



GLI SPECIALI

EUTEKNE!INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Novità del decreto “Rilancio”

Analisi delle misure in materia di sostegno al lavoro e all'economia previste dal DL 34/2020

A CURA DI AA.VV.

- **Sospensione dei termini di versamento ed esclusione dei versamenti IRAP**
- ***Bonus* per autonomi, collaboratori e dipendenti**
- **Superbonus del 110%**
- **Altre agevolazioni fiscali e finanziarie**

A cura di

Pamela ALBERTI
Maria Francesca ARTUSI
Alice BOANO
Luca BILANCINI
Dario BONSANTO
Alfio CISSELLO
Luisa CORSO
Alessandro COTTO
Luca FORNERO
Stefano DE ROSA
Mirco GAZZERA
Giada GIANOLA
Emanuele GRECO
Luca MAMONE
Anita MAURO
Caterina MONTELEONE
Massimo NEGRO
Antonio NICOTRA
Gianluca ODETTO
Cecilia PASQUALE
Paola RIVETTI
Salvatore SANNA
Daniele SILVESTRO
Elisa TOMBARI
Arianna ZENI

EUTEKNE

Editore: EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO
telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04
e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.
Codice Fiscale, Partita I.V.A. e
Registro Imprese di Torino 05546030015

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 22 maggio 2020

ISBN 978-88-85729-53-7



9 788885 729537

€ 14,90 (iva inc.)

INDICE

SOSPENSIONI E PROROGHE DI VERSAMENTI E ADEMPIMENTI

Luca BILANCINI, Emanuele GRECO e Massimo NEGRO

1	PREMESSA	11
2	ESTENSIONE DELLA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI AL MESE DI GIUGNO PER GLI ENTI SPORTIVI.....	11
3	DIFFERIMENTO DEL TERMINE DI EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI.....	12
4	DIFFERIMENTO DEL TERMINE DI VERSAMENTO DELLE RITENUTE NON OPERATE	14
4.1	Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni	14
4.1.1	Rilascio di un'apposita dichiarazione	14
4.1.2	Compilazione della fattura elettronica	14
4.1.3	Versamento delle ritenute non operate.....	14
4.2	Sostituti d'imposta ubicati nelle prime "zone rosse"	15
5	RINVIO DI TERMINI PER FATTURE ELETTRONICHE E CORRISPETTIVI TELEMATICI.....	15
5.1	Bozze precompilate dei registri IVA e delle liquidazioni IVA periodiche.....	16
5.2	Liquidazione del bollo sulle fatture elettroniche	16
5.3	Adesione al servizio di consultazione.....	17
5.4	Moratoria sanzioni per la trasmissione telematica dei corrispettivi entro la fine del mese successivo.....	17
5.5	Adeguamento dei registratori telematici per l'invio al sistema tessera sanitaria	18
5.6	Distributori di carburante.....	18
5.7	Lotteria degli scontrini	19

ESCLUSIONE DEI VERSAMENTI IRAP

Luca FORNERO

1	PREMESSA	20
2	AMBITO SOGGETTIVO	20
2.1	Esclusione legata alla natura del soggetto passivo	20
2.2	Esclusione legata all'ammontare dei ricavi e compensi.....	21
2.2.1	Ricavi rilevanti ai fini del raggiungimento della soglia.....	21
2.2.2	Compensi rilevanti ai fini del raggiungimento della soglia.....	21
3	AMBITO OGGETTIVO.....	21
3.1	Importo del saldo 2019 escluso dal versamento	22
3.2	Importo del primo acconto 2020 escluso dal versamento	22
3.3	Scomputo del primo acconto dall'imposta dovuta a saldo	23
4	RIFLESSI CONTABILI	23
4.1	Soggetti che hanno già approvato il bilancio 2019	23
4.2	soggetti che approvano il bilancio nei 180 giorni	24
5	COMPATIBILITÀ CON LE DISPOSIZIONI COMUNITARIE	25

INCREMENTO DEL LIMITE ANNUO DI COMPENSAZIONE

Dario BONSANTO e Massimo NEGRO

1	PREMESSA	26
2	DETERMINAZIONE DEL LIMITE ANNUO	26

2.1	<i>Esclusioni</i>	27
2.2	<i>Crediti d'imposta concessi a fini agevolativi</i>	28
3	REQUISITI FORMALI PER LA COMPENSAZIONE	29
3.1	<i>Visto di conformità</i>	29
3.1.1	<i>Imposte dirette</i>	29
3.1.2	<i>IVA</i>	30
3.2	<i>Preventiva presentazione della dichiarazione</i>	31
3.3	<i>Utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24</i>	32
4	ULTERIORI LIMITI ALL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEI CREDITI	32
4.1	<i>Divieto di compensazione in caso di cessazione della partita IVA</i>	32
4.2	<i>Divieto di compensazione in caso di esclusione dalla banca dati VIES</i>	33
4.3	<i>Divieti di compensazione nell'ambito degli appalti</i>	33
4.4	<i>Società di comodo</i>	34
4.5	<i>Divieto di compensazione in presenza di imposte iscritte a ruolo e non pagate</i>	34
4.6	<i>Divieto di compensazione in caso di accollo di debiti d'imposta altrui</i>	34

