/2014). Allo stesso modo, come precisato dall'Agenzia, la sospensione dell'articolo 83 non è applicabile al termine per la notifica del diniego della definizione agevolata delle controversie pendenti, trattandosi di adempimento non rientrante tra quelli contemplati da detta norma. Pertanto, gli uffici saranno tenuti ad osservare il termine del 31 luglio 2020 per la notifica di tale diniego, come previsto dal comma 12 dell'articolo 6 del d.l. n. 119/2018.

³⁵⁹ Cfr. circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 e circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, par. 2.8.



2020, n. 18, la proroga del termine di cui all'articolo 37, comma 1, del presente decreto si applica anche alle attività del contenzioso degli enti impositori"³⁶⁰.

Il citato articolo 37, comma 1, del Decreto "Liquidità", richiamato dall'articolo 29 in commento a seguito delle correzioni di forma apportate alla norma in sede di conversione, proroga fino al 15 maggio 2020 il termine del 15 aprile 2020, previsto dai commi 1 e 5 dell'articolo 103 del Decreto "Cura Italia", relativo alla sospensione dei termini inerenti allo svolgimento di procedimenti amministrativi pendenti alla data del 23 febbraio 2020 o iniziati successivamente a tale data. Se, come precisato dalla relazione illustrativa, il rinvio operato dall'articolo 29 in esame ha l'obiettivo di "riallineare i termini di sospensione processuale per entrambe le parti del giudizio tributario, anticipando dal 31 maggio all'11 maggio quello previsto per l'attività degli enti impositori", il riferimento corretto avrebbe dovuto essere fatto all'articolo 36 del Decreto "Liquidità", in quanto è con il comma 1 di quest'ultimo articolo che è stato prorogato all'11 maggio 2020 il termine finale della sospensione dei termini processuali di cui all'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia". Soltanto in tal modo, infatti, "in deroga al termine fissato dall'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18" si riuscirebbe ad applicare, in via normativa, "anche alle attività del contenzioso degli enti impositori" la sospensione dei termini processuali dal 9 marzo fino all'11 maggio 2020 (come prevista dal citato articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia"), anziché, come invece attualmente è, la sospensione dei termini relativi allo svolgimento dei procedimenti amministrativi dal 23 febbraio 2020 fino al 15 maggio 2020 (come prevista dal citato articolo 103, comma 1, del medesimo Decreto "Cura Italia").

Quanto all'impatto della sospensione "emergenziale" dei termini processuali sullo svolgimento dei **procedimenti di accertamento con adesione**, l'Agenzia delle entrate³⁶¹ ha chiarito che, sia per i procedimenti avviati dal contribuente (ai sensi degli articoli 6, commi 1 e 2 e da 10 a 13 del d.lgs. n. 218/1997) che per quelli avviati dall'ufficio (ai sensi dell'articolo 5 del medesimo d.lgs.), si applicano cumulativamente sia la **sospensione del termine di impugnazione** "per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente", prevista ordinariamente dal comma 3 dell'articolo del 6 d.lgs. n. 218/1997, sia la sospensione "emergenziale" prevista dal combinato disposto dell'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia" e dell'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità".

La possibilità di cumulare la richiamata sospensione "emergenziale" dei termini processuali con la sospensione del termine di impugnazione prevista dalla procedura di accertamento con adesione è stata ora opportunamente confermata, anche sotto il profilo normativo, dall'articolo 158 del Decreto "Rilancio", per cui, in caso di presentazione dell'istanza da parte del contribuente, la sospensione dei termini processuali qui in rassegna trova applicazione congiuntamente a quella di novanta giorni dalla

³⁶⁰ Si segnala che il testo originario del comma 3 dell'articolo 29 in commento era frutto di un evidente errore materiale, essendo previsto che "in deroga al termine fissato dall'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, la proroga del termine di cui all'articolo 73, comma 1, si applica anche alle attività del contenzioso degli enti impositori". Il richiamo ad un generico articolo 73, senza neppure la precisazione del provvedimento normativo di riferimento, è stato sostituito, in sede di conversione in legge del Decreto, dal richiamo all'articolo 37, comma 1, del medesimo Decreto "Liquidità".

