Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Speciale
Decreto Rilancio

E alla fine arrivò il Decreto Rilancio

di Centro studi tributari 2

D.L. Rilancio: definita la ripresa dei versamenti spontanei e da riscossione sospesi

di Sandro Cerato 51

La detrazione al 110%: lavori agevolati, ambito soggettivo ed eventuale cessione del credito

di Maurizio Tozzi 68

I crediti d'imposta per le locazioni commerciali: *bonus* a confronto

di Fabio Garrini 87

Lo "*sgravio del saldo Irap 2019*" e gli effetti sul bilancio 2019

di Giovanni Valcarenghi e Fabio Landuzzi 95

Contributo a fondo perduto: ambito applicativo e modalità di ottenimento

di Laura Fava 104

D.L. Rinascita. La proroga dei termini per gli accertamenti e gli interventi sul contenzioso

di Gianfranco Antico 113

E alla fine arrivò il Decreto Rilancio

di Centro studi tributari

È stato pubblicato sul Supplemento Ordinario alla G.U. n. 128 del 19 maggio 2020, il D.L. 34/2020, ribattezzato Decreto Rilancio, recante misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19. Sulla Gazzetta Ufficiale n. 129 del 20 maggio 2020 è stata pubblicata una errata corrige. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi, rimandando a un prossimo speciale l'approfondimento di alcuni aspetti.

Articolo	Contenuto
Articolo 10, comma 2	**Agevolazioni per le donazioni antispreco** Viene modifica la lettera d-*bis*), articolo 16, L. 166/2016, come introdotta in sede di conversione del D.L. 18/2020, avvenuta a mezzo della L. 27/2020, in tema di agevolazione fiscale consistente nella non applicazione della presunzione di cessione di cui al D.P.R. 441/1997. A seguito della modifica introdotta, la presunzione non si applica 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 a uso civile e 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.
Articolo 17	**Requisizione immobili e strutture** Vengono integrati i poteri previsti dall'articolo 6, D.L. 18/2020 del Capo della protezione civile che adesso può disporre la requisizione in uso, proprietà o a diverso titolo di presidi sanitari e medico chirurgici e di beni mobili di qualsiasi genere da soggetti pubblici o privati.
Articolo 24	**Versamenti Irap** Non sono dovuti: - il saldo Irap relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, fermo restando il versamento dell'acconto dovuto per il medesimo periodo di imposta; - la prima rata dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, nella misura di cui all'articolo 17, comma 3, D.P.R. 435/2001 o all'articolo 58, D.L. 124/2019. Tale importo è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta.

	La previsione riguarda i soggetti, diversi da banche, intermediari finanziari, imprese di assicurazione, Amministrazioni ed enti pubblici, con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta 2019. Le 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 25	**Contributi a fondo perduto** Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "*Covid-19*", è stato introdotto un contributo a fondo perduto che non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi, non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir e non concorre alla formazione del valore della produzione netta Irap. Requisito soggettivo Il contributo compete ai soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita Iva a condizione che i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir non siano superiori a 5 milioni di euro nel 2019. Il contributo spetta sempre ai titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32, Tuir. Esclusi dal contributo sono: - soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza; - enti pubblici di cui all'articolo 74, Tuir; - soggetti di cui all'articolo 162-*bis*, Tuir (soggetti del mondo finanziario); - contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27 e 38, D.L. 18/2020; e - lavoratori dipendenti e professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui al D.Lgs. 509/1994 e 103/1993. Requisito oggettivo Ai fini della spettanza l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 deve essere inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Ai fini del calcolo si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi. Il contributo spetta, anche in assenza del suddetto calo, ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché ai 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. Misura del contributo L'ammontare del contributo a fondo perduto è modulato in funzione dei ricavi o compensi realizzati nel 2019 e si determina applicando le seguenti percentuali 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: a) 20% per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro;

	b) 15% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro; c) 10% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro. Viene previsto un ammontare minimo a prescindere dall'applicazione delle percentuali di cui sopra pari a: - 1.000 euro per le persone fisiche e - 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche. Adempimenti Per poter ottenere il contributo deve essere presentata, esclusivamente in via telematica, una istanza all'Agenzia delle entrate con l'indicazione della sussistenza dei requisiti richiesti nonché l'autocertificazione di regolarità antimafia di tutti i soggetti da sottoporre a verifica ai sensi dell'articolo 85 del Decreto e di non trovarsi nelle condizioni ostative di cui all'articolo 67, D.Lgs. 159/2011. L'istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998, delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle entrate o ai servizi per la fatturazione elettronica. L'istanza deve essere presentata entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione. Modalità di effettuazione dell'istanza, contenuto informativo, termini di presentazione della stessa, e ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni del presente articolo sono definiti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Erogazione del contributo Il contributo è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario. Controlli Ai fini dei controlli successivi si rendono applicabili le regole di cui all'articolo 31, D.P.R. 600/1973. Se dalle verifiche il contributo non spetta, in tutto o anche in parte, l'Agenzia delle entrate recupera il contributo non spettante, irrogando le sanzioni *ex* articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997 e gli interessi calcolati *ex* articolo 20, D.P.R. 602/1973. Inoltre, è previsto che in questi casi si rende applicabile la disciplina di cui all'articolo 316-*ter*, c.p..
Articolo 26	**Rafforzamento patrimoniale pmi** Vengono introdotte alcune incentivazioni per la capitalizzazione, tramite aumenti di capitale, di Spa, Sapa, Srl, Srl semplificata, cooperative, società europee di cui al Regolamento (CE) 2157/2001 e società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) 1435/2003, con sede legale in Italia, regolarmente iscritte al Registro Imprese. Sono escluse le società di cui all'articolo 162-*bis*, Tuir e quelle che esercitano attività assicurative. Le società devono rispettare i seguenti requisiti:

	a) ammontare di ricavi relativo al 2019, superiore a 5 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro. Nel caso dei gruppi si fa riferimento al valore su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo; b) nei mesi di marzo e aprile 2020 vi sia stata una riduzione dei ricavi rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente in misura non inferiore al 33%. Nel caso dei gruppi si fa sempre riferimento al valore dei citati ricavi su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo; c) nel periodo 19 maggio – 31 dicembre 2030, sa stato deliberato un aumento di capitale a pagamento, integralmente versato. Ai soggetti che effettuano conferimenti in denaro, in una o più società, in esecuzione dell'aumento del capitale sociale spetta un credito d'imposta pari al 20% che non concorre alla formazione del reddito e dell'Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir. Non possono beneficiare del credito d'imposta le società che controllano direttamente o indirettamente la società conferitaria, sono sottoposte a comune controllo o sono collegate con la stessa ovvero sono da questa controllate. L'investimento massimo del conferimento in denaro sul quale calcolare il credito d'imposta non può eccedere 2.000.000 euro. La partecipazione riveniente dal conferimento deve essere posseduta fino al 31 dicembre 2023. Inoltre, viene previsto che l'eventuale 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'agevolazione spetta all'investitore a condizione che sia in possesso di una certificazione della società conferitaria che attesti di non aver superato il limite dei benefici. Ammessi all'agevolazione sono anche gli investimenti effettuati in stabili organizzazioni in Italia di imprese con sede in Stati membri dell'Unione Europea o in Paesi appartenenti allo SEE. L'investimento può essere effettuato anche a mezzo di quote o azioni di Oicr residenti in Italia nell'Unione Europea o in Stati SEE, che investono in misura superiore al 50% nel capitale sociale delle imprese oggetto di aumento di capitale. Il credito 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 dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento, anche in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997. In caso di utilizzo in compensazione non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e di cui all'articolo 34, L. 388/2000. <u>Credito di imposta per la società che procede all'aumento di capitale</u> Alle Spa, Sapa, Srl, Srl semplificata, cooperative, -società europee di cui al Regolamento (CE) 2157/2001 e società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) 1435/2003,

	con sede legale in Italia, regolarmente iscritte al Registro Imprese che rispettano i seguenti requisiti: a) ammontare di ricavi relativo al 2019, superiore a 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro. Nel caso dei gruppi si fa riferimento al valore su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo; b) nei mesi di marzo e aprile 2020 vi sia stata una riduzione dei ricavi rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente in misura non inferiore al 33%. Nel caso dei gruppi si fa sempre riferimento al valore dei citati ricavi su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo; c) nel periodo 19 maggio – 31 dicembre 2030, sia stato deliberato un aumento di capitale a pagamento e integralmente versato non inferiore a 250.000 euro; d) al 31 dicembre 2019 non rientrava nella categoria delle imprese in difficoltà ai sensi del Regolamento (UE) 651/2014, Regolamento (UE) 702/2014 e Regolamento (UE) 1388/2014; e) si trova in situazione di regolarità contributiva e fiscale; f) si trova in regola con le disposizioni vigenti in materia di normativa edilizia e urbanistica, del lavoro, della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell'ambiente; g) 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; h) non si trova nelle condizioni ostative di cui all'articolo 67, D.Lgs. 159/2011; i) nei confronti degli amministratori, dei soci e del titolare effettivo non è intervenuta condanna definitiva, negli ultimi 5 anni, per reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e Iva nei casi in cui sia stata applicata la pena accessoria di cui all'articolo 12, comma 2, D.Lgs. 7/2000. 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 effettuato. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir. È fatto divieto, pena decadenza dall'agevolazione con obbligo di restituzione dell'importo, unitamente agli interessi legali, di distribuzione di qualsiasi tipo di riserve prima del 1° gennaio 2024. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento. Inoltre, non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e all'articolo 34, L. 388/2000. Con Decreto Mef, da adottare entro 30 giorni a decorrere dal 19 maggio 2020, sono stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta. <u>Cumulo dei crediti di imposta</u> I benefici di cui sopra si cumulano fra di loro e con eventuali altre misure di aiuto. L'importo complessivo lordo delle suddette misure di aiuto non eccede per ciascuna

	società l'ammontare di 800.000 euro, ovvero 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura o 100.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli. Fondo patrimonio pmi Viene istituito un Fondo patrimonio pmi finalizzato a sottoscrivere entro il 31 dicembre 2020, entro i limiti della dotazione del Fondo, obbligazioni o titoli di debito di nuova emissione emessi dalle società di cui sopra, con un massimo di 250 dipendenti, per un ammontare massimo pari al minore importo tra il triplo dell'ammontare dell'aumento di capitale deliberato e il 12,5% dell'ammontare dei ricavi. Gli strumenti finanziari possono essere emessi in deroga ai limiti di cui all'articolo 2412, comma 1, cod. civ. e sono rimborsati decorsi 6 anni dalla sottoscrizione. La società emittente può, tuttavia, rimborsare i titoli in via anticipata decorsi 3 anni dalla sottoscrizione. La società emittente assume l'impegno di: 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 che siano localizzati in Italia; c) fornire al gestore un rendiconto periodico. Con decreto Mef, di concerto con il Mise, sono definite caratteristiche, condizioni e modalità del finanziamento e degli strumenti finanziari. Efficacia L'efficacia delle misure è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione Europea.
Articolo 28	**Credito d'imposta per i canoni di locazione immobili a uso non abitativo, affitto d'azienda e cessione del credito** Viene previsto un credito di imposta in ragione del canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili a 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. Ambito soggettivo Il credito di imposta è riconosciuto ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel 2019, nonché, indipendentemente dal volume di affari 2019, alle strutture alberghiere e agli agriturismi. Inoltre, il credito è riconosciuto anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale. Misura del credito Il credito ammonta al 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili a 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. In caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, il credito è ridotto in misura pari al 30% dei relativi canoni. Il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio, mentre per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno. Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. Fruizione Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al 2020 o in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni. Il credito d'imposta non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, nonché non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir. Non si applicano le limitazioni previste: - all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e - all'articolo 34, L. 388/2000. Il credito non è cumulabile con il credito d'imposta di cui all'articolo 65, D.L. 18/2020. Efficacia Il credito soggiace ai limiti e alle condizioni di cui alla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final.
Articolo 30	**Riduzione oneri bollette elettriche** L'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente, per i mesi di maggio, giugno e luglio 2020, dispone, con propri provvedimenti, la riduzione della spesa sostenuta dalle utenze elettriche connesse in bassa tensione diverse dagli usi domestici, con riferimento alle voci della bolletta identificate come "*trasporto e gestione del contatore*" e "*oneri generali di sistema*".
Articolo 31	**Rifinanziamento fondi** Il Fondo di garanzia di Sace per le imprese di assicurazione del ramo credito è incrementato di 30.000 milioni di euro per l'anno 2020. Il Fondo di garanzia Sace per le pmi è incrementato di 3.950 milioni di euro per l'anno 2020. A Ismea, per la gestione delle garanzie, sono assegnati ulteriori 250 milioni di euro per l'anno 2020. Il Fondo di garanzia per la prima casa è incrementato di 100 milioni di euro nell'anno 2020.

Articolo 33	**Sottoscrizione e comunicazione dei contratti finanziari** Viene previsto, per i contratti bancari conclusi nel periodo compreso tra il 19 maggio 2020 e il 31 luglio 2020, che l'efficacia si ha anche se il cliente esprime il proprio consenso mediante il proprio indirizzo di posta elettronica non certificata o con altro strumento idoneo, a condizione che questi siano accompagnati da copia di un documento di riconoscimento in corso di validità del contraente, facciano riferimento a un contratto identificabile in modo certo e siano conservati insieme al contratto medesimo con modalità tali da garantirne la sicurezza, l'integrità e l'immodificabilità. Il requisito della consegna di copia del contratto e della documentazione informativa obbligatoria è soddisfatto anche mediante la messa a disposizione del cliente di copia del testo del contratto e della documentazione informativa obbligatoria su supporto durevole; l'intermediario consegna al cliente copia del contratto e della documentazione informativa obbligatoria alla prima occasione utile successiva al termine dello stato di emergenza.
Articolo 34	**Buoni fruttiferi postali** Al fine di assicurare maggiori risorse per il sostegno al finanziamento per la realizzazione degli investimenti a supporto dell'economia del Paese, i contratti relativi al servizio di collocamento dei buoni postali fruttiferi postali dematerializzati, a decorrere dal 19 maggio 2020 e fino al termine del periodo di emergenza deliberato dal CdM in data 31 gennaio 2020, potranno possono essere stipulati anche mediante telefonia vocale in deroga all'articolo 2, comma 3, D.P.R. 144/2001, previo accertamento con le medesime modalità della identità del sottoscrittore, purché il consenso del sottoscrittore reso telefonicamente sia attestato mediante registrazione vocale. Prima che il sottoscrittore sia vincolato dal contratto di collocamento concluso telefonicamente gli dovranno essere fornite le informazioni previste dalla normativa vigente in materia di commercializzazione a distanza di servizi finanziari ai consumatori. Viene, inoltre, previsto che i buoni fruttiferi postali il cui termine di prescrizione cade nel periodo di emergenza sono esigibili dai sottoscrittori o dagli aventi causa entro 2 mesi successivi al termine del predetto stato di emergenza.
Articolo 35	**Garanzie Sace per le assicurazioni sui crediti commerciali** Per preservare la continuità degli scambi commerciali tra aziende e di garantire che i servizi di assicurazione del credito commerciale continuino a essere disponibili per le imprese colpite dagli effetti economici dell'epidemia Covid-19, è prevista la garanzia di Sace in favore delle imprese di assicurazione dei crediti commerciali a breve termine autorizzate all'esercizio del ramo credito che abbiano aderito mediante ad apposita convenzione approvata, in misura pari al 90% degli indennizzi generati dalle esposizioni relative a crediti commerciali maturati dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2020 ed entro il limite massimo di 2000 milioni di euro.
Articolo 38	**Rafforzamento *start up* innovative** Per sostenere le *start up* innovative, come definite dall'articolo 25, comma 2, D.L. 179/2012, per il 2020 sono destinati 10 milioni di euro per la concessione alle *start up* innovative di agevolazioni sotto forma di contributi a fondo perduto finalizzate all'acquisizione di servizi prestati da parte di incubatori, acceleratori, *innovation hub*,

	business angels e altri soggetti pubblici o privati operanti per lo sviluppo di imprese innovative. Le agevolazioni sono concesse nei limiti degli aiuti «*de minimis*». Con un Decreto Mise, da adottare entro 60 giorni a decorrere dal 19 maggio 2020, sono individuate modalità e condizioni. Con lo stesso fine, il Fondo di sostegno al *venture capital* è integrato con 200 milioni di euro per l'anno 2020 al fine di sostenere investimenti nel capitale, anche tramite la sottoscrizione di strumenti finanziari partecipativi, nonché mediante l'erogazione di finanziamenti agevolati, la sottoscrizione di obbligazioni convertibili, o altri strumenti finanziari di debito che prevedano la possibilità del rimborso dell'apporto effettuato, a beneficio esclusivo delle *start up* innovative di cui all'articolo 25, D.L. 179/2012. Anche in questo caso, con Decreto Mise, da adottare entro 60 giorni decorrenti dal 19 maggio 2020, sono individuate le modalità di attuazione. Ai fini delle attività di R&S di cui all'articolo all'articolo1, comma 200, lettera c), L. 160/2019, le *start up* innovative, di cui all'articolo 25, D.L. 179/2012, nei casi di contratti di ricerca *extra muros*, sono equiparate alle Università e agli istituiti di ricerca. Infine, è previsto che il termine di permanenza nella sezione speciale del Registro Imprese delle *start up* innovative è prorogato di 12 mesi. Regime agevolato per investimenti in *start up* innovative Con il nuovo articolo 29-*bis*, D.L. 179/2012, viene previsto che, in alternativa all'agevolazione dell'articolo 29, è possibile detrarre dall'Irpef lorda, il 50% di quanto investito nel capitale sociale di una o più *start up* innovative direttamente ovvero per il tramite di Oicr che investano prevalentemente in *start up* innovative. L'investimento massimo detraibile non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, 100.000 euro e deve essere mantenuto per almeno 3 anni. La cessione, anche parziale, dell'investimento prima del decorso di tale termine, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo per il contribuente di restituire l'importo detratto, unitamente agli interessi legali. La detrazione si applica alle sole start-up innovative iscritte alla sezione speciale del Registro Imprese al momento dell'investimento. La detrazione è concessa ai sensi degli aiuti *de minimis*. Analoga previsione viene introdotta nel nuovo comma 9-*bis*, articolo 4, D.L. 3/2015. Con decreto Mise, di concerto con il Mef, da emanarsi entro 60 giorni decorrenti dal 19 maggio 2020, sono individuate le modalità di attuazione. *Start up* dell'intrattenimento digitale Presso il Mise viene istituto, con dotazione iniziale di 4 milioni di euro, un fondo per l'intrattenimento digitale denominato «*First Playable Fund*», con il fine di sostenere le fasi di concezione e pre-produzione dei videogames, necessarie alla realizzazione di prototipi, tramite l'erogazione di contributi a fondo perduto, riconosciuti nella misura del 50% delle spese ammissibili, e per un importo compreso da 10.000 euro a 200.000 euro per singolo prototipo. Si considerano come spese ammissibili: a) prestazioni lavorative svolte dal personale dell'impresa nelle attività di realizzazione di prototipi;

	b) prestazioni professionali commissionate a liberi professionisti o ad altre imprese finalizzate alla realizzazione di prototipi; c) attrezzature tecniche (*hardware*) acquistate per la realizzazione dei prototipi; d) licenze di *software* acquistate per la realizzazione dei prototipi. In tutti i casi, il videogioco deve essere destinato alla distribuzione commerciale. Sono ammessi ai contributi le imprese che: a) abbiano sede legale nello Spazio economico europeo; b) siano soggette a tassazione in Italia per effetto della loro residenza fiscale, ovvero per la presenza di una sede operativa in Italia, cui sia riconducibile il prototipo; c) abbiano capitale sociale minimo interamente versato e un patrimonio netto non inferiori a 10.000 euro, sia nel caso di imprese costituite sotto forma di società di capitale, sia nel caso di imprese individuali di produzione ovvero costituite sotto forma di società di persone; d) siano in possesso di classificazione ATECO 58.2 o 62. L'impresa beneficiaria è tenuta a realizzare il prototipo di videogames entro il termine di 18 mesi dal riconoscimento dell'ammissibilità della domanda. Con decreto Mise, da adottare entro 60 giorni decorrenti dal 19 maggio 2020, sono definite le modalità di presentazione delle domande, i criteri per la selezione delle stesse, le spese ammissibili, le modalità di erogazione del contributo, le modalità di verifica, controllo e rendicontazione delle spese e le cause di decadenza e revoca.
Articolo 41	**Certificati bianchi** Ai fini della verifica del conseguimento degli obblighi previsti dall'articolo 4, comma 4, lettera c), e comma 5, lettera c), Decreto Mise 11 gennaio 2017, per l'anno d'obbligo 2019, l'emissione di certificati bianchi non derivanti dalla realizzazione di progetti di efficienza energetica di cui all'articolo 14-*bis*, Decreto Mise 11 gennaio 2017 decorre a partire dal 15 novembre 2020. Per le unità di cogenerazione entrate in esercizio dal 1° gennaio 2019, i certificati bianchi sono riconosciuti, subordinatamente all'esito delle verifiche di cui all'articolo 7 e fermo restando quanto disposto dall'articolo 4, comma 3, del medesimo Decreto, dalla data di entrata in esercizio di ciascuna unità, nei termini e per il periodo definiti dallo stesso decreto.
Articolo 43	**Fondo per la salvaguardia dei livelli occupazionali** Viene istituito un Fondo per la salvaguardia dei livelli occupazionali e la prosecuzione dell'attività d'impresa, con dotazione per il 2020 di 100 milioni di euro, finalizzato al salvataggio e alla ristrutturazione di imprese titolari di marchi storici di interesse nazionale iscritte nel registro di cui all'articolo 185-*bis*, D.Lgs. 30/2005, e delle società di capitali, aventi un numero di dipendenti non inferiore a 250, che si trovino in uno stato di difficoltà economico-finanziaria come individuate con decreto Mise. Le imprese che intendano avvalersi del Fondo, notificano al Mise le informazioni relative a: a) azioni che intendono porre in essere per ridurre gli impatti occupazionali;

	b) le imprese che abbiano già manifestato interesse all'acquisizione della società o alla prosecuzione dell'attività d'impresa ovvero le azioni che intendono porre in essere per trovare un possibile acquirente, anche mediante attrazione di investitori stranieri; c) le opportunità per i dipendenti di presentare una proposta di acquisto ed ogni altra possibilità di recupero degli *asset* da parte degli stessi.
Articolo 50	**Proroga consegna beni per il super ammortamento** Viene prorogato al 31 dicembre 2020 il termine di consegna per i beni materiali strumentali nuovi, originariamente scadente il 30 giugno 2020.
Articolo 51	**Proroga dei termini dei programmi di esecuzione delle procedure di amministrazione straordinaria** I termini di esecuzione dei programmi delle società ammesse alla procedura di amministrazione straordinaria ai del D.L. 347/2003, anche qualora già prorogati, aventi scadenza successiva al 23 febbraio 2020, sono prorogati di 6 mesi.
Articolo 53	**Accesso agli aiuti di Stato** Derogando a quanto stabilito all'articolo 46, comma 1, L. 234/2012, possono accedere agli aiuti anche i soggetti beneficiari di precedenti aiuti non rimborsati, di cui è obbligatorio il recupero in esecuzione di una decisione della Commissione Europea.
Articolo 54	**Sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali** Viene previsto che le Regioni, le Province autonome, gli altri enti territoriali, le CCIAA possono adottare misure di aiuto, a valere sulle proprie risorse, fino a un importo di 800.000 euro per impresa. L'aiuto può essere concesso sotto forma di sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o in altre forme, quali anticipi rimborsabili, garanzie, prestiti e partecipazioni, a condizione che il valore nominale totale di tali misure rimanga al di sotto del massimale di 800.000 euro per impresa; tutti i valori utilizzati devono essere al lordo di qualsiasi imposta o altro onere. Sono previsti alcuni tetti di aiuto: - per il settore della pesca e dell'acquacoltura non può superare l'importo di 120.000 euro: - per il settore della produzione primaria di prodotti agricoli l'importo massimo ammonta a 100.000 euro. Inoltre, per questo settore è specificatamente stabilito che gli aiuti non devono essere fissati sulla base del prezzo o della quantità dei prodotti immessi sul mercato, nonché che per le imprese operanti nella trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli devono essere subordinati alle condizioni dettate dal punto 22, lettera e) della Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final. Se un'impresa sia attiva in diversi settori a cui si applicano importi massimi diversi, deve essere assicurato con mezzi adeguati, quali la separazione contabile, che per ciascuna di tali attività sia rispettato il massimale pertinente e che in totale non sia superato l'importo massimo possibile.
Articolo 55	**Garanzie sui prestiti alle imprese** Viene previsto che le Regioni, le Provincie autonome, gli altri enti territoriali e le CCIAA, possono adottare misure di aiuto, a valere sulle proprie risorse, consistenti in garanzie,

	da concedere entro il 31 dicembre 2020, in riferimento sia prestiti per gli investimenti sia prestiti per il capitale di esercizio. Tali garanzie sono concesse a favore delle imprese in modo diretto o attraverso banche o altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia. Per ogni singolo prestito i premi di garanzia sono fissati a un livello minimo, che aumenterà progressivamente man mano che aumenta la durata del prestito garantito. L'importo totale dei prestiti per beneficiario non deve superare i limiti indicati al punto 25, lettera d), § i) e ii), della Comunicazione La durata della garanzia è limitata a un massimo di 6 anni.
Articolo 56	**Tassi di interesse agevolati per i prestiti** Le Regioni, le Province autonome, gli altri enti territoriali e le CCIAA possono, a valere sulle proprie risorse, prevedere l'erogazione sia di prestiti per il fabbisogno per gli investimenti sia per il capitale di esercizio alle imprese in modo diretto o attraverso banche o altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia. I contratti di finanziamento devono essere firmati entro e non oltre il 31 dicembre 2020 e limitati a un massimo di 6 anni. 4. Il tasso di interesse agevolato non può essere inferiore a 10 punti base annui. Questa forma di aiuto non si applica a prestiti preesistenti, salva l'ipotesi nella quale sussiste l'obbligo giuridico di prorogare la scadenza dei prestiti esistenti per le pmi.
Articolo 57	**Aiuti alle imprese per la ricerca e lo sviluppo in materia di Covid-19** Le Regioni, le Provincie autonome, gli altri enti territoriali e le CCCIAA possono, a valere sulle proprie risorse, istituire regimi di aiuto a favore di progetti di ricerca e sviluppo in materia di Covid-19 e antivirali pertinenti. Gli aiuti sono concessi sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali, entro e non oltre il 31 dicembre 2020.
Articolo 59	**Aiuti alle imprese agli investimenti per la produzione di prodotti connessi al Covid-19** Le Regioni, le Provincie autonome, gli altri enti territoriali e le CCIAA possono, a valere sulle proprie risorse, prevedere sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali e, nel rispetto delle condizioni di cui alla lettera h) del punto 39 della Comunicazione di cui al comma 1, di garanzie a copertura delle perdite.
Articolo 60	**Sovvenzioni per il pagamento dei salari dei dipendenti per evitare i licenziamenti** Le Regioni, le Provincie autonome, gli altri enti territoriali e le CCIAA possono adottare misure di aiuto, a valere sulle proprie risorse, atte a contribuire ai costi salariali, ivi comprese le quote contributive e assistenziali, delle imprese, compresi i lavoratori autonomi, e sono destinati a evitare i licenziamenti durante la pandemia di Covid-19. La sovvenzione per il pagamento dei salari viene concessa per un periodo non superiore a 12 mesi a decorrere dalla domanda di aiuto ovvero dalla data di inizio dell'imputabilità della sovvenzione se anteriore, per i dipendenti che altrimenti sarebbero stati licenziati a seguito della sospensione o della riduzione delle attività aziendali dovuta alla pandemia di Covid-19 e a condizione che il personale che ne beneficia continui a svolgere in modo continuativo l'attività lavorativa durante tutto il periodo per il quale è concesso l'aiuto. L'imputabilità della sovvenzione per il pagamento dei salari può essere retrodatata al 1° febbraio 2020. La sovvenzione mensile per il pagamento dei

	salari non supera l'80 % della retribuzione mensile lorda (compresi i contributi previdenziali a carico del datore di lavoro) del personale beneficiario. La sovvenzione per il pagamento dei salari può essere combinata con altre misure di sostegno all'occupazione generalmente disponibili o selettive, purché il sostegno combinato non comporti una sovra-compensazione dei costi salariali relativi al personale interessato. Le sovvenzioni per il pagamento dei salari possono essere inoltre combinate con i differimenti delle imposte e i differimenti dei pagamenti dei contributi previdenziali.
Articolo 61	**Disposizioni comuni sugli aiuti** Gli aiuti di cui agli articoli da 54 a 60 sono concessi entro e non oltre il 31 dicembre 2020. Per gli aiuti concessi sotto forma di agevolazioni fiscali, il termine di concessione dell'aiuto coincide con la data in cui deve essere presentata da parte del beneficiario la dichiarazione fiscale relativa all'annualità 2020.La concessione degli aiuti di cui agli articoli da 54 a 60 è subordinata all'adozione della decisione di compatibilità da parte della Commissione Europea. Il Dipartimento delle politiche europee della Presidenza del CdM provvederà alla registrazione esclusivamente del regime-quadro di cui agli articoli da 54 a 60 nel registro di cui all'articolo 52, L. 234/2012, nonché nei registri aiuti di Stato SIAN e SIPA.
Articolo 66	**Ulteriori misure di protezione a favore dei lavoratori e della collettività** Viene modificato l'articolo 16, D.L. 18/2020: in base a tale disposizione, fino al termine dello stato di emergenza di cui alla delibera 31 gennaio 2020 del Consiglio dei Ministri, sull'intero territorio nazionale, per i lavoratori, a cui il D.L. 34/2020 aggiunge i volontari, sanitari e non, che nello svolgimento della loro attività sono oggettivamente impossibilitati a mantenere la distanza interpersonale di un metro, sono considerati DPI, di cui all'articolo 74, comma 1, D.Lgs. 81/2008, le mascherine chirurgiche reperibili in commercio, il cui uso è disciplinato dall'articolo 5-*bis*, comma 3, D.L. 18/2020. Inoltre, il D.L. 34/2020 estende tale disposizione anche ai lavoratori addetti ai servizi domestici e familiari.
Articolo 68	**Cigo e assegno ordinario Fis** Oltre a rifinanziare gli ammortizzatori, viene profondamente modificato l'articolo 19, D.L. 18/2020, innanzitutto rimodulando la durata di Cigo e assegno ordinario Fis Covid-19. In particolare, i datori di lavoro che nell'anno 2020 sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19, per lavoratori alle dipendenze al 23 febbraio 2020 al 31 agosto, prescindendo dall'effettiva anzianità di servizio, possono inoltrare domanda di Cigo o assegno ordinario Fis con la causale "*emergenza Covid-19*", dal 23 febbraio 2020 per una durata massima di 9 settimane e comunque entro il 31 agosto 2020, incrementate di ulteriori 5 settimane nel medesimo periodo per i soli datori di lavoro che abbiamo interamente fruito il periodo precedentemente concesso fino alla durata massima di 9 settimane. È, altresì, riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento per il periodo dal 1° settembre 2020 al 31 ottobre 2020, fruibile ai sensi dell'articolo 22-*ter*, D.L. 18/2020.

	Esclusivamente per i datori di lavoro dei settori turismo, fiere e congressi, parchi divertimento, spettacolo dal vivo e sale cinematografiche, è possibile usufruire delle predette 4 settimane anche per periodi decorrenti antecedentemente al 1° settembre 2020, a condizione che i medesimi abbiamo interamente fruito il periodo precedentemente concesso fino alla durata massima di 14 settimane. Viene poi previsto, in favore dei beneficiari di assegno ordinario Covid-19, in rapporto al periodo di paga adottato e alle medesime condizioni dei lavoratori a orario normale, la fruizione dell'Anf. Il D.L. 34/2020 modifica ulteriormente la procedura sindacale per l'accesso a Cigo e assegno ordinario Fis Covid-19, reintroducendo la procedura semplificata eliminata nella conversione del D.L. 18/2020: i datori di lavoro che presentano la domanda di cui al comma 1 sono dispensati dall'osservanza degli obblighi ordinari sindacali (articolo 14, D.Lgs. 148/2015), fermi restando l'informazione, la consultazione e l'esame congiunto, che devono essere svolti anche in via telematica entro i 3 giorni successivi a quello della comunicazione preventiva. Vengono modificati anche i termini procedurali: la domanda, in ogni caso, deve essere presentata entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa. Qualora la domanda sia presentata dopo tale termine, l'eventuale trattamento di integrazione salariale non potrà avere luogo per periodi anteriori di una settimana rispetto alla data di presentazione. Il termine di presentazione delle domande riferite a periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa che hanno avuto inizio nel periodo ricompreso tra il 23 febbraio 2020 e il 30 aprile 2020 è fissato al 31 maggio 2020. Per le domande presentate oltre il predetto termine, l'eventuale trattamento di integrazione salariale non potrà avere luogo per periodi anteriori di una settimana rispetto alla data di presentazione. In riferimento alla Cisoa, il D.L. 34/2020, aggiunge poi un nuovo comma 3-*bis* all'articolo 19, D.L. 18/2020, stabilendo che il trattamento per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19 è concesso in deroga ai limiti di fruizione riferiti al singolo lavoratore e al numero di giornate lavorative da svolgere presso la stessa azienda di cui all'articolo 8, L. 457/1972. I periodi di trattamento sono concessi per un periodo massimo di 90 giorni, dal 23 febbraio 2020 al 31 ottobre 2020, e comunque con termine del periodo entro il 31 dicembre 2020, e sono neutralizzati ai fini delle successive richieste. La domanda di Cisoa deve essere presentata entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione dell'attività lavorativa. Il termine di presentazione delle domande riferite a periodi di sospensione dell'attività lavorativa che hanno avuto inizio nel periodo ricompreso tra il 23 febbraio 2020 e il 30 aprile 2020 è fissato al 31 maggio 2020. Le integrazioni salariali Cisoa con causale Covid-19 sono concesse dalla sede Inps territorialmente competente, in deroga a quanto previsto dall'articolo 14, L. 457/1972. Per i lavoratori dipendenti di aziende del settore agricolo, ai quali non si applica il trattamento di cassa integrazione salariale operai agricoli, può essere presentata

	domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale in deroga ai sensi dell'articolo 22, D.L. 18/2020. Rimangono confermate le altre disposizioni del D.L. 18/2020, in deroga rispetto alle regole ordinarie sulla casse integrazioni. In particolare: - la domanda rimane non soggetta alla verifica dei requisiti di cui all'articolo 11, D.Lgs. 148/2015 (causali); - i periodi concessi per l'emergenza Covid-19: a) non sono conteggiati ai fini dei limiti previsti dall'articolo 4, commi 1 e 2 (durata massima complessiva), e dagli articoli 12 (durata), 29, comma 3 (Fis), 30, comma 1 (assegno ordinario), e 39 (norme applicabili ai Fondi di solidarietà), D.Lgs. 148/2015; b) sono neutralizzati ai fini delle successive richieste. Limitatamente all'anno 2020, all'assegno ordinario garantito dal Fis non si applica il tetto aziendale di cui all'articolo 29, comma 4, secondo periodo, D.Lgs. 148/2015. Limitatamente ai periodi concessi per Covid-19, non si applica quanto previsto dai seguenti articoli del D.Lgs. 148/2015 sulle contribuzioni addizionali: 5; 29, comma 8, secondo periodo; 33, comma 2. Si ricorda che, in sede di conversione in Legge del D.L. 18/2020, è stato previsto che i datori di lavoro con unità produttive site negli 11 Comuni della c.d. zona rossa (D.P.C.M. 1° marzo 2020), ovvero i datori di lavoro che non hanno sede legale o unità produttiva o operativa nei Comuni suddetti, limitatamente ai lavoratori in forza residenti o domiciliati nei predetti Comuni, possono presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "*emergenza Covid-19*", per un periodo aggiuntivo non superiore a 3 mesi. L'assegno ordinario è concesso anche ai lavoratori dipendenti presso datori di lavoro iscritti al Fis che occupano mediamente più di 5 dipendenti e senza applicazione del tetto aziendale di cui all'articolo 29, comma 4, secondo periodo, D.Lgs. 148/2015.
Articolo 69	**Dalla Cigs alla Cigo** Il D.L. Rilancio interviene esclusivamente, oltre che sul rifinanziamento, sulla proroga della durata della misura, uniformandola a quella della Cigo Covid. Le aziende che, al 23 febbraio 2020, avevano in corso un trattamento di integrazione salariale straordinario, per un periodo non superiore a 9 settimane, possono fare richiesta di erogazione del trattamento ordinario di integrazione salariale ai sensi dell'articolo 19, D.L. 18/2020, incrementate di ulteriori 5 settimane nel medesimo periodo per i soli datori di lavoro che abbiano interamente fruito il periodo precedentemente concesso fino alla durata massima di 9 settimane. È, altresì, riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento per il periodo dal 1° settembre 2020 al 31 ottobre 2020, fruibili ai sensi dell'articolo 22-*ter*, D.L. 18/2020. Sono confermate le altre disposizioni contenute nell'articolo 20, D.L. 18/2020. La concessione del trattamento ordinario sospende e sostituisce il trattamento di integrazione straordinario già in corso. La concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale può riguardare anche i medesimi lavoratori beneficiari delle integrazioni salariali straordinarie a totale copertura dell'orario di lavoro.