BONUS PER AUTONOMI, COLLABORATORI E DIPENDENTI

Paola RIVETTI

1	PREMESSA	35
2	INDENNITÀ EROGATE DALL'INPS	35
2.1	<i>Soggetti beneficiari</i>	36
2.1.1	<i>Collaboratori e lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata INPS</i>	36
2.1.2	<i>Lavoratori iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO</i>	36
2.1.3	<i>Lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo</i>	37
2.1.4	<i>Operai agricoli a tempo determinato</i>	37
2.1.5	<i>Lavoratori dello spettacolo</i>	38
2.1.6	<i>Lavoratori stagionali, intermittenti, occasionali e venditori a domicilio</i>	38
2.1.7	<i>Lavoratori domestici</i>	39
2.2	<i>Limiti alla fruizione delle indennità</i>	39
2.2.1	<i>Incompatibilità con il reddito di cittadinanza</i>	39
2.2.2	<i>Incumulabilità delle indennità</i>	40
2.3	<i>Non imponibilità delle indennità</i>	40
2.4	<i>Presentazione delle domande</i>	40
2.5	<i>Monitoraggio del limite di spesa</i>	41
3	INDENNITÀ AI LAVORATORI SPORTIVI EROGATE DA SPORT E SALUTE SPA	41
3.1	<i>Soggetti beneficiari</i>	41
3.2	<i>Limiti alla fruibilità dell'indennità</i>	42
3.3	<i>Non imponibilità delle indennità</i>	42
3.4	<i>Presentazione delle domande</i>	42
4	FONDO PER IL REDDITO DI ULTIMA ISTANZA	43
4.1	<i>Incremento delle risorse del fondo</i>	43
4.2	<i>Differimento del termine per l'adozione dei decreti attuativi</i>	43
4.3	<i>Incumulabilità tra indennità</i>	43
5	INDENNITÀ PER I PROFESSIONISTI EROGATE DAGLI ENTI PREVIDENZIALI PRIVATI	43

ECOBONUS, SISMABONUS, IMPIANTI FOTOVOLTAICI E COLONNINE CON DETRAZIONE DEL 110%

Arianna ZENI

1	PREMESSA	45
2	DETRAZIONE DEL 110% (C.D. "SUPERBONUS")	45
3	INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA - ALIQUOTA DEL 110%	46
3.1	<i>Immobili per i quali è possibile fruire del superbonus</i>	48
3.2	<i>Soggetti beneficiari della detrazione del 110%</i>	49

3.3	<i>Momento di sostenimento delle spese</i>	49
3.4	<i>Ripartizione della detrazione del 110%</i>	49
3.5	<i>Miglioramento della classe energetica dell'edificio</i>	49
4	INTERVENTI ANTISISMICI - ALIQUOTA DEL 110%	50
4.1	<i>Soggetti beneficiari del sismabonus del 110%</i>	50
4.2	<i>Cessione della detrazione all'impresa di assicurazione - Detrazione del 90% per la polizza stipulata</i>	50
4.3	<i>Immobili in zona sismica 4 - Esclusione</i>	51
5	IMPIANTI SOLARI FOTOVOLTAICI - ALIQUOTA DEL 110%	51
5.1	<i>Soggetti beneficiari della detrazione del 110%</i>	51
5.2	<i>Limite di spesa detraibile</i>	51
5.3	<i>Installazione di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici</i>	51
5.4	<i>Incumulabilità della detrazione</i>	51
6	COLONNINE DI RICARICA DEI VEICOLI ELETTRICI - ALIQUOTA DEL 110%	52
7	CESSIONE DELLA DETRAZIONE E SCONTO SUL CORRISPETTIVO	52
7.1	<i>Tipologie di interventi agevolati</i>	53
7.2	<i>Visto di conformità per gli interventi con detrazione del 110%</i>	53
7.2.1	<i>Soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità</i>	53
7.2.2	<i>Comunicazione dell'opzione</i>	54
7.2.3	<i>Asseverazione per gli interventi di riqualificazione energetica e antisismici</i>	54
7.3	<i>Utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario</i>	54
7.4	<i>Controllo della documentazione</i>	55
7.5	<i>Provvedimento attuativo</i>	55

CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO

1	PREMESSA	56
2	SOGGETTI BENEFICIARI	56
3	REQUISITI	57
3.1	<i>Limite di 5 milioni di ricavi/compensi</i>	57
3.2	<i>Riduzione del fatturato/corrispettivi</i>	57
3.2.1	<i>Esclusioni</i>	58
3.2.2	<i>Calcolo del fatturato</i>	58
4	DETERMINAZIONE DEL CONTRIBUTO	59
4.1	<i>Irrilevanza fiscale del contributo</i>	60
4.2	<i>Procedura per il riconoscimento del contributo</i>	60
4.2.1	<i>Modalità e termini di presentazione dell'istanza</i>	60
4.2.2	<i>Erogazione del contributo</i>	61
4.3	<i>Controlli</i>	61
4.3.1	<i>Recupero dell'agevolazione</i>	61
4.3.2	<i>Conservazione della documentazione</i>	61
4.3.3	<i>Sanzioni penali</i>	61

INCENTIVI PER LA CAPITALIZZAZIONE DELLE MEDIE IMPRESE

Gianluca ODETTO

1	PREMESSA	62
2	AMBITO SOGGETTIVO	62
3	CREDITO D'IMPOSTA DEL 20% PER GLI AUMENTI DI CAPITALE	63
3.1	<i>Soggetto beneficiario</i>	63
3.2	<i>Entità massima del beneficio</i>	63
3.3	<i>Caratteristiche del credito d'imposta</i>	64
3.4	<i>Cause di decadenza</i>	64
4	CREDITO D'IMPOSTA COMMISURATO ALLE PERDITE DELLA SOCIETÀ	64
4.1	<i>Determinazione del credito d'imposta</i>	64

4.2	<i>Soggetto beneficiario</i>	65
4.3	<i>Caratteristiche del credito d'imposta</i>	65
4.4	<i>Cause di decadenza</i>	65
5	LIMITE MASSIMO ALLE AGEVOLAZIONI	65
6	"FONDO PATRIMONIO PMI"	66
6.1	<i>Rimborso delle obbligazioni</i>	66
6.2	<i>Impegni delle società</i>	66
6.3	<i>Interessi</i>	66
6.4	<i>Modalità di accesso ai benefici</i>	66

ALTRE NOVITÀ IN TEMA DI AGEVOLAZIONI

Pamela ALBERTI

1	PREMESSA	67
2	CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO.....	67
2.1	<i>Soggetti beneficiari</i>	68
2.2	<i>Ambito temporale</i>	68
2.3	<i>Oggetto dell'agevolazione</i>	68
2.3.1	Nozione di sanificazione	68
2.3.2	Dispositivi di protezione	69
2.4	<i>Misura dell'agevolazione</i>	69
2.5	<i>Irrilevanza fiscale dell'agevolazione</i>	69
2.6	<i>Modalità di utilizzo dell'agevolazione</i>	69
2.6.1	Utilizzo diretto	69
2.6.2	Cessione del credito d'imposta	69
3	CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO	70
3.1	<i>Soggetti beneficiari</i>	70
3.2	<i>Ambito oggettivo</i>	71
3.3	<i>Misura dell'agevolazione</i>	71
3.4	<i>Modalità di utilizzo dell'agevolazione</i>	72
3.4.1	Utilizzo in compensazione.....	72
3.4.2	Cessione del credito d'imposta	72
3.5	<i>Rilevanza fiscale dell'agevolazione</i>	72
3.6	<i>Cumulabilità con altre agevolazioni</i>	72
4	CREDITO D'IMPOSTA PER I CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI A USO NON ABITATIVO E AFFITTO D'AZIENDA.....	72
4.1	<i>Soggetti beneficiari</i>	73
4.1.1	Ricavi fino a 5 milioni.....	74
4.1.2	Calo del fatturato/corrispettivi.....	74
4.2	<i>Ambito oggettivo</i>	74
4.2.1	Immobili ad uso non abitativo destinati all'attività.....	75
4.2.2	Contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda	75
4.3	<i>Misura del credito d'imposta</i>	75
4.4	<i>Irrilevanza fiscale dell'agevolazione</i>	75
4.5	<i>Modalità di utilizzo dell'agevolazione</i>	75
4.5.1	Utilizzo in dichiarazione o in compensazione nel modello F24.....	76
4.5.2	Cessione del credito d'imposta	76
4.6	<i>Divieto di cumulo</i>	76
5	ULTERIORI MODIFICHE AL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI PUBBLICITARI	76
5.1	<i>Incremento della misura dell'agevolazione per il 2020</i>	77
5.2	<i>Nuovi termini per la presentazione della comunicazione</i>	77
6	ALTRE MISURE DI SOSTEGNO ALL'EDITORIA	77
6.1	<i>Credito d'imposta per l'acquisto della carta dei giornali</i>	78
6.1.1	Soggetti beneficiari	78
6.1.2	Determinazione dell'agevolazione.....	78
6.1.3	Irrilevanza fiscale dell'agevolazione.....	79

6.1.4	Utilizzo in compensazione.....	79
6.1.5	Divieto di cumulo.....	79
6.2	Bonus una tantum <i>per le edicole</i>	79
6.2.1	Soggetti beneficiari.....	79
6.2.2	Misura dell'agevolazione.....	79
6.2.3	Irrilevanza