³⁶¹ Cfr. la circolare n. 6/E del 2020, successivamente confermata dalle circolari n. 8/E del 2020 (par. 2.7 e 2.13) e 11/E del 2020 (par. 5.10).



data di presentazione dell'istanza, prevista dall'articolo 6, comma 3, del d.lgs. n. 218/1997³⁶². L'Agenzia delle entrate ha altresì ritenuto che al cumulo dei due suddetti periodi di sospensione può eventualmente aggiungersi anche quello con il periodo di sospensione feriale previsto dall'articolo 1 della legge n. 742/1969, ogniqualvolta per effetto dell'applicabilità dei primi due periodi di sospensione il termine per l'impugnazione venga a cadere nell'arco temporale che va dal 1° agosto al 31 agosto 2020³⁶³. In quest'ultimo caso, in via prudenziale, si consiglia tuttavia di notificare il ricorso, comunque, entro il 1° settembre 2020, al fine di prevenire eventuali diverse interpretazioni da parte dei giudici tributari in merito alla possibilità di avvalersi del cumulo dei tre diversi periodi di sospensione dei termini di impugnazione (da adesione: 90 giorni; "emergenziale": 64 giorni; feriale: 31 giorni), per un totale di 185 giorni che, dovendo essere sommato ai 60 giorni previsti ordinariamente per il ricorso, porterebbero a 245 giorni dalla notifica dell'atto il termine per l'impugnazione dello stesso.

Quale nuova misura urgente in materia di giustizia tributaria per contrastare l'emergenza epidemiologica in corso e contenerne gli effetti, l'**articolo 29** del Decreto "Liquidità" **ha esteso l'obbligo di utilizzo delle regole del processo tributario telematico**. Al fine di agevolare la digitalizzazione degli atti giudiziari la cui controversia è stata avviata con modalità cartacee, il comma 1 introduce infatti l'obbligo **per gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituite in giudizio con modalità analogiche** di notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, esclusivamente con le modalità telematiche stabilite dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dai successivi decreti attuativi.

In argomento, l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, ha precisato che l'obbligo di utilizzare le modalità telematiche non si applica ai soggetti che, ai sensi dell'art. 12, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992, stanno in giudizio senza assistenza tecnica e in relazione ai quali continua a trovare applicazione quanto disposto dall'art. 16-*bis*, comma 3-*bis* del menzionato d.lgs., vale a dire la **facoltà** di utilizzare, per le notifiche e i depositi le modalità telematiche previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo PEC al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni³⁶⁴.

Inoltre, il comma 2 del citato articolo 29, con l'inserimento del comma 1-*ter* nell'articolo 16 del d.P.R. n. 115/2002 (recante il Testo unico delle spese di giustizia), consente ora agli uffici giudiziari di

³⁶² A seguito dell'intervento normativo è stato quindi eliminato qualsiasi "rischio" di una diversa interpretazione da parte della giurisprudenza, la quale, relativamente alla cumulabilità o meno della sospensione di cui all'articolo 6, comma 3, del d.lgs. n. 218/1997 con la sospensione feriale prevista dall'articolo 1 della legge n. 742/1969, si era in effetti pronunciata dapprima per l'affermativa e successivamente ne aveva escluso la cumulabilità (cfr. Cass., ord. 5 giugno 2013, n. 11632). Come è noto, tale contrasto ha indotto il legislatore a intervenire con una norma di interpretazione autentica, introdotta con il comma 18 dell'articolo 7-*quater* del d.l. n. 193/2016, che ha espressamente previsto che "i termini di sospensione relativi alle procedure di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale". L'intervento normativo contenuto nel Decreto "Rilancio" esclude dunque la necessità di far ricorso all'interpretazione estensiva del citato comma 18 dell'articolo 7-*quater* al fine di ritenere cumulabili le due sospensioni (quella "emergenziale" e quella da adesione), interpretazione che avrebbe potuto ingenerare diverse incertezze sia perché il comma 18 si riferisce specificamente alla sospensione feriale (e tale non è la sospensione "emergenziale" da COVID-19), sia perché trattasi di disposizione qualificata dalla stessa Suprema Corte come norma di interpretazione autentica e come tale insuscettibile di estensione applicativa.