	La concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale è subordinata alla sospensione degli effetti della concessione della Cigs precedentemente autorizzata. Il periodo di trattamento ordinario di integrazione salariale concesso non è conteggiato ai fini dei limiti previsti dall'articolo 4, commi 1 e 2 (durata massima complessiva), e dall'articolo 12 (durata Cigo), D.Lgs. 148/2015. Limitatamente ai periodi di trattamento ordinario di integrazione salariale concessi a questo titolo non si applica quanto previsto dall'articolo 5, D.Lgs. 148/2015 (contribuzione addizionale). In considerazione della limitata operatività conseguente alle misure di contenimento per l'emergenza sanitaria, in via transitoria, all'espletamento dell'esame congiunto e alla presentazione delle relative istanze per l'accesso ai trattamenti straordinari di integrazione salariale non si applicano gli articoli 24 (consultazione sindacale) e 25 (procedimento), D.Lgs. 148/2015, limitatamente ai termini procedimentali. Le prestazioni di sostegno al reddito sopra evidenziate sono riconosciute nel limite massimo di spesa pari a 338,2 milioni di euro per l'anno 2020, monitorato dall'Inps. Qualora il limite fosse raggiunto, non saranno prese in considerazione ulteriori domande. In sede di conversione del D.L. 18/2020 è stato previsto che i datori di lavoro con unità produttive site negli 11 Comuni della c.d. zona rossa (D.P.C.M. 1° marzo 2020), che alla data del 23 febbraio 2020 hanno in corso un trattamento di integrazione salariale straordinario, possono presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale per un periodo aggiuntivo non superiore a 3 mesi.
Articolo 70	**Cassa in deroga** Il D.L. 34/2020 procede, in riferimento alla Cigd, oltre che a rifinanziarla, a prolungarne la durata, modificando l'articolo 22, D.L. 18/2020, e a modificarne la procedura sindacale e amministrativa. Il trattamento può essere riconosciuto per la durata della sospensione del rapporto di lavoro e, comunque, per un periodo non superiore a 9 settimane, a decorrere dal 23 febbraio e fino al 31 agosto 2020, incrementate di ulteriori 5 settimane nel medesimo periodo per i soli datori di lavoro ai quali sia stato interamente già autorizzato un periodo di 9 settimane. È, altresì, riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento per il periodo dal 1° settembre 2020 al 31 ottobre 2020, fruibili ai sensi dell'articolo 22-*ter,* D.L. 18/2020, e tenuto conto di quanto disciplinato dall'articolo 22-*quater,* D.L. 18/2020. Per i datori di lavoro dei settori turismo, fiere e congressi, parchi divertimento, spettacolo dal vivo e sale cinematografiche, è possibile usufruire delle predette 4 settimane anche per periodi precedenti al 1° settembre, a condizione che i medesimi abbiamo interamente fruito il periodo precedentemente concesso fino alla durata massima di 14 settimane. Riguardo alla procedura sindacale, viene eliminata l'esclusione, aggiunta in sede di conversione in Legge del D.L. 18/2020, dall'obbligo di accordo sindacale per i datori di lavoro che hanno chiuso l'attività in ottemperanza ai provvedimenti di urgenza emanati per far fronte all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

	Viene modificata anche la procedura amministrativa di accesso. Il datore di lavoro è, in ogni caso, obbligato a inviare all'Inps tutti i dati necessari (mod. SR41) per il pagamento dell'integrazione salariale, entro il giorno 20 di ogni mensilità successiva a quella in cui è collocato il periodo di integrazione salariale. Infine, esclusivamente per i datori di lavoro multilocalizzati, si prevede che il trattamento in deroga può, altresì, essere concesso con la modalità di cui all'articolo 7, D.Lgs. 148/2015 (anticipo del datore di lavoro e rimborso/conguaglio Inps). Infine, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano possono concedere ulteriori periodi di trattamenti di integrazione salariale in deroga utilizzando le risorse finanziarie dei Fondi di solidarietà bilaterali del Trentino e dell'Alto Adige.
Articolo 71	**Ulteriori modifiche in materia di integrazione salariale** Con l'articolo 71, D.L. 34/2020, sono aggiunti 3 nuovi articoli al D.L. 18/2020: **- articolo 22-*ter* - Ulteriore finanziamento delle integrazioni salariali** Viene istituito, nell'ambito dello stato di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, apposito capitolo di bilancio con dotazione per l'anno 2020 pari a 2.740,8 milioni di euro, al fine di garantire, qualora necessario per il prolungarsi degli effetti sul piano occupazionale dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, la possibilità di una più ampia forma di tutela delle posizioni lavorative rispetto a quella assicurata dai rifinanziamenti delle misure di cui agli articoli 19-22, D.L. 18/2020; **- articolo 22-*quater* - Trattamento di integrazione salariale in deroga "Emergenza Covid-19" all'Inps** I trattamenti di integrazione salariale in deroga di cui all'articolo 22, per periodi successivi alle prime 9 settimane riconosciuti dalle Regioni, sono concessi dall'Inps a domanda del datore di lavoro, la cui efficacia è in ogni caso subordinata alla verifica del rispetto dei limiti di spesa. I datori di lavoro inviano telematicamente la domanda con la lista dei beneficiari all'Inps, indicando le ore di sospensione per ciascun lavoratore per tutto il periodo autorizzato. L'Inps provvede all'erogazione delle predette prestazioni, previa verifica del rispetto, anche in via prospettica, dei limiti di spesa. Qualora dal predetto monitoraggio emerga che è stato raggiunto, anche in via prospettica, il limite di spesa, l'Inps non potrà in ogni caso emettere altri provvedimenti concessori. Per i datori di lavoro con unità produttive site in più Regioni o Province autonome il trattamento di cui al presente articolo può essere riconosciuto dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Con il Decreto del Ministro del lavoro di concerto col Mef, da emanare entro 15 giorni dall'entrata in vigore del D.L. 34/2020, volto a stabilire le modalità di attuazione del presente articolo e la ripartizione del limite di spesa complessivo tra i differenti soggetti istituzionali preposti al riconoscimento dei trattamenti di cui al medesimo articolo 22, viene anche stabilito il numero di Regioni o Province autonome in cui sono localizzate le unità produttive del medesimo datore di lavoro, al di sopra del quale il trattamento è riconosciuto dal predetto Ministero. La domanda di concessione del trattamento può essere trasmessa, decorsi 30 giorni dall'entrata in vigore della presente disposizione, alla sede Inps territorialmente competente. Decorsi i predetti 30 giorni, la medesima domanda è trasmessa entro la

	fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa. Il datore di lavoro che si avvale del pagamento diretto da parte dell'Inps trasmette la domanda entro il quindicesimo giorno dall'inizio del periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, unitamente ai dati essenziali per il calcolo e l'erogazione di un'anticipazione della prestazione ai lavoratori, con le modalità indicate dall'Inps. L'Inps autorizza le domande e dispone l'anticipazione di pagamento del trattamento entro 15 giorni dal ricevimento delle domande stesse. La misura dell'anticipazione è calcolata sul 40% delle ore autorizzate nell'intero periodo. A seguito della successiva trasmissione completa dei dati da parte dei datori di lavoro, l'Inps provvede al pagamento del trattamento residuo o al recupero nei confronti dei datori di lavoro degli eventuali importi indebitamente anticipati. L'Inps provvede a regolamentare le modalità operative del procedimento della presente disposizione. Il datore di lavoro invia, in ogni caso, all'Istituto tutti i dati necessari per il saldo dell'integrazione salariale, secondo le modalità stabilite dall'Istituto, entro 30 giorni dell'erogazione dell'anticipazione. Per le domande dei datori di lavoro che richiedono il pagamento diretto della prestazione riferita a periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa che hanno avuto inizio nel periodo ricompreso tra il 23 febbraio 2020 e il 30 aprile 2020, già autorizzate dalle Amministrazioni competenti, i datori di lavoro, ove non abbiano già provveduto, comunicano all'Inps i dati necessari per il pagamento delle prestazioni con le modalità indicate dall'Istituto entro 20 giorni dalla data di entrata in vigore del presente Decreto; **- articolo 22-*quinquies* - Modifiche al pagamento diretto del trattamento di Cigo e di assegno ordinario** Le richieste di integrazione salariale a pagamento diretto previste agli articoli 19-21, D.L. 18/2020, presentate a decorrere dal trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore della presente disposizione sono disciplinate dalla procedura di cui all'articolo 22-*quater*, comma 3, D.L. 18/2020.
Articolo 72	**Congedo genitori lavoratori** Viene aumentato a 30 giorni il periodo di congedo, continuativo o frazionato, concesso ai genitori lavoratori per i figli di età non superiore ai 12 anni, fruibile dal 5 marzo 2020 al 31 luglio 2020. Tale congedo è soggetto ad alcune regole di seguito esposte: - ai genitori lavoratori dipendenti è riconosciuta un'indennità pari al 50% della retribuzione, intendendosi per retribuzione quella media globale giornaliera del periodo di paga scaduto e immediatamente precedente (senza aggiungervi il rateo giornaliero relativo alla gratifica natalizia o alla tredicesima mensilità e agli altri premi o mensilità o trattamenti accessori eventualmente erogati). I suddetti periodi sono coperti da contribuzione figurativa; - l'eventuale congedo parentale per maternità facoltativa, ovvero per ogni minore con *handicap* in situazione di gravità, fruito dai genitori durante detto periodo di sospensione, viene convertito nel congedo straordinario qui previsto, con diritto all'indennità anzidetta, e non sarà computato né indennizzato a titolo di congedo parentale;

	- ai genitori lavoratori iscritti in via esclusiva alla Gestione separata è riconosciuta un'indennità, per ciascuna giornata indennizzabile, pari al 50% di 1/365 del reddito individuato secondo la base di calcolo utilizzata ai fini della determinazione dell'indennità di maternità; - ai genitori lavoratori autonomi iscritti all'Inps è riconosciuta un'indennità commisurata, per ciascuna giornata indennizzabile, al 50% della retribuzione convenzionale giornaliera stabilita annualmente dalla Legge, a seconda della tipologia di lavoro autonomo svolto; - il congedo è fruibile, alternativamente, da entrambi i genitori per il totale complessivo di 30 giorni (nel testo del D.L. 18/2020 è rimasto il termine complessivo di 15 giorni, frutto di un mancato coordinamento con la nuova disposizione del D.L. 34/2020), ma viene subordinato alla condizione che nel nucleo familiare non risulti che uno dei genitori sia beneficiario di strumenti di sostegno al reddito, in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa, o altro genitore sia disoccupato o non lavoratore; - il limite di età di 12 anni del bambino non si applica in riferimento ai figli con disabilità in situazione di gravità accertata (*ex* articolo 4, comma 1, L. 104/1992) iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale; - ai genitori lavoratori dipendenti con figli minori di anni 16 anni, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o non lavoratore, viene concesso il diritto di astenersi dal lavoro per il periodo di sospensione delle scuole o servizi educativi per l'infanzia, senza corresponsione di indennità né riconoscimento di contribuzione figurativa, con divieto di licenziamento e diritto alla conservazione del posto di lavoro. ***Bonus baby-sitter*** Viene raddoppiato l'importo del c.d. *bonus baby-sitter*: in alternativa ai congedi retribuiti innanzi esposti, per i medesimi lavoratori beneficiari, è normativamente prevista la possibilità di optare per la corresponsione di un *bonus* per l'acquisto di servizi di *baby-sitting*, nel limite massimo complessivo di 1.200 euro, da utilizzare per prestazioni effettuate nel periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado. Detto *bonus* viene erogato mediante il Libretto famiglia, di cui all'articolo 54-*bis*, L. 50/2017. Come ulteriore modifica, si prevede che il *bonus* possa essere erogato, in alternativa, direttamente al richiedente, per la comprovata iscrizione ai centri estivi, ai servizi integrativi per l'infanzia di cui all'articolo 2, D.Lgs. 65/2017, ai servizi socio-educativi territoriali, ai centri con funzione educativa e ricreativa e ai servizi integrativi o innovativi per la prima infanzia. La fruizione del *bonus* per servizi integrativi per l'infanzia di cui al periodo precedente è incompatibile con la fruizione del *bonus* asilo nido.
Articolo 73	**Aumento permessi per assistenza a persone diversamente abili** Viene previsto un incremento dei permessi previsti per assistenza a familiari disabili (*ex* articolo 33, comma 3, L. 104/1992). Gli ordinari 3 giorni di permesso mensile retribuito,

	coperto da contribuzione figurativa, previsti *ex lege* per i casi in esame, vengono incrementati di ulteriori complessive 12 giornate anche nei mesi di maggio e giugno 2020.
Articolo 74	**Sorveglianza sanitaria** Il periodo di assenza dal lavoro prescritto dalle competenti Autorità sanitarie, fino al 31 luglio 2020, è equiparato al ricovero ospedaliero (articolo 19, comma 1, D.L. 9/2020).
Articolo 75	**Divieto di cumulo tra indennità** Mediante modifica dell'articolo 31, D.L. 18/2020, si prevede che le indennità di cui agli articoli 27 (Indennità professionisti e lavoratori con contratto di co.co.co.), 28 (Indennità lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali Ago), 29 (Indennità lavoratori stagionali del turismo e degli stabilimenti termali), 30 (Indennità lavoratori del settore agricolo), 38 (Indennità lavoratori dello spettacolo) e 44 (Indennità lavoratori autonomi) dello stesso D.L. 18/2020 siano cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla L. 222/1984.
Articolo 76	**Sospensione misure di condizionalità** Viene estesa a 4 mesi, a far data dal 17 marzo 2020, la sospensione delle seguenti misure di condizionalità: - gli obblighi connessi alla fruizione del reddito di cittadinanza e i relativi termini; - le misure di condizionalità e i relativi termini comunque previsti (D.Lgs. 22/2015) per i percettori di NASpI e di DIS-COLL e per i beneficiari di integrazioni salariali (D.Lgs. 148/2015); - gli adempimenti relativi agli obblighi di assunzione di lavoratori disabili (L. 68/1999); - le procedure di avviamento e selezione e i termini per le convocazioni da parte dei Centri per l'impiego per la partecipazione a iniziative di orientamento (D.Lgs. 150/2015).
Articolo 77	**Contributi per il potenziamento per la sicurezza dei lavoratori** Sono estesi anche agli enti del Terzo settore i contributi per la sicurezza e il potenziamento dei presidi sanitari.
Articolo 78	**Modifiche all'articolo 44, D.L. 18/2020, recante istituzione del Fondo per il reddito di ultima istanza a favore dei lavoratori danneggiati dal *virus* Covid-19** Il D.L. 34/2020, ai fini del riconoscimento anche per i mesi di aprile e maggio 2020 dell'indennità per il sostegno del reddito dei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria, procede con il rifinanziamento, ora pari a 1.150 milioni di euro, e prevede che, ai fini del riconoscimento dell'indennità, i soggetti titolari della prestazione, alla data di presentazione della domanda, non devono essere in alcuna delle seguenti condizioni: a) titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato; b) titolari di pensione.
Articolo 80	**Modifica al divieto di licenziamenti (collettivi e individuali gmo)** Il D.L. 34/2020, innanzitutto, estende fino al 16 agosto 2020 (5 mesi) il divieto, decorrente dal 17 marzo 2020, di avviare le procedure di licenziamento collettivo (L. 223/1991) e, per il medesimo periodo, vengono sospese quelle ancora pendenti, avviate successivamente alla data del 23 febbraio 2020, fatte salve le ipotesi in cui il personale

	interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di Legge, di Ccnl o di clausola del contratto d'appalto. Sino alla data del 16 agosto 2020 viene vietato al datore di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti in forza, di poter recedere dal contratto per giustificato motivo oggettivo (articolo 3, L. 604/1966). Contestualmente, viene prevista la sospensione delle procedure *ex* articolo 7, L. 604/1966, per il recesso per gmo (imprese + 15 dipendenti). Come ulteriore novità, si prevede la possibilità, in ogni tempo, di revocare il licenziamento per gmo per il datore di lavoro, che, indipendentemente dal numero dei dipendenti, abbia effettuato nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 17 marzo 2020, in deroga alle previsioni di cui all'articolo 18, comma 10, L. 300/1970, purché contestualmente faccia richiesta del trattamento di Cigs, di cui agli articoli 19-22, D.L. 18/2020, a partire dalla data in cui ha efficacia il licenziamento. In tal caso, il rapporto di lavoro si intende ripristinato senza soluzione di continuità, senza oneri né sanzioni per il datore di lavoro.
Articolo 81	**Modifiche all'articolo 103, D.L. 18/2020, in materia di sospensione dei termini nei procedimenti amministrativi ed effetti degli atti amministrativi in scadenza** Viene previsto, mediante modifica dell'articolo 103, comma 2, primo periodo, D.L. 18/2020, che i Durc in scadenza tra il 31 gennaio 2020 e il 15 aprile 2020 conservano validità sino al 15 giugno 2020. Inoltre, i termini di accertamento e di notifica delle sanzioni di cui agli articoli 7 e 11, D.Lgs. 322/1989, sono sospesi fino al 31 luglio 2020.
Articolo 82	**Reddito di emergenza** Il D.L. 34/2020 introduce, per i nuclei familiari in condizioni di necessità economica in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, un sostegno al reddito straordinario denominato Reddito di emergenza (di seguito "Rem"). Le domande per il Rem sono presentate entro il termine del mese di giugno 2020 e il beneficio è erogato in 2 quote. Ciascuna quota del Rem è determinata in un ammontare pari a 400 euro, moltiplicati per il corrispondente parametro della scala di equivalenza di cui all'articolo 2, comma 4, D.L. 4/2019, fino a un massimo di 2, corrispondente a 800 euro, ovvero fino a un massimo di 2,1 nel caso in cui nel nucleo familiare siano presenti componenti in condizioni di disabilità grave o non autosufficienza, come definiti ai fini Isee. Il Rem è riconosciuto ai nuclei familiari in possesso cumulativamente, al momento della domanda, dei seguenti requisiti: a) residenza in Italia, verificata con riferimento al componente richiedente il beneficio; b) un valore del reddito familiare, nel mese di aprile 2020, inferiore a una soglia pari all'ammontare della quota mensile Rem; c) un valore del patrimonio mobiliare familiare, con riferimento all'anno 2019, inferiore a una soglia di 10.000 euro, accresciuta di 5.000 euro per ogni componente successivo al primo e fino a un massimo di 20.000 euro; il massimale è incrementato di 5.000 euro in caso di presenza nel nucleo familiare di un componente in condizione di disabilità grave o di non autosufficienza; d) un valore dell'Isee inferiore a 15.000 euro.

	Il Rem non è compatibile con la presenza nel nucleo familiare di componenti che percepiscono o hanno percepito una delle indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30 e 38, D.L. 18/2020, ovvero una delle indennità disciplinate in attuazione dell'articolo 44 del medesimo D.L. 18/2020 ovvero una delle indennità di cui agli articoli 84 e 85 del presente D.L.. Il Rem non è, altresì, compatibile con la presenza nel nucleo familiare di componenti che siano al momento della domanda in una delle seguenti condizioni: a) titolari di pensione diretta o indiretta, a eccezione dell'assegno ordinario di invalidità; b) titolari di un rapporto di lavoro dipendente, la cui retribuzione lorda sia superiore agli importi di cui al comma 5; c) percettori di reddito di cittadinanza, di cui al Capo I, D.L. 4/2019, ovvero di misure aventi finalità analoghe, di cui all'articolo 13, comma 2, D.L. 4/2019. Non hanno diritto al Rem i soggetti che si trovano in stato detentivo, per tutta la durata della pena, nonché coloro che sono ricoverati in istituti di cura di lunga degenza o altre strutture residenziali a totale carico dello Stato o di altra Amministrazione pubblica. Il Rem è riconosciuto ed erogato dall'Inps, previa richiesta tramite modello di domanda predisposto dal medesimo Istituto e presentato secondo le modalità stabilite dallo stesso. Nel caso in cui, in esito a verifiche e controlli, emerga il mancato possesso dei requisiti, il beneficio è immediatamente revocato, ferma restando la restituzione di quanto indebitamente percepito e le sanzioni previste a legislazione vigente.
Articolo 83	**Sorveglianza sanitaria** Con tale disposizione viene regolamentata una forma di sorveglianza sanitaria eccezionale, fermo restando quanto previsto dall'articolo 41, D.Lgs. 81/2008, per garantire lo svolgimento in sicurezza delle attività produttive e commerciali in relazione al rischio di contagio da virus SARS-CoV-2, fino alla data di cessazione dello stato di emergenza per rischio sanitario sul territorio nazionale. Tale obbligo riguarda i datori di lavoro pubblici e privati nei confronti dei lavoratori maggiormente esposti a rischio di contagio, in ragione dell'età o della condizione di rischio derivante da immunodepressione, anche da patologia Covid-19, o da esiti di patologie oncologiche o dallo svolgimento di terapie salvavita o, comunque, da comorbilità che possono caratterizzare una maggiore rischiosità. Per i datori di lavoro che non sono tenuti alla nomina del medico competente per l'effettuazione della sorveglianza sanitaria nei casi previsti dal medesimo Decreto, ferma restando la possibilità di nominarne uno per il periodo emergenziale, la sorveglianza sanitaria eccezionale del presente articolo può essere richiesta ai servizi territoriali dell'Inail, che vi provvedono con propri medici del lavoro, su richiesta del datore di lavoro. L'inidoneità alla mansione accertata ai sensi del presente articolo non può, in ogni caso, giustificare il recesso del datore di lavoro dal contratto di lavoro.
Articolo 84	**Nuove indennità per i lavoratori danneggiati dall'emergenza epidemiologica da Covid-19** Il DL 34/2020, all'articolo 84, in primo luogo si occupa di prorogare le indennità previste dagli articoli 27, 28, 29, 30, D.L. 18/2020.

	In particolare, ai soggetti già beneficiari, per il mese di marzo, dell'indennità di cui all'articolo 27, D.L. 18/2020, professionisti e lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, iscritti alla Gestione separata, la medesima indennità pari a 600 euro è erogata anche per il mese di aprile 2020. Ai liberi professionisti titolari di partita iva attiva alla data di entrata in vigore del presente Decreto, iscritti alla Gestione separata di cui articolo 2, comma 26, L. 335/1995, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che abbiano subito una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019, è riconosciuta un'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro. A tal fine, il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento. Ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, L. 335/1995, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che abbiano cessato il rapporto di lavoro alla data di entrata in vigore del presente Decreto, è riconosciuta un'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro. Ai soggetti già beneficiari, per il mese di marzo, dell'indennità di cui all'articolo 28, D.L. 18/2020 (lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'Ago), la medesima indennità pari a 600 euro è erogata anche per il mese di aprile 2020. Ai soggetti già beneficiari, per il mese di marzo, dell'indennità di cui all'articolo 29, D.L. 18/2020 (Indennità lavoratori stagionali del turismo e degli stabilimenti termali), la medesima indennità pari a 600 euro è erogata anche per il mese di aprile 2020. La medesima indennità è riconosciuta ai lavoratori in somministrazione, impiegati presso imprese utilizzatrici operanti nel settore del turismo e degli stabilimenti termali, che abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpI, alla data di entrata in vigore della presente disposizione. Ai lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpI, alla data di entrata in vigore della presente disposizione, è riconosciuta un'indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1.000 euro. La medesima indennità è riconosciuta ai lavoratori in somministrazione, impiegati presso imprese utilizzatrici operanti nel settore del turismo e degli stabilimenti termali, che abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpI, alla data di entrata in vigore della presente disposizione. Ai soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui all'articolo 30, D.L. 18/2020 (Indennità lavoratori del settore agricolo), la medesima indennità è erogata anche per il mese di aprile 2020 con un importo pari a 500 euro.

	In secondo luogo, l'articolo 84 riconosce un'indennità per i mesi di aprile e maggio, pari a 600 euro per ciascun mese, ai lavoratori dipendenti e autonomi che, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro, individuati nei seguenti: a) lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali, che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel medesimo periodo; b) lavoratori intermittenti, di cui agli articoli 13-18, D.Lgs. 81/2015, che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 gennaio 2020; c) lavoratori autonomi, privi di partita Iva, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 23 febbraio 2020 siano stati titolari di contratti autonomi occasionali riconducibili alle disposizioni di cui all'articolo 2222, cod. civ., e che non abbiano un contratto in essere alla data del 23 febbraio 2020. Gli stessi, per tali contratti, devono essere già iscritti alla data del 23 febbraio 2020 alla Gestione separata di cui articolo 2, comma 26, L. 335/1995, con accredito nello stesso arco temporale di almeno un contributo mensile; d) incaricati alle vendite a domicilio di cui all'articolo 19, D.Lgs. 114/1998, con reddito annuo 2019 derivante dalle medesime attività superiore a 5.000 euro e titolari di partita Iva attiva e iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, L. 335/1995, alla data del 23 febbraio 2020 e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie. Per poter beneficiare dell'indennità, tali lavoratori non devono, alla data di presentazione della domanda, essere in alcuna delle seguenti condizioni: a) titolari di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, diverso dal contratto intermittente di cui agli articoli 13 e 18, D.Lgs. 81/2015; b) titolari di pensione. Inoltre si prevede, per i lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo (purché non titolari di rapporto di lavoro dipendente o titolari di pensione alla data di entrata in vigore della presente disposizione), un'indennità di 600 euro per ciascuno dei mesi di aprile e maggio 2020; la medesima indennità viene erogata per le predette mensilità anche ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo con almeno 7 contributi giornalieri versati nel 2019, cui deriva un reddito non superiore a 35.000 euro. Le indennità di cui al presente articolo non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del Tuir e sono erogate dall'Inps, previa domanda, nel limite di spesa disponibile. Ai lavoratori appartenenti a nuclei familiari già percettori del reddito di cittadinanza, se l'ammontare del beneficio in godimento risulti inferiore a quello delle indennità sopra indicate, in luogo del versamento dell'indennità si procede a integrare il beneficio del reddito di cittadinanza fino all'ammontare della stessa indennità dovuto in ciascuna mensilità. Decorsi 15 giorni dalla data di entrata in vigore del presente Decreto si decade dalla possibilità di richiedere l'indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30 e 38, D.L. 18/2020.

Articolo 85	**Indennità per i lavoratori domestici** Ai lavoratori domestici che abbiano in essere, alla data del 23 febbraio 2020, uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali è riconosciuta, per i mesi di aprile e maggio 2020, un'indennità mensile pari a 500 euro, per ciascun mese, a condizione che i lavoratori domestici non siano conviventi con il datore di lavoro. L'indennità non è cumulabile con le indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30 e 38, D.L. 18/2020, ovvero con una delle indennità disciplinate in attuazione dell'articolo 44, D.L. 18/2020, ovvero con l'indennità di cui all'articolo 84 del presente Decreto, e non concorre alla formazione del reddito ai sensi del Tuir. L'indennità non spetta, altresì, ai soggetti di cui all'articolo 103, D.L. 18/2020. L'indennità non spetta, inoltre, ai percettori del reddito di emergenza di cui all'articolo 82 ovvero ai percettori del reddito di cittadinanza, di cui al Capo I, D.L. 4/2019, per i quali l'ammontare del beneficio in godimento risulti pari o superiore all'ammontare delle indennità medesime. L'indennità di cui al presente articolo è erogata dall'Inps in unica soluzione, previa domanda.
Articolo 86	**Divieto di cumulo tra indennità** Le indennità di cui agli articoli 84 (*bonus* autonomi), 85 (*bonus* lavoratori domestici), 78 (Fondo ultima istanza) e 98 (lavoratori sportivi) non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'articolo 44, D.L. 18/2020. Le suddette indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla L. 222/1984.
Articolo 90	**Lavoro agile** Fino alla cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da Covid–19, i genitori lavoratori dipendenti del settore privato che hanno almeno un figlio minore di anni 14, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o che non vi sia genitore non lavoratore, hanno diritto a svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile anche in assenza degli accordi individuali, fermo restando il rispetto degli obblighi informativi previsti dagli articoli 18-23, L. 81/2017, e a condizione che tale modalità sia compatibile con le caratteristiche della prestazione. La prestazione lavorativa in lavoro agile può essere svolta anche attraverso strumenti informatici nella disponibilità del dipendente qualora non siano forniti dal datore di lavoro. I datori di lavoro del settore privato comunicano al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in via telematica, i nominativi dei lavoratori e la data di cessazione della prestazione di lavoro in modalità agile, ricorrendo alla documentazione resa disponibile sul sito del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. Inoltre si prevede, limitatamente alla durata dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19, e comunque non oltre il 31 dicembre 2020, che la modalità di lavoro agile disciplinata dagli articoli 18-23, L. 81/2017, possa essere applicata dai datori di lavoro privati a ogni rapporto di lavoro subordinato, anche in assenza degli accordi individuali ivi previsti: gli obblighi di informativa di cui all'articolo 22, L. 81/2017, sono assolti in via telematica anche ricorrendo alla documentazione resa disponibile sul sito dell'Inail.