³⁶³ In tal senso, cfr. circolare n. 11/E del 2020, par. 5.10.

³⁶⁴ Cfr. circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, par. 12.1.



notificare gli atti sanzionatori derivanti dall'omesso o parziale pagamento del **contributo unificato tramite posta elettronica certificata** nel domicilio eletto o, in mancanza di tale elezione, mediante deposito presso l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria o la cancelleria competente³⁶⁵.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della menzionata circolare, ha chiarito che la suddetta notifica tramite PEC è consentita anche nel caso in cui l'irrogazione della sanzione sia contenuta nell'invito di pagamento di cui all'articolo 248 del d.P.R. n. 115/2002³⁶⁶.

In merito al pagamento del contributo unificato è successivamente intervenuto il comma 1 dell'articolo 135 del Decreto "Rilancio"³⁶⁷, con il quale è stata prevista la **sospensione, dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020, del termine per il computo delle sanzioni da irrogare per il mancato o ritardato versamento del contributo unificato**, di cui al citato articolo 16 del T.U. spese di giustizia. La nuova disposizione sospende altresì il procedimento disciplinato dall'articolo 248 del medesimo T.U., che demanda all'ufficio giudiziario la notifica alla parte dell'invito al pagamento entro il **termine di trenta giorni** dal deposito dell'atto **cui si collega il pagamento** o l'integrazione **del contributo unificato**. Ne consegue che anche quest'ultimo termine risulta **sospeso dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020**.

Infine, in merito alla **ripartizione tra le Commissioni tributarie del gettito derivante dal contributo unificato tributario (CUT)**, il comma 3 del citato articolo 135 del Decreto "Rilancio" introduce una deroga, per il solo 2020, ai criteri stabiliti dal comma 13 dell'articolo 37 del d.l. n. 98/2011, disponendo che la ripartizione delle somme per il corrente anno avverrà, per ciascuna Commissione tributaria, sulla base del numero dei giudici tributari e del personale amministrativo in servizio nel medesimo anno 2020. La deroga appare coerente con le disposizioni emergenziali contenute nel Decreto "Cura Italia" che hanno disposto la sospensione delle udienze nel processo tributario a partire dal 9 marzo 2020 e fino all'11 maggio 2020, tenuto conto che la disciplina derogata imporrebbe invece di ripartire le somme in base all'efficienza dei diversi uffici nello smaltimento dell'arretrato.

Articolo 108 (d.l. "Cura Italia") – Misure urgenti per lo svolgimento del servizio postale

L'articolo in oggetto, come modificato in sede di conversione del Decreto "Cura Italia", reca disposizioni per lo svolgimento del servizio postale al fine di contemperare le modalità di svolgimento del servizio con le esigenze di tutela sanitaria previste dalla normativa emergenziale vigente.

In particolare, al comma 1 dell'articolo 108, si prevede che, dalla data di entrata in vigore del Decreto "Cura Italia" e fino al 30 giugno 2020, per lo svolgimento del servizio postale relativo agli invii raccomandati e assicurati e alla distribuzione dei pacchi nell'ambito del servizio universale postale (di cui all'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 261/1999), gli operatori postali procedono alla consegna dei suddetti invii e pacchi mediante preventivo accertamento della presenza del destinatario o di persona abilitata al ritiro, senza raccogliergli la firma, con successiva immissione dell'invio o del pacco nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o della azienda, al piano o in

³⁶⁵ Al riguardo, la Relazione illustrativa afferma che "sarà il difensore a garantire al suo assistito la conoscibilità degli atti notificati in base al mandato ricevuto (Cfr. Corte Costituzionale sent. 29 marzo 2019, n. 67)".

³⁶⁶ Cfr. circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, par. 12.1.

³⁶⁷ Attraverso l'inserimento del nuovo comma 1-bis all'articolo 62 del Decreto "Cura Italia".



altro luogo, presso il medesimo indirizzo, indicato contestualmente dal destinatario o dalla persona abilitata al ritiro. Sempre il comma 1 precisa che la firma è apposta dall'operatore postale sui documenti di consegna, ed in tali documenti è attestata anche la suddetta modalità di recapito.

La versione originaria dell'articolo in commento prevedeva le descritte modalità di recapito anche per lo svolgimento dei servizi di notificazione a mezzo posta di atti giudiziari, di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 e all'art. 201 del d.lgs. n. 285/1992.

Con le modifiche apportate in sede di conversione del Decreto "Cura Italia", nel comma 1 dell'articolo 108 è stato espunto il riferimento ai **servizi di notificazione a mezzo posta degli atti giudiziari** di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890 e all'articolo 201 del d.lgs. n. 285/1992, ed è stato aggiunto un nuovo comma 1-*bis*, nel quale, per lo svolgimento di tali servizi di notificazione³⁶⁸, è stabilito che gli operatori postali procedono alla **consegna delle suddette notificazioni con la procedura ordinaria di firma di cui all'articolo 7 della legge 20 novembre 1982, n. 890**³⁶⁹, oppure con il **deposito nella cassetta postale dell'avviso di arrivo della raccomandata o altro atto che necessita di firma per la consegna**, e il ritiro di tali atti avverrà secondo le indicazioni previste nell'avviso di ricevimento.

Il nuovo comma 1-*bis* si chiude con la previsione che la **compiuta giacenza** presso gli uffici postali **inizia a decorrere dal 30 aprile 2020** e che i termini sostanziali di decadenza e prescrizione di cui alle raccomandate con ricevuta di ritorno inviate nel periodo in esame sono sospesi sino alla cessazione dello stato di emergenza.

Infine il comma 2 della disposizione, considerato l'evolversi della situazione epidemiologica COVID-19 ed il carattere particolarmente diffusivo dell'epidemia, prevede, in via del tutto eccezionale e transitoria, che il pagamento della somma di cui all'articolo 202, comma 2, del d.lgs. n. 285/1992 dovuta a titolo di sanzione amministrativa per violazioni del codice della strada, dall'entrata in vigore del Decreto "Cura Italia" e fino al 31 maggio 2020, è ridotta del 30% se il pagamento è effettuato entro 30 giorni dalla contestazione o notificazione della violazione, anziché entro l'ordinario termine di 5 giorni.

³⁶⁸ Anche se il riferimento contenuto nell'articolo in commento è limitato ai servizi di notificazione a mezzo posta di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890, lo stesso è da ritenersi esteso anche alle spedizioni eseguite in applicazione del D.M. 9 aprile 2001 contenente le condizioni generali del servizio postale (decreto ministeriale che a giudizio della Corte di cassazione – sent. 20 febbraio 2020, n. 4556 – dovrebbe applicarsi alle notifiche a mezzo posta degli atti impostivi), in considerazione della identità del meccanismo previsto per il perfezionamento della notifica secondo le regole contenute nell'articolo 7 della legge n. 890/1982 e negli articoli 32 e 39 del citato D.M. 9 aprile 2001 (che contengono previsioni di analogo contenuto).