Articolo 92	**Disposizioni in materia di NASpI e DIS-COLL** Le prestazioni previste di NASpI e DIS-COLL, il cui periodo di fruizione termini nel periodo compreso tra il 1° marzo 2020 e il 30 aprile 2020, sono prorogate per ulteriori 2 mesi a decorrere dal giorno di scadenza, a condizione che il percettore non sia beneficiario delle indennità di cui agli articoli 27, 28, 29, 30, 38 e 44, D.L. 18/2020, né di quelle di cui agli articoli 84, 85 e 98 del presente Decreto. L'importo riconosciuto per ciascuna mensilità aggiuntiva è pari all'importo dell'ultima mensilità spettante per la prestazione originaria.
Articolo 93	**Proroga contratti a termine** Il D.L. 34/2020, facendo seguito alla possibilità di utilizzo dei contratti a termine e di somministrazione durante periodi di sospensione o riduzione dell'attività, introdotta dall'articolo 19-*bis*, D.L. 18/2020, prevede, in deroga all'articolo 21, D.Lgs. 81/2015, per far fronte al riavvio delle attività in conseguenza all'emergenza epidemiologica da Covid-19, la possibilità di rinnovare o prorogare fino al 30 agosto 2020 i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato in essere alla data del 23 febbraio 2020, anche in assenza delle causali previste dall'articolo 19, comma 1, D.Lgs. 81/2015.
Articolo 94	**Promozione del lavoro agricolo** In relazione all'emergenza epidemiologica, i percettori di ammortizzatori sociali, limitatamente al periodo di sospensione a zero ore della prestazione lavorativa, di NASpI e DIS-COLL, nonché di reddito di cittadinanza, possono stipulare con datori di lavoro del settore agricolo contratti a termine non superiori a 30 giorni, rinnovabili per ulteriori 30 giorni, senza subire la perdita o la riduzione dei benefici previsti, nel limite di 2.000 euro per l'anno 2020. Inoltre, il D.L. 34/2020 modifica l'articolo 18, comma 3-*bis*, L. 97/1994, stabilendo che, fino al termine dell'emergenza sanitaria derivante dalla diffusione del virus Covid-19, le disposizioni di cui all'articolo 74, D.Lgs. 276/2003, si applicano anche a soggetti che offrono aiuto e sostegno alle aziende agricole situate nelle zone montane. L'articolo 74, D.Lgs. 276/2003, prevede che non integrino un rapporto di lavoro autonomo o subordinato le prestazioni svolte da parenti e affini sino al quarto grado in modo meramente occasionale o ricorrente di breve periodo, a titolo di aiuto, mutuo aiuto, obbligazione morale senza corresponsione di compensi, salvo le spese di mantenimento e di esecuzione dei lavori.
Articolo 95	**Misure di sostegno alle imprese per la riduzione del rischio da contagio nei luoghi di lavoro** Mediante le risorse dirottate già disponibili a legislazione vigente relative al bando ISI 2019, conseguentemente annullato, al fine di favorire l'attuazione delle disposizioni di cui al protocollo per il contenimento e il contrasto della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro, condiviso dal Governo e dalle parti sociali in data 14 marzo 2020, come integrato il 24 aprile 2020, l'Inail promuove interventi straordinari destinati alle imprese, anche individuali, iscritte al Registro Imprese o all'Albo delle imprese artigiane alle imprese agricole iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese, alle imprese agrituristiche e alle imprese sociali di cui al D.Lgs. 112/2017, iscritte al Registro Imprese, che hanno introdotto nei luoghi di lavoro, successivamente alla data di entrata

	in vigore del D.L. 18/2020, interventi per la riduzione del rischio di contagio attraverso l'acquisto di: - apparecchiature e attrezzature per l'isolamento o il distanziamento dei lavoratori, compresi i relativi costi di installazione; - dispositivi elettronici e sensoristica per il distanziamento dei lavoratori; - apparecchiature per l'isolamento o il distanziamento dei lavoratori rispetto agli utenti esterni e rispetto agli addetti di aziende terze fornitrici di beni e servizi; - dispositivi per la sanificazione dei luoghi di lavoro; sistemi e strumentazione per il controllo degli accessi nei luoghi di lavoro utili a rilevare gli indicatori di un possibile stato di contagio; - dispositivi e altri strumenti di protezione individuale. L'importo massimo concedibile mediante gli interventi è pari a 15.000 euro per le imprese fino a 9 dipendenti, 50.000 euro per le imprese da 10 a 50 dipendenti, 100.000 euro per le imprese con più di 50 dipendenti.
Articolo 97	**Semplificazioni relative alle prestazioni del Fondo di garanzia di cui all'articolo 2, L. 297/1982** Il D.L. 34/2020 apporta lievi modifiche all'articolo 2, L. 297/1982, relativo al Fondo di garanzia Tfr: i pagamenti di cui ai commi 2-5 del presente articolo sono eseguiti dal Fondo entro 60 giorni dalla richiesta dell'interessato mediante accredito sul conto corrente del beneficiario. Il Fondo, previa esibizione della contabile di pagamento, è surrogato di diritto al lavoratore o ai suoi aventi causa nel privilegio spettante sul patrimonio dei datori di lavoro e degli eventuali condebitori solidali ai sensi degli articoli 2751-*bis* e 2776, cod. civ., per le somme da esso pagate.
Articolo 98	**Disposizioni in materia di lavoratori sportivi** Nel limite massimo di 200 milioni di euro per l'anno 2020, per i mesi di aprile e maggio 2020, viene riconosciuta dalla società Sport e Salute Spa un'indennità pari a 600 euro in favore dei lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso il Coni, il Cip, le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva, riconosciuti dal Coni e dal Cip, le società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir, già attivi alla data del 23 febbraio 2020. Il predetto emolumento non concorre alla formazione del reddito e non è riconosciuto ai percettori di altro reddito da lavoro e del reddito di cittadinanza di cui al D.L. 4/2019, del reddito di emergenza e delle prestazioni di cui agli articoli 19, 20, 21, 22, 27, 28, 29, 30, 38 e 44, D.L. 18/2020, così come prorogate e integrate dal presente Decreto.
Articolo 103	**Emersione di rapporti di lavoro** L'articolo 103 introduce una procedura per la regolarizzazione e l'emersione di rapporti di lavoro irregolari, rivolta ai datori di lavoro che intendano assumere con contratto di lavoro subordinato cittadini stranieri presenti sul territorio nazionale ovvero per dichiarare la sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare, tuttora in corso, con cittadini italiani o cittadini stranieri. A tal fine, i cittadini stranieri devono essere stati sottoposti a rilievi fotodattiloscopici prima dell'8 marzo 2020 ovvero devono aver soggiornato in Italia precedentemente alla suddetta data, in forza della dichiarazione di presenza, resa

	ai sensi della L. 68/2007 o di attestazioni costituite da documentazioni di data certa proveniente da organismi pubblici; in entrambi i casi, i cittadini stranieri non devono aver lasciato il territorio nazionale dall'8 marzo 2020. Per le medesime finalità di cui sopra, i cittadini stranieri, con permesso di soggiorno scaduto dal 31 ottobre 2019, non rinnovato o convertito in altro titolo di soggiorno, possono richiedere, con le modalità di cui all'articolo 103, comma 16, un permesso di soggiorno temporaneo, valido solo nel territorio nazionale, della durata di 6 mesi dalla presentazione dell'istanza. A tal fine, i predetti cittadini devono risultare presenti sul territorio nazionale alla data dell'8 marzo 2020, senza che se ne siano allontanati dalla medesima data, e devono aver svolto attività di lavoro, nei settori di cui al comma 3, antecedentemente al 31 ottobre 2019, comprovata secondo le modalità di cui al comma 16. Se nel termine della durata del permesso di soggiorno temporaneo, il cittadino esibisce un contratto di lavoro subordinato ovvero la documentazione retributiva e previdenziale comprovante lo svolgimento dell'attività lavorativa in conformità alle previsioni di Legge nei settori di cui al comma 3, il permesso viene convertito in permesso di soggiorno per motivi di lavoro. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano ai seguenti settori di attività: a) agricoltura, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse; b) assistenza alla persona per sé stessi o per componenti della propria famiglia, ancorché non conviventi, affetti da patologie o *handicap* che ne limitino l'autosufficienza; c) lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare. L'istanza per la regolarizzazione deve essere presentata dal 1° giugno al 15 luglio 2020, con le modalità che saranno stabilite con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Mef, il Ministro del lavoro e il Mipaf.
Articolo 119	**Incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici** Detrazione per interventi di efficientamento energetico Viene elevata, per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, la detrazione di cui all'articolo 14, D.L. 63/2013, al 110% fruibile in 5 rate annuali di pari importo. Tale detrazione si applica nei seguenti casi: a) interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo. La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 60.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio. I materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al D.M. 11 ottobre 2017; b) interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal Regolamento delegato (UE), a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di

	impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo ovvero con impianti di microcogenerazione. La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito; c) interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo ovvero con impianti di microcogenerazione. La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito. La "nuova" percentuale si applica anche a tutti gli altri interventi di efficientamento energetico di cui all'articolo 14, D.L. 63/2013 nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento di efficientamento energetico previsti dalla legislazione vigente e a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di cui sopra. Gli interventi devono rispettare i requisiti minimi di cui ai decreti emanati ai sensi dell'articolo 14, comma 3-*ter*, D.L. 63/2013 e, comunque devono assicurare, anche congiuntamente agli interventi aventi a oggetto impianti fotovoltaici, il miglioramento di almeno 2 classi energetiche, o, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante APE rilasciato da tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata. <u>Detrazione per interventi antisismici e impianti fotovoltaici</u> Si applica la detrazione in misura pari al 110% anche per gli interventi antisismici di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, D.L. 63/2013 effettuati sempre nel periodo 1° luglio 2020 – 31 dicembre 2021. In questo caso è necessaria la asseverazione dei professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico che procedono altresì, ad attestare la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Viene, inoltre, previsto che in caso di cessione del corrispondente credito ad un'impresa di assicurazione e di contestuale stipula di una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione di cui all'articolo 15, comma 1, lettera f-bis), Tuir compete nella misura del 90%. Non rientrano nell'agevolazione gli interventi su edifici ubicati in zona sismica 4 di cui all'ordinanza del Presidente del CdM n. 3274/2003. <u>Detrazione per impianti fotovoltaici</u> Si applica la detrazione in misura pari al 110% all'installazione di impianti fotovoltaici a condizione, tuttavia, che l'intervento sia effettuato in connessione a quelli antisismici o a quelli per il risparmio energetico di cui sopra. La detrazione compete per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, nel limite massimo di spasa pari a 48.000 euro e comunque nel limite di spesa di 2.400 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico, da ripartire tra

	gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo. Il limite di spesa è ridotto a 1.600 euro per ogni kW di potenza nominale in caso di interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f), D.P.R. 380/2001. Pari detrazione è riconosciuta anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, alle stesse condizioni, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo e comunque nel limite di spesa di 1.000 euro per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema di accumulo. La detrazione per gli impianti fotovoltaici e di accumulo 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, D.Lgs. 28/2011 e gli incentivi per lo scambio sul posto di cui all'articolo 25-*bis*, D.L. 91/2014. Detrazione ricariche veicoli elettrici La detrazione di cui all'articolo 16-*ter*, D.L. 63/2013, per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, viene elevata al 110%, da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo a condizione che l'installazione sia effettuata congiuntamente a uno degli interventi di riqualificazione energetica. Immobili oggetto di intervento Le agevolazioni competono per gli interventi realizzati su: - condomini; - singole unità immobiliari adibite ad abitazione principale, dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni; tuttavia, le detrazioni per gli interventi di riqualificazione energetica non spettano nel caso di edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione. Inoltre, le detrazioni competono quando gli interventi sono realizzati da: - Istituti autonomi case popolari (IACP): - enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*in house providing*" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica; - cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci. Cessione del credito Vene prevista la possibilità di procedere, alternativamente, a: - cessione del credito d'imposta; - sconto dell'importo corrispondente alla detrazione in fattura. A tal fine, il contribuente deve richiede il visto di conformità, che costituisce spesa detraibile, dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35, D.Lgs. 241/1997 da: - soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), D.P.R. 322/1998, e

	- responsabili dei Caf. I dati relativi all'opzione sono comunicati esclusivamente in via telematica ai sensi di un provvedimento dell'Agenzia delle entrate da emanare entro 30 giorni a decorrere dal 19 maggio 2020. I commi da 13 a 15 regolano le specifiche attestazioni che i tecnici debbono rilasciare e le connesse responsabilità; le spese per le certificazioni rientrano tra quelle agevolate.
Articolo 120	**Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro** Agli esercenti attività di impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico, alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo del settore, è riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro, in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19. Tra i costi ammessi vi sono anche gli interventi 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 a 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 a cui non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e di cui all'articolo 34, L. 388/2000. Con uno o più decreti Mise, di concerto con il Mef, può essere esteso il perimetro soggettivo di applicazione.
Articolo 121	**Trasformazione delle detrazioni fiscali in sconto sul corrispettivo dovuto e in credito d'imposta cedibile** Viene prevista la possibilità di optare, per le spese sostenute nel 2020 e nel 2021, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione: a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari; b) per la trasformazione del corrispondente importo in credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari. L'opzione riguarda le spese sostenute per i seguenti interventi: a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a) e b), Tuir; b) efficienza energetica di cui all'articolo 14, D.L. 63/2013 e di cui all'articolo 119, commi 1 e 2, D.L. 34/2020;

	c) adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, D.L. 63/2013 e articolo 119, comma 4, D.L. 34/2020; 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, L. 160/2019; e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h, Tuir, ivi compresi gli interventi di cui all'articolo 119, commi 5 e 6, D.L. 34/2020; f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-*ter*, D.L. 63/2013 e articolo 119, comma 8, D.L. 34/2020. I crediti d'imposta di cui al presente articolo sono utilizzati anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, in ragione delle rate residue di detrazione non fruite. Il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno può essere usufruita negli anni successivi, ma non può essere richiesta a rimborso. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 34, L. 388/2000 e all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007. I fornitori e i soggetti 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. L'Agenzia delle entrate provvederà alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti; qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti degli originari beneficiari, ferma restando la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da adottare entro 30 giorni decorrenti dal 19 maggio 2020 sono definite le modalità attuative delle disposizioni di cui al presente articolo, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica.
Articolo 122	**Cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da Covid-19** Viene previsto che, a decorrere dal 19 maggio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, è possibile optare per la cessione, anche parziale, degli stessi ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, in riferimento a: - credito d'imposta per botteghe e negozi di cui all'articolo 65, D.L. 18/2020; - credito d'imposta per locazione di immobili a uso non abitativo di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020; - credito d'imposta per sanificazione degli ambienti di lavoro di cui all'articolo 120, D.L. 34/2020; - credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'articolo 125, D.L. 34/2020. Il credito d'imposta è usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente.

	La quota di credito non utilizzata nell'anno può essere utilizzata negli anni successivi, ma non può essere richiesta a rimborso. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 34, L. 388/2000 e all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007. La cessione del credito non pregiudica i poteri delle competenti Amministrazioni relativi al controllo della spettanza del credito d'imposta e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei beneficiari. I soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto. Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità attuative comprese quelle relative all'esercizio dell'opzione, da effettuarsi in via telematica.
Articolo 123	**Soppressione clausola salvaguardia Iva e accise** Vengono soppresse definitivamente le c.d. "clausole di salvaguardia" che, a decorrere dal 1° gennaio del 2021, prevedono automatiche variazioni in aumento, delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto e di quelle in materia di accisa su taluni prodotti carburanti.
Articolo 124	**Riduzione aliquota Iva per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione Covid-19** A decorrere dal 1° gennaio 2021, per effetto dell'introduzione alla Tabella A, Parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972, del nuovo n. 1-*quater*, la cessione di ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva; *monitor* 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, tuta di protezione, calzari e soprascarpe, cuffia copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici; termometri; detergenti disinfettanti per mani; dispenser a muro per disinfettanti; soluzione idroalcolica in litri; perossido al 3% 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, scontano l'aliquota Iva del 5%. Limitatamente alle cessioni effettuate entro il 31 dicembre 2020, le stesse sono esenti, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972.
Articolo 125	**Credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro** Ai soggetti esercenti arti e professioni, agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo del settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, viene riconosciuto 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 atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

	Il credito d'imposta spetta fino a un massimo di 60.000 euro per beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020. Sono ammissibili al credito d'imposta le spese sostenute per: - sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività; - 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; - acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti; - acquisto di dispositivi di sicurezza quali termometri, termoscanner, 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; - acquisto di dispostivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione. Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa o in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997 e non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e all'articolo 34, L. 388/2000. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini Irap. Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro 30 giorni a decorrere dal 19 maggio 2020, sono stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta. Vengono abrogati i crediti precedentemente introdotti con l'articolo 64, D.L. 18/2020 e l'articolo 30, D.L. 23/2020.
Articolo 126	**Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi** I versamenti sospesi ai sensi dell'articolo 18, commi 1, 2, 3, 4 5 e 6, D.L. 23/2020, sono ulteriormente prorogati al 16 settembre 2020, con versamento in unica soluzione o mediante rateizzazione, fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con versamento della prima rata sempre entro il 16 settembre 2020. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato. Slitta sempre al 16 settembre 2020, il versamento delle ritenute d'acconto il cui versamento è stato sospeso ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.L. 23/2020. Anche in questo caso il versamento può avvenire o in un'unica soluzione 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, senza applicazione di sanzioni e interessi. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato. Vengono sempre prorogati al 16 settembre 2020 i termini di ripresa degli adempienti e della riscossione sospesi *ex* articolo 5, D.L. 9/2020, con contestuale versamento in unica soluzione o in 4 rate mensili di pari importo di cui la prima entro il 16 settembre 2020.
Articolo 127	**Proroga ripresa della riscossione** Viene modificato il comma 4, articolo 61, D.L. 18/2020 prevedendo che i versamenti sospesi sono 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. Nei medesimi termini sono effettuati, anche mediante il sostituto d'imposta, i versamenti delle ritenute non operate ai sensi dell'articolo 1, comma 3, D.M. 24 febbraio 2020. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato. Slitta al 30 giugno 2020, il pagamento da parte di federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive professionistiche e dilettantistiche, delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurazione obbligatoria. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.
Articolo 128	**Salvaguardia del credito 80 euro e del contributo integrativo di 100 euro** Per il 2020 il credito di cui all'articolo 13, comma 1-*bis*, Tuir e il trattamento integrativo di cui all'articolo 1, D.L. 3/2020, spettano anche se l'imposta lorda calcolata sui redditi di cui all'articolo 49, Tuir con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), è inferiore alla detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, Tuir, per effetto delle misure a sostegno del lavoro contenute negli articoli 19, 20, 21, 22, 23 e 25, D.L. 18/2020. Viene, inoltre, previsto che il credito ex articolo 13, comma 1-bis, Tuir non attribuito nei mesi in cui il lavoratore fruisce delle misure a sostegno del lavoro di cui agli articoli da 19 a 22, D.L. 18/2020 è riconosciuto dal sostituto d'imposta a decorre dalla prima retribuzione utile e comunque entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio.
Articolo 129	**Rate di acconto per il pagamento dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica** Le rate di acconto mensili di cui agli articoli 26, comma 13 e 56, commi 1 e 2, D.Lgs. 504/1995 (Tua), relative al periodo da maggio 2020 a settembre 2020, sono versate nella misura del 90%. L'eventuale versamento a conguaglio è effettuato in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2021 per il gas naturale ed entro il 16 marzo 2021 per l'energia elettrica. In alternativa, il conguaglio è effettuato in 10 rate mensili di pari importo senza interessi da versare entro l'ultimo giorno di ciascun mese nel periodo da marzo a dicembre 2021. Eventuali somme risultanti a credito sono detratte, nei modi ordinari, dai versamenti di acconto successivi alla presentazione della dichiarazione annuale.
Articolo 130	**Differimento adempimenti in materia di accisa** Slittano al 1° gennaio 2021 l'abbassamento dei limiti capacitivi, previsti per talune tipologie di depositi di prodotti energetici ad accisa assolta (capacità compresa tra 10 e 25 metri cubi e quelli tra 5 e 10 metri cubi qualora muniti di erogatori), superati i quali risulta necessario il rilascio della licenza di esercizio da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. A tal fine, viene inoltre previsto che a tali piccoli depositi, sia rilasciato solo un codice identificativo in luogo della licenza di esercizio. Slitta al 1° ottobre 2020 il 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'ADM, previsto dall'articolo 7, D.L. 124/2019.

	Infine, slittano al 31 dicembre 2020, i termini attuativi delle disposizioni previste dagli articoli 10 e 12, D.L. 124/2019 e quindi sono rimandati, tra l'altro, i termini per: - installazione obbligatoria del sistema INFOIL per alcuni depositi di prodotti energetici aventi capacità superiore a 3.000 mc; e - obbligo di presentazione, in forma telematica del DAS, documento di accompagnamento relativo al trasferimento dei prodotti assoggettati ad accisa.
Articolo 131	**Rimessione in termini per i versamenti in materia di accisa** I pagamenti dell'accisa relativa ai prodotti energetici immessi in consumo nel mese di marzo 2020 si considerano tempestivi se effettuati entro il 25 maggio 2020; se effettuati entro tale data non si applicano le sanzioni e l'indennità di mora previste per il ritardato pagamento.
Articolo 132	**Pagamenti dell'accisa sui prodotti energetici** I pagamenti dell'accisa sui prodotti energetici immessi in consumo nei mesi di aprile, maggio, giugno, luglio e agosto 2020 possono essere effettuati, alle scadenze ordinarie in misura pari all'80% a titolo di acconto: - entro il 25 maggio 2020 per i prodotti energetici immessi in consumo ad aprile 2020; - alle scadenze previste dall'articolo 3, comma 4, Tua per i prodotti energetici immessi in consumo nei mesi di maggio, giugno, luglio e agosto 2020. Il versamento del saldo è effettuato entro il termine del 16 novembre 2020, senza il pagamento di interessi.
Articolo 134	**Differimento efficacia imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego e di imposta sul consumo delle bevande edulcorate** Slitta al 1° gennaio 2021 l'entrata in vigore dell'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego e della c.d. *sugar tax*.
Articolo 135	**Ivafe per soggetti diversi dalle persone fisiche** Al fine di uniformare, il trattamento previsto, per i conti correnti e i libretti di risparmio dei soggetti diversi dalle persone fisiche, ai fini dell'Ivafe rispetto l'imposta di bollo, viene modificato l'articolo 19, D.L. 201/2011 stabilendo: - in 100 euro su base annua la misura in cui applica l'Ivafe sui conti correnti e i libretti di risparmio dei soggetti diversi dalle persone fisiche; - in 14.000 euro la misura massima dell'imposta dovuta dai soggetti diversi dalle persone fisiche.
Articolo 135	**Giustizia tributaria e contributo unificato** Per effetto del nuovo comma 1-*bis*, articolo 62, D.L. 18/2020, sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini previsti per il computo delle sanzioni da irrogare per ritardato versamento totale o parziale del contributo unificato di cui all'articolo 16, D.P.R. 115/2002, nonché del termine previsto dall'articolo 248, D.P.R. 115/2002 in materia di invito al pagamento del contributo unificato. Udienze a distanza Viene integralmente sostituito il comma 4, articolo 16, D.L. 119/2019, prevedendo l'utilizzo del collegamento da remoto non solo per le parti processuali ma anche per i giudici e il personale amministrativo. Inoltre, soltanto le parti possono richiedere l'udienza a distanza nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con un atto successivo

	da notificarsi alle controparti. Tale richiesta deve essere effettuata prima della comunicazione dell'avviso di trattazione dell'udienza di cui all'articolo 31, comma 2, D.Lgs. 546/1992. Con decreto Mef, previa acquisizione del parere del Garante per la protezione dei dati personali, del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e dell'AGID, sono individuate le regole tecniche e l'individuazione delle Commissioni Tributarie presso le quali è possibile attivare l'udienza a distanza. Inoltre, è previsto che i giudici tributari, sulla base di criteri fissati dai Presidenti delle Commissioni Tributarie, possono disporre l'udienza a distanza e quindi autorizzare l'ufficio di segreteria a comunicare alle parti lo svolgimento dell'udienza con collegamento da remoto. Contributo unificato tributario In deroga alle regole ordinarie, per il solo anno 2020, il contributo unificato tributario sarà ripartito esclusivamente sulla base del numero di giudici tributari e di personale amministrativo in servizio nell'anno 2020.
Articolo 136	**Modifiche ai PIR** Viene modificata la disciplina dei cd. PIR prevista all'articolo 13-*bis*, D.L. 124/2019. Con il nuovo comma 2-*bis* si prevede che per i PIR a lungo termine che, per almeno i 2/3 dell'anno solare di durata del piano, investano almeno il 70% del valore complessivo, direttamente o indirettamente, in strumenti finanziari, anche non negoziati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione, emessi o stipulati con imprese residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 73, Tuir, o in Stati membri dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, diverse da quelle inserite negli indici FTSE MIB e FTSE Mid Cap della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati, in prestiti erogati alle predette imprese nonché in crediti delle medesime imprese, il vincolo di concentrazione di cui all'articolo 1, comma 103, L. 232/2016, è elevato al 20%. Con il successivo comma 2-*ter*, si stabilisce che in caso di investimenti qualificati di cui all'articolo 1, comma 104, L. 232/2016, i vincoli di investimento: a) devono essere raggiunti entro la data specificata nel regolamento o nei documenti costitutivi dell'Oicr; b) cessano di essere applicati quando l'Oicr inizia a vendere le attività, in modo da rimborsare le quote o le azioni degli investitori; c) sono temporaneamente sospesi quando l'Oicr raccoglie capitale aggiuntivo o riduce il suo capitale esistente, purché tale sospensione non sia superiore a 12 mesi. Viene, inoltre, previsto che per i PIR a lungo termine gli investitori possono destinare somme o valori per un importo non superiore a 150.000 euro all'anno e a 1.500.000 euro complessivi. Infine, si stabilisce che ogni persona fisica può essere titolare di un PIR ordinario e un nuovo PIR.
Articolo 137	**Proroga rideterminazione valori terreni e partecipazioni sociali** Viene prorogata la possibilità di procedere alla rideterminazione del costo d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati detenuti non

	in regime di impresa a quelli posseduti alla data del 1° luglio 2020. Le relative imposte sostitutive possono essere rateizzate fino a un massimo di 3 rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 settembre 2020; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 30 settembre 2020. Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono allineate tutte alla misura dell'11%.
Articolo 138	**Approvazione tariffe e aliquote Tari e Imu** A mezzo dell'abrogazione dell'articolo 107, comma 4, D.L. 18/2020, articolo 1, comma 779, L. 160/2019 e comma 683-*bis*, L. 147/2013, vengono uniformati i termini per l'approvazione degli atti deliberativi in materia di Tari e Imu al termine del 31 luglio 2020 concernente il bilancio di previsione.
Articolo 140	**Memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri** Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 2, comma 6-*ter*, D.Lgs. 127/2015, nel primo semestre di vigenza dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, decorrente dal 1° luglio 2019 per i soggetti con volume di affari superiore a euro 400.000 e fino al 1° gennaio 2021 per gli altri soggetti, non si applicano le sanzioni in caso di trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fermi restando i termini di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto Parimenti al 1° gennaio 2021 slitta il termine per l'adeguamento dei registratori telematici per la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri esclusivamente al Sistema tessera sanitaria.
Articolo 141	**Differimento lotteria dei corrispettivi** Viene prorogato il debutto della lotteria dei corrispettivi al 1° gennaio 2021.
Articolo 142	**Precompilate Iva** Viene previsto che l'avvio sperimentale del processo che prevede la predisposizione delle bozze dei registri Iva e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva da parte dell'Agenzia delle entrate è rinviato alle operazioni Iva effettuate dal 1° gennaio 2021. Dal medesimo termine si provvederà anche all'elaborazione della dichiarazione annuale.
Articolo 143	**Rinvio procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche** Viene prorogata al 1° gennaio 2021 l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 12-*novies*, D.L. 34/2019 che introducono una procedura di integrazione da parte dell'Agenzia delle entrate dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche inviate tramite il SdI che non recano l'annotazione di assolvimento dell'imposta.
Articolo 144	**Proroga versamenti da controlli automatizzati** Viene prorogato al 16 settembre 2020 il versamento dei pagamenti in scadenza tra l'8 marzo 2020 e il 18 maggio 2020, delle somme *ex* articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R.

	600/1973, 54-*bis*, D.P.R. 633/1972, nonché mediante le comunicazioni degli esiti della liquidazione relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata. Analoga sorte interessa le rate in scadenza nel periodo dal 19 maggio al 31 maggio 2020. L'Agenzia ha già precisato che la sospensione interessa anche le rate di piani di dilazione già attivati. I versamenti possono essere 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 16 di ciascun mese.
Articolo 145	**Sospensione compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo** Per il solo anno 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28-*ter*, D.P.R. 602/1073.
Articolo 146	**Indennità requisizione strutture alberghiere** Ai fini del calcolo del valore utile per determinare l'acconto relativo alle indennità spettanti per la requisizione di strutture alberghiere, si utilizzano i moltiplicatori in uso per l'imposta di registro.
Articolo 147	**Incremento limite annuo compensazione** Per il solo 2020, il limite di cui all'articolo 34, comma 1, primo periodo, L. 388/2000 è elevato a 1 milione di euro in ragione dei precedenti 700.000 euro.
Articolo 148	**Modifiche agli Isa** Per i periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2020 e 2021 viene previsto un intervento con cui introdurre misure volte ad adeguare la normativa in materia di Isa al fine di tener debitamente conto degli effetti di natura straordinaria correlati all'emergenza sanitaria anche attraverso l'individuazione di nuove specifiche cause di esclusione dall'applicazione degli stessi Isa. I termini per l'approvazione degli Isa, e per la loro eventuale integrazione, slittano al 31 marzo e al 30 aprile dell'anno successivo a quello di applicazione. Viene, inoltre, previsto che l'Agenzia delle entrate e la G. di F. tengano conto (in relazione ai controlli sul periodo 2018) anche del maggior livello di affidabilità fiscale derivante dall'applicazione degli indici per il successivo periodo d'imposta 2019. Analogamente, per il periodo di imposta 2020, si tiene conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli Isa per i precedenti periodi d'imposta 2018 e 2019.
Articolo 149	**Proroga versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta** Slittano al 16 settembre 2020 i termini di versamento delle somme relative ai seguenti atti i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020: a) atti di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 7, D.Lgs. 218/1997; b) accordo conciliativo ai sensi degli articoli 48 e 48-*bis*, D.Lgs. 546/1992; c) accordo di mediazione ai sensi dell'articolo 17-*bis*, D.Lgs. 546/1992;

	d) atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita ai sensi dell'articolo 12, D.L. 70/1988, dell'articolo 52, D.P.R. 131/1986 e dell'articolo 34, commi 6 e 6-*bis*, D.Lgs. 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, D.P.R. 131/1986; f) atti di recupero ai sensi dell'articolo 1, comma 421, L. 311/2004; g) avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro, dei tributi di cui all'articolo 33, comma 1-*bis*, D.Lgs. 346/1990, dell'imposta sulle donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti e dell'imposta sulle assicurazioni. Viene prorogato al 16 settembre 2020 anche il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie relativo agli atti di cui sopra nonché a quelli definibili ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997 i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano anche alle somme rateali, in scadenza nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, dovute in base agli atti rateizzabili di cui sopra. I versamenti sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o, a decorrere dal medesimo giorno del mese di settembre 2020, mediante rateazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ciascun mese. Non si procede al rimborso delle somme di cui al presente articolo versate nel periodo di proroga.
Articolo 150	**Ripetizione dell'indebito su prestazioni previdenziali e retribuzioni assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di acconto** Viene integrato l'articolo 10, Tuir prevedendo che la restituzione delle somme al soggetto erogatore deve avvenire al netto della ritenuta operata al momento dell'erogazione delle stesse, fermo restando la modalità di restituzione al lordo di cui alla lettera d-*bis*), comma 1, articolo 10, Tuir, nel caso in cui non sia stata applicata la ritenuta. Al sostituto d'imposta, che abbia avuto in restituzione le somme al netto della ritenuta operata e versata, spetta un credito di imposta nella misura del 30% delle somme ricevute, utilizzabile in compensazione "senza limiti di importo" secondo le modalità di cui all'articolo 17, D.Lgs. 241/1997. Il credito d'imposta rileva ai fini della determinazione del reddito secondo le regole ordinarie. Le novità si applicano, per espressa previsione normativa, alle somme restituite dal 1° gennaio 2020; inoltre, sono fatti salvi i rapporti già definiti al 19 maggio 2020.
Articolo 151	**Differimenti della sospensione di alcune licenze/autorizzazioni** Vengono ulteriormente prorogati i termini di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020 al 31 gennaio 2021. Si ricorda come, tra i termini sospesi rientrano anche quelli relativi alla notifica e all'esecuzione degli atti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività a carico dei soggetti ai quali sono state contestate più violazioni degli obblighi di emissione di scontrini, ricevute fiscali, certificazione dei corrispettivi o

	degli obblighi di regolarizzazione di acquisto di mezzi tecnici per le telecomunicazioni di cui all'articolo 74, comma 1, lettera d), D. P. R. 633/1972. Viene, tuttavia, previsto che il differimento del termine finale della sospensione dal 31 maggio 2020 al 31 gennaio 2021 non si applica nei confronti di coloro che commettono, dopo l'entrata in vigore del presente decreto, anche solo una delle 4 distinte violazioni previste dall'articolo 12, comma 2 e comma 2-*sexies*, D.Lgs. 471/1997.
Articolo 152	**Sospensione pignoramenti su stipendi e pensioni** A decorrere dal 19 maggio 2020 e fino al 31 agosto 2020 sono sospesi gli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima della stessa data dall'agente della riscossione e dai soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53, D.Lgs. 446/1997, aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza. Tali somme non sono sottoposte al vincolo di indisponibilità e il terzo pignorato le rende fruibili al debitore esecutato, anche in presenza di assegnazione disposta con provvedimento del giudice dell'esecuzione. Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima del 19 maggio 2020 e restano definitivamente acquisite e non sono rimborsate le somme accreditate, anteriormente alla stessa data, all'agente della riscossione e ai soggetti iscritti all'albo previsto dall'articolo 53, D.Lgs. 446/1997.
Articolo 153	**Sospensione *ex* articolo 48-*bis*, D.P.R. 602/1973** Durante la sospensione prevista dall'articolo 68, commi 1 e 2-*bis*, D.L 18/2020, sono sospese anche le disposizioni di cui all'articolo 48-*bis*, D.P.R. 602/1973. Conseguentemente, il debitore può ricevere il pagamento delle somme di cui è creditore nei confronti delle P.A. anche nel caso in cui sia inadempiente, per un importo pari almeno a 5.000 euro, all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di uno o più di cartelle di pagamento. La previsione si applica anche alle verifiche già effettuate al 19 maggio 2020, per le quali l'agente della riscossione non ha notificato l'ordine di versamento previsto dall'articolo 72-*bis*, D.P.R. 602/1973, che resteranno prive di ogni effetto.
Articolo 154	**Proroga sospensione attività agente della riscossione** Viene prorogata al 31 agosto 2020 la sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione. Limitatamente ai piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 agosto 2020, la decadenza del debitore dalle rateazioni accordate dall'agente della riscossione e gli altri effetti di tale decadenza previsti dalla legge, si determinano in caso di mancato pagamento di 10 (prima erano 5) rate. Slitta al 10 dicembre 2020 il termine ultimo per procedere al versamento delle rate della c.d. "rottamazione-ter" e del c.d. "saldo e stralcio" in scadenza al 28 febbraio e al 31 marzo 2020. A tale termine non si applica la "tolleranza" di 5 giorni prevista dall'articolo 3, comma 14-*bis*, D.L. 119/2018.

	Da ultimo, non è più preclusa la possibilità di chiedere la dilazione del pagamento dei debiti inseriti nelle dichiarazioni di adesione alle definizioni agevolate per i quali il richiedente non abbia poi provveduto al pagamento di quanto dovuto.
Articolo 156	**5 per mille** Al fine di anticipare al 2020 le procedure per l'erogazione del contributo del 5 per mille relativo all'esercizio finanziario 2019, nella ripartizione delle risorse allo stesso destinate sulla base delle scelte dei contribuenti non si tiene conto delle dichiarazioni dei redditi presentate ai sensi dell'articolo 2, commi 7, 8, D.P.R. 322/1998. Conseguentemente l'Agenzia delle entrate pubblica sul proprio sito istituzionale gli elenchi degli enti ammessi e di quelli esclusi dal beneficio entro il 31 luglio 2020 e le Amministrazioni competenti (Ministero del lavoro e delle politiche, Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, Ministero della salute, Ministero dell'interno, Presidenza del CdM, Ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo, Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare) procedono alla erogazione del contributo entro il successivo 31 ottobre.
Articolo 157	**Termini di notifica degli atti** In deroga a quanto previsto all'articolo 3, L. 212/2000, per evitare ingorghi nelle notifiche, 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, senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020, tra l'8 marzo e 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, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi. Medesima previsione per gli invii dei seguenti atti, comunicazioni e inviti, elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020: a) comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973; b) comunicazioni di cui all'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972; c) inviti all'adempimento di cui all'articolo 21-*bis*, D.L. 78/2010; d) atti di accertamento dell'addizionale erariale della tassa automobilistica, di cui all'articolo 23, comma 21, D.L. 98/2011; e) atti di accertamento delle tasse automobilistiche; f) atti di accertamento per omesso o tardivo versamento della tassa sulle concessioni governative per l'utilizzo di telefoni cellulari che saranno notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi. Per tutti questi atti notificati nel 2021 non sono dovuti, se previsti, gli interessi per ritardato pagamento e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo. I termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento previsti dall'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 602/1973 sono prorogati di un anno relativamente:

	a) dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli articoli 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972; b) dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20, Tuir; c) dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973. Con uno o più provvedimenti dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità di applicazione.
Articolo 158	**Cumulabilità termini processuali** La sospensione dei termini processuali prevista dall'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020 è cumulabile con la sospensione del termine di impugnazione stabilita dalla procedura di accertamento con adesione. Ne deriva che, in ipotesi di istanza di adesione presentata dal contribuente, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione "*per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza*", *ex* articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997, sia la sospensione prevista dall'articolo 83, D.L. 18/2020.
Articolo 159	**Ampliamenti soggetti che presentano il modello 730** Per il solo periodo d'imposta 2019, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui all'articolo 34, comma 4, D.Lgs. 241/1997, possono adempiere agli obblighi di dichiarazione dei redditi con le modalità indicate all'articolo 51-*bis*, D.L. 69/2013, anche in presenza di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio.
Articolo 160	**Fabbricati rurali ubicati nei Comuni del sisma 2016 e 2017** Derogando a quanto previsto dall'articolo 3, comma 3, L. 212/200, per i fabbricati ubicati nei comuni di cui agli allegati 1, 2 e 2-*bis*, D.L. 189/2016, il termine per la contestazione delle sanzioni previste, è prorogato al 31 dicembre 2021.
Articolo 161	**Pagamento diritti doganali** Viene concessa una proroga, senza applicazione di sanzioni e interessi, di 60 giorni per i pagamenti dei diritti doganali, in scadenza tra il 1° maggio 2020 e il 31 luglio 2020, effettuati secondo le modalità previste dagli articoli 78 e 79, D.P.R. 43/1973. Tale deroga si applica, nel caso in cui il pagamento comporti gravi difficoltà di carattere economico o sociale, su istanza di parte, al titolare del conto di debito che rientri tra i soggetti individuati dall'articolo 61, comma 2, lettera n), D.L. 18/2020 nonché tra i soggetti indicati dall'articolo 18, commi 1 e 3, D.L. 23/2020. Con determinazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli sono individuate le modalità di applicazione.
Articolo 162	**Rateizzazione debiti accise** Viene modificata la possibilità di procedere alla rateizzazione del debito di accisa per il titolare del deposito fiscale di prodotti energetici e alcolici. In particolare, la richiesta di rateizzazione in ragione delle differenti situazioni economiche in cui versa l'operatore che devono essere documentate e quindi riscontrabili da parte dell'Agenzia delle entrate.

Articolo 163	**Proroga nel settore tabacchi** Viene prorogato al 31 ottobre 2021 il termine entro il quale, i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa per i tabacchi lavorati e dell'imposta di consumo sui prodotti di cui agli articoli *62-quater* e *62-quinquies*, D.Lgs. 504/1995, con debenza degli interessi legali calcolati giorno per giorno, versano gli importi dovuti per i periodi contabili dei mesi di aprile e maggio 2020.
Articolo 176	***Tax credit* vacanze** Viene introdotto, per il solo periodo d'imposta 2020, il c.d. *tax credit* vacanze, concesso ai nuclei familiari con Isee in corso di validità, ordinario o corrente non superiore a 40.000 euro. Il credito è utilizzabile, dal 1° luglio al 31 dicembre 2020, per il pagamento di servizi offerti in ambito nazionale da: - imprese turistico ricettive; - agriturismo; e - *bed & breakfast* in possesso dei titoli prescritti dalla normativa nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva. Il credito, che può essere utilizzato da un solo componente per nucleo familiare, è attribuito nella misura massima di: - 500 euro per ogni nucleo familiare; - 300 euro per i nuclei familiari composti da 2 persone e - 150 euro per quelli composti da una sola persona. Il credito è riconosciuto a condizione che: a) le spese siano sostenute in un'unica soluzione in relazione ai servizi resi da una singola impresa turistico ricettiva, da un singolo agriturismo o da un singolo *bed & breakfast*; b) il totale del corrispettivo deve essere documentato da fattura elettronica o documento commerciale *ex* articolo 2, D.Lgs. 127/2015 in cui 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 di soggetti che gestiscono piattaforme o portali telematici diversi da agenzie di viaggio e tour operator. 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 sede di dichiarazione dei redditi da parte dell'avente diritto. Lo sconto è rimborsato al fornitore dei servizi sotto forma di credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione, con facoltà di successive cessioni a terzi, anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi, nonché ad 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 e non si applicano limiti di cui all'articolo 34, L. 388/2000 e di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007.

	Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da adottare sentito l'Istituto nazionale della previdenza sociale e previo parere del Garante per la *privacy* sono definite le modalità applicative.
Articolo 177	**Esenzioni dall'imposta municipale propria-Imu per il settore turistico** Non è dovuta la prima rata relativa Imu per l'anno 2020 relativa a: a) immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali; b) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e gli 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.
Articolo 180	**Imposta di soggiorno** Viene integrato l'articolo 4, D.Lgs. 23/2011 prevedendo, con il nuovo comma 1-ter, che il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997.
Articolo 181	**Sostegno alle imprese del pubblico esercizio** Le imprese di pubblico esercizio di cui all'articolo 5, L. 287/1991, 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 e dal canone di cui all'articolo 63, D.Lgs. 446/1997. Nello stesso periodo, le domande di nuove concessioni per l'occupazione di suolo pubblico ovvero di ampliamento delle superfici già concesse sono presentate in via telematica all'ufficio competente dell'ente locale, con allegata la sola planimetria e senza applicazione dell'imposta di bollo *ex* D.P.R. 642/1972.
Articolo 186	**Credito di imposta pubblicità** Viene nuovamente modificato l'articolo 57-*bis*, D.L. 50/2017, con cui viene regolato il c.d.- *bonus* pubblicità, prevedendo che, per il solo 2020, il credito è concesso in misura pari al 50% del valore degli investimenti effettuati. Il beneficio è concesso nel limite di: - 40 milioni di euro per gli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche *online*, e - 20 milioni di euro per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, (MIse: e nazionali) analogiche o digitali. Ai fini della concessione del credito d'imposta si applicano, per i profili non derogati, le norme di cui al regolamento di cui al D.P.C.M. 90/2018. Per l'anno 2020, la comunicazione telematica è presentata nel periodo compreso tra il 1° ed il 30 settembre del medesimo anno, ferma restando la validità delle comunicazioni telematiche trasmesse nel periodo compreso tra il 1° ed il 31 marzo 2020.

Articolo 187	**Iva giornali** Per il solo 2020, per il commercio di quotidiani e di periodici e dei relativi supporti integrativi, l'Iva di cui all'articolo 74, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, può applicarsi, in deroga alla suddetta disposizione, in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 95% per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi.
Articolo 188	**Credito d'imposta per l'acquisto della carta dei giornali** Per l'anno 2020, alle imprese editrici di quotidiani e di periodici iscritte al registro degli operatori di comunicazione è riconosciuto un credito d'imposta pari all'8% della spesa sostenuta nell'anno 2019 per l'acquisto della carta utilizzata per la stampa delle testate edite. Per il riconoscimento del credito d'imposta si applicano le disposizioni di cui all'articolo 4, commi 182, 183, 184, 185 e 186, L. 350/2003 e al D.P.C.M. 318/2004. Il credito non è cumulabile con il contributo diretto alle imprese editrici di quotidiani e periodici, di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, L. 198/2016 e al D.L. 70/2017. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 6, D.L. 40/2010.
Articolo 189	***Bonus una tantum* edicole** Viene previsto, per le persone fisiche esercenti punti vendita esclusivi per la rivendita di giornali e riviste, non titolari di redditi da lavoro dipendente o pensione, un contributo *una tantum* fino a 500 euro, entro il limite di 7 milioni di euro per l'anno 2020, che costituisce tetto di spesa. In caso di insufficienza delle risorse si procede alla ripartizione tra i beneficiari in misura proporzionale. Il contributo non concorre alla formazione del reddito. Con decreto del Capo del Dipartimento dell'informazione e l'editoria della Presidenza del CdM, da emanare entro 30 giorni a decorrere dal 19 maggio 2020, sono stabiliti le modalità, i contenuti, la documentazione richiesta e i termini per la presentazione della domanda di cui al comma 2.
Articolo 190	**Credito di imposta servizi digitali** Per l'anno 2020, alle imprese editrici di quotidiani e di periodici iscritte al registro degli operatori di comunicazione, che occupano almeno un dipendente a tempo indeterminato, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 30% della spesa effettiva sostenuta nell'anno 2019 per l'acquisizione dei servizi di *server*, *hosting* e manutenzione evolutiva per le testate edite in formato digitale, e per *information technology* di gestione della connettività. Le spese si considerano sostenute secondo quanto previsto dall'articolo 109, Tuir e devono risultare effettuate da apposita attestazione rilasciata dai soggetti di cui all'articolo 35, commi 1, lettera a), e 3, D.Lgs. 241/1997 ovvero dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti ai sensi dell'articolo 2409-*bis*, cod. civ.. Il credito d'imposta è alternativo e non cumulabile, in relazione a medesime voci di spesa, con ogni altra agevolazione prevista da normativa statale, regionale o europea salvo che successive disposizioni di pari fonte normativa non prevedano espressamente la cumulabilità delle agevolazioni stesse mentre è cumulabile con il contributo diretto

	alle imprese editrici di quotidiani e periodici, di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, L. 198/2016 e al D.Lgs. 70/2017. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, inoltre, ai fini dell'utilizzo del credito di imposta, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, pena lo scarto del modello F24. Con decreto del Capo del Dipartimento dell'informazione e l'editoria della Presidenza del CdM, da emanare entro 30 giorni a decorrere dal 19 maggio 2020.
Articolo 223	**Fondo per la viticoltura** Nello stato di previsione del Mipaaf, viene stanziato l'importo di 100 milioni di euro per l'anno 2020, da destinare alle imprese viticole che si impegnano alla riduzione volontaria della produzione di uve destinate a vini Doc e a indicazione geografica attraverso la pratica della vendemmia verde parziale da realizzare nella corrente campagna. A tal fine, la riduzione di produzione di uve destinate alla vinificazione non può essere inferiore al 15% rispetto al valore medio delle quantità prodotte negli ultimi 5 anni, escludendo le campagne con produzione massima e minima, come risultanti dalle dichiarazioni di raccolta e di produzione presentate. Con decreto Mipaaf, adottato di concerto con il Mef, da emanarsi d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano entro 30 giorni a decorrere dal 19 maggio 2020, sono stabilite le procedure attuative, le priorità di intervento e i criteri per l'erogazione del contributo da corrispondere alle imprese viticole.
Articolo 224, comma 1	**Anticipi Pac** Viene nuovamente modificato l'articolo 10-*ter*, comma 4-*bis*, D.L. 27/2019 stabilendo che l'anticipazione, in alternativa all'ordinario procedimento, è concessa con riferimento al valore.
Articolo 224, comma 2, lettera b)	**Colture idroponiche** In ragione del maggiore sviluppo di nuove pratiche colturali fuori suolo applicate alle coltivazioni idroponica e acquaponica, per le quali è necessaria valorizzazione e promozione, l'Istat è delegato a definire, nel termine di 90 giorni, una specifica classificazione merceologica delle attività di coltivazione idroponica e acquaponica ai fini dell'attribuzione del codice ATECO.
Articolo 224, comma 3	**Resa massima di uva a ettaro** Modificando l'articolo 8, comma 10, L. 238/2016, viene previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2021 e comunque non prima dell'emanazione del decreto previsto dal successivo comma 10-*bis* (entro 120 giorni a decorrere dal 19 maggio 2020), la resa massima di uva a ettaro delle unità vitate iscritte nello schedario viticolo diverse da quelle rivendicate per produrre vini Dop e Igp sia pari o inferiore a 30 tonnellate.
Articolo 224, comma 4	**Prelazione agraria** Il termine entro il quale deve essere versato il prezzo di acquisto ni caso di esercizio della prelazione agraria passa da 3 a 6 mesi.

Articolo 229	***Bonus* mobilità** Viene modificato l'articolo 2, D.L. 111/2019 prevedendo che ai residenti maggiorenni nei capoluoghi di Regione, nelle Città metropolitane, nei capoluoghi di Provincia ovvero nei Comuni con popolazione superiore a 50.000 abitanti, è riconosciuto un "buono mobilità", pari al 60% della spesa sostenuta e, comunque, in misura non superiore a euro 500, a partire dal 4 maggio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, per l'acquisto di biciclette, anche a pedalata assistita, nonché di veicoli per la mobilità personale a propulsione prevalentemente elettrica di cui all'articolo 33-*bis*, D.L. 162/2019.
Articolo 244	**Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno** Al fine di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in R&S delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, la misura del credito d'imposta di cui al comma 200, articolo 1, L. 160/2019, inclusi i progetti di ricerca e sviluppo in materia di Covid-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette regioni, è aumentata: - dal 12 al 25% per le grandi imprese che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro; - dal 12 al 35% per le medie imprese, che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro; e - dal 12 al 45% per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003.
Articolo 245	**Misura di sostegno al fabbisogno di circolante dei beneficiari di "Resto al Sud" per far fronte agli effetti dell'emergenza sanitaria** Al fine di salvaguardare la continuità aziendale e i livelli occupazionali delle attività finanziate dalla misura agevolativa "Resto al Sud" di cui all'articolo 1, D.L. 91/2017 i fruitori dell'incentivo possono accedere, nei limiti delle risorse disponibili a un contributo a fondo perduto a copertura del loro fabbisogno di circolante in misura pari a: - 15.000 euro per le attività di lavoro autonomo e libero-professionali esercitate in forma individuale; - 10.000 euro per ciascun socio, fino a un importo massimo di 40.000 euro per ogni impresa. Per accedere al contributo i liberi professionisti, le ditte individuali e le società, ivi incluse le cooperative, devono: a) aver completato il programma di spesa finanziato dalla suddetta misura agevolativa; b) essere in possesso dei requisiti attestanti il corretto utilizzo delle agevolazioni e non trovarsi quindi in una delle condizioni di cui all'articolo 13, comma 1, D.M. 174/2017; c) avere adempiuto, al momento della domanda, agli oneri di restituzione delle rate del finanziamento bancario di cui all'articolo 7, comma 3, lettera b), D.M. 174/2017. Il contributo è erogato in un'unica soluzione.

Articolo 266	**Entrata in vigore** Il decreto è entrato in vigore il 19 maggio 2020

D.L. Rilancio: definita la ripresa dei versamenti spontanei e da riscossione sospesi

di Sandro Cerato – dottore commercialista e pubblicista

Premessa

È stato finalmente pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 128 del 19 maggio 2020 il D.L. 34/2020 (c.d. "Decreto Rilancio"), entrato in vigore il giorno stesso della pubblicazione. Tra i numerosi provvedimenti adottati vi è anche quello inerente la proroga del termine per la ripresa:

– dei versamenti tributari sospesi dal D.L. 18/2020 (c.d. Cura Italia);

– dei versamenti tributari sospesi dal D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità);

– dei versamenti delle ritenute non effettuate sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni per il periodo dal 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020;

– dei versamenti degli importi derivanti dall'attività di riscossione (ad esempio controllo delle dichiarazioni, accertamento, cartelle di pagamento, avvisi di liquidazione, "pace fiscale").

> Prima di entrare nel merito della trattazione, si ritiene opportuno precisare che il D.L. 34/2020 non ha disposto alcuna proroga:
>
> – dei versamenti risultanti dalla liquidazione delle imposte dei redditi, per i quali restano confermate le scadenze ordinarie;
>
> – del termine per i versamenti relative alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi Inail, scadenti dal 30 aprile 2020 al 15 luglio 2020, nonché ai versamenti Iva scadenti dal 1° aprile 2020 al 30 giugno 2020 nei confronti delle imprese del settore florovivaistico, i quali dovranno essere effettuati in un'unica soluzione entro il prossimo 31 luglio 2020, oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, sempre a decorrere dal mese di luglio 2020[1];

[1] La sospensione a favore delle imprese del settore florovivaistico è stata prevista dall'articolo 78, comma 2-*quinquesdecies*, D.L. 18/2020 (inserito in sede di conversione in Legge del citato Decreto). Sul punto, si ritiene dubbia la possibilità di estendere in via interpretativa i nuovi termini previsti per la ripresa dei versamenti sospesi (di cui si dirà in seguito), in considerazione del fatto che la sospensione per le imprese operanti in tali settori non è stata espressamente contemplata dagli articoli 126 e 127, D.L. 34/2020.

– alla sospensione degli adempimenti tributari diversi dai versamenti che scadono nel periodo 8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 (disposta dall'articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020), la cui ripresa rimane confermata al prossimo 30 giugno 2020.

Ma andiamo in ordine e vediamo in dettaglio le regole introdotte dal D.L. 34/2020 per la ripresa dei versamenti spontanei e da riscossione sospesi a causa della diffusione epidemiologica da Covid-19, precisando sin da subito che il citato D.L. 34/2020 dovrà essere convertito in Legge entro il prossimo 18 luglio 2020 e, pertanto, è possibile che i termini per la ripresa dei versamenti sospesi di seguito commentati possano subire modifiche in sede di dibattimento parlamentare.

Ripresa dei versamenti sospesi dal D.L. Cura Italia

Gli articoli 61 e 62, D.L. 18/2020 (c.d. "Cura Italia") hanno previsto la sospensione dei termini per l'esecuzione di alcuni versamenti fiscali e contributivi, prevedendo disposizioni differenti a seconda della dimensione, localizzazione e settore di appartenenza dei contribuenti.

Soggetti che svolgono attività in determinati settori maggiormente colpiti dall'emergenza

L'articolo 61, comma 1 e 2, D.L. 18/2020 ha disposto la sospensione:

– dal 2 marzo 2020 e fino al 30 aprile 2020, dei termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973), dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi Inail per l'assicurazione obbligatoria;

– dei versamenti relativi all'Iva, in scadenza nel mese di marzo 2020 (ad esempio saldo Iva relativo al 2019 e Iva relativa al mese di febbraio 2020).

La sospensione in parola non riguarda tutti i contribuenti indistintamente, ma interessa soltanto i soggetti operanti in determinati settori maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato.

Soggetti che svolgono attività in determinati settori maggiormente colpiti dall'emergenza
Imprese turistico ricettive, agenzie di viaggio e turismo e *tour operator*
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
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, *night-club*, sale gioco e biliardi
Soggetti che gestiscono ricevitorie del lotto, lotterie, scommesse, ivi compresa la gestione di macchine e apparecchi correlati

Soggetti che organizzano corsi, fiere ed eventi, ivi compresi quelli di carattere artistico, culturale, ludico, sportivo e religioso
Soggetti che gestiscono attività di ristorazione, gelaterie, pasticcerie, bar e *pub*
Soggetti che gestiscono musei, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici e riserve naturali
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
Soggetti che svolgono attività di assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili
Aziende termali di cui alla L. 323/2000 e centri per il benessere fisico
Soggetti che gestiscono parchi divertimento o parchi tematici
Soggetti che gestiscono stazioni di autobus, ferroviarie, metropolitane, marittime o aeroportuali
Soggetti che gestiscono servizi di trasporto merci e trasporto passeggeri terrestre, aereo, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare, ivi compresa la gestione di funicolari, funivie, cabinovie, seggiovie e *ski-lift*
Soggetti che gestiscono servizi di noleggio di mezzi di trasporto terrestre, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare
Soggetti che gestiscono servizi di noleggio di attrezzature sportive e ricreative ovvero di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli
Gli esercenti di librerie, che non risultano ricomprese in gruppi editoriali, dagli stessi direttamente gestite[2]
Soggetti che svolgono attività di guida e assistenza turistica
Onlus iscritte negli appositi registri, organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle province autonome, associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, 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, D.Lgs. 117/2017

> Nella risoluzione n. 12/E/2020 è stato allegato, "*a titolo indicativo*", l'elenco dei codici ATECO riferibili alle attività economiche individuate nel contesto della suddetta tabella, mentre con la successiva risoluzione n. 14/E/2020, è stato precisato che i codici ATECO riportati nell'allegato alla citata risoluzione n. 12/E/2020 "*sono limitati ai casi univocamente riconducibili alle attività descritte*" e che detto elenco "*ha valore indicativo e non esaustivo dei soggetti a cui sono applicabili le richiamate disposizioni*".

Sostituti d'imposta con sede legale od operativa nei primi comuni "zona rossa"

Il D.M. 24 febbraio 2020 ha previsto la possibilità di non effettuare le ritenute alla fonte di cui agli articoli 23, 24 e 29, D.P.R. 600/1973, nel periodo compreso tra il 21 febbraio 2020 e il 31 marzo 2020, da parte dei sostituti d'imposta aventi la sede legale o la sede operativa nel territorio delle prime "zone rosse"[3].

> Ci si riferisce, in particolare, ai sostituti d'imposta avente aventi la loro sede:

[2] Categoria inserita in sede di conversione in Legge del D.L. 18/2020.
[3] La disposizione in commento interessa espressamente anche le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i *tour operator* aventi la sede legale in quelle zone.

– nei Comuni di Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia e Terranova dei Passerini, ubicati nella Regione Lombardia;
– nel Comune di Vo', ubicato nella Regione Veneto.

Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive

L'articolo 61, comma 5, D.L. 18/2020, ha accordato, per il periodo dal 2 marzo 2020 e fino al 31 maggio 2020, alle federazioni sportive nazionali, agli enti di promozione sportiva, alle associazioni e alle società sportive (sia professionistiche sia dilettantistiche), la sospensione dei versamenti relativi:
– alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973);
– ai contributi previdenziali e assistenziali e;
– ai premi InaiL per l'assicurazione obbligatoria.

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione in legge dell'articolo 61, D.L. 18/2020, la sospensione fino al 31 maggio 2020 è stata estesa anche ai versamenti Iva, in precedenza non contemplati.

Soggetti con ricavi o compensi non superiori a 2.000.000 euro

L'articolo 62, comma 2, D.L. 18/2020 ha previsto, a favore dei 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 compensi non superiori a 2.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17 marzo 2020 (2019, per i soggetti "solari"), la sospensione dei versamenti scadenti nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020, relativi:
– alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973, e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituto d'imposta;
– all'Iva;
– ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi Inail per l'assicurazione obbligatoria.

Soggetti residenti o con sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza

L'articolo 62, comma 3, D.L. 18/2020, ha accordato la sospensione anche dei versamenti Iva – scadenti nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020 – ai soggetti esercenti attività d'impresa,

arte o professione aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza, e ciò a prescindere dal volume dei ricavi o compensi percepiti (superiore o inferiore a 2.000.000 euro).

> In sede di conversione in Legge del D.L. 18/2020, tra le Province maggiormente colpite dall'emergenza è stata aggiunta anche la Provincia di Brescia. Conseguentemente, anche i soggetti ubicati nella Provincia di Brescia, hanno potuto beneficiare della sospensione dei versamenti Iva scadenti nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020.

Termine per effettuare i versamenti sospesi dal D.L. 18/2020

I versamenti sospesi testè indicati si sarebbero dovuti effettuare, senza applicazione di sanzioni e interessi:

– in un'unica soluzione entro il prossimo 30 giugno 2020, oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di giugno 2020, limitatamente alle federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive;

– in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020 (termine che, cadendo di domenica, sarebbe slittato al 1° giugno 2020) oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020, per tutte le altre categorie di contribuenti indicati nelle richiamate casistiche.

> A fronte delle disposizioni introdotte dal D.L. 34/2020, è stato conseguentemente disposto il differimento dei predetti termini (31 maggio 2020 e 30 giugno 2020 per le federazioni sportive) al 16 settembre 2020 per poter effettuare, in un'unica soluzione, i versamenti fiscali e contributivi sospesi, ovvero per versare la prima di 4 rate mensili di pari importo, senza che siano dovuti sanzioni e interessi o il rimborso di quanto nel frattempo già versato dal contribuente.

Ripresa dei versamenti sospesi dal D.L. Liquidità

Con il D.L. 23/2020 (c.d. "Decreto Liquidità") sono state previste ulteriori sospensioni dei termini di effettuazione dei versamenti fiscali e contributivi differenziate a seconda:

– dell'ammontare dei ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019;

– della misura percentuale della riduzione del fatturato o dei corrispettivi nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto ai corrispondenti mesi del 2019;

– dell'ubicazione in determinati territori maggiormente colpiti;

– dell'attività svolta dal contribuente.

Soggetti con ricavi o compensi del 2019 fino a 50 milioni di euro

L'articolo 18, comma 1 e 2, D.L. 23/2020, ha previsto, in favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 9 aprile 2020 (2019, per i soggetti "solari"), la sospensione dei versamenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi:

– alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973, e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituto d'imposta;

– all'Iva.

> Per i suddetti soggetti sono stati altresì sospesi, per i mesi di aprile e di maggio 2020, i termini dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali[4] e dei premi Inail per l'assicurazione obbligatoria.

La suddetta disposizione ha subordinato, però, la concessione della sospensione dei versamenti al verificarsi di alcune condizioni, legate alla diminuzione del fatturato subita. In particolare, la sospensione dei versamenti:

– relativi al mese di aprile 2020, è accordata a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;

– relativi al mese di maggio 2020, è riconosciuta a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

Soggetti con ricavi o compensi del 2019 superiori a 50 milioni di euro

Ai sensi dell'articolo 18, comma 3, D.L. 23/2020, qualora i ricavi o compensi del 2019 (per i soggetti "solari") siano superiori a 50 milioni di euro, per beneficiare della sospensione dei versamenti in esame

[4] Con la circolare n. 59/2020, l'Inps ha precisato che la disposizione non sospende gli adempimenti informativi, ma solamente i termini dei versamenti in scadenza nei mesi di aprile e di maggio 2020, ivi compresi i versamenti relativi ai piani di rateazione concessi dall'Istituto, alle note di rettifica, agli atti di recupero da accertamento amministrativo o di vigilanza. Con riferimento agli artigiani e commercianti, l'Inps ricorda che possono avvalersi della sospensione i soci lavoratori di società, precisando che i requisiti di legge per poter fruire della sospensione contributiva (diminuzione del fatturato o dei corrispettivi) devono essere riferiti all'impresa per la quale sussiste l'obbligo di iscrizione alla gestione.

(Iva, ritenute, contributi previdenziali e assistenziali e dei premi Inail) occorre che la riduzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di marzo o aprile 2020, rispetto allo stesso mese dell'anno scorso, sia di almeno il 50% (invece del 33%).

> È bene osservare che, poiché la diminuzione del fatturato o dei corrispettivi (33% o 50%) deve essere valutata separatamente in relazione ai 2 mesi oggetto di osservazione (aprile 2020 e maggio 2020), è conseguentemente possibile che un contribuente abbia diritto alla sospensione dei versamenti per il mese di aprile 2020 e non anche per il mese di maggio 2020, ovvero non abbia diritto alla sospensione dei versamenti per il mese di aprile 2020 ma tale sospensione sia applicabile per il mese di maggio 2020 (circolare n. 9/E/2020).

Sempre nel contesto della circolare n. 9/E/2020, è stato altresì precisato che:

– 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 riduzione percentuale prevista (almeno il 33% o il 50%), deve essere effettuato assumendo le operazioni eseguite nei mesi di marzo e aprile e fatturate o certificate;

> Ai fini del corretto calcolo del fatturato, la data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione, ovvero:
> – per la fattura immediata, la data da considerare è la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>);
> – per la fattura differita, occorre considerare la data dei documenti di trasporto (DDT) o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>);
> – per i corrispettivi, la data da considerare è la data del corrispettivo giornaliero.

– per i soggetti che certificano le operazioni sia con fatture sia con corrispettivi, il riscontro della percentuale di riduzione del fatturato o dei corrispettivi (nei termini citati) deve avvenire sulla somma dei 2 elementi[5];

– per i contribuenti che liquidano l'Iva trimestralmente, la verifica della diminuzione del fatturato deve essere fatta in relazione ai soli mesi di marzo e aprile (2019 e 2020);

– nel caso di autotrasportatori che si avvalgono della facoltà prevista dall'articolo 74, comma 4, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972 (ovverosia di annotare le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a

[5] Nei casi in cui non sussista l'obbligo dell'emissione della fattura o dei corrispettivi (come, ad esempio, per le operazioni previste all'articolo 74, D.P.R. 633/1972), il riferimento al fatturato e ai corrispettivi può essere esteso al concetto di ricavi e compensi. Ne consegue che, ai fini della verifica della diminuzione cui collegare il beneficio della sospensione dei versamenti, il contribuente potrà assumere tali elementi.

quello di emissione), la verifica della riduzione del fatturato va eseguita con riferimento alle fatture relative alle operazioni effettuate nei mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020, indipendentemente dal fatto che le medesime concorrano, sulla base dell'agevolazione concessa a tali contribuenti, alla liquidazione del trimestre successivo;

– il regime di sospensione dei versamenti di cui all'articolo 18, D.L. 23/2020 si applica anche alle imprese agricole, sia quelle che determinano per regime naturale il reddito (fondiario) su base catastale, sia quelle che producono reddito di impresa commerciale[6];

– in caso di rateizzazione del saldo Iva relativo al 2019 a partire dal 16 marzo 2020, ricorrendo le condizioni previste dall'articolo 18, D.L. 23/2020, è possibile sospendere il versamento delle rate scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020.

Soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° aprile 2019

L'articolo 18, comma 5, D.L. 23/2020, ha stabilito che i richiamati versamenti (relativi a ritenute, contributi, premi Inail e Iva) sono sospesi anche per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione – aventi il proprio domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato – che hanno intrapreso l'attività di impresa, di arte o professione a partire dal 1° aprile 2019 e per i quali potrebbe non sussistere una base di riferimento da porre a confronto per la verificare la riduzione del fatturato subita.

Enti non commerciali

L'articolo 18, comma 5, D.L. 23/2020, ha stabilito che nei confronti degli 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 d'impresa, sono sospesi i versamenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi:

– alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973, e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituto d'imposta;

– ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi Inail per l'assicurazione obbligatoria.

[6] Al fine di effettuare il confronto richiesto dalla norma in esame, occorre utilizzare 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.

Soggetti residenti o con sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza

Ai sensi dell'articolo 18, comma 6, D.L. 23/2020, è prevista la sospensione dei versamenti Iva nei mesi di aprile e maggio 2020 nei confronti dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione:

– che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza;

– a prescindere dall'ammontare dei ricavi o compensi del periodo d'imposta precedente.

> La sospensione dei versamenti Iva:
>
> – nel mese di aprile 2020, si applica purché tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;
>
> – nel mese di maggio 2020, è riconosciuta a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

Ripresa dei versamenti sospesi dal D.L. 23/2020

Ai sensi dell'articolo 18, comma 7, D.L. 23/2020, i versamenti sospesi in base alle citate disposizioni si sarebbero dovuti effettuare, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il prossimo 30 giugno 2020, oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di giugno 2020, senza possibilità di ottenere il rimborso di quanto nel frattempo versato.

> Il D.L. 34/2020 dispone ora il differimento dal 30 giugno 2020 al 16 settembre 2020 del termine per effettuare, in un'unica soluzione, i suddetti versamenti fiscali e contributivi sospesi prevedendo, altresì, che il versamento possa essere frazionato in un massimo di 4 rate mensili di pari importo, sempre a partire dal 16 settembre 2020. In ogni caso non si applicano sanzioni e interessi e non si dà luogo a rimborso di quanto già versato.

Versamento delle ritenute non effettuate sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni

L'articolo 62, comma 7, D.L. 18/2020, aveva originariamente previsto, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17 marzo 2020 (2019,

per i soggetti "solari")[7], la possibilità di non assoggettare alle ritenute d'acconto sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, di cui agli articoli 25 e 25-*bis*, D.P.R. 600/1973:

– i compensi e i ricavi percepiti nel periodo compreso tra il 17 marzo 2020 (data di entrata in vigore del D.L. 18/2020) e il 31 marzo 2020;

– a condizione che, nel mese precedente, i lavoratori autonomi e gli agenti non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

I lavoratori autonomi e gli agenti avrebbero, poi, dovuto provvedere a versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi:

– in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020 (termine che, cadendo di domenica, slitta al 1° giugno 2020) oppure;

– mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020.

Successivamente l'articolo 19, D.L. 23/2020 ha previsto la possibilità di non assoggettare alle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, i ricavi e compensi percepiti dal 17 marzo 2020 al 31 maggio 2020.

> Per evitare l'applicazione delle ritenute, i lavoratori autonomi e gli agenti devono rilasciare al sostituto d'imposta (che effettua il pagamento) un'apposita dichiarazione in cui viene precisato che i compensi e i ricavi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della disposizione in esame[8].

Quest'ultima disposizione – che ha abrogato la precedente normativa prevista dal D.L. 18/2020 – ha altresì modificato i termini per il versamento dell'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto d'imposta. È stato stabilito, infatti, che le ritenute in parola si sarebbero dovute versare, senza applicazione di interessi:

– in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2020 ovvero;

– mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di luglio 2020 (e non più dal mese di maggio 2020).

> A fronte delle disposizioni introdotte dal D.L. 34/2020, è stato conseguentemente posticipato dal 31 luglio 2020 al 16 settembre 2020 anche il termine del versamento (in autoliquidazione) delle

[7] Con la circolare n. 8/E/2020 è stato precisato che, ai fini della determinazione del limite di 400.000 euro, non occorre tenere conto degli eventuali ulteriori componenti positivi non risultanti dalle scritture contabili, di cui al comma 9, articolo 9-*bis*, D.L. 50/2017, eventualmente indicati nelle dichiarazioni fiscali per migliorare il proprio profilo di affidabilità ai fini della applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa).

[8] Secondo quanto chiarito dalla circolare n. 8/E/2020 la dichiarazione in parola può essere resa, indicando nella "Causale" della fattura la seguente dicitura "*Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ai sensi dell'articolo 19, D.L. 23/2020*".

> ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, per le quali i soggetti interessati (lavoratori autonomi e agenti) hanno richiesto la non applicazione nel periodo compreso tra il 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020[9], con possibilità di rateizzare il pagamento di quanto dovuto fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo sempre a decorrere dal 16 settembre 2020.

Ripresa versamenti derivanti dal controllo delle dichiarazioni, accertamento

Nel D.L. 34/2020 sono state previste, infine, alcune disposizioni che interessano i termini di sospensione dei versamenti derivanti dal controllo delle dichiarazioni, accertamento, avvisi bonari e relativi alla pace fiscale.

Avvisi bonari

L'articolo 144, D.L. 34/2020 ha stabilito che i pagamenti derivanti da avvisi bonari, emessi a seguito di liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione, il cui termine di versamento scade nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, possono essere eseguiti in un'unica soluzione entro il prossimo 16 settembre 2020, ovvero in 4 rate mensili, senza aggravio di sanzioni ed interessi, sempre a partire dal 16 settembre 2020.

> Tale proroga riguarda anche le rate che scadono sempre nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, mentre resta invariato il termine di pagamento delle rate che scadono in momenti successivi al periodo di validità della sospensione.

Accertamenti con adesione, mediazione e conciliazione giudiziale

L'articolo 149, D.L. 34/2020 proroga anche i termini di versamento delle somme dovute a seguito di:

- atti di accertamento con adesione;
- accordi conciliativi;
- accordi di mediazione.

Viene espressamente stabilito che i versamenti derivanti dai predetti atti – il cui termine di versamento scade nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 – possono essere eseguiti, in un'unica soluzione, entro il prossimo 16 settembre 2020, con possibilità di frazionare i pagamenti

[9] Dal lato pratico, quindi, i percipienti dovranno, alle suddette scadenze, procedere al versamento delle somme corrispondenti alle ritenute non operate, tramite modello F24, utilizzando lo specifico codice tributo che, come preannunciato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 8/E/2020, è di prossima istituzione.

sospesi in 4 rate mensili di pari importo, senza aggravio di sanzioni ed interessi, sempre a decorrere dal prossimo 16 settembre 2020.

> Tale proroga riguarda anche le rate che scadono sempre nel periodo compreso tra l'9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, mentre resta invariato il termine di pagamento delle rate che scadono in momenti successivi al periodo in esame[10]. Conseguentemente, sono esclusi dalla proroga le adesioni sottoscritte dal 12 maggio 2020, in quanto il termine di venti giorni per il versamento della prima rata (o dell'unica rata) scade il giorno 1° giugno 2020 (giorno successivo al termine della sospensione)

Avvisi di liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

Sempre l'articolo 149, D.L. 34/2020 interviene sui termini di versamento delle somme dovute derivanti da:

– atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita;

– atti di liquidazione per omessa registrazione dei contratti di locazione e contratti diversi;

– avvisi di liquidazione emessi per omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro;

– avvisi di liquidazione emessi per omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di successione e donazioni, dell'imposta sulle assicurazioni;

– avvisi di liquidazione emessi per omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta sulle assicurazioni.

> Sempre l'articolo 149, D.L. 34/2020 modifica anche i termini di pagamento degli avvisi di recupero dei crediti d'imposta: si tratta sostanzialmente degli atti mediante i quali vengono recuperati i crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione (ovvero le compensazioni indebite).

Viene stabilito che i versamenti derivanti dai predetti atti – il cui termine di versamento scade nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 – possono essere eseguiti, in un'unica soluzione, entro il prossimo 16 settembre 2020, con possibilità di frazionare i pagamenti sospesi in 4 rate mensili di pari importo, senza aggravio di sanzioni ed interessi, sempre a decorrere dal prossimo 16 settembre[11].

[10] Sono conseguentemente escluse dalla proroga le adesioni sottoscritte dal 12 maggio 2020, in quanto il termine di 20 giorni per il versamento della prima rata (o dell'unica rata) scade il giorno 1° giugno 2020, ovverosia il giorno successivo a quello in cui termina la sospensione.

[11] Tale proroga riguarda anche le rate che scadono sempre nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, mentre resta invariato il termine di pagamento delle rate che scadono in momenti successivi al periodo interessato dalla sospensione.

> Con esclusivo riferimento agli avvisi di liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta (in relazione ai quali il termine di versamento scada dal 9 marzo 2020 al 31 maggio) slitta al 16 settembre 2020 anche il termine di presentazione del ricorso introduttivo.