³⁶⁹ L'articolo 7 della legge n. 890/1982 prevede che l'operatore postale consegni il plico nelle mani proprie del destinatario e, se non può essere fatta personalmente al destinatario, il plico è consegnato, nel luogo indicato sulla busta che contiene l'atto da notificare, a persona di famiglia convivente o addetta alla casa o al servizio del destinatario, purché il consegnatario non sia manifestamente affetto da malattia mentale o abbia un'età inferiore ai 14 anni. In mancanza anche di tali persone, il plico può essere consegnato al portiere dello stabile, ovvero a persona che è comunque tenuta alla distribuzione della posta al destinatario. L'avviso di ricevimento e dei documenti attestanti la consegna debbono essere sottoscritti dalla persona alla quale è consegnato il plico e, quando la persona è diversa dal destinatario, la firma deve essere seguita dalla specificazione della qualità del consegnatario. Infine, se il destinatario o le persone alle quali può farsi la consegna rifiutano il plico o di firmare i documenti attestanti la consegna, l'operatore postale ne fa menzione sull'avviso di ricevimento indicando il nome della persona che si rifiuta di firmare, la sua qualità e appone la data e la propria firma sull'avviso che è restituito al mittente, sempre con raccomandata, unitamente al plico nel caso di rifiuto del destinatario di riceverlo.



L'ultimo periodo del comma 2 prevede che quest'ultima misura possa essere estesa con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri qualora siano previsti ulteriori termini di durata delle misure restrittive³⁷⁰.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	TIPOLOGIA PROCEDIMENTI/ATTIVITÀ	MISURA	EFFICACIA TEMPORALE
83 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Procedimenti civili e penali (ivi compresi quelli tributari) pendenti, ad eccezione di quelli ex comma 3	Rinvio d'ufficio delle udienze Sospensione dei termini processuali	Dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020
83 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Procedimenti tributari	Sospensione dei termini per la notifica del ricorso in primo grado e del termine relativo ai procedimenti di mediazione tributaria ex art. 17-bis, co. 2, d.lgs. n. 546/1992	Dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 (in caso di istanza di adesione, la sospensione di 90 giorni del termine di impugnazione è cumulabile con la sospensione "emergenziale" dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 dei termini processuali)
149, co. 3, d.l. Rilancio	Procedimenti tributari	Termine per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni tributarie relativo a: atti di liquidazione a seguito di attribuzione di rendita, atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e diversi, atti di recupero di crediti di imposta, avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso/carente/tardivo versamento di imposta di registro, di tributi ipo-catastali, imposta sulle successioni e donazioni, imposta sostitutiva sui finanziamenti e imposta sulle assicurazioni, nonché atti definibili ex art. 15 d.lgs. 218/1997, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020	Proroga al 16 settembre 2020

³⁷⁰ Come precisato dalla Relazione illustrativa, il rinvio alla fonte secondaria del d.P.C.M. per la possibile estensione della misura è da considerare legittimo in quanto trattasi di materia inerente il pagamento delle sanzioni.



29 d.l. Liquidità	Nei casi in cui la controversia sia stata avviata con modalità cartacea, gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituite in giudizio con modalità analogiche	Sono tenute a notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, esclusivamente con le modalità telematiche	
135 d.l. Rilancio	Svolgimento a distanza delle udienze dinanzi Commissioni tributarie (tramite collegamento audiovisivo)	Partecipazione da remoto per le parti processuali, per il giudice e il personale amministrativo delle Commissioni tributarie	Efficacia subordinata a uno o più decreti del Direttore generale delle finanze
83 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Procedimenti tributari	Applicazione delle disposizioni dell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 e dell'art. 36 del d.l. n. 23/2020, in quanto compatibili	
135 d.l. Rilancio	Soggetti obbligati al pagamento del contributo unificato nel processo civile, amministrativo e tributario	Termini per il computo delle sanzioni per il mancato o ritardato pagamento del contributo unificato e per la notifica dell'invito al pagamento	Sospesi dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020