Pagamenti derivanti da "pace fiscale"

Ai sensi dell'articolo 149, D.L. 34/2020, la proroga al 16 settembre trova applicazione anche ai fini del versamento delle rate dovute – scadenti nel periodo compreso dal 9 marzo 2020 al 31 maggio 2020 (escluse quindi quelle che scadono in epoca successiva) – nell'ambito delle definizioni agevolate previste dagli articoli 1, 2, 6 e 7, D.L. 119/2018 ovverosia per:

– la definizione dei Processi verbali di constatazione pvc di cui all'articolo 1, D.L. 119/2018;

– la definizione degli accertamenti con adesione, di cui all'articolo 2, D.L. 119/2018;

– la definizione degli accertamenti con adesione di cui all'articolo 2, D.L. 119/2018;

– la definizione agevolata delle liti pendenti bis di cui all'articolo 6, D.L. 119/2018;

– la regolarizzazione delle associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 7, D.L. 119/2018.

> I versamenti sospesi potranno essere effettuati in un'unica soluzione entro il prossimo 16 settembre 2020, ovvero in 4 rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ogni mese (sempre dal 16 settembre), senza aggravio di sanzioni e interessi. Rimangono confermati i termini di pagamento delle rate successive e non è contemplata una rimessione in termini per le rate scadute prima del 9 marzo 2020.

Dilazione delle somme iscritte a ruolo

L'articolo 154, D.L. 34/2020 estende al 30 settembre 2020 il periodo di sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 agosto 2020 (inizialmente previsto fino al 31 maggio dall'articolo 68, D.L. 18/2020). Nello specifico, possono beneficiare della sospensione in parola:

– i termini di pagamento derivanti dall'articolo 30, D.L. 78/2010, ovverosia degli atti mediante i quali l'INPS recupera i contributi previdenziali non versati, a prescindere dalla ragione dell'omissione ad esempio mancato versamento o evasione)[12];

[12] Sono invece esclusi dalla sospensione de termini di versamento, gli atti mediante i quali i diversi enti di previdenza (ad esempio le casse professionali) intimano il pagamento dei contributi, a meno che l'intimazione avvenga tramite cartella di pagamento.

– i termini di pagamento derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, a prescindere da quale sia l'ente che ha formato il ruolo (Agenzia fiscale, Cassa di previdenza professionale, Ente locale), nonché dalla natura giuridica del ruolo stesso (sia esso ordinario oppure straordinario).

> In altri termini, tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, avvisi di addebito e avvisi di accertamento affidati all'Agente della riscossione, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 agosto 2020 potranno, quindi, essere versate entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, vale a dire entro il prossimo 30 settembre 2020, ferma restando la possibilità di dilazione dei ruoli ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973.

Rottamazione-*ter* e saldo e stralcio

Potranno essere versate, invece, entro il prossimo 10 dicembre 2020, le rate della rottamazione-*ter* delle cartelle e del saldo e stralcio in scadenza nell'anno 2020[13]: l'articolo 154, comma 1, lett. c) del D.L. 34/2020 stabilisce, infatti, che il mancato versamento di tutte le rate in scadenza nell'anno 2020:

> *"non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se il debitore effettua l'integrale versamento delle predette rate entro il termine del 10 dicembre 2020, al quale non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 14-bis, D.L. 119/2018".*

> Per il pagamento entro 10 dicembre 2020, non sono quindi previsti i 5 giorni di tolleranza entro i quali è comunque ammesso il versamento senza che ciò comporti la decadenza dai benefici.

SCHEDA DI SINTESI

Tipologia di contribuenti interessati dalla sospensione dei versamenti fiscali *ex* D.L. 18/2020	Periodo di riferimento della sospensione *ex* D.L. 18/2020	Tipologia di versamenti sospesi *ex* D.L. 18/2020	Ripresa dei versamenti fiscali *ex* D.L. 18/2020	Ripresa dei versamenti fiscali *ex* D.L. 34/2020
Soggetti che svolgono attività in determinati settori maggiormente colpiti dall'emergenza	Versamenti da effettuare nel periodo: - dal 2 marzo 2020: - al fino al 30 aprile 2020	- ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati; - contributi previdenziali e assistenziali; - premi Inail per l'assicurazione obbligatoria; - imposta sul valore aggiunto.	- 31 maggio 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020

[13] Per la rottamazione dei ruoli possono beneficiare della sospensione dal versamento le rate scadute (o in scadenza) il 28 febbraio 2020, il 31 maggio 2020, il 31 luglio 2020 e il 30 novembre 2020. Diversamente, per il saldo e stralcio le rate scadute (o in scadenza) che possono beneficiare della sospensione sono quelle in scadenza il 31 marzo 2020 (ovvero il 31 maggio come da proroga prevista dal D.L. 18/2020) e il 31 luglio 2020.

Sostituti d'imposta con sede legale od operativa nei primi comuni "zona rossa".	Versamenti da effettuare nel periodo: - dal 21 febbraio 2020; - al 31 marzo 2020	- ritenute alla fonte di cui agli articoli 23, 24 e 29, D.P.R. 600/1973	- 31 maggio 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020
Soggetti con ricavi o compensi non superiori a 2.000.000 euro	Versamenti da effettuare nel periodo: - dal 8 marzo 2020; - al 31 marzo 2020	- ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati; - contributi previdenziali e assistenziali; - premi Inail per l'assicurazione obbligatoria; - imposta sul valore aggiunto	- 31 maggio 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020
Soggetti residenti o con sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza (a prescindere dal volume dei ricavi realizzato)	Versamenti da effettuare nel periodo: - dal 8 marzo 2020; - al 31 marzo 2020	- limitatamente all'Iva	-31 maggio 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020
Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive	Versamenti da effettuare nel periodo: - dal 2 marzo 2020; - al 31 maggio 2020	- ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati; - contributi previdenziali e assistenziali; - premi Inail per l'assicurazione obbligatoria; - imposta sul valore aggiunto	- 30 giugno 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020

SCHEDA DI SINTESI

Tipologia di contribuenti interessati dalla sospensione dei versamenti fiscali *ex* D.L. 23/2020	Periodo di riferimento della sospensione *ex* D.L. 23/2020	Tipologia di versamenti sospesi *ex* D.L. 23/2020	Ripresa dei versamenti fiscali *ex* D.L. 23/2020	Ripresa dei versamenti fiscali *ex* D.L. 34/2020
Soggetti con ricavi o compensi del 2019 fino a 50 milioni di euro che hanno subito una riduzione di almeno il 33% di fatturato nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.	Versamenti relativi al mese di aprile 2020	- ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (ivi comprese le trattenute relative all'addizionale regionale e comunale); - contributi previdenziali e assistenziali; - premi Inail per l'assicurazione obbligatoria; - Iva	- 30 giugno 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020
Soggetti con ricavi o compensi del 2019 fino a 50 milioni di euro che hanno subito una riduzione di almeno il 33% di fatturato nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;	Versamenti relativi al mese di maggio 2020			
Soggetti con ricavi o compensi del 2019 superiori a 50 milioni di euro che hanno subito una riduzione di almeno il 50% di fatturato nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;	Versamenti relativi al mese di aprile 2020			
Soggetti con ricavi o compensi del	Versamenti relativi al			

2019 superiori a 50 milioni di euro che hanno subito una riduzione di almeno il 50% di fatturato nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;	mese di maggio 2020			
Soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° APRILE 2019	Versamenti relativi al mese di aprile e maggio 2020			
Enti non commerciali (compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti)	Versamenti relativi al mese di aprile e maggio 2020	- ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (ivi comprese le trattenute relative all'addizionale regionale e comunale); - contributi previdenziali e assistenziali; - premi Inail per l'assicurazione obbligatoria;		
Soggetti residenti o con sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza (a prescindere dal volume dei ricavi realizzato) che hanno subito una riduzione di almeno il 33% di fatturato nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;	Versamenti relativi al mese di aprile 2020	- limitatamente all'Iva		
Soggetti residenti o con sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza (a prescindere dal volume dei ricavi realizzato) che hanno subito una riduzione di almeno il 33% di fatturato nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta;	Versamenti relativi al mese di maggio 2020			

SCHEDA DI SINTESI

Tipologia di contribuenti che possono non assoggettare a ritenuta i redditi di lavoro autonomo e le provvigioni conseguiti	Periodo di sospensione ex D.L. 18/2020 (disciplina abrogata)	Versamento della ritenuta ex D.L. 18/2020 (disciplina abrogata)	Periodo di sospensione ex D.L. 23/2020	Versamento della ritenuta *ex* D.L. 23/2020	Versamento della ritenuta *ex* D.L. 34/2020
Soggetti che: - hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato; - hanno ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17 marzo 2020; - nel mese precedente, non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.	Ritenute relative a ricavi e compensi percepiti: - dal 17 marzo 2020; - al 31 marzo 2020.	- 31 maggio 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	Ritenute relative a ricavi e compensi percepiti: - dal 17 marzo 2020; - al 31 maggio 2020	- 31 LUGLIO 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da luglio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020

Tipologia di atto	Periodo di riferimento della sospensione	Ripresa dei versamenti fiscali *ex* D.L. 34/2020
Avvisi bonari, emessi a seguito di liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione,	Rate che scadono nel periodo compreso tra: - l'8 marzo 2020 e; - il 31 maggio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020
Accertamenti con adesione, mediazione e conciliazione giudiziale	Rate che scadono nel periodo compreso tra: - l'9 marzo 2020 e; - il 31 maggio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020
Avvisi di liquidazione (registro, successioni) e di recupero dei crediti d'imposta	Rate che scadono nel periodo compreso tra: - l'9 marzo 2020 e; - il 31 maggio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020
- Definizione dei Processi verbali di constatazione pvc di cui all'articolo 2, D.L. 119/2018; - Definizione degli accertamenti con adesione, di cui all'articolo 2, D.L. 119/2018; - Definizione degli accertamenti con adesione di cui all'articolo 2, D.L. 119/2018; - Definizione agevolata delle liti pendenti bis di cui all'articolo 6, D.L. 119/2018; - Regolarizzazione delle associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 7, D.L. 119/2018.	Rate che scadono nel periodo compreso tra: - l'9 marzo 2020 e; - il 31 maggio 2020	- 16 settembre 2020 in un'unica soluzione o; - massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020
Avvisi di addebito Inps	Rate che scadono nel periodo compreso tra: - l'8 marzo 2020 e; - il 31 maggio 2020	30 settembre 2020
Cartelle di pagamento	Termine di versamento che scade nel periodo compreso tra: - l'8 marzo 2020 e; - il 31 agosto 2020	30 settembre 2020
Rottamazione ter	Rate in scadenza il: - 28 febbraio 2020; - 31 maggio 2020; - 31 luglio 2020; - 30 novembre 2020	10 dicembre 2020 (senza ulteriore dilazione)
Saldo e stralcio	Rate in scadenza il: - il 31 marzo 2020, (ovvero il 31 maggio 2020 come da proroga *ex* D.L. 18/2020) - 31 luglio 2020	10 dicembre 2020 (senza ulteriore dilazione)

La detrazione al 110%: lavori agevolati, ambito soggettivo ed eventuale cessione del credito

di Maurizio Tozzi – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

Il D.L. 34/2020 introduce all'articolo 119 la tanto attesa (e preannunciata) detrazione Irpef nella misura del 110% in riferimento ad alcune tipologie di interventi di risparmio energetico, nonché del c.d. "*sisma bonus*", agevolazione ambita da diversi contribuenti, ma che richiede un importante sforzo prima interpretativo e poi applicativo. In abbinata all'articolo 119 deve essere consultata anche la previsione dell'articolo 121, secondo cui è possibile optare per la cessione del credito derivante dall'agevolazione: in tal modo il Legislatore "scommette" in maniera forte sul rilancio del settore edile, auspicando un effetto volano dovuto all'aspetto principale dell'intervento normativo, ossia consentire al contribuente di eseguire i lavori di cui trattasi anche senza anticipare un euro.

Si è in presenza di una disposizione molto articolata, composta da 15 commi con numerosi rinvii ad altre disposizioni e che richiede diversi interventi attuativi, oltre a basarsi su una procedura che almeno a prima vista non appare priva di ostacoli, essendo sufficiente considerare che oltre alle ordinarie licenze che saranno necessarie per l'avvio ed esecuzione dei lavori, si prevedono attestazioni varie (sia contabili sia lavorative) che inevitabilmente richiederanno la massima cautela applicativa (anche in considerazione dell'esplicita previsione di pensanti sanzioni amministrative). Il tutto senza dimenticare che saranno indispensabili i chiarimenti operativi dell'Amministrazione finanziaria nonché, sul piano pratico, le modalità con cui sarà possibile procedere alla cessione del credito e cosa, al riguardo, sarà proposto dai soggetti acquirenti, *in primis* gli istituti di credito e le compagnie assicurative.

I tasselli che devono essere riempiti e conosciuti non sono di poco conto e la sensazione è che le intenzioni siano buone ma che poi, come al solito, nell'italica maniera si è riuscito a complicare il tutto. L'intervento più semplice forse sarebbe stato quello di prevedere, per alcune tipologie di benefici fiscali già esistenti, l'innalzamento della soglia di detrazione e la reintroduzione del meccanismo della

cessione del credito nelle modalità già conosciute nel passato, in modo da non alterare il "patrimonio" interpretativo e attuativo disponibile.

> Così non è stato e dunque bisogna prepararsi quantomeno ad attendere, nella migliore delle ipotesi, oltre 3 mesi per un'operatività accettabile, se non altro in quanto:
> – il Decreto del Ministro dello sviluppo economico, previsto per le comunicazioni all'Enea, deve essere emanato nel termine, peraltro ordinatorio, di 30 giorni dalla data di conversione in Legge del D.L. 34/2020[1];
> – la procedura non è "snella", perché si prevede nel caso della cessione del credito un invio telematico all'Agenzia delle entrate di un'apposita istanza (e al riguardo serve un relativo provvedimento da emanare entro 30 giorni dal D.L.), corredata da un visto di conformità che possiamo definire "contabile" e dal rilascio degli attestati dei tecnici abilitati.

Non dimenticando che tutti gli interessati, ossia contribuenti committenti e ditte che devono eseguire i lavori, saranno caratterizzati dall'ovvia volontà di non commettere errori con l'inevitabile corollario che gli ulteriori elementi indispensabili saranno, quantomeno:
– la conoscenza delle Linee guide interpretative dell'Amministrazione finanziaria, che dovrà anche dire/confermare quali sono gli *iter* procedurali da seguire (ad esempio, si ritengono confermati l'obbligo dei pagamenti tracciati mediante bonifico, nonché gli adempimenti nei confronti dell'Enea);
– le condizioni sia formali sia sostanziali con cui sarà data attuazione alla cessione del credito[2].
L'auspicio è che vi possa essere una forte accelerata sui vari adempimenti che gli enti preposti devono attuare, ma se si considera che già prevedendo una tempistica minima di 3 mesi si giunge a metà agosto, la sensazione è che il rischio di "slittare" a settembre sia molto concreto[3].
A ogni buon conto è bene prepararsi alla disposizione, cercando quantomeno di delimitare il perimetro applicativo e comprendere cosa bolle in pentola, analizzando in maniera progressiva dapprima le disposizioni dell'articolo 119, D.L. 34/2020 e poi dando uno sguardo anche alle modalità stabilite dall'articolo 121, D.L. 34/2020 per la cessione del beneficio fiscale.

[1] Dunque se la conversione avviene alla metà di luglio e salvo stravolgimenti, considerando anche le condizioni disagiate lavorative degli uffici ministeriali a causa dell'emergenza Covid, è lecito pensare a un Decreto emanato nel mese di agosto.
[2] Sul tema non preoccupano tanto gli adempimenti, che comunque rischiano di avere un appesantimento, quanto le condizioni finanziarie con cui saranno consentite le cessioni e le relative garanzie che saranno chieste, perché è lecito attendersi che il grosso dei contribuenti opterà per il "*costo zero*", chiedendo alle aziende la soluzione della cessione del credito, circostanza che obbliga le aziende a munirsi di un *partner* finanziario valido in grado di anticipare i costi.
[3] Non dimenticando, altresì, che il Decreto può essere oggetto di modifiche nel percorso di conversione in Legge.

Ambito oggettivo: gli interventi di risparmio energetico

Nell'ambito del risparmio energetico, cosa è realmente agevolato con la detrazione al 110%? Domanda di non poco conto. La tecnica normativa, in tutta franchezza, lascia molto a desiderare. L'*incipit* dell'articolo 119, D.L. 34/2020 è il seguente:

> *"La detrazione di cui all'articolo 14, D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. 90/2013, si applica nella misura del 110%, per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo".*

Il richiamo normativo non convince affatto, perché in sostanza inutile. L'articolo 14, D.L. 63/2013 rinvia alle proroghe del 2010 che a loro volta si riagganciavano alla previsione iniziale dell'articolo 1, L. 296/2006, commi da 344 a 347, vale a dire le 4 classiche previsioni degli interventi finalizzati al risparmio energetico, che come avremo modo di vedere non fruiscono affatto del 110% di detrazione (salvo in un caso residuale). D'altra parte, è proprio il comma 1 dell'articolo in commento che elenca in maniera puntuale i lavori agevolati nella nuova misura e addirittura i relativi limiti di spesa: pertanto sarebbe stato sufficiente affermare che per tali interventi si sarebbe fruito della detrazione del 110%, tanto più che si individua anche un preciso riferimento temporale per il sostenimento delle spese e una nuova regola di ripartizione in 5 anni del beneficio connesso.

Fatta questa puntualizzazione, utile al fine di evitare fraintendimenti (dunque si ripete, a prescindere dallo strano rinvio normativo non tutti i lavori del risparmio energetico vedono incrementare la percentuale di detrazione), gli interventi che rientrano senza dubbio nella norma e fruiscono della detrazione al 110% delle spese sostenute sono anzitutto quelli elencati nelle lettere a), b) e c) del citato comma 1, ossia:

– interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo. In questo caso il Legislatore fissa il limite di spesa, che non può essere superiore a 60.000 euro, 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 (in G.U. n. 259/2017);

– interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal Regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013, a pompa di calore,

ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microcogenerazione. La detrazione in questo caso è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito;

– interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microcogenerazione. La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

Prima di proseguire nell'analisi della disposizione, delle prime osservazioni devono essere effettuate.

> A fattor comune, anche per gli altri interventi agevolati di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020 il richiamo normativo è al "*sostenimento della spesa*" a decorrere dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021. Deve comprendersi se è stata una scelta voluta oppure uno "scivolone", fatto è che non è posto un richiamo preciso agli interventi "eseguiti" nel periodo di riferimento. Al che, stando alla norma, sembrerebbe di poter concludere che anche lavori attualmente in corso, (ovviamente aderenti a quelli agevolati), potranno fruire della maggiore detrazione "*per le spese sostenute*" a decorrere dal 1° luglio[4].

Dopo di che, fermo restando quanto sarà deciso nel futuro provvedimento attuativo, il rinvio alla disciplina già conosciuta della detrazione per il risparmio energetico porta ad almeno 2 conclusioni:

– sarà necessario procedere mediante un bonifico bancario "dettagliato" (anche se si rammenta che con diversi documenti di prassi l'Agenzia delle entrate ha ammesso la fruizione del beneficio in presenza di diverse modalità di pagamento, a condizione che siano comunque tracciate e che vi sia una certificazione dell'azienda che attesta di aver ricevuto e contabilizzato il pagamento, oltre che dichiarato il ricavo[5]);

[4] Il punto richiede necessaria prudenza: il comma 12, articolo 119, D.L. 34/2020 rinvia a un futuro provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate in ordine anche alle modalità attuative. Magari in questa occasione potrebbe essere precisato che anche i lavori devono essere "eseguiti" a decorrere dal 1° luglio 2020.

[5] È superfluo comunque consigliare il pagamento mediante bonifico, soprattutto per il caso dell'eventuale successiva cessione della detrazione, laddove il rispetto delle formalità sarà sicuramente oggetto di vaglio accurato da parte del cessionario.

– i limiti di spesa sono "distinti" per tipologia di lavoro, a prescindere dalla circostanza che siano eseguiti sullo stesso immobile e nello stesso anno[6].

Tornando ai lavori agevolati, i commi 2 e 3 effettuano 2 precisazioni importanti per il comparto "*risparmio energetico*". In primo luogo, si estende l'aliquota del 110% anche a tutti gli ulteriori interventi di efficientamento energetico, fermo restando i relativi limiti di spesa, ma a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno dei sopra riportati interventi normativi. Il tema è ovviamente delicato e sarà l'Agenzia delle entrate a dover dare precisi ragguagli, ma giusto per fare qualche esempio può pensarsi all'installazione dei pannelli solari, oppure all'acquisto di infissi, che se collegato agli interventi precedenti consente l'incremento della detrazione. Riassumendo, per tutti gli altri interventi energetici lo scenario è il seguente:

– restare ancorati alle aliquote previste per il 2020 in considerazione delle recenti proroghe (nella maggioranza dei casi 65%, ma anche casistiche con agevolazione al 50%);

– ottenere l'innalzamento della detrazione al 110%, se trattasi di intervento abbinato a quelli riportati nelle lettere a), b) e c), comma 1, articolo 119, D.L. 34/2020 in precedenza elencati[7].

Il comma 3 invece stabilisce che i lavori agevolati di cui ai precedenti commi non soltanto devono rispettare i requisiti minimi previsti dai Decreti attuativi emanati in materia di risparmio energetico ma anche assicurare, in maniera complessiva ed eventualmente in abbinamento all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, il miglioramento di almeno 2 classi energetiche dell'edificio, ovvero, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E)[8].

Ambito oggettivo: gli interventi c.d. di "*sisma bonus*"

Il comma 4, articolo 119, D.L. 34/2020 testualmente recita:

> *"Per gli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies, articolo 16, D.L. 63/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. 90/2013 l'aliquota delle detrazioni spettanti è elevata al 110% per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021. Per gli interventi di cui al primo periodo, in caso di cessione del corrispondente credito a un'impresa di assicurazione e di contestuale stipula di una*

[6] Trattasi della principale distinzione rispetto agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, laddove i separati lavori, se eseguiti nello stesso anno e in riferimento allo stesso immobile, risentono dell'unico limite di spesa ancorato all'immobile. Ovviamente deve trattarsi di spese differenti, posto che a fronte di un unico esborso non è possibile cumulare diverse agevolazioni

[7] Due precisazioni sono importanti al riguardo: i) per gli altri interventi del "mondo" risparmio energetico si rammenta che sono previste limitazioni ancorate all'ammontare massimo di detrazione e non al limite di spesa e dunque deve farsi riferimento alla vigente disposizione normativa; ii) non cambia la fruizione della detrazione, che resta ripartibile in 10 quote annuali di pari importo. Il comma 2, infatti, estende solo la misura della detrazione del 110%, non anche la ripartizione in 5 anni.

[8] Inutile evidenziare, al riguardo, che il comma 3 è prettamente di interesse dei relativi tecnici competenti, che dovranno documentare e attestare il soddisfacimento delle condizioni normative richieste, estranee al contesto fiscale ma indispensabili per la fruizione del beneficio.

polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione prevista nell'articolo 15, comma 1, lettera f-bis), Tuir, spetta nella misura del 90%. Le disposizioni di cui al primo e al secondo periodo non si applicano agli edifici ubicati in zona sismica 4 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3274/2003, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003".

Sono dunque 3 le particolarità di tale previsione con cui si innalza la detrazione al 110%, sempre in riferimento alle spese sostenute[9] nel periodo 1° luglio 2020/31 dicembre 2021:

– anzitutto un rinvio "generalizzato" a tutti gli interventi c.d. "antisismici", a prescindere dal miglioramento della classe sismica;

– la possibilità di cedere il credito anche a un'impresa di assicurazione, nel caso in cui ricorra anche la contestuale stipula di una polizza che compra il rischio di eventi calamitosi. Peraltro, in relazione alla polizza si innalza considerevolmente la percentuale di detrazione spettante, che passa dal 19 al 90%;

– l'esclusione dalle 2 vantaggiose condizioni del comma in argomento (ossia detrazione al 110% e possibilità di cessione del credito a una compagnia assicurativa con detrazione del 90% della polizza *anti* sisma) per gli edifici ubicati in zona sismica 4[10].

Il rinvio ai commi da 1-*bis* a 1-*septies*, articolo 16, D.L. 63/2013 è particolarmente ampio. Senza riportare per intero tali disposizioni, sia sufficiente rammentare che:

– i commi 1-*bis* e 1-*ter* richiamano gli interventi di cui alla lettera i), comma 1, articolo 16-*bis*, Tuir, relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica realizzati sulle parti strutturali degli edifici[11]. Il comma 1-*bis*, infatti, ne disciplinava l'adozione per gli edifici in fascia di rischio 1 e 2, mentre il successivo comma 1-*ter* lo ha esteso anche

[9] Come già anticipato, non è effettuato un riferimento alle spese "iniziate" nel periodo considerato e dunque, a maggior ragione, sembra conveniente "interrompere" le spese per intercettare la nuova disposizione (risultato che peraltro si ottiene anche semplicemente ritardando un pagamento, pur in presenza di lavori non interrotti) Ovviamente, si ripete, serve attendere il provvedimento attuativo ed i primi chiarimenti per avere una conferma in tal senso.

[10] Trattasi delle zone in cui il rischio sismico è ritenuto particolarmente basso; inutile dire che saranno in tecnici di riferimento a dover anche documentare con attenzione tale circostanza.

[11] Ferma restando la necessità di affidarsi a tecnici competenti, per quanto illustrato nel tempo dall'amministrazione finanziaria, gli interventi di messa in sicurezza statica e quelli relativi all'adozione di misure antisismiche sono, in genere, riferiti ad opere di consolidamento statico riconducibili alla manutenzione straordinaria o alla ristrutturazione edilizia. Gli interventi possono interessare anche le strutture di fondazione, nonchè la rete dei servizi ed in particolare acquedotti, fognature, elettricità. La legge, però, oltre a disporre che gli interventi in questione devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendente interi edifici, stabilisce che nell'ambito dei centri storici essi "*devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari*". La norma, pertanto, rende necessario non solo la cooperazione tra proprietari interessati, ma anche l'intervento attivo degli enti locali. Ai fini dell'applicazione della disposizione, dunque, è necessario che siano i privati, di norma, a predisporre "progetti unitari", ed a sottoporli all'esame del comune, per una approvazione di tipo "edilizio", ovverosia mediante una concessione, anche se non può essere esclusa l'iniziativa dei comuni, intesa a fornire, quanto meno, le linee di indirizzo per la formazione dei progetti unitari. Si evidenzia, infine, che le disposizioni in questione, per ovvi motivi tecnici ed esecutivi, è estesa a tutti i casi di miglioramento o di adeguamento della sicurezza statica ed antisismica, in quanto l'ulteriore specificazione del legislatore nel caso dei centri storici è una indicazione di metodo circa la particolare cautela da tenere nel caso di edifici realizzati con tecnologie e materiali oggi non utilizzati correntemente.

agli edifici in fascia 3. Relativamente a tali interventi, ferma restando la necessità di attendere il provvedimento attuativo, si ritiene che il limite di spesa resti ancorato all'importo di 96.000 euro e che nel computo dello stesso si deve tener conto delle spese sostenute negli anni precedenti per le quali si è già fruito della detrazione. Inoltre, il limite di spesa in questo caso opera nel corso dell'anno in riferimento allo stesso immobile e dunque deve farsi attenzione alla contemporanea presenza di altri interventi di recupero del patrimonio edilizio[12];

– il comma 1-*quater* è ininfluente nella nuova disposizione, atteso che si innalza comunque la detrazione al 110% e pertanto non ha alcuna rilevanza che gli interventi riducano di una o di due classi il rischio sismico dell'edificio;

– ad analoghe conclusioni può giungersi per il comma 1-*quinquies*, se non per sottolineare che la disposizione opera sulle parti comuni di edifici condominiali (ma come vedremo nell'ambito soggettivo, è già l'articolo 119, D.L. 34/2020 a prevederlo). Anche per tali interventi non è rilevante la riduzione del rischio sismico, dato che ricorre sempre l'incremento della detrazione al 110%;

– il comma 1-*sexies* include nell'agevolazione anche le spese effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili;

– il comma 1-*sexsies*1 contiene il richiamo agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché agli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di in *house providing* e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;

– il comma 1-*septies*, infine, si riferisce alla demolizione e ricostruzione di interi edifici allo scopo di ridurne il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile.

[12] Si tratta di conclusioni cui si giunge in considerazione sia del comma 1-*bis*, articolo 16, D.L. 63/2013, sia delle varie interpretazioni rese dall'Amministrazione finanziaria e sia ancora in virtù del fatto che gli interventi "*sisma bonus*" rientrano nell'ampia platea degli interventi di recupero edilizio, rispetto ai quali le conclusioni del Legislatore e dell'Agenzia delle entrate sono sempre state nella duplice direzione di: i) determinare il limite massimo di spesa tenendo conto di quanto speso e detratto negli anni precedenti; ii) imputare il limite di spesa, nel corso dell'anno, all'immobile, a prescindere dalla numerosità degli interventi eseguiti (con assetto, pertanto, opposto a quanto avviene negli interventi di risparmio energetico). Inutile dire che tali conclusioni possono rivelarsi svantaggiose per chi ha già avviato i lavori con altre percentuali di detrazione o ancora per chi ha già eseguito nel corso del 2020 altri interventi di recupero; tali penalizzazioni potranno essere superate soltanto mediante il futuro intervento attuativo.

Ambito oggettivo: installazione di impianti fotovoltaici e sistemi di accumulo

I commi da 5 a 7, articolo 119, D.L. 34/2020 estendono la detrazione al 110% anche all'installazione sugli edifici di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica. Si tratta come al solito delle spese sostenute nel periodo 1° luglio 2020/31 dicembre 2021 e in questa specifica ipotesi è la norma a prevedere:

– anzitutto un limite di spesa massimo pari a 48.000 euro;

– in ogni caso un parametro di spesa ancorato ai KW di potenza, stabilendo che la spesa non può eccedere 2.400 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico, che in caso di interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f), D.P.R. 380/2001, è ridotto a 1.600 euro per ogni kW di potenza nominale[13];

– la ripartizione della detrazione in 5 quote annuali di pari importo, ma a condizione che l'installazione degli impianti sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui ai commi 1 o 4, articolo 119, D.L. 34/2020.

> In termini sostanziali, dunque, l'agevolazione nella misura del 110% e nel rispetto dei limiti di spesa dapprima riassunti è vincolata all'esecuzione o degli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, o alla sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale oppure agli interventi c.d. "*sisma bonus*"; in assenza congiunta di tali interventi, l'eventuale installazione dell'impianto fotovoltaico ottiene la detrazione classica prevista per gli interventi di recupero edilizio (ossia agevolazione al 50%).

Non è però finita, in quanto il Legislatore prevede un ulteriore vincolo: cessione in favore del GSE dell'energia non auto-consumata in sito.

La detrazione, infine, 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 o gli incentivi per lo scambio sul posto e può essere fruita, sempre nella misura del 110%, anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, fermo restando il limite massimo di spesa di 48 mila euro e comunque nel limite dì spesa di 1.000 euro per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema.

[13] Trattasi degli interventi di ristrutturazione edilizia, di nuova costruzione e di ristrutturazione urbanistica.

Ambito oggettivo: installazione di infrastrutture di ricarica

L'ultima tipologia di intervento per cui è prevista la detrazione nella misura del 110% è quella riferita all'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, disciplinata dall'articolo 16-*ter*, D.L. 63/2013.

In tale ipotesi il limite di spesa dovrebbe essere invariato e pari a 3.000 euro, la detrazione è ripartita tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo (salvo la cessione di cui si dirà nel prosieguo) ed è prevista, come condizione indispensabile, che l'installazione sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui al comma 1, articolo 119, D.L. 34/2020 (vale a dire interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, o sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale).

Ambito soggettivo

I commi 9 e 10 stabiliscono l'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione maggiorata. In via preliminare, pertanto, deve evidenziarsi che tutte le disposizioni finora commentate, se non rientranti nei canoni della maggiorazione del 110%, continuano ad applicarsi non soltanto con le relative percentuali di beneficio fiscale, ma anche con i relativi limiti e nel preordinato ambito soggettivo (giusto per fare un esempio, il *sisma bonus* classico si applica anche per gli interventi nelle unità produttive).

> Ai fini del 110%, invece, è tassativamente previsto che:
>
> – per tutti gli interventi, fruiscono della maggiorazione i condomìni[14]; le persone fisiche (al dì fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni) e in riferimento alle unità immobiliari; gli Istituti autonomi case popolari (Iacp) comunque denominati nonché gli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*in house providing*" per interventi realizzati su immobili di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica e le cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;

[14] Per le spese condominiali è probabile che in via interpretativa siano confermate le conclusioni raggiunte nel passato con la circolare n. 57/1998, ossia riconoscere l'agevolazione anche alle unità immobiliari diverse da quelle a uso abitativo (ad esempio, i locali commerciali).

– per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3, che in precedenza abbiamo commentato nel paragrafo "*ambito oggettivo: gli interventi di risparmio energetico*", la maggiorazione riguarda in aggiunta al punto precedente anche i lavori eseguiti su edifici unifamiliari destinati ad abitazione principale[15];
– per gli interventi di cui al comma 4, ossia il *sisma bonus*, nonché per gli interventi riferiti ai pannelli fotovoltaici e ai sistemi di accumulo (commi da 5 a 7), ma soltanto se congiunti al *sisma bonus*, l'agevolazione può essere fruita anche in riferimento agli edifici unifamiliari aventi destinazione diversa dall'abitazione principale[16];
– in ogni caso, gli interventi di cui al comma 4 (*sisma bonus*), nonché commi da 5 a 7 (pannelli fotovoltaici) e comma 8 (infrastrutture di ricarica), possono dar diritto al 110% se eseguiti sugli edifici unifamiliari destinati ad abitazione principale (ovviamente, l'installazione dei pannelli fotovoltaici deve essere congiunta o agli interventi di risparmio energetico o agli interventi "*sisma bonus*", mentre l'installazione delle infrastrutture di ricarica devono essere congiunti agli interventi di risparmio energetico)[17].

L'ambito soggettivo, come appare evidente, non è di facile intuizione e la "*falsa convinzione*", che poi potrebbe portare a una detrazione minore, è dietro l'angolo. Dovendosi peraltro comprendere cosa si intende, sul piano edilizio, per edificio unifamiliare. Sul punto sembra di potersi intuire che ci si riferisca alle villette a schiera, alle ville, alle case singole in campagna e non, insomma gli immobili abitati da un solo nucleo familiare, senza alcuna distinzione in funzione della categoria catastale. Viceversa, nelle ipotesi di fabbricati non unifamiliari e composti da più unità immobiliari, pur non ravvisandosi dei condomini, non dovrebbe esserci una limitazione ancorata al requisito "*abitazione principale*" (ma il punto merita una conferma interpretativa), dovendosi configurare sempre una unità immobiliare all'interno di un fabbricato non unifamiliare.

Dubbi invece non sussistono per le altre unità immobiliari all'interno di condomini: il requisito prima casa non è mai indispensabile. Di fatto la distinzione di massima è la seguente: per le unità immobiliari, anche se non all'interno di condomini, le agevolazioni spettano a prescindere dal requisito "*prima casa*";

[15] La norma usa una strana "*doppia negazione*", ma è chiaro che intende limitare la maggiorazione solo agli edifici unifamiliari destinati ad abitazione principale.

[16] Il punto merita di essere illustrato. Il comma 4, articolo 119, D.L. 34/2020 non pone alcuna condizione e considerato che il comma 9 limita gli interventi dei commi da 1 a 3 agli edifici unifamiliari "prima casa", se ne deriva che il comma 4 non ha limitazioni di applicazione per tali edifici. Le installazioni dei pannelli fotovoltaici, invece, disciplinati dal comma 5, se è vero che non "*incrociano*" il limite del comma 9, risentono della condizione prevista all'interno del medesimo comma 5, che subordina la maggiorazione al 110% solo se sono eseguiti congiuntamente interventi di cui ai commi 1 (che però sugli edifici unifamiliari non "*prima casa*" non sono ammessi alla maggiorazione) o 4 (*sisma bonus*, come detto ammesso sugli edifici unifamiliari non abitazione principale). Ecco perché per i pannelli fotovoltaici l'installazione sugli edifici unifamiliari non abitazione principale consente la detrazione al 110% solo se eseguiti congiuntamente agli interventi "sisma bonus".

[17] In aggiunta alla nota precedente, si specifica che la maggiorazione del 110% per le installazioni di infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici richiede l'esecuzione, congiunta, di interventi di risparmio energetico. Posto che tali interventi non sono agevolati con la maggiorazione del 110% per gli edifici unifamiliari non prima casa, ne deriva che per tali edifici non scatta la maggiorazione nemmeno per le installazioni di infrastrutture.

per gli edifici unifamiliari, se adibiti ad abitazione principale non ci sono problemi ma se privi di questo requisito, la detrazione nella misura del 110% scatta solo per gli interventi di "*sisma bonus*" ed eventualmente, se agli stessi congiunti, per l'installazione di pannelli fotovoltaici e relativi accumulatori.

Riassumendo, per esplicitare i concetti dapprima esposti possiamo ricorrere ad alcuni esempi:

– unità immobiliare, a prescindere dalla destinazione o meno a "*prima casa*" e a prescindere che trattasi di unità all'interno di un condominio, sempre riconosciuta la maggiorazione al 110% al ricorrere dei requisiti dell'articolo 119, D.L. 34/2020;

– edificio unifamiliare non prima casa, esecuzione degli interventi di risparmio energetico e congiuntamente installazione di pannelli fotovoltaici e/o di infrastrutture di ricarica: non spetta mai la detrazione al 110%, avendosi le detrazioni "classiche";

– edificio unifamiliare non prima casa, esecuzione degli interventi di *sisma bonus* e congiuntamente installazione di pannelli fotovoltaici: spetta la detrazione al 110%;

– edificio unifamiliare, esecuzione di *sisma bonus* e congiuntamente installazione di infrastruttura di ricarica: detrazione al 110% per il *sisma bonus*, ma non per l'infrastruttura[18].

Infine, alcune precisazioni circa le persone fisiche agevolate. La norma si limita a evidenziare che la maggiorazione al 110% non spetta per chi detiene l'immobile nell'ambito dell'attività imprenditoriale o professionale. Sembra essere una negazione assoluta, anche se bisogna attendere una precisazione circa gli immobili a uso promiscuo, posto che sulla base delle prime circolari in materia di recupero edilizio (n. 57/1998 e n. 121/1998), in tali circostanze l'agevolazione era stata riconosciuta sul 50% delle spese[19].

Non sussistono distinzioni relativamente alla tipologia di possesso, dovendosi concludere che potranno fruire dell'agevolazione in misura rafforzata tutte le persone fisiche che a qualsiasi titolo detengono l'immobile (tra cui si ricorda che vi rientrano l'inquilino, nonché il familiare convivente o anche il convivente *more uxorio*[20], a condizione in tali casi che il requisito della convivenza sia presente all'inizio dei lavori). Il requisito prima casa infine dovrebbe essere verificato in funzione dei principi dell'articolo

[18] La conclusione raggiunta è dovuta all'intervento prioritario eseguito, che è di tipo "*sisma bonus*" e non di "*risparmio energetico*" e pertanto l'installazione di infrastrutture di ricarica non può avere la maggiorazione al 110%, perché richiede come condizione l'esecuzione del risparmio energetico.

[19] Ribadendosi che la maggiorazione dovrebbe essere riconosciuta per le spese condominiali, ovviamente se trattasi di condomini con prevalente destinazione abitativa

[20] Nella risoluzione n. 64/E/2016 l'Agenzia delle entrate esplicita tale apertura interpretativa, ancorata alla L. 76/2016, che pur non riconoscendo alle convivenze di fatto lo *status* di "famiglia", riconosciuto solo alle unioni civili, attribuisce una specifica rilevanza giuridica a tale formazione sociale e, in questo contesto, ha evidenziato l'esistenza di un legame concreto tra il convivente e l'immobile destinato a dimora comune, talché per la fruizione delle relative agevolazioni non serve nemmeno un contratto di comodato.

10, comma 3-*bis*, Tuir, secondo cui è tale l'immobile in cui il contribuente e i suoi familiari vi dimorano abitualmente[21].

Gli adempimenti "collegati"

I commi da 11 a 13, articolo 119, D.L. 34/2020 disciplinano gli adempimenti collegati alla maggiorazione del 110%, laddove il contribuente non voglia fruire della detrazione (che richiede, ovviamente, il sostenimento della spesa), ma intenda optare per soluzioni "*a costo zero*".

Nello specifico, per esercitare le opzioni del successivo articolo 121, D.L. 34/2020 (cessione del credito o sconto in fattura), sono richiesti 2 adempimenti:

– bisogna richiedere 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, D.Lgs. 241/1997, dai soggetti indicati alle lettere a)[22] e b)[23], comma 3, articolo 3, D.P.R. 322/1998, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32, D.Lgs. 241/1997 (Caf);

– servono delle specifiche asseverazioni da parte dei tecnici abilitati e più precisamente:

– per gli interventi di "*risparmio energetico*", i tecnici abilitati asseverano il rispetto dei requisiti previsti dai relativi Decreti attuativi e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Una copia dell'asseverazione viene trasmessa esclusivamente per via telematica all'Enea[24];

– per gli interventi "*sisma bonus*", l'efficacia degli stessi 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, in base alle disposizioni di cui al Decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti. 58/2017. I professionisti incaricati attestano anche la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

[21] Per il concetto di familiare, dovrebbe farsi riferimento all'articolo 5, Tuir, ossia parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo, specificando che vi rientrano le unioni civili, il coniuge separato e come detto, limitatamente agli interventi sugli immobili, anche i conviventi di fatto.

[22] Trattasi degli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro.

[23] Soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

[24] L'adempimento non sembra rappresentare una causa di decadenza dall'agevolazione, laddove non eseguito e in ogni caso si ritiene che possa rientrare nella disciplina della c.d. "*remissione in bonis*". A ogni buon conto con decreto del Ministro dello sviluppo economico, da emanare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto, sono stabilite le modalità di trasmissione della asseverazione e le relative modalità attuative.

Eseguiti i predetti adempimenti, i dati delle opzioni di cessione o di fruizione dello sconto in fattura sono comunicati esclusivamente in via telematica secondo quanto disposto con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, che definisce anche le modalità attuative dell'intero articolo 119, D.L. 34/2020[25] da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del presente Decreto.

Le disposizioni conclusive dell'articolo 119

L'articolo 119, D.L. 34/2020 si completa coi commi 14 e 15. Il comma 14 prevede che, ferma l'applicazione delle sanzioni penali in presenza di eventuali reati, nei confronti di coloro che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli è irrogata la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.000 a 15.000 euro per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa (elemento che deve indurre i vari professionisti a fare riflessioni accurate, sia in ordine alle modalità di rilascio delle attestazioni/asseverazioni, sia relativamente ai compensi pattuiti). A tale riguardo è fatto obbligo ai professionisti incaricati di stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata (pertanto trattasi di maggiori costi professionali da tenere in debito conto all'accettazione degli incarichi e alla fissazione del compenso). Inutile dire che la non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio e l'organo addetto al controllo sull'osservanza della disposizione è individuato nel Ministero dello sviluppo economico (presumibilmente, nel relativo decreto vi saranno indicazioni al riguardo).
Il successivo comma 15 invece fa rientrare tra le spese detraibili nella misura del 110% quelle sostenute per il rilascio delle varie attestazioni e asseverazioni richieste, nonché per il visto di conformità.

La cessione del credito

Se è vero che l'innalzamento della detrazione al 110% è interessante e attraente, è altrettanto vero che il merito maggiore per il "fascino" della previsione risiede soprattutto nella cessione del credito disciplinata dall'articolo 121, D.L. 34/2020.

> Non bisogna dimenticare, infatti, che al pari della gran parte delle detrazioni d'imposta, anche quelle finora commentate non generano la possibilità di riportare, nelle dichiarazioni successive,

[25] Il provvedimento è da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. 34/2020, ossia entro il 18 giugno 2020 (anche se trattasi di un termine ordinatorio che potrebbe subire modifiche a seguito di emendamenti nell'*iter* di conversione in Legge del Decreto).

eventuali eccedenze non utilizzate. Considerato da un lato l'innalzamento importante della percentuale di detrazione e dall'altro la riduzione a 5 anni della fruizione del beneficio (laddove solitamente è prevista in 10 anni), è evidente il rischio che in capo ai contribuenti possa generarsi "incapienza" nell'ammontare di imposta lorda da cui detrarre, con relativa perdita di tale importo di agevolazione[26].

Deve dirsi subito che la disposizione di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020 amplia la possibilità di cessione/sconto in fattura, in quanto non si limita alle casistiche descritte in precedenza che consentono la detrazione nella misura del 110%, ma si riferisce, di fatto, a tutte le previsioni in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio e di risparmio energetico. Peraltro, è differente anche il riferimento temporale, posto che se l'aliquota al 110% scatta per le spese sostenute a decorrere dal 1° luglio 2020, la cessione/sconto in fattura è stabilita per le spese sostenute nell'intero biennio 2020/2021, di fatto recuperando anche quelle dei primi mesi dell'anno corrente.

Il comma 1, articolo 121, D.L. 34/2020 elenca le possibilità alternative che si offrono in luogo della detrazione diretta da parte del contribuente. L'avente diritto, infatti, può optare alternativamente:

– per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;

– per la trasformazione del corrispondente importo in credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Alcune osservazioni sovvengono in maniera immediata e presumibilmente richiederanno conferme interpretative da parte dell'amministrazione finanziaria. In primo luogo, il "*contributo*" e stabilito quale sconto in fattura e può essere al massimo pari al "corrispettivo", che deve necessariamente intendersi

[26] Le detrazioni incidono sull'imposta lorda, ma una volta che la stessa si è azzerata non possono essere ulteriormente fruite. Solo in limitate ipotesi è previsto il rimborso dell'ammontare eccedente, come nel caso della detrazione per almeno 4 figli. Questo significa che salva l'ipotesi in cui è possibile "recuperare" in riferimento alle eventuali ritenute subite, nelle altre circostanze bisogna misurare con attenzione la "capienza" dell'Irpef lorda a debito, che peraltro potrebbe essere già ridotta in considerazione delle altre detrazioni (da lavoro dipendente, per i familiari a carico, per le spese su oneri rilevanti quali il mutuo prima casa, le spese mediche, le spese di istruzione, etc.). Il problema sorge soprattutto per i redditi non elevati, laddove l'imposta tende ad azzerarsi "presto" in presenza di oneri particolarmente costosi. In queste ipotesi l'alternativa di ricorrere soprattutto allo sconto in fattura (dunque ottenere di fatto l'agevolazione nella misura del 100% del costo) deve essere vagliata con particolare attenzione, senza riflettere molto sul 10% di agevolazione teorica a cui si rinuncia. A parte il vantaggio di non subire esborsi monetari, come a breve si dirà e nemmeno di dover "combattere" con la burocrazia di una eventuale cessione del credito a favore di altri soggetti, è altamente probabile che in realtà non si rinuncia al 10% di agevolazione in più, ma si recupera una parte di agevolazione che altrimenti sarebbe persa. L'esempio è semplice: si immagini di avere, nei cinque anni di fruizione, capienza Irpef per un ammontare complessivo di 50.000 euro, mentre la detrazione teorica al 110% è pari a 66.000 euro (essendo 60.000 euro i costi sostenuti). Ottenere lo sconto in fattura e non sborsare 60 mila euro, consente di recuperare altri 10.000 euro rispetto alla complessiva detrazione capiente, peraltro con l'ulteriore vantaggio di non dover nemmeno attendere 5 anni (dunque in termini economici andrebbero attualizzati anche i relativi interessi).

"comprensivo" Iva, oltre che nel caso dei professionisti anche della quota addebitata per i contributi alla cassa professionale. In termini pratici, significa che in tutti i casi in cui si ha diritto alla detrazione nella misura del 110%, lo sconto in fattura potrà al massimo essere pari al 100%.

Non è chiara invece la norma in ordine al "*recupero sotto forma di credito d'imposta*" in capo all'esecutore dei lavori o delle prestazioni, perché stando al tenore letterale sembrerebbe che il credito d'imposta dovrebbe essere pari allo sconto sul corrispettivo. Nel leggere la relazione illustrativa, però, si intuisce che il credito d'imposta è collegato alla detrazione spettante; infatti nel commentare il comma 1 la relazione afferma che si consente:

> *"la possibilità per il soggetto avente diritto ad alcune detrazioni fiscali, …., di optare, alternativamente, per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta".*

L'equivoco è presumibilmente dovuto alla circostanza che la norma di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020 consente la cessione/sconto in fattura per tutti i lavori agevolati e non soltanto per quelli che fruiscono dell'aliquota al 110%. Ad esempio, per gli interventi con agevolazione al 65% è abbastanza chiaro che lo sconto è pari alla detrazione e che conseguentemente è pari il credito d'imposta. Nel caso della detrazione al 110%, invece, la norma pone allo sconto in fattura un tetto massimo pari al corrispettivo dovuto e pertanto è da comprendere se al fornitore che esegue lo sconto il credito d'imposta sarà stabilito in misura pari allo sconto (dunque 100%) o in misura pari alla detrazione (110%)[27].

Ancora più difficile è comprendere cosa si intende "*per altri soggetti*". Di sicuro la cessione del credito può essere effettuata agli istituti di credito e agli altri intermediari finanziari. Per il sisma bonus, stante l'esplicita previsione contenuta nell'articolo 119, comma 4, D.L. 34/2020 la cessione potrà effettuarsi anche alle compagnie assicurative, in presenza di contemporanea stipula di una polizza riferita agli eventi sismici[28]. Dubbi invece sussistono per gli altri soggetti e deve comprendersi se vorranno essere operate le limitazioni esplicitate nelle circolari n. 11/E/2018 e n. 17/E/2018, laddove è stato chiarito, sulla base di un parere reso dalla Ragioneria Generale dello Stato in ordine agli effetti negativi sui saldi di finanza pubblica che deriverebbero dalla cedibilità illimitata dei crediti d'imposta corrispondenti alle

[27] Trattasi di problema rilevante, anche per la successiva possibilità di cessione del credito: se l'intenzione è agevolare le imprese, l'eventuale limitazione del credito d'imposta allo sconto in fattura (dunque al 100%), si tradurrebbe in una penalizzazione indiretta, perché per avere le necessarie anticipazioni finanziarie i fornitori dovranno inevitabilmente "scontare" il credito da cedere. In parole povere, se il credito dovesse essere stabilito, dall'agenzia delle entrate, in misura pari allo sconto in fattura, alla fine sarebbero agevolati i cessionari, in primo luogo gli istituti di credito, mentre i fornitori si ritroverebbero a "perdere" parte del loro guadagno (si immagini un credito di 100, scontato del 5%: alla fine l'azienda si trova a incassare 95 del proprio corrispettivo).

[28] In particolare, si ritiene che la cessione alla compagnia assicurativa possa essere effettuata solo dal contribuente che ha commissionato i lavori e non anche dai fornitori, data la collocazione particolare della disposizione all'interno dell'articolo 119, comma 4, D.L. 34/2020 con riferimento al solo contribuente (e anche considerata la necessità di contemporanea stipula della polizza). Vedremo se l'Amministrazione finanziaria in via interpretativa vorrà ampliare tale possibilità.

detrazioni, che per "*soggetti privati*" cessionari devono intendersi i soggetti "*diversi dai fornitori*", sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione. La differenza rispetto al passato risiede nella locuzione utilizzata, facendosi riferimento ad "*altri soggetti*" e non ad "*altri soggetti privati*" e pertanto non resta che attendere sul punto le indicazioni che verranno presumibilmente fornite nel futuro provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Per quanto riguarda il caso specifico dell'articolo 119, D.L. 34/2020 è Inutile dire che fondamentali ai fini della cessione del credito, ma forse anche dell'effetto volano che si intende ottenere con la maggiorazione della detrazione al 110%, saranno le modalità attuative individuate dai soggetti cessionari e gli "sconti" previsti per l'acquisizione.

Si è già detto che il primo equivoco riguarda i vari fornitori (ditte che eseguono i lavori, professionisti, etc.), rispetto ai quali deve essere confermato se il credito d'imposta è pari allo sconto in fattura (dunque 100%) o invece alla detrazione (110%). Dopo di che rilevanti saranno:

– la riduzione percentuale applicata al credito per la relativa acquisizione;

– l'eventuale anticipazione o meno di denaro rispetto all'avanzamento dei lavori.

Atteso che l'intervento normativo è stato "salutato" sul piano politico come possibilità di eseguire i lavori senza anticipare un euro, è evidente che l'aspettativa dei contribuenti andrà in questa direzione. Dunque, è lecito immaginare che il contribuente committente dei lavori, che opta per lo sconto in fattura, non vorrà minimamente sentir parlare di acconti di sorta, ricercando alternativamente o le aziende "forti" finanziariamente, oppure il soggetto cessionario che anticipa l'equivalente delle spese sostenute ad avanzamento. Per le aziende il discorso sarà similare, dato che dovranno comunque sostenere i costi di esecuzione e pertanto molta attenzione sarà riposta sulle condizioni che i cessionari offriranno sul mercato[29].

Il comma 2, articolo 121, D.L. 34/2020 elenca le spese che rientrano nella possibilità di cessione/sconto in fattura e che oltre alle casistiche della detrazione al 110% commentate in precedenza sono:

– gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a) e b), Tuir (trattasi delle categorie classiche degli interventi, ossia la manutenzione ordinaria per i condomini e la manutenzione straordinaria, il risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia)[30];

– gli interventi di efficienza energetica di cui all'articolo 14, D.L. 63/2013, che in pratica assorbe tutti gli interventi che in materia si sono prorogati dal 2007 a oggi;

[29] Presumendosi anche diverse clausole collegate all'eventuale assenza di qualche visto o asseverazione, nel qual caso la detrazione maggiorata non può essere riconosciuta.

[30] È di tutta evidenza che la cessione/sconto in fattura non opera per gli altri interventi che rientrano nel novero del "*recupero edilizio*", come ad esempio gli acquisti di *box* pertinenziali, la prevenzione degli infortuni domestici, la prevenzione dei furti, il superamento delle barriere architettoniche etc..

– l'adozione di misure antisismiche[31];

– il recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna;

– l'installazione di impianti fotovoltaici;

– l'installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.

Il comma 3 detta le regole di utilizzo del credito d'imposta, a prescindere da chi dovrà utilizzarlo.

> È ammessa la compensazione, che è ancorata alla quota annuale che sarebbe stata utilizzata in forza della disposizione normativa originaria. Ciò significa che in caso di detrazione ripartita in dieci anni, anche il credito d'imposta dovrà seguire la stessa ripartizione. Dopo di che vi sono 2 regole particolari: i) in primo luogo, trattasi di un credito d'imposta anomalo, in quanto non è previsto il riporto negli anni successivi e nemmeno l'eventuale richiesta a rimborso (di fatto si usa il meccanismo della "capienza" nell'anno, tipico della detrazione da cui origina il credito); ii) in secondo luogo è ammesso il meccanismo anche in riferimento alle "*rate residue di detrazione non fruite*", laddove in forza della relazione illustrativa chiaramente si deduce che la disposizione riguarda anche gli interventi eseguiti negli anni precedenti (ad esempio, fruizione nel 2020 dell'ottava rata di detrazione, possibilità della "trasformazione" in credito d'imposta). La norma comunque prevede la deroga al limite massimo di compensazione nel periodo d'imposta di cui all'articolo 34, L. 388/2000, nonché la deroga ai limiti di utilizzo dei crediti indicati nel quadro RU della dichiarazione, di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007.

Infine, i commi da 4 a 7 disciplinano le modalità attuative della disposizione e le implicazioni in termini di controllo, che sono invero "particolari" rispetto alla disciplina ordinaria prevista per il riscontro delle altre detrazioni. Occorre anzitutto richiamare il comma 7, ultimo dell'articolo 121, D.L. 34/2020 ai sensi del quale le modalità attuative delle disposizioni sulla cessione del credito/sconto in fattura, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni (che il legislatore espressamente prevede dovranno essere effettuate in via telematica), saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto[32]. I commi 4, 5 e 6 invece rispettivamente prevedono:

– al comma 4, che ai fini del controllo nei confronti di coloro che hanno diritto alle varie detrazioni si applicano le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e ss., D.P.R. 600/1973, e successive

[31] Si rammenta che per gli interventi di "*sisma bonus*" ordinari, così come per gli interventi di risparmio energetico ordinari, la relativa disciplina agevola anche i titolari di partita Iva senza distinzione giuridica, che dunque possono fruire della cessione/sconto in fattura.

[32] È da comprendere se l'Agenzia delle entrate provvederà all'emanazione di un unico decreto per disciplinare sia l'articolo 119 (in riferimento al visto di conformità) che l'articolo 121, D.L. 34/2020 ovvero preferirà ricorrere a 2 provvedimenti separati.

modificazioni. Trattasi dunque degli ordinari poteri di controllo che possono andare dagli invii di questionari alle indagini finanziarie etc.. I fornitori e i soggetti cessionari del credito 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. Il comma poi prevede che l'Agenzia delle entrate nell'ambito dell'attività di controllo procede alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta entro i termini ordinari dell'azione di accertamento di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973, ivi inclusi i più ampi termini previsti per il controllo dei crediti inesistenti, secondo quanto previsto dall'articolo 27, commi da 16 a 20, D.L. 185/2008[33];

– al comma 5, che qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei contribuenti committenti dei lavori, con maggiorazione di interessi e applicazione degli interessi nella misura del 4% annuo in forza dell'articolo 20, D.P.R. 602/1973, e delle sanzioni di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997[34];

– al comma 6 che, in caso di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 472/1997, secondo cui è possibile anche irrogare una sola sanzione e il pagamento da parte di uno dei coobbligati libera gli altri, scatta la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari del credito anche in riferimento al pagamento dell'importo della detrazione e dei relativi interessi.

SCHEDA DI SINTESI

L'incremento della detrazione riconosciuta, fino alla misura del 110%, è prevista dal Legislatore per alcuni specifici interventi che riguardano il comparto del risparmio energetico, inclusa l'installazione di pannelli fotovoltaici e il *sisma bonus*. Al ricorrere delle condizioni normative i contribuenti possono avere tale detrazione maggiorata, da fruire in 5 quote annuali costanti.

Circa gli interventi dedicati al risparmio energetico, che attengono in linea generale agli involucri degli edifici e alla sostituzione degli impianti di riscaldamento, possono essere realizzati su tutti le unità immobiliari dei privati persone fisiche, oltre che sugli edifici

[33] È appena il caso di rilevare che dunque non trattasi della mera attività di controllo formale di cui all'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973, avendosi la tempistica ampia dell'azione di accertamento ed inoltre prevedendosi anche l'irrogazione delle sanzioni nella misura dal 100 al 200% per l'utilizzo dei crediti inesistenti

[34] Per le sanzioni riferite alle detrazioni, limitatamente all'assenza di parte dei requisiti, il legislatore comunque prevede la sanzione che al massimo si attesta al 30%, escludendosi dunque l'applicazione delle maggiori sanzioni previste per le infedeli dichiarazioni. Di fatto la penalizzazione scatta solo in caso di crediti inesistenti e altri artifizi per inventare la detrazione, ma non se invece si tratta solo di assenza dei requisiti normativi previsti.

unifamiliari destinati ad abitazione principale, nonché sui condomini e sugli immobili Iacp e altra edilizia agevolata. Sono esclusi gli interventi realizzati su immobili detenuti nell'attività d'impresa o professionale.

Gli interventi di sisma bonus possono riguardare tutte le unità immobiliari, i condomini, gli edifici Iacp e gli edifici unifamiliari. Per la maggiorazione della detrazione al 110% non è richiesto un miglioramento della classe sismica di riferimento dell'immobile.

L'installazione di pannelli fotovoltaici e di accumulatori può essere agevolata al 110% solo se è eseguito, congiuntamente, uno degli interventi da risparmio energetico al 110% o da sisma bonus. In abbinata agli interventi al 110% di risparmio energetico è possibile fruire della medesima detrazione per l'installazione di attrezzature di ricarica per le auto elettriche. Infine, sono maggiorate anche le detrazioni per tutti gli interventi di risparmio energetico se abbinate a quelle elencate nel comma 1, articolo 119, D.L. 34/2020.

Le regole attuative della detrazione maggiorata, da richiedere in via telematica, saranno fissate in un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria. Sono poi previsti: i) un visto di conformità contabile; ii) il rilascio delle attestazioni di conformità dei lavori eseguiti e del rispetto dei parametri richiesti (al riguardo, sarà un Decreto del Ministero dello sviluppo economico a disciplinare le modalità di adempimento).

In luogo della detrazione, i contribuenti possono optare per lo sconto in fattura o la cessione della detrazione. Tale facoltà è estesa dal legislatore sostanzialmente a qualsiasi tipologia di intervento agevolato nel mondo degli immobili, a prescindere dalla misura di detrazione al 110%. Lo sconto in fattura comunque non può eccedere l'ammontare del corrispettivo, mentre il credito d'imposta è utilizzato con gli stessi limiti e tempistiche della detrazione di riferimento.

I crediti d'imposta per le locazioni commerciali: *bonus* a confronto

di Fabio Garrini – dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Il Decreto Rilancio (articolo 28, D.L. 34/2020) amplia il perimetro di applicazione del *bonus* legato ai canoni di locazione pagati in relazione alle attività; occorre però osservare che più che un'estensione del precedente *bonus* (ossia quello previsto dall'articolo 65, D.L. 18/2020), quello introdotto dal Decreto Rilancio si configura come un diverso *bonus*, con peculiarità che lo distinguono significativamente dal precedente, prima di tutto per la platea dei fabbricati agevolabili.

Il precedente *bonus*, come noto, aveva un'applicazione piuttosto ridotta, in particolar modo perché riguardava solo i fabbricati di categoria catastale C/1.

A ben vedere, praticamente l'unico elemento che accomuna appieno le 2 forme di provvidenza è l'ammontare del beneficio, pari al 60% del canone di locazione pagato (mentre nel precedente *bonus* la necessità di pagamento del canone era stata imposta dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E/2020, nel presente bonus è la stessa norma a riconoscere il credito d'imposta solo con riferimento ai canoni che siano stati effettivamente pagati).

Il nuovo credito d'imposta

L'articolo 28, D.L. 34/2020 introduce il nuovo *bonus* destinato ai locatari degli immobili commerciali.

Il comma 1, in particolare, stabilisce che:

> *"Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, ai 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 alla data di entrata in vigore del presente Decreto, spetta un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili a 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".*

Requisito oggettivo

Il primo aspetto che occorre notare della nuova disposizione è la più ampia platea degli immobili che conferiscono il diritto a fruire del *bonus*. Mentre il credito d'imposta introdotto dal D.L. 18/2020 riguardava i soli fabbricati di categoria C/1 (la classificazione catastale era talmente centrale che nella circolare n. 8/E/2020 l'Agenzia delle entrate aveva affermato come gli immobili, pur se a destinazione commerciale, erano censiti in una diversa categoria catastale non potevano essere ammessi al beneficio), nel presente caso ogni tipologia di immobile può conferire il diritto a fruire del credito d'imposta.

La disposizione in commento esclude solo i fabbricati a destinazione abitativa; sul punto peraltro non è stato chiarito se un fabbricato catastalmente censito come abitativo ma utilizzato in una attività commerciale possa essere incluso nel *bonus* (ad esempio, un appartamento di categoria A/2 utilizzato come ufficio). In altre parole, la destinazione abitativa deve essere a livello catastale o di fatto?

L'immobile può essere impiegato per qualunque tipo di attività economica, posto che la norma fa riferimento all'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo. Rispetto al *bonus* previsto dal D.L. 18/2020 che limitava il funzionamento alle attività sospese a causa del *lockdown* (o, per meglio dire, era riconosciuto alle attività diverse da quelle degli allegati 1 e 2 del D.P.C.M. 11 marzo 2020) il *bonus* in commento viene invece riconosciuto a tutti gli immobili oggetto di locazione commerciale, a prescindere dal fatto che il locatario abbia o meno subito uno *stop* alla possibilità di esercitare la propria attività (si veda però quanto si dirà in merito alla contrazione di fatturato).

Si è notato come la norma non faccia riferimento ai fabbricati, ma più in generale agli "immobili"; risulterebbe quindi agevolabile anche il canone pagato in relazione a un contratto di locazione o affitto di terreni.

Requisito soggettivo

L'ampliamento che caratterizza il requisito oggettivo, in termini di immobili agevolabili, riguarda anche il requisito soggettivo, in tema di soggetti beneficiari dell'agevolazione.

Il *bonus* previsto dal D.L. 18/2020 riguarda unicamente le imprese, mentre il presente *bonus* interessa, già dalla lettura del comma 1, oltre alle imprese, anche i lavoratori autonomi.

Il comma 4 evidenzia un ulteriore ampliamento, sotto il profilo oggetto di analisi:

> *"Il credito d'imposta di cui al comma 1 spetta anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale".*

Non è chiaro se gli enti non commerciali beneficiari debbano comunque svolgere attività commerciale oltre a quella istituzionale, ovvero possano beneficare dell'agevolazione anche qualora svolgano esclusivamente attività istituzionale; nel silenzio della norma pare doversi preferire questa seconda interpretazione.

Sotto il profilo soggettivo consta in particolare un limite dimensionale da verificare in capo ai soggetti beneficiari dell'agevolazione, limite non previsto nel *bonus* stabilito dal D.L. 18/2020: per la possibilità di beneficiare del *bonus ex* D.L. 34/2020 è infatti richiesto che il locatario presenti ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente Decreto.

Da notare che il riferimento non è il "fatturato" o il volume d'affari, ma, come detto, per le imprese, i ricavi: occorrerà pertanto verificare nel bilancio 2019 (facendo riferimento a soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) i ricavi contabilizzati per competenza.

Il comma 3 stabilisce una deroga per le strutture ricettive, che possono beneficiare del credito d'imposta indipendentemente dal monte ricavi dichiarato nello scorso periodo d'imposta:

> *"Il credito di imposta di cui ai commi 1 e 2 spetta alle strutture alberghiere e agrituristiche indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente".*

Ovviamente il riferimento deve essere solo ai ricavi e non certo ai compensi, posto che né alberghi, né agriturismi, sono soggetti esercenti arti e professioni.

La tipologia di contratto agevolabile

Anche sotto il profilo della fattispecie contrattuale agevolabile vanno notate delle differenze di non poco conto. Sul punto il comma 2 stabilisce che:

> *"Il credito d'imposta di cui al comma 1, in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, spetta nella misura del 30% dei relativi canoni".*

Con riferimento al *bonus* previsto dal D.L. 18/20, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che risultavano esclusi i contratti aventi a oggetto, oltre alla mera disponibilità dell'immobile, anche altri

beni e servizi, quali i contratti di affitto di ramo d'azienda o altre forme contrattuali che regolino i rapporti tra locatario e proprietario per gli immobili a uso commerciale.

Il credito d'imposta in commento, al contrario, è calcolabile anche in relazione a contratti ben diversi rispetto ad una locazione, quali i "*contratti di servizi a prestazioni complesse*" (ossia contratti che oltre che la disponibilità dell'immobile offrono anche servizi aggiuntivi) e i contratti di "*affitto d'azienda*". Al riguardo viene stabilita una misura forfettaria della quota di canone imputabile all'immobile (il 30% del canone): solo in relazione a tale frazione vi è la possibilità di calcolare ed utilizzare il credito d'imposta.

L'aspetto certamente più singolare è però l'inclusione tra i contratti in questione anche della locazione finanziaria: il comma 1 precedentemente richiamato faceva riferimento anche ai canoni pagati in dipendenza di contratti di *leasing*; tale apertura pare non omogenea rispetto al tenore dell'agevolazione, posto che nella sostanza il contrato di *leasing* non è finalizzato a un mero utilizzo dell'immobile, ma all'acquisizione delle stesso (quindi viene concesso un vantaggio a chi ha deciso di acquistare l'immobile finanziandosi con un *leasing* rispetto a chi ha acquistato in proprietà un immobile sottoscrivendo un contratto di mutuo). Ciò posto va ricordato come risulti necessario che il canone sia stato pagato, quindi nessuna agevolazione può riguardare chi ha innescato una moratoria, fintanto che i relativi canoni non saranno pagati.

Sul punto va notato che non si fa distinzione rispetto alla quota capitale e alla quota interessi, quindi il bonus dovrebbe essere calcolato in relazione al canone di locazione finanziaria nel suo complesso (come detto, a decorrere dalla data di pagamento del canone stesso).

Sono poi agevolabili anche i canoni di concessione, aspetto che interessa particolarmente attività che conducono gli impianti sportivi di proprietà pubblica (si pensi, ad esempio, ai complessi natatori e simili).

La riduzione di fatturato

Il riconoscimento del *bonus*, applicabile per un massimo di 3 mesi, viene sottoposto al vincolo della riduzione dell'attività in relazione alle mensilità agevolabili (il trimestre è diverso per le attività stagionali rispetto alle altre).

Il comma 5 stabilisce infatti che:

> *"Il credito d'imposta di cui ai commi 1, 2, 3 e 4 è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno. Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una*

> *diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente".*

Mentre il requisito dimensionale di cui si è detto fa riferimento ai ricavi (5 milioni di euro da verificarsi sul 2019), il presente presupposto è invece ancorato al fatturato.

In attesa di specifiche indicazioni sul punto (ma non si ritiene che vi possano essere spunti che divergano da quanto già affermato), pare utile richiamare quanto già affermato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 9/E/2020 in relazione all'analogo parametro previsto per il rinvio dei versamenti stabilito dal D.L. 23/2020, anche quello ancorato alla riduzione di "fatturato": ai fini della determinazione del fatturato o dei corrispettivi, è necessario fare riferimento alla data di effettuazione dell'operazione. In caso di fattura differita, ai fini dell'imputazione dell'operazione, rileva la data dei documenti di trasporto, non quella di emissione della fattura.

La fruizione del beneficio

Ad accomunare i 2 *bonus* va registrata la necessità che il canone sia stato pagato: mentre nel precedente *bonus* la necessità di pagamento del canone era stata imposta dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E/2020, nel presente *bonus* è la stessa norma a riconoscere il credito d'imposta solo con riferimento ai canoni che siano stati effettivamente pagati.

Il fatto che la norma di riferisca a un *"importo versato nel periodo d'imposta 2020"* sembra consentire la spettanza del credito anche ove i canoni (riferiti alle mensilità agevolate) avvenga successivamente rispetto alla scadenza contrattuale, purché il pagamento avvenga entro il 31 dicembre 2020 (facendo riferimento a soggetti per con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). Tale vincolo non si legge nel chiarimento proposto dall'Agenzia delle entrate per il *bonus* recato dal D.L. 18/2020, nel qual caso potrebbe essere agevolabile il canone di marzo anche se pagato nel 2021.

La questione non è trascurabile, considerando il fatto che molti conduttori hanno chiesto ai locatori moratorie nel pagamento dei canoni di locazione, per cui non è remota l'ipotesi per cui detti canoni potranno essere pagati il prossimo anno.

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa (quindi nel modello Redditi 2021 per il periodo d'imposta 2020), ovvero in compensazione tramite modello F24 (occorrerà capire se sarà utilizzabile il codice tributo approvato per il credito d'imposta *ex* D.L. 18/2020, ovvero, come più probabile, ne sarà approvato uno specifico).

Al presente credito d'imposta non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 (limite di 250.000 euro per la compensazione dei crediti risultanti dal quadro RU della dichiarazione dei

redditi), né i limiti di cui all'articolo 34, L. 388/2000 (limite di 700.000 euro dei crediti rimborsabili o compensabili in conto fiscale).

Da rammentare che il credito d'imposta introdotto dal D.L. 34/2020 non è cumulabile con il credito d'imposta previsto dal D.L. 18/2020, in relazione alle medesime spese sostenute. Evidentemente la sovrapposizione potrebbe verificarsi con riferimento al canone del mese di marzo; per tale mensilità il *bonus* può spettare solo con riferimento a uno dei 2 provvedimenti.

Il confronto tra i *bonus* per le locazioni			
		Articolo 65, D.L. 18/2020	**Articolo 28, D.L. 34/2020**
Ammontare *bonus*	→	60% canone pagato	60% canone pagato
Aspetto soggettivo	→	Imprese	Imprese, professionisti e ENC (anche per attività istituzionale
Requisito dimensionale	→	No	Ricavi 2019 max 5 milioni (eccezione alberghi)
Tipologia immobile	→	C/1	Qualunque (purché non abitativo)
Fattispecie contratto	→	Locazioni	Locazioni, *leasing*, contratti di servizi, affitto azienda e concessioni
Mesi di fruizione	→	Marzo	Marzo aprile maggio (aprile maggio giugno per attività stagionali)
Requisito	→	soggetti diversi da allegato 1 e 2, D.P.C.M. 11 marzo 2020	Riduzione fatturato mensile almeno 50% rispetto all'anno precedente

Credito d'imposta locazioni C/1

L'articolo 65, D.L. 18/2020 ha previsto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, per l'anno 2020, un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, relativamente agli immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

In merito alla fattispecie contrattuale, nelle risposte alle domande frequenti (*faq*) pubblicate sul sito del Mef, viene precisato che il credito d'imposta trova applicazione solo con riferimento ai contratti di locazione di negozi e botteghe, rimanendo esclusi i contratti aventi ad oggetto, oltre alla mera disponibilità dell'immobile, anche altri beni e servizi, quali i contratti di affitto di ramo d'azienda o altre forme contrattuali che regolino i rapporti tra locatario e proprietario per gli immobili ad uso commerciale. È agevolabile anche il canone imputabile alle pertinenze di tali fabbricati, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 11/E/2020.

Il credito riconosciuto al contribuente può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, utilizzando il Modello di pagamento F24 (con codice tributo 6914), da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Il comma 2, articolo 65, D.L. 18/2020 afferma che il credito d'imposta non si applica alle attività di cui agli allegati 1 e 2, D.P.C.M. 11 marzo 2020, ossia le attività che sono state identificate come essenziali. Il *bonus* è riconosciuto con riferimento a una specifica categoria catastale e quindi sono esclusi da tale beneficio tutti i conduttori che utilizzano un fabbricato che ha la caratteristica di negozio, ma che presenta un diverso accatastamento. Su questo aspetto si era espressa l'Agenzia delle entrate attraverso la circolare n. 8/E/2020: il *bonus* non spetta a immobili censiti in altre categorie catastali, benché essi siano destinati allo svolgimento di attività commerciali. Per il riconoscimento di tale *bonus* prevale quindi l'aspetto formale su quello sostanziale.

Come già ricordato, malgrado la norma non fissasse alcun limite al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito (circolare n. 8/E/2020) che il canone deve essere pagato per conferire all'utilizzatore il diritto a fruire del *bonus*: di conseguenza, quando sarà pagato il canone di competenza del mese di marzo 2020, in quel momento maturerà anche il diritto all'utilizzo del credito d'imposta.

Cessione dei crediti

Da notare che entrambi i crediti d'imposta richiamati possono essere oggetto di cessione ai sensi dell'articolo 122, D.L. 34/2020.

Viene infatti stabilito che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto e fino al 31 dicembre 2021, i soggetti beneficiari di tali crediti d'imposta (ma lo stesso è previsto anche per i crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro *ex* articolo 120, nonché per quello riguardante la sanificazione e l'acquisto di DPI *ex* articolo 125), in luogo dell'utilizzo diretto, possono optare per la cessione, anche parziale, degli stessi ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

I cessionari utilizzano il credito ceduto anche in compensazione; tale credito deve essere usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente.

La quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso.

Tale opportunità non è però immediatamente utilizzabile, in quanto occorre attendere un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate con il quale verranno definite le modalità attuative, comprese quelle relative all'esercizio dell'opzione, da effettuarsi in via telematica.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 28, D.L. 34/2020 introduce il nuovo bonus destinato ai locatari degli immobili commerciali. Il *bonus* viene riconosciuto indipendentemente dalla categoria catastale dell'immobile oggetto del contratto.

Viene riconosciuto un credito d'imposta pari al 60% del canone di locazione pagato nel corso del 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio; per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale il beneficio viene riconosciuto con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno. Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50%o rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Il credito d'imposta spetta a condizione che i beneficiari abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

È previsto un limite dimensionale: è infatti richiesto che il locatario presenti ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto. È prevista una deroga per le strutture ricettive che possono beneficiare del credito d'imposta indipendentemente dal monte ricavi dichiarato nello scorso periodo d'imposta.

Il credito d'imposta è calcolabile anche in relazione a contratti diversi rispetto a una locazione, quali di "*contratti di servizi a prestazioni complesse*" e i contratti di "*affitto d'azienda*". Al riguardo viene stabilita una misura forfettaria, pari al 30%, della quota di canone imputabile all'immobile: solo in relazione a tale frazione vi è la possibilità di calcolare e utilizzare il credito d'imposta.

Lo "*sgravio del saldo Irap 2019*" e gli effetti sul bilancio 2019

di Giovanni Valcarenghi – ragioniere commercialista, revisore legale e pubblicista
Fabio Landuzzi – dottore commercialista e revisore legale

L'articolo 24 del Decreto "Rilancio" dispone, per una platea piuttosto ampia di soggetti, che non sia dovuto il versamento del saldo Irap relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, come pure non sia dovuto il versamento della prima rata di acconto Irap relativa al periodo d'imposta successivo. Con riferimento alle imprese che beneficiano di tale disposizione, il cui esercizio sociale corrisponde all'anno solare e che alla data di entrata in vigore della norma non hanno ancora approvato il progetto del bilancio d'esercizio 2019, si pone il tema di valutare se dei suoi effetti economici e finanziari, in termini di riduzione dell'Irap dovuta per l'anno 2019, si possa (o si debba) già tenere conto in sede di formazione del bilancio dell'esercizio 2019, oppure se tale riduzione del debito Irap rappresenti più propriamente una "sopravvenienza attiva" da rilevare nell'anno 2020.

Le disposizioni del Decreto "Rilancio" in materia di versamento dell'Irap

Il contenuto dell'articolo 24 del Decreto Rilancio[1] (il "Decreto"), intitolato "*Disposizioni in materia di versamento dell'Irap*", rivolgendo qui la nostra attenzione al mondo delle società di capitali, può essere schematicamente riassunto in questi termini.

Dal punto di vista "soggettivo", la norma si rivolge ai soggetti all'Irap diversi da quelli che determinano la base imponibile del tributo regionale ai sensi degli articoli 7 (le imprese di assicurazione) e 10-*bis* (le Amministrazioni Pubbliche) del D.Lgs. 446/1997, da quelli di cui all'articolo 162-*bis*, Tuir (Intermediari finanziari e società di partecipazione), e a quelli con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir, non superiori a 250 milioni di euro, conseguiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto[2].

Sotto questo profilo, possono emergere da subito 2 considerazioni.

[1] D.L. 34/2020 pubblicato in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 128/2020, Suppl. Ordinanza n. 21 (da notare che sono seguiti rispettivamente un avviso di rettifica pubblicato in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 129 del 20 maggio 2020, e una errata corrige sempre in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 129 del 20 maggio 2020)
[2] Tale data è il 19 maggio 2020.

La prima è che dal testo della norma parrebbero escluse dal perimetro agevolativo anche le c.d. *holding* industriali di partecipazione, in quanto si tratta di entità rientranti nell'ambito soggettivo del richiamato articolo 162-*bis*, Tuir; tuttavia, la Relazione illustrativa al Decreto pare essere più restrittiva circa il novero delle esclusioni dall'accesso al beneficio proposta dalla norma in oggetto, in quanto fa riferimento, a tale riguardo, solamente a banche ed "intermediari finanziari" la cui nozione non includerebbe, appunto, le c.d. *holding* industriali di partecipazione.

La seconda osservazione riguarda invece il limite quantitativo rappresentato dal volume dei ricavi che, come detto, viene in questa occasione identificato secondo un richiamo all'articolo 85, Tuir, e non invece alle tipiche voci del Conto economico civilistico. Diventa allora a tal fine rilevante il dato indicato nel rigo RS107, colonna 2, del Modello Redditi SC 2020, dove le relative Istruzioni richiamano proprio l'indicazione de "*il valore dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir*".

Rispetto poi al computo del limite anzidetto dei ricavi, la norma sembra riferirsi espressamente alla singola società, escludendo perciò il riferimento alla appartenenza dell'impresa a un gruppo, con l'effetto che anche imprese facenti parte di gruppi che, a livello consolidato, superano il limite dei 250 milioni di ricavi, se singolarmente si collocano al di sotto di tale soglia, sembrano non trovare elementi ostativi all'accesso al beneficio di cui si tratta.

Venendo poi all'aspetto quantitativo, proviamo a comprendere come l'agevolazione in questione viene a declinarsi nel concreto; occorre a questo riguardo distinguere le due fattispecie:

– il primo periodo del comma 1, articolo 24, D.L. 34/2020 rende "*non dovuto*" il versamento del saldo Irap del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, nel contempo confermando che resta comunque dovuto il versamento dell'acconto riferito allo stesso periodo.

Quest'ultimo inciso, riferito appunto al versamento dell'acconto Irap 2019, appare senz'altro corretto, affinché non si trovino ad essere ingiustificatamente agevolate quelle imprese che non hanno versato acconti Irap nel corso del 2019, trovandosi così con un'ingente eccedenza a debito dovuta a titolo di saldo e che avrebbero quindi accesso ad un beneficio iniquo, se confrontato con l'impresa che, nelle stesse condizioni, ha invece regolarmente versato l'acconto Irap. Non è tuttavia chiaro come debba calcolarsi a tale fine l'"*acconto dovuto*" a cui la norma fa riferimento, seppure appaia plausibile che tale dato debba assumersi nella sua misura "storica".

Infine può osservarsi che, stando all'applicazione letterale del disposto normativo, fra i soggetti che maggiormente potranno trarre vantaggio dal beneficio in questione vi saranno le imprese che sono state costituite nel corso del 2019 le quali, infatti, non essendo tenute al versamento di acconti Irap per il loro primo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, sembrano potersi trovare nella condizione

di fruire, di fatto, dell'azzeramento dell'imposta regionale dell'anno 2019 in quanto per intero ascrivibile al saldo.

Vi è infine un ulteriore potenziale effetto, che potremmo definire collaterale rispetto all'applicazione di questa norma sull'anno 2019. Se è vero che, di fatto, questa si traduce nell'azzeramento del saldo Irap 2019 a debito, potrebbe allora trarsi la conclusione che anche eventuali successivi accertamenti che comportassero un maggiore imponibile Irap dell'anno 2019, poiché si tradurrebbero comunque in un'imposta contestata/dovuta a titolo di "saldo" di detto anno, potrebbero di fatto non avere effetti ai fini del tributo originale. Questo aspetto andrà certamente chiarito dall'Amministrazione finanziaria, per comprendere se la norma in questione dovrà intendersi spiegare effetto nei limiti dell'Irap a saldo 2019 che sarà esposta nella relativa dichiarazione Irap, intesa quindi come imposta autoliquidata dal contribuente, oppure se essa, come al momento appare dal testo letterale, si estende a ogni importo, anche successivo e non necessariamente autoliquidato dal contribuente, che risultasse dovuto dalla società in ogni caso a titolo di saldo Irap 2019;

– il secondo periodo del comma 1, articolo 24, D.L. 34/2020 rende invece "*non dovuto*" anche il versamento della prima rata di acconto Irap del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti solari, quindi, si tratta del primo acconto Irap 2020), da determinarsi nella misura di legge e, come precisa la Relazione illustrativa del Decreto, *"fino a concorrenza dell'importo della prima rata calcolato con il metodo storico ovvero, se inferiore, con il metodo previsionale*".

La norma prescrive poi che tale importo viene "*comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta*"; pertanto, l'importo corrispondente a tale prima rata dell'acconto Irap 2020 si risolverà di fatto in una riduzione fissa *una tantum* dell'Irap che sarà dovuta a consuntivo dalla società per l'anno 2020.

Così sintetizzato il contenuto sostanziale della norma, occorre ora valutarne l'impatto sotto il profilo contabile, con specifico riferimento alla individuazione del bilancio d'esercizio di competenza, ossia dell'esercizio in cui risulta più corretto riflettere gli effetti positivi prodotti dalla norma stessa, che si traducono nei termini della cancellazione del debito tributario (saldo Irap 2019) della società. La questione si pone evidentemente solo per quanto concerne il disposto del primo periodo del comma 1 – la fattispecie Sub i) di cui sopra – in merito al beneficio che si sostanzia nello stralcio del debito Irap corrispondente al saldo a debito 2019.

Il quesito che si pone è perciò il seguente: tale effetto di stralcio del debito tributario riferito al saldo Irap 2019 prodotto dall'articolo 24, comma 1, del Decreto, per le imprese che alla data di entrata in vigore del Decreto non hanno ancora approvato il progetto di bilancio d'esercizio 2019, deve essere

rilevato già a riduzione dell'imposta corrente (e dovuta) del 2019, oppure deve assumersi come una sopravvenienza attiva del bilancio 2020?

Lo "stralcio" del saldo Irap a debito 2019 alla luce dei Principi contabili Oic

La risposta all'interrogativo sopra esposto che, come anticipato, attiene alla corretta individuazione dell'esercizio di competenza della rilevazione dell'effetto positivo determinato dall'azzeramento del debito dovuto al saldo Irap 2019, deve essere a nostro avviso necessariamente ricercata mediante una iterazione dei Principi contabili Oic applicabili alle voci economiche e patrimoniali interessate dalla disposizione emergenziale; precisamente:

– l'Oic 11 (Finalità e postulati del bilancio d'esercizio): i § 29 – 32 trattano del postulato della "competenza" sottolineando che "*l'articolo 2423-bis, comma 1, n. 3, cod. civ. prevede che si debba tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento*". Il Principio contabile sottolinea infatti che "*la competenza è il criterio temporale con il quale i componenti positivi e negativi di reddito vengono imputati al conto economico ai fini della determinazione del risultato d'esercizio*";

– l'Oic 12 (Composizione e schemi del bilancio d'esercizio): i cui § 100 e ss., con riguardo al contenuto della Voce 20 del Conto economico, prescrivono in modo particolare che "*L'importo da iscrivere in questa voce comprende l'intero ammontare dei tributi di competenza dell'esercizio al quale si riferisce il bilancio o di esercizi precedenti*". Prosegue poi il Principio contabile prescrivendo, con riguardo alla sottovoce a) riferita alle "*imposte correnti*", in modo corrispondente a quanto viene poi indicato anche nell'Oic 25[3], che questa "*accoglie le imposte dovute sul reddito imponibile dell'esercizio …*";

– l'Oic 19 (Debiti): il cui § 33, a commento della voce "*Debiti tributari*" precisa in particolare che detta voce "*accoglie le passività per imposte certe e determinate quali i debiti per imposte correnti dell'esercizio in corso* (…)".

– l'Oic 25 (Imposte sul reddito): dapprima, il § 6 definisce le "*imposte correnti*" come le "*imposte sul reddito dovute riferibili al reddito imponibile di un esercizio*" con la precisazione che le "*imposte correnti (o dovute)*" possono differire dalle imposte di competenza, per via delle differenze che possono riscontrarsi fra le norme civilistiche e quelle fiscali, e il fenomeno delle differenze temporanee che sono foriere, appunto, di imposte differite e/o anticipate.

I successivi § 35 – 37 trattano della "*rilevazione della fiscalità corrente*" precisando nell'ordine che: i. "Alla fine dell'esercizio, in sede di redazione del bilancio, la società determina l'ammontare delle

[3] § 27.a.

imposte. Il costo derivante dalle imposte correnti (o dovute) è calcolato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio"; e poi, ii. *"… i debiti tributari sono esposti in bilancio secondo quanto previsto … dall'Oic 19*";

– l'Oic 29 (Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio); i cui § 59 e ss. regolano la gestione ai fini del bilancio dei fatti "*che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio*". In particolare, i "*fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*" sono suddivisi in 3 diverse tipologie:

a) fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio: sono quelli che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza;

b) fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio: sono quelli che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo;

c) fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale: sono quelli possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale, con conseguenti impatti dirompenti sul bilancio.

Così definito il quadro regolamentare di riferimento, rappresentato dai Principi contabili che trattano della rilevazione delle imposte correnti e del corrispondente debito tributario, la soluzione all'interrogativo sopra esposto deve ragionevolmente passare attraverso la "qualificazione", nel contesto dei Principi contabili, del "fatto" rappresentato appunto dalla disposizione in commento.

Le ragioni della rilevazione della minore imposta corrente Irap nel bilancio 2019

Il presupposto, come ci siamo detti, è che alla data di entrata in vigore del Decreto l'organo amministrativo della società non abbia ancora approvato il progetto di bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 e che, in base al computo dell'Irap corrente dell'esercizio 2019, emerga un saldo a debito il quale, per effetto del disposto dell'articolo 24 del Decreto, non si rende più dovuto.

In concreto, possiamo allora presumere di trovarci dinanzi ad una norma che entra in vigore diversi mesi dopo la chiusura dell'esercizio 2019, ma che determina di riflesso un effetto immediato di rideterminazione - definitiva e non condizionata - di un debito (tributario) che verrebbe altrimenti iscritto nel bilancio dell'esercizio 2019 per un valore perciò superiore a quello che risulta ora realmente dovuto. Possiamo allora assumere di essere di fronte all'emersione di un fatto nuovo, o meglio di un nuovo elemento conoscitivo, che consente all'estensore del bilancio di effettuare un affinamento della stima del debito tributario (Irap) corrispondente dall'imposta corrente (e dovuta) per l'esercizio 2019.

Seguendo questo inquadramento della fattispecie in esame, la si può osservare in questa prospettiva:

– si tratta di effettuare una migliore stima del valore di un debito (tributario) maturato e iscritto nel bilancio 2019 (si veda l'Oic 19); e

– In modo del tutto speculare, si tratta di riflettere questa migliore stima nel dato riferito all'imposta corrente della società (e dovuta) con riferimento all'esercizio 2019 (si veda l'Oic 25).

Dobbiamo ora collocare questa fattispecie nell'ambito dei "*fatti intervenuti avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio*" secondo lo schema proposto dall'Oic 29 e sopra ricordato.

Escludendo da subito che si possa rientrare nella tipologia dei "fatti" di cui alla lettera c) in quanto si tratta evidentemente di una circostanza non rilevante nel caso di specie, il punto determinante consiste nel collocare la norma emergenziale di cui all'articolo 24 fra l'una o l'altra delle tipologie di "fatti" che "*devono*" (lettera a), oppure "*non devono*" (lettera b), essere recepiti nei valori di bilancio.

Ebbene, sembrano esservi ragionevoli condizioni per poter ritenere applicabile la tesi del recepimento degli effetti della norma in questione tra i "*fatti che devono essere recepiti nei valori di bilancio*", così che la rimodulazione dell'Irap dovuta a saldo del 2019 si traduca, in concreto:

– in una riduzione (o meglio, nell'azzeramento) del debito tributario iscritto nel bilancio 2019; e

– in una corrispondente minore imposta corrente (e dovuta) iscritta nel Conto economico dell'esercizio 2019.

Gli elementi che depongono a favore di questa tesi sono in modo particolare i seguenti:

– la norma è entrata in vigore dopo la chiusura dell'esercizio 2019, e quindi è un fatto sopravvenuto, ma essa si riflette direttamente sul valore di una passività (il debito tributario) iscritta nel bilancio 2019.

– ai sensi dell'Oic 19, il debito tributario deve essere iscritto in corrispondenza di imposte certe e determinate, come lo sono i debiti per imposte correnti dell'esercizio; ebbene, se in forza di una norma, seppure approvata ed in vigore nell'esercizio successivo, alla data di predisposizione del bilancio si è già in condizioni di avere certezza che il debito di competenza del 2019 è inferiore a quello che sarebbe altrimenti stimato, sembra legittimo utilizzare questa nuova informazione per ridurre questo stesso debito, sì da allinearlo alla misura della passività che si rende effettivamente dovuta in modo certo;

– ai sensi dell'Oic 25, § 36, i debiti tributari vanno esposti in bilancio secondo quanto è prescritto dall'Oic 19; quindi, il riflesso economico della miglior stima del debito tributario Irap 2019, in questa prospettazione, vive di riflesso rispetto all'aggiornamento del debito stesso;

– l'Oic, nella Newsletter del febbraio 2018, fornì un chiarimento in merito ad una questione che era stata posta relativamente all'effetto dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio; era stato domandato allo *standard setter* nazionale se tali fatti richiedessero di modificare: i) solo la stima dei valori esistenti

alla chiusura del bilancio precedente; oppure ii) se essi richiedessero anche di riclassificare le poste di quel bilancio. L'Oic precisò al riguardo che, in conformità al postulato della competenza, un fatto successivo non deve portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto solo nell'esercizio successivo; tuttavia, il fatto successivo potrà di contro portare a un aggiornamento della stima di una passività (o di una attività) già esistente alla chiusura dell'esercizio.
E il caso in esame pare poter rientrare a tutti gli effetti nella situazione così chiarita dall'Oic in relazione, in quella circostanza, alla iscrizione delle passività potenziali ed agli effetti della variazione delle stime.

Le diverse ragioni della rilevazione della sopravvenienza attiva nel bilancio 2020

A conclusioni diverse da quelle sopra prospettate, e quindi in favore della rilevazione dell'azzeramento del debito Irap 2019 solamente nel corso del 2020 e quindi mediante la registrazione di una "sopravvenienza attiva" alla Voce 20 del Conto economico del bilancio 2020, potrebbero altrimenti deporre altre considerazioni.
In primo luogo, si tratterebbe di applicare la linea di una più ferrea applicazione del principio di competenza economica; essendo la modifica normativa avvenuta successivamente alla chiusura dell'esercizio, i corrispondenti effetti potrebbero potersi assumere come necessariamente incidenti solo sul bilancio 2020.
In secondo luogo, l'Oic 25, § 35, nel riferirsi alle "*imposte correnti*", le definisce come l'ammontare "*calcolato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio*". Nella circostanza delineata dall'articolo 24 del Decreto, non si ha una modifica, in termini strettamente letterali, né dell'imponibile Irap e né dell'aliquota del tributo regionale, bensì si ha solamente uno stralcio dell'importo risultante dovuto a titolo di saldo. Pertanto, rimanendo ancorati a una applicazione letterale del Principio contabile Oic 25, non vi sarebbero modifiche alla data del 31 dicembre 2019 incidenti né sull'imponibile del tributo e né sull'aliquota, così che il valore del debito, e corrispondentemente dell'imposta corrente, rilevata al 31 dicembre 2019 non avrebbe titolo di essere modificato.
Secondo questa prospettazione, saremmo perciò dinanzi a un "fatto" che si è verificato dopo la chiusura dell'esercizio, ma che non determinerebbe una modifica dei dati del bilancio d'esercizio.
Da un altro angolo visuale, la norma emergenziale assumerebbe la "qualifica" di una sorta di contributo in conto esercizio (di tipo quantomeno anomalo, poiché in "conto riduzione imposte") sopravvenuto con certezza solo nell'esercizio successivo a quello su cui spiega effetto, ma il cui fine sostanziale è fornire alle imprese un sostegno finanziario sgravandole dal pagamento del debito riferito al saldo Irap 2019;

in questo modo, utilità finanziaria e beneficio economico, quest'ultimo se rilevato appunto come sopravvenienza attiva nel 2020, andrebbero di pari passo spiegando entrambi effetti nello stesso esercizio (il 2020).

Infine, tale impostazione avrebbe forse il pregio indiretto di rendere più omogenei e comparabili i bilanci dell'esercizio 2019 delle società indipendentemente dal fatto che, alla data di entrata in vigore del Decreto, questa avessero, o non avessero, ancora approvato il progetto di bilancio d'esercizio 2019.

Infine, tale soluzione avrebbe il pregio di non vincolare il redattore del bilancio alle sorti di una norma che – seppur perfettamente in vigore come Decreto Legge – potrebbe non essere convertita nella formulazione nota, ovvero non convertita del tutto (con il conseguente dubbio in merito alla "salvezza" degli effetti giuridici medio tempore prodotti).

Conclusioni

Nei precedenti paragrafi abbiamo esposto le ragioni che possono rendere plausibile e sostenibile dal punto di vista tecnico sia l'una sia l'altra tesi, riguardo al momento della rilevazione in bilancio degli effetti prodotti dall'art. 24 del Decreto, e quindi la cancellazione del debito riferito al saldo Irap 2019.

È più che plausibile attendersi in tempi brevi un intervento dell'OIC che fornisca indicazioni interpretative univoche, come avvenuto già per le norme emergenziali riferite alla sospensione del postulato della continuità aziendale e in materia di effettuazione degli *impairment test* riguardo alle possibili circostanze di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali iscritte nel bilancio 2019, in conseguenza degli effetti dirompenti prodotti dalla contingenza emergenziale.

Siamo dell'avviso che, nelle more del pronunciamento dello *standard setter* nazionale, entrambe le soluzioni tecniche, come detto, possano avere una loro dignità e fondatezza; sarà opportuno, nell'uno e nell'altro caso, e comunque tenendo sempre conto del postulato della "rilevanza"[4], che qualunque sia l'approccio tecnico adottato dal redattore del bilancio 2019, di esso venga data un'informativa chiara ed esauriente nella Nota integrativa a commento delle voci interessate dall'impatto della norma in questione.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 24, comma 1, del Decreto Rilancio, rende "non dovuto" il versamento del saldo Irap del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, confermando che resta comunque dovuto

[4] Oic 11, § 36 – 42.

il versamento dell'acconto riferito allo stesso periodo. Per le società che, alla data di entrata in vigore del Decreto, non hanno ancora approvato il progetto di bilancio d'esercizio 2019, si pone allora il tema di stabilire se l'effetto di questa disposizione deve essere riflesso in termini di minore imposta corrente nel bilancio 2019, oppure di sopravvenienza attiva nel bilancio 2020.

Il quadro regolamentare di riferimento è rappresentato dai Principi contabili che trattano rispettivamente dei postulati della competenza e della rilevanza (Oic 11), delle voci di bilancio (Oic 12), della rilevazione dei debiti tributari (Oic 19) e delle speculari imposte correnti (Oic 25), e dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio (Oic 29); la soluzione passa quindi ragionevolmente attraverso la "qualificazione", nel contesto dei Principi contabili, del "fatto" rappresentato appunto dalla sopravvenuta ed eccezionale disposizione.

Da un lato, appaiono plausibili ragioni per qualificare la fattispecie tra i fatti che "*devono essere recepiti nei valori di bilancio*", così che, di fatto, l'imposta corrente, e corrispondentemente il debito tributario, di competenza del 2019 venga a coincidere con l'acconto Irap versato o che si sarebbe dovuto versare; infatti, alla data di predisposizione del bilancio 2019 si è già nelle condizioni di avere certezza che il debito di competenza del 2019 è inferiore a quello che sarebbe altrimenti stimato.

Dall'altra parte, aderendo a una più ferrea applicazione del principio di competenza economica; avendo a che fare con una modifica normativa intervenuta dopo la chiusura dell'esercizio, si potrebbe assumere che gli effetti possano incidere solo sul bilancio 2020 attraverso la rilevazione di una sopravvenienza attiva; potrebbero deporre in questo senso il fatto che siamo comunque in presenza di un Decreto Legge esposto al rischio di modifiche in sede di conversione, che l'Oic 25 quando si riferisce alle "imposte correnti" parla dell'ammontare "*calcolato in base al reddito imponibile e alle aliquote d'imposta vigenti alla data di bilancio*" (e in questa circostanza non variano né l'imponibile e né l'aliquota), e che così facendo ci sarebbe una maggiore omogeneità di comportamento rispetto alle imprese che hanno già approvato i rispettivi bilanci alla data di entrata in vigore del Decreto.

Contributo a fondo perduto: ambito applicativo e modalità di ottenimento

di Laura Fava – dottore commercialista

Salvo modifiche in sede di conversione in Legge del Decreto Legge, l'articolo 25, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto "Rilancio") ha introdotto una misura agevolativa a favore dei soggetti, esercenti attività d'impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario titolari di partita Iva, consistente nell'erogazione, direttamente nel conto corrente del richiedente, di un contributo a fondo perduto. La versione definitiva si presenta in taluni punti diversa dalla bozza prepotentemente circolata nei giorni antecedenti la pubblicazione della versione definitiva in Gazzetta ufficiale. La misura è senz'altro utile a fornire liquidità immediata a professionisti e imprese, tuttavia, la norma esclude taluni soggetti e condiziona l'ammissibilità del contributo a particolari condizioni e presupposti. Con il presente contributo si intende, anche grazie a qualche esempio di calcolo, delineare l'ambito di applicazione dell'agevolazione.

Soggetti destinatari del contributo a fondo perduto

Con l'articolo 25, D.L. 34/2020, il Legislatore ha inteso riservare l'erogazione del contributo a fondo perduto ai soggetti "colpiti" dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", con ciò riferendosi in particolare ai soggetti che hanno subito una certa contrazione del fatturato e dei corrispettivi relativi al mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese di aprile nel 2019.

Allo stesso tempo, ha voluto assicurare l'accesso al contributo a fondo perduto anche ai soggetti più vulnerabili ed esposti alle conseguenze economiche derivanti dallo stato emergenziale da Covid-19, rivolgendo l'agevolazione anche ai professionisti e alle imprese locate nei territori maggiormente colpiti dall'emergenza e alle attività neo costituite a prescindere dall'entità della riduzione del fatturato.

Proprio a fronte di questa finalità normativamente enunciata, con perplessità abbiamo appreso l'esclusione ingiustificata, in particolare, dei professionisti iscritti alle casse di previdenza, anch'essi, ugualmente in sofferenza come tutte le altre realtà economiche.

Proprio nei giorni scorsi, gli ordini e i collegi[1] hanno denunciato con forza l'esclusione delle professioni ordinistiche dalla norma, definendo come "inaccettabile" la scelta del Legislatore, già comparsa in una delle ultime bozze prima della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, di negare l'accesso al contributo a fondo perduto ai professionisti. Anche Confprofessioni, in una nota del 22 maggio 2020, ha espresso disappunto con riguardo all'esclusione che coinvolge ben 2 milioni di liberi professionisti dal contributo a fondo perduto. Staremo a vedere se, in sede di conversione in Legge del Decreto, la norma sarà modificata in modo da includere anche tali soggetti. Al momento, tuttavia, pare remota tale possibilità anche perché il Ministro dell'economia Roberto Gualtieri, in una dichiarazione, ha giustificato e motivato la scelta operata dal Governo.

La misura è estremamente interessante, si tratta dell'unico aiuto a fondo perduto concesso dal Governo. I soggetti che ne fruiranno, pertanto, non dovranno contrarre ulteriore debito aggravando ulteriormente la loro esposizione nei confronti degli istituti finanziari ma beneficieranno di liquidità immediata che potranno utilizzare per sostenere la propria attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Ma procediamo con ordine. Il contributo a fondo perduto può essere richiesto dai seguenti soggetti:

– soggetti esercenti attività d'impresa;

– soggetti esercenti attività di lavoro autonomo;

– soggetti titolari di partita Iva che conseguono reddito agrario, ai sensi dell'articolo 32, Tuir.

A fronte di tale ambito soggettivo di applicazione, sono altresì abbastanza numerose le eccezioni, di cui all'articolo 25, comma 2, D.L. 34/2020. Per espressa previsione normativa, il contributo non spetta a:

– soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza per accedere all'agevolazione;

– enti pubblici, di cui all'articolo 74, Tuir;

– intermediari finanziari e società di partecipazione, finanziaria e non finanziaria, di cui all'articolo 162-*bis*, Tuir;

– contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articolo 27 e 38, D.L. 18/2020 (c.d. Decreto "Cura Italia"), convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020;

– lavoratori dipendenti;

– professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbliagoria di cui ai D.Lgs. 509/1994 e 103/1996.

Rispetto alla versione circolata in bozza secondo la quale tra gli esclusi vi sarebbero stati quei soggetti

[1] Nota congiunta del Comitato Unitario delle professioni (CUP), della Rete professioni tecniche (RPT) e dell'Associazione Giuristi ed Economisti insieme (AEGI).

che alla data del 31 marzo 2020 avessero cessato la propria attività, nella versione approvata e pubblicata in Gazzetta Ufficiale del Decreto si ammette al beneficio il soggetto "in vita" alla data di presentazione dell'istanza. È, quindi, necessario che il soggetto richiedente presenti l'istanza e che a tale data non abbia presentato una dichiarazione di cessazione dell'attività.

Tra i soggetti esclusi figurano anche i professionisti privi di cassa, iscritti alla gestione separata Inps, già beneficiari dell'indennità di 600 euro prevista dall'articolo 27, Decreto Cura Italia e i professionisti nel settore dello spettacolo già beneficiari di uguale, in termini di importo, indennità ai sensi dell'articolo 38, Decreto Cura Italia.

Giove evidenziare che l'esclusione prescinde totalmente dal fatto che tali soggetti abbiano effettivamente ricevuto l'indennità, per cui un soggetto che ricade nell'ambito di applicazione degli articoli 27 e 38, Decreto Cura Italia ancorché non abbia richiesto l'indennità deve considerarsi ugualmente escluso dal contributo a fondo perduto. Spazio di manovra, invece, per i contribuenti che si sono visti rifiutare l'indennità richiesta ai sensi dei predetti articoli e che, fermo restando la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'articolo 25, Decreto Rilancio, potranno presentare istanza per l'ottenimento del contributo a fondo perduto.

I presupposti per la presentazione dell'istanza

Delineato l'ambito di applicazione soggettivo, verifichiamo ora i presupposti che devono ricorrere per l'ammissione al beneficio. L'articolo 25, Decreto Rilancio, dispone che il contributo a fondo perduto spetta:

– ai soggetti con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir non superiori a 5.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto che – per la maggior parte dei contribuenti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare – si traduce nel 2019;

– ai professionisti con compensi di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir non superiori a 5.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto che – per la maggior parte dei contribuenti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare – si traduce nel 2019;

– ai titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32, Tuir.

Questi soggetti beneficiari devono altresì aver subito un danno economico a seguito dell'emergenza Covid-19. L'articolo 25, comma 4, Decreto Rilancio, infatti, condiziona la spettanza del contributo alla riduzione dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto al mese di

aprile 2019 di almeno 1/3.

Fatturato aprile 2019: 80.000

Fatturato aprile 2020: 50.000

In altri termini, il fatturato di aprile 2020 deve essere inferiore ai 2/3 del fatturato di aprile 2019. Per cui:

80.000 X 2/3 = 53.333

Dal momento che il fatturato di aprile 2020 (50.000 euro) è inferiore a 2/3 del fatturato di aprile 2019 (53.333 euro), ovvero, in altri termini, la riduzione di fatturato aprile 2020 – aprile 2019 supera la soglia di 1/3 rispetto al fatturato di aprile 2019, all'impresa spetta il contributo a fondo perduto.

Corrispettivi aprile 2019: 30.000

Corrispettivi aprile 2020: 22.000

30.000 X 2/3 = 20.000

I corrispettivi registrati nel mese di aprile 2020 superano la soglia dei 2/3 dei corrispettivi del mese di aprile 2020. Al contribuente, dunque, non spetta il contributo a fondo perduto, sempreché non rientri tra le eccezioni di cui si parlerà a breve.

La norma, infatti, prosegue specificando che il contributo spetta anche in assenza del requisito riguardante la riduzione del fatturato:

– ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019;

– ai soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dagli eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19.

Per un soggetto che ha iniziato la sua attività a settembre 2019, ancorché il fatturato relativo al mese di aprile 2019 sia pari a 0 e, quindi, tecnicamente non si verifica alcuna riduzione del fatturato aprile 2019 - aprile 2020, il contributo a fondo perduto spetta ugualmente. In particolare, spetterà nella misura minima prevista dall'articolo 25, comma 6, Decreto Rilancio:

– 1.000 euro per le persone fisiche;

– 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Seguendo l'impostazione normativa, anche il soggetto che abbia iniziato l'attività a febbraio 2019 e che subisca una riduzione di fatturato aprile 2019-aprile 2020 inferiore a 1/3 ha accesso al beneficio, avendo l'attività iniziato in data successiva al 1° gennaio 2019.

Corrispettivi aprile 2019: 30.000

Corrispettivi aprile 2020: 22.000

30.000 X 2/3 = 20.000

Se tale contribuente ha iniziato l'attività in data successiva al 1° gennaio 2019, egli avrà diritto al contributo a fondo perduto nella misura minima prevista dalla norma.

Il calcolo dell'ammontare del contributo a fondo perduto spettante

L'articolo 25, comma 5, Decreto Rilancio, prevede che l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato applicando una percentuale sulla 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. Al fine di determinare in maniera corretta detti importi, la norma chiarisce che si deve far riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi. Per la verifica della sussistenza delle condizioni previste dall'articolo 25, Decreto Rilancio, si deve far riferimento ai criteri stabiliti all'articolo 6, D.P.R. 633/1972 (c.d. Decreto Iva), secondo il quale l'operazione si considera effettuata:

– alla consegna o spedizione dei beni o, se antecedente, alla data della fattura o a quella del pagamento per le cessioni di beni;

– al momento del rogito notarile, per la cessione di beni immobili;

– al momento del pagamento o, se antecedente, allla data della fattura per le prestazioni di servizi.

Per la corretta determinazione del calo di fatturato/corrispettivi dovrà dunque tenersi conto delle operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica dei mesi aprile 2019 e aprile 2020, cui sommare i corrispettivi delle operazioni eventualmente non rilevanti ai fini dell'Iva.

La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura eletttronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data del Ddt o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2. <DataDDT>)[2].

Pertanto, tenuto conto che le fatture immediate possono essere inviate allo SdI entro 12 giorni dalla data della fattura o dalla data d'incasso del corrispettivo e che le fatture differite possono essere inviate allo SdI entro il giorno 15 del mese successivo rispetto a quello di effettuazione delle operazioni, dal calcolo del fatturato di aprile, 2019 e 2020, dovranno essere:

– incluse le fatture differite emesse entro il 15 maggio ma relative al mese di aprile;

– incluse le fatture immediate emesse ad aprile;

[2] Circolare n. 9/E/2020, quesito n. 2.2.5.

– escluse le fatture differite emesse entro il 15 aprile ma relative al mese di marzo.

Alla sopracitata differenza, si applica la percentuale del:

– 20%, per i soggetti con ricavi e compensi registrati nel periodo d'imposta precedente a quello di entrata in vigore del Decreto (per i contribuenti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, che sono la maggior parte, si tratta del 2019) non superiori a 400.000 euro;

– 15% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello di entrata in vigore del Decreto (per i contribuenti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare si tratta del 2019);

– 10% per i contribuenti con ricavi o compensi superiori a 1.000.000 euro e fino a 5.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello di entrata in vigore del Decreto (per i contribuenti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare si tratta del 2019).

Il contributo a fondo perduto non concorre alla formazione della base imponibile Ires, del valore della produzione rilevanti ai fini dell'Irap e non rileva altresì ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.

Fatturato aprile 2019: 80.000 euro

Fatturato aprile 2020: 50.000 euro

La contrazione del fatturato è avvenuta per 30.000 euro che rappresenta il 37,5% in meno rispetto al mese di aprile 2019. Trattandosi di una contrazione superiore a 1/3 (circa il 33%), al contribuente spetta il beneficio della misura di:

– 30.000 euro X 20% = 6.000 euro, se il soggetto nel 2019 (ipotesi esercizio sociale coincidente con l'anno solare), ha registrato ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro;

– 30.000 euro X 15% = 4.500 euro, se il soggetto nel 2019 (ipotesi esercizio sociale coincidente con l'anno solare), ha registrato ricavi o compensi compresi tra 400.000 euro e 1.000.000 euro;

– 30.000 euro X 10% = 3.000 euro, se il soggetto nel 2019 (ipotesi esercizio sociale coincidente con l'anno solare), ha registrato ricavi o compensi compresi tra 1.000.000 euro e 5.000.000 euro.

Ipotizziamo che un lavoratore autonomo abbia registrato i seguenti compensi:

– aprile 2019: 12.000 euro;

– aprile 2020: 7.800 euro.

12.000 X 2/3 = 8.000

L'ammontare dei compensi ad aprile 2020 si è ridotto di più di 2/3 rispetto ai compensi di aprile 2019, per cui al professionista spetta il contributo a fondo perduto.

Il contributo spetterebbe nella misura pari a (12.000 – 7.800) euro X 20% = 840 euro.

Tuttavia, la norma prevede che il contributo spetta ai soggetti che soddisfano i requisiti per un ammontare minimo pari a 1.000 euro per le persone fisiche e 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche, per cui il professionista potrà contare su un contributo pari all'ammontare minimo di 1.000 eur.

L'istanza per l'ottenimento del contributo a fondo perduto

I soggetti che soddisfano i requisiti per l'ottenimento del contributo a fondo perduto sono tenuti a presentare all'Agenzia delle entrate, esclusivamente in via telematica, un'istanza con l'indicazione della sussistenza dei requisiti. Tale istanza può essere presentata:

– da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998, delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle entrate;

– da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998, delegato ai servizi per la fatturazione elettronica;

– direttamente dal soggetto interessato.

Il contributo sarà corrisposto dall'Agenzia delle entrate direttamente sul conto corrente bancario o postale intestato al beneficiario.

Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione della stessa e ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni concernenti l'erogazione del contributo a fondo perduto saranno definiti con un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate.

L'istanza si compone anche di un'autocertificazione che i soggetti richiedenti, nonché i soggetti di cui all'articolo 85, commi 1 e 2, D.Lgs. 159/2011, non si trovano nelle condizioni ostative di cui all'articolo 67, D.Lgs. 159/2011. Si tratta di un'autocertificazione di regolarità antimafia. La procedura si presenta in tal modo indubbiamente semplificata poiché sostituisce l'obbligo di presentazione del certificato antimafia e, conseguentemente, idonea a velocizzare i tempi per l'erogazione del contributo. Tale dichiazione, ovviamente, sarà oggetto di accurate verifiche e controlli da parte dell'Agenzia delle entrate e del Ministero dell'interno, per cui si ricorda che eventuali dichiarazioni errate possono portare alla reclusione da 2 a 6 anni.

Nel caso in cui il contributo non sia spettante, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, l'Agenzia delle entrate recupera il contributo e irroga sanzioni nella misura dal 100 al 200% del contributo, *ex* articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997, oltre a interessi.

Sono, inoltre, applicabili le disposizioni in materia penale di cui all'articolo 316-*ter*, c.p., in materia di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato, che prevedono la reclusione da 6 mesi a 3 anni.
Per i soggetti che, successivamente alla percezione del contributo, dovessero cessare l'attività, restano applicabili tutte le misure di controlli e responsabilità in ordine alla eventuale non spettanza del contributo. In tale ipotesi, il contribuente firmatario dell'istanza è tenuto a conservare tutti i documenti e giustificativi del contributo spettante in modo da poterli sempre esibire alla richiesta degli organi istruttori dell'Amministrazione finanziaria. L'atto di recupero, infatti, pur essendo cessata l'attività di impresa o di lavoro autonomo, potrà sempre essere notificato al soggetto firmatario dell'istanza.
Nell'attesa della pubblicazione del provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate con cui saranno chiarite, tra le altre, le modalità di presentazione dell'istanza, al momento le imprese e i professionisti potranno solo verificare l'eventuale spettanza del contributo.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 25, D.L. 34/2020 prevede un contributo a fondo perduto per i soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo che abbiano registrato ricavi o compensi nel periodo d'imposta precedente non superiori a 5.000.000 euro, nonché per i titolari di reddito agrario titolari di partita Iva che abbiano subito una contrazione del fatturato/corrispettivi di un certo tipo in relazione al mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019.

La norma prevede, tuttavia, alcune esclusioni che inibiscono la cumulabilità del contributo a fondo perduto con il *bonus* pari a 600 euro previsto agli articoli 27 e 38, D.L. 18/2020, fruibili rispettivamente dai professionisti privi di Cassa, iscritti alla gestione separata dell'Inps e dai lavoratori dello spettacolo. Oltre a tali soggetti devono ritenersi esclusi anche i contribuenti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione della domanda per l'erogazione del contributo, gli intermediari finanziari e società di partecipazione, gli enti pubblici di cui all'articolo 74, Tuir, i lavoratori dipendenti e i professionisti ordinistici.

Condizione per la fruizione del contributo a fondo perduto è la contrazione del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019 di almeno 1/3. A prescindere dalla contrazione del fatturato o dei corrispettivi, l'agevolazione spetta in ogni caso ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 e ai soggetti con domicilio fiscale o sede operativa nel territorio dei comuni colpiti dagli eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza.

L'ammontare del contributo a fondo perduto è calcolato in percentuale sulla differenza del fatturato e dei corrispettivi relativi al mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019. Tale percentuale è fissata al:

- 20%, per i soggetti con ricavi o compensi < 400.000 euro nel periodo d'imposta precedente;
- 15%, per i soggetti con ricavi o compensi compresi tra 400.000 euro e 1.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente;
- 10%, per i soggetti con ricavi o compensi compresi tra 1.000.000 euro e 5.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente.

Il contribuente è tenuto a presentare una istanza, in via esclusivamente telematica, all'Agenzia delle entrate con l'indicazione della sussistenza dei requisiti per la fruizione del contributo. Il contributo verrà liquidato direttamente nel conto corrente postale o bancario del firmatario dell'istanza.

In caso di contributo non spettante, l'Agenzia delle entrate oltre a recuperare il contributo, potrà applicare una sanzione che va dal 100% al 200% del contributo non spettante, più interessi. Inoltre, è normativamente prevista l'applicazione dell'articolo 316-*ter*, c.p..

D.L. Rinascita. La proroga dei termini per gli accertamenti e gli interventi sul contenzioso

di Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa

Come è noto, il D.L. 18/2020, emanato per far fronte all'emergenza Covid-19, e che è intervenuto con delle misure volte a proteggere la salute dei cittadini, a sostenere il sistema produttivo e salvaguardare la forza lavoro, ha introdotto una serie di sospensione dei termini che investono fra l'altro il mondo degli accertamenti, che sono state oggetto di rivisitazione in sede di conversione in L. 27/2020, in parte prorogati dal D.L. 23/2020, e oggi sostanzialmente riscritte dal D.L. 34/2020.
Verifichiamo, quindi, in questo nostro intervento le norme che impattano sui termini di accertamento e sul contenzioso, che continuano a far discutere.

Il D.L. 18/2020

Il comma 4, articolo 67, D.L. 18/2020, prevedeva 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, L. 212/2000, l'articolo 12, D.Lgs. 159/2015".*

In pratica, il D.L. 18/2020 richiamava integralmente la norma prevista per la sospensione dei termini per eventi eccezionali. In particolare:
– il comma 1: le disposizioni in materia di 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, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonchè 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, in deroga alle

disposizioni dell'articolo 3, comma 3, L. 212/2000. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione;

– il comma 2: 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, L. 212/2000, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione;

– il comma 3: l'agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1.

La Relazione illustrativa sull'articolo 12, D.Lgs. 159/2015, norma peraltro poco nota, rilevava che il comma 2, articolo 12, D.Lgs. 159/2015:

> *"risponde all'esigenza di evitare che si proceda a notificare atti degli enti impositori e cartelle di pagamento nei confronti di soggetti colpiti da eventi eccezionali durante il periodo di difficoltà conseguente all'evento, spostando in avanti gli ordinari termini di decadenza che imporrebbero di procedere comunque alla notifica".*

In pratica, attraverso la norma di proroga introdotta, gli accertamenti potevano essere *scaglionati* e distribuiti in un lasso di tempo di 2 anni, in virtù della scadenza postergata al 31 dicembre 2022.

In forza di quanto indicato nella circolare n. 8/E/2020, emanata a seguito dei quesiti posti da parte delle associazioni di categoria, delle stesse Direzioni Regionali dell'Agenzia delle entrate nonché da professionisti e altri contribuenti in merito all'ambito applicativo delle previsioni fiscali contenute nel D.L. 18/2020, per l'Agenzia delle entrate la proroga dei termini di decadenza riguardava tutte le attività per le quali è prevista una decadenza dei termini, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, come ad esempio quelle disciplinate dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973 e dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972 (imposte dirette e Iva)[1], ovvero quelle normate

[1] 2015 se presentata, 2014 se omessa. Cfr sul punto la circolare n. 8/E/2020, punto 2,3., secondo cui nell'ipotesi di procedimento *ex* articolo 10-*bis*, L. 212/2000, per il periodo di imposta 2014, dove la società ha dato riscontro in data 14 febbraio 2020 alla richiesta di chiarimenti notificata dall'ufficio a fine dicembre, e quindi, il termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento andrebbe a scadere il 14 aprile 2020, trova applicazione l'articolo 67, D.L. 18/2020. Di conseguenza, il termine per notificare l'avviso di accertamento andava a scadere il 31 dicembre 2022.

dall'articolo 76, D.P.R. 131/1986 e dall'articolo 27, D.Lgs. 346/1990 (imposta di registro e imposta di successione e donazione)[2].

La norma introdotta – che ha generato un accesso dibattito dottrinario – è stata modificata in sede di conversione in L. 27/2020 del D.L. 18/2020, prevedendo, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza, l'applicazione, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, L. 212/2000, dell'articolo 12, commi 1 e 3, D.Lgs.n.159/2015, espungendo tal testo, quindi, il contestato comma 2[3].

Il D.L. 34/2020: la proroga dei termini di accertamento

L'articolo 157, D.L. 34/2020 interviene nuovamente sulla questione, al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali.

In deroga a quanto previsto all'articolo 3, L. 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, calcolati senza tenere conto del periodo di sospensione di cui al comma 1, articolo 67, D.L. 18/2020[4], convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020[5], scadono tra il termine iniziale del periodo di sospensione di cui all'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020, convertito, con modificazioni dalla L. 27/2020 (9 marzo 2020) e il 31 dicembre 2020 -, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021.

Sono fatti salvi i casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

Proroga dei termini		
Atti che scadono tra il 9 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020	→	Saranno emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021

[2] Sempre a titolo esemplificativo, per quanto riguarda l'imposta di registro, in cui le decadenze possono essere a *data mobile*, nel caso in cui la decadenza dell'attività di rettifica e liquidazione intervenga in data 26 giugno 2020, il termine era prorogato fino al 31 dicembre 2022. Cfr. circolare n. 8/E/2020, punto 2.4, secondo cui l'articolo 12, comma 2, D.Lgs. 159/2015, si applica anche a quelle attività per cui è prevista una decadenza infrannuale, come può avvenire ad esempio per l'imposta di registro.

[3] Ricordiamo che fino all'annualità d'imposta 2015, ai sensi dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973, gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, ai sensi delle disposizioni del Titolo I, D.P.R. 600/1973, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Relativamente all'Irap, nella fase transitoria (caratterizzata dall'assenza di legislazione regionale disciplinante l'imposta ai sensi dell'articolo 24, D.Lgs. 446/1997), si applicano le stesse regole valevoli per le imposte sui redditi. Di conseguenza, anche i termini dell'accertamento corrispondono a quelli previsti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti Iva devono essere notificati, ai sensi dell'articolo 57, D.P.R. 633/1972, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In caso di omessa presentazione della dichiarazione l'avviso di accertamento dell'imposta può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

[4] L'inciso è stato inserito nell'ultima versione pubblicata in G.U. ed espressamente confermato dall'Agenzia dalle entrate nelle prime *slide* illustrative disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

[5] Norma che sospendeva, fra l'altro, dall'8 marzo al 31 maggio 2020 (84 giorni) i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici impositori.

Atti interessati	→	• atti di accertamento • atti di contestazione • atti di irrogazione delle sanzioni • atti di recupero dei crediti di imposta • atti di liquidazione • atti di rettifica e liquidazione[6]
Deroghe	→	Sono fatti salvi i casi di indifferibilità e urgenza, o le ipotesi di perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi

In pratica, il D.L. 34/2020 opera – per la prima volta - una scissione tra l'emissione dell'atto (procedimento interno) e la successiva notifica[7] (atto esterno). Questione, peraltro, che ha già investito i c.d. accertamenti anticipati, di cui all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000[8].

La norma inoltre, fa salvi i casi di indifferibilità e urgenza[9]. Sul punto, la Relazione illustrativa individua già 3 casi:

1. contestazioni di frodi fiscali;
2. atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'articolo 331, c.p.p.;
3. atti conseguenti l'applicazione dei provvedimenti cautelari previsti dall'articolo 22, D.Lgs. 472/1997.

[6] In attesa di specifici chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, ai fini dell'individuazione di tali atti, potrebbero essere di ausilio le indicazioni contenute nella circolare n. 17/E/2016: avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di successione in caso di infedele dichiarazione (articolo 51, D.Lgs. 346/1990); avviso di accertamento e liquidazione dell'imposta di successione in caso di omessa dichiarazione (articolo 50, D.Lgs. 346/1990); avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro per insufficiente dichiarazione di valore (articolo 71, D.P.R. 131/1986); avviso di accertamento dell'imposta di registro per occultamento del corrispettivo (articolo 72, D.P.R. 131/1986); avviso di liquidazione dell'imposta di registro emesso a seguito di decadenza dalle agevolazioni prima casa (v. Nota II *bis*) dell'articolo 1, comma 1, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986) e piccola proprietà contadina (articolo 2, comma 4-*bis*, D.L. 194/2009, convertito, con modificazioni dalla L. 25/2010. Dovrebbero rientrare anche gli atti relativi alla decadenza dalle agevolazioni "*prima casa*", e quindi anche: a) l'atto con cui l'ufficio, ai sensi dell'articolo 20, D.P.R. 601/1973, recupera nei confronti del mutuatario la differenza tra l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 18, comma 3, D.P.R. 601/1973 (2%), e quella di cui all'articolo 18, comma 1, D.P.R. 601/1973 (0,25%), in caso di perdita dei benefici connessi al finanziamento erogato per l'acquisto della prima casa di abitazione (e delle relative pertinenze); b) l'atto con cui l'ufficio recupera le imposte ipotecarie e catastali connesse all'imposta di successione versate in misura fissa in sede di presentazione della dichiarazione di successione (cfr. articolo 69, comma 3, L. 342/2000).

[7] Cfr. M. Leo, *L'accertamento a due velocità spingerà il contenzioso*, in Il Sole24ore, edizione del 13 maggio 2020.

[8] Se la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4650/2016 ha ritenuto che la tutela legislativa indicata nel dettato normativo è ancorata alla notifica dell'atto impositivo o, in ogni caso, all'avvenuta conoscenza, così che la notifica dell'atto dopo il 60° giorno – cioè dal 61° - non viola la norma, in quanto prima l'atto rimane nella sfera interna dell'ufficio, con la sentenza n. 5361/2016, la stessa Corte, richiamando la pronuncia n. 11088/2015 giunge a conclusioni diametralmente opposte. Detta ultima sentenza, conferma, infatti, che la violazione del contraddittorio endoprocedimentale, garantito dalla norma, sussiste quando l'avviso di accertamento risulta emesso prima della scadenza dei 60 giorni dalla data del rilascio del pvc, indipendentemente dalla circostanza che la notifica sia avvenuta successivamente. Secondo la Corte, la disposizione normativa non può essere intesa come equivalente a "*non può essere notificato o, comunque, altrimenti portato a conoscenza legale del contribuente*". A tali conclusioni la Corte giunge per 2 ordini di motivi: in primo luogo, perchè la notificazione è una mera condizione di efficacia, e non un elemento costitutivo dell'atto impositivo, cosicchè, quando l'atto di accertamento viene notificato, o comunque portato a conoscenza del contribuente, esso è già esistente, "*il che significa che è già stato emanato*" (da ultimo sentenze n. 654/2014 e n. 5057/2015). In secondo luogo, perchè ancorare il rispetto della prescrizione statutaria al momento della sottoscrizione, invece che a quello, successivo, della conoscenza del contribuente appare in linea con il pronunciamento a SS.UU. n. 18184/2013, che vede nella norma uno spazio temporale destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti. In definitiva il Collegio ritiene che l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario dell'ufficio - vale a dire "*emanato*" - in data anteriore alla scadenza del termine di cui all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, sia illegittimo, per violazione della disciplina del contraddittorio procedimentale, ancorchè la relativa notifica al contribuente sia stata effettuata dopo tale scadenza.

[9] Vocaboli che per certi versi richiamano quanto contenuto nell'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, secondo cui prima della scadenza dei 60 giorni dalla consegna del pvc, l'avviso di accertamento non può essere emanato, salvo casi di "*particolare e motivata urgenza*".

La disposizione fa salvi anche i casi in cui l'emissione dell'atto è funzionale all'adempimento, come nel caso della liquidazione d'ufficio dell'imposta da versare per la registrazione degli atti giudiziari[10].

Il D.L. 34/2020: la proroga dei termini relativi ad altri atti

Il comma 2, articolo 157, D.L. 34/2020 prevede che dal termine iniziale del periodo di sospensione di cui al comma 1, articolo 157, D.L. 34/2020 – 9 marzo 2020 – non si procede agli invii dei seguenti atti, comunicazioni e inviti, elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020:

Atti rinviati		
Comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973	→	Liquidazione e controllo formale della dichiarazione, ai fini reddituali
Comunicazioni di cui all'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972	→	Liquidazione ai fini Iva
Inviti all'adempimento di cui all'articolo 21-*bis*, D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010	→	Comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva
Atti di accertamento dell'addizionale erariale della tassa automobilistica, di cui all'articolo 23, comma 21, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni dalla L. 111/2011	→	Tasse auto
Atti di accertamento delle tasse automobilistiche di cui al T.U. 39/1953 e all'articolo 5, D.L. 953/1982, convertito, con modificazioni dalla L. 53/1983, limitatamente alle Regioni Friuli Venezia Giulia e Sardegna ai sensi dell'articolo 17, comma 10, L. 449/1997	→	Tasse auto Friuli Venezia Giulia e Sardegna
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, D.P.R. 641/1972	→	Concessioni governative

Anche gli atti, le comunicazioni e gli inviti di cui sopra sono notificati, inviati o messi a disposizione nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi. Restano ferme le disposizioni previste dall'articolo 1, comma 640, L. 190/2014[11].

[10] Cfr. Relazione illustrativa al provvedimento.

[11] Nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 2, comma 8, e 8, comma 6-*bis*, del Regolamento di cui al D.P.R. 322/1998, e 13, D.Lgs. 472/1997, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore: a) i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 602/1973, relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione; b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione; c i termini di cui all'articolo 76, D.P.R. 131/1986, concernenti l'imposta di registro, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni; d) i termini di cui all'articolo 27, D.Lgs. 346/1990, concernente le imposte di successione e donazione, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

Assenza di interessi

Il comma 4, articolo 157, D.L. 34/2020 prevede - sia per gli di accertamento in senso lato di cui al comma 1, articolo 157, D.L. 34/2020 sia per gli atti, comunicazioni e inviti, di cui al comma 2, articolo 157, D.L. 34/2020 -, notificati nel corso del 2021, l'assenza di interessi, se previsti, per ritardato pagamento di cui all'articolo 6, D.M. del Mef del 21 maggio 2009[12], e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20, D.P.R. 602/1973, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di notifica dell'atto stesso.

Con riferimento alle comunicazioni non sono dovuti gli interessi per ritardato pagamento di cui all'articolo 6, D.M. del Mef del 21 maggio 2009 dal mese di elaborazione, e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20, D.P.R. 602/1973, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di consegna della comunicazione.

La prova

Il comma 5, articolo 157, D.L. 34/2020 prevede che, al fine del differimento dei termini di cui sopra, 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 medesima.

Mentre il successivo comma 6, articolo 157, D.L. 34/2020 demanda a uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate le modalità di applicazione della norma.

Il D.L. 34/2020: la proroga dei termini per la notifica delle cartelle

Il comma 3, articolo 157, D.L. 34/2020 prevede che i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento previsti dall'articolo 25, comma 1, lettere a)[13] e b)[14], D.P.R. 602/1973, sono prorogati di un anno relativamente:

a) alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli articoli 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972;

[12] In G.U. n. 136/2009.

[13] Norma che consente al concessionario di notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-*bis,* D.P.R. 600/1973, nonchè del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20, Tuir (indennità di fine rapporto e prestazioni pensionistiche).

[14] Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973.

b) alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19[15] e 20[16], Tuir;

c) alle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973.

Le disposizioni in materia di giustizia tributaria e contributo unificato

L'articolo 135, comma 1, D.L. 34/2020 interviene sull'articolo 62, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020, sospendendo dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini previsti per il computo delle sanzioni da irrogare per ritardato versamento totale o parziale del contributo unificato di cui all'articolo 16, D.P.R. 115/2002 (TUSG). Per il medesimo periodo si applica la sospensione del termine previsto dall'articolo 248, D.P.R. 115/2002 in materia di invito al pagamento del contributo unificato.

Il comma 2, articolo 135, D.L. 34/2020 riscrive sostanzialmente il comma 4, articolo 16, D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018, relativo alle procedure da seguire per lo svolgimento dell'udienza a distanza sia pubblica sia in camera di consiglio, consentendo l'utilizzo del collegamento da remoto non solo per le parti processuali ma anche per i giudici e il personale amministrativo. Inoltre, soltanto le parti possono richiedere l'udienza a distanza nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con un atto successivo da notificarsi alle controparti. Tale richiesta deve essere effettuata prima della comunicazione dell'avviso di trattazione dell'udienza di cui all'articolo 31, comma 2, D.Lgs. 546/1992.

Quadro normativo		
Udienze da remoto	→	La partecipazione alle udienze di cui agli articoli 33 e 34, D.Lgs. 546/1992, può avvenire a distanza mediante collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del collegamento da remoto del contribuente, del difensore, dell'ufficio impositore e dei soggetti della riscossione, nonchè dei giudici tributari e del personale amministrativo delle Commissioni Tributarie, tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e di udire quanto viene detto. Il luogo dove avviene il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza. La partecipazione da remoto all'udienza di cui all'articolo 34, D.Lgs. 546/1992 può essere richiesta dalle parti processuali nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con apposita istanza da depositare in segreteria e notificata alle parti costituite prima della comunicazione dell'avviso di cui all'articolo 31, comma 2, D.Lgs. 546/1992.
Regole tecniche	→	Con uno o più provvedimenti del Direttore Generale delle Finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il Garante per la protezione dei dati

[15] Indennità di fine rapporto.
[16] Prestazioni pensionistiche.

	personali e l'Agenzia per l'Italia Digitale, sono individuate le regole tecnico operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza e le Commissioni Tributarie presso cui è possibile attivarla. I giudici, sulla base dei criteri individuati dai Presidenti delle Commissioni Tributarie, individuano le controversie per le quali l'ufficio di segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento dell'udienza a distanza[17]

La particolare proroga al 16 settembre

Per effetto dei commi 1 e 3, articolo 149, D.L. 34/2020, sono prorogati al 16 settembre 2020 i termini di versamento delle somme dovute a seguito di:

a) atti di accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 7, D.Lgs. 218/1997;

b) accordo conciliativo, ai sensi degli articoli 48 e 48-*bis*, D.Lgs. 546/1992;

c) accordo di mediazione, ai sensi dell'articolo 17-*bis*, D.Lgs. 546/1992;

d) atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita, ai sensi dell'articolo 12, D.L. 70/1988, convertito, con modificazioni, dalla L. 54/1988, dell'articolo 52, D.P.R. 131/1986 e dell'articolo 34, commi 6 e 6-*bis*, D.Lgs. 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, D.P.R. 131/1986;

f) atti di recupero ai sensi dell'articolo 1, comma 421, L. 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. 131/1986, dei tributi relativi alla dichiarazione di successione di cui all'articolo 33, comma 1-*bis*, D.Lgs. 346/1990, dell'imposta sulle donazioni di cui al D.Lgs. 346/1990, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al D.P.R. 601/1973, dell'imposta sulle assicurazioni di cui alla L. 1216/1961.

Proroga		
Al 16 settembre	→	dei termini di versamento che scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020

Atti oggetto di proroga del versamento al 16 settembre 2020		
Accertamento con adesione	Mediazione	Conciliazione giudiziale
Atti di attribuzione rendita	Atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi	Atti di recupero

[17] Il comma 3, articolo 135, D.L. 34/2020 consente altresì la ripartizione delle somme del Contributo unificato tributario (Cut), relative al solo anno 2020, derogando ai criteri previsti dal comma 13, articolo 37, D.L. 98/2011, convertito con modificazioni in L. 111/2011, che individuano le Commissioni Tributarie c.d. "virtuose", disponendo che avverrà esclusivamente sulla base del numero di giudici tributari e di personale amministrativo in servizio nell'anno 2020.

Avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento per imposte indirette

Inoltre, il comma 3, articolo 149, D.L. 34/2020, proroga al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie relativo agli stessi atti analiticamente sopra indicati nel comma 1, articolo 149, D.L. 34/2020 e agli atti definibili ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020[18].

Fermo restando le precedenti scadenze introdotte dal D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020 e prorogate dal D.L. 23/2020 (in pratica dal 9 marzo all'11 maggio[19]), detta nuova scadenza – al 16 settembre – investe solo i ricorsi in primo grado e per determinati atti, sempre che i relativi termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Proroga impugnazione		
Ricorso in primo grado rinviato al 16 settembre 2020	→	Per a) atti di accertamento con adesione; b) accordo conciliativo; c) accordo di mediazione; d) atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita e per l'imposta di registro; e) atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi; f) atti di recupero crediti; g) avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti e dell'imposta sulle assicurazioni.
Condizione	→	Il relativo pagamento scade tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020

Proroga acquiescenza		
Versamento al 16 settembre 2020	→	Atti definibili in acquiescenza
Condizione	→	Accertamenti scadenti tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020

SCHEDA DI SINTESI

Il D.L. 18/2020, emanato per far fronte all'emergenza Covid-19, e che è intervenuto con delle misure volte a proteggere la salute dei cittadini, a sostenere il sistema produttivo e salvaguardare la forza lavoro, ha introdotto una serie di sospensione dei termini che investono fra l'altro il mondo degli accertamenti, che sono state oggetto di rivisitazione in sede di conversione in L. 27/2020, in parte prorogati dal D.L. 23/2020, e oggi sostanzialmente riscritte dal D.L. 34/2020.

[18] Cfr. L. Ambrosi,-A. Iorio, "*Atti di irrogazione sanzioni esclusi dal rinvio dei termini*", in Il Sole24ore, edizione del 13 maggio 2020.

[19] Giusta proroga disposta dall'articolo 36, D.L. 23/2020 (precedentemente 15 aprile). Conseguentemente il termine iniziale del periodo previsto dal comma 6, articolo 83, D.L. 18/2020 – che prevede la sospensione delle udienze - è fissato al 12 maggio 2020. Le disposizioni introdotte con il D.L. 23/2020 si applicano, in quanto compatibili, ai procedimenti di cui ai commi 20 e 21, articolo 83, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020.

L'articolo 157, D.L. 34/2020 prevede che 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, calcolati senza tenere conto del periodo di sospensione di cui al comma 1, articolo 67, D.L. 18/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 27/2020, scadono tra il termine iniziale del periodo di sospensione di cui all'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020, convertito, con modificazioni dalla L. 27/2020 (9 marzo 2020) e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

Il D.L. 34/2020 opera – per la prima volta – una scissione tra l'emissione dell'atto (procedimento interno) e la successiva notifica (atto esterno). Questione, peraltro, che ha già investito i c.d. accertamenti anticipati, di cui all'articolo 12, comma 7, L. 212/2000. La norma inoltre, fa salvi i casi di indifferibilità ed urgenza. Sul punto, la Relazione illustrativa individua già 3 casi: contestazioni di frodi fiscali; atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'articolo 331, c.p.p.: atti conseguenti l'applicazione dei provvedimenti cautelari previsti dall'articolo 22, D.Lgs. 472/1997.

Il comma 3, articolo 157, D.L. 34/2020 prevede che i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento previsti dall'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 602/1973, sono prorogati di un anno relativamente: a) alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli articoli 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972; b) alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19[20] e 20[21], Tuir; c) alle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973.

L'articolo 135, comma 1, D.L. 34/2020 interviene sull'articolo 62, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020, sospendendo dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini previsti per il computo delle sanzioni da irrogare per ritardato versamento totale o parziale del contributo unificato di cui all'articolo 16, D.P.R. 115/2002 (TUSG). Per il medesimo periodo si applica la sospensione del termine previsto dall'articolo 248, D.P.R. 115/2002 in materia di invito al pagamento del contributo unificato. Il comma 2, articolo 135, D.L. 34/2020 riscrive sostanzialmente il comma 4, articolo 16, D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L.

[20] Indennità di fine rapporto
[21] Prestazioni pensionistiche

136/2018, relativo alle procedure da seguire per lo svolgimento dell'udienza a distanza sia pubblica sia in camera di consiglio, consentendo l'utilizzo del collegamento da remoto non solo per le parti processuali ma anche per i giudici e il personale amministrativo.

Per effetto dei commi 1 e 3, articolo 149, D.L. 34/2020, sono prorogati al 16 settembre 2020 i termini di versamento delle somme dovute a seguito di una serie di atti analiticamente indicati. Inoltre, il comma 3, articolo 149, D.L. 34/2020, proroga al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie relativo agli stessi atti analiticamente sopra indicati nel comma 1, del medesimo articolo 149, D.L. 34/2020 e agli atti definibili ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi
NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA
IscriviTi alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE
Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE
Luca Caramaschi, Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi, Luigi Scappini
Guido Martinelli, Giovanni Valcarenghi

COLLABORATORI ESTERNI
Andrea Bongi, Paolo Meneghetti
Alessandro Bonuzzi, Marco Peirolo
Sandro Cerato, Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli, Mara Pilla
Fabio Giommoni, Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti, Francesco Zuech

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2020
Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*: http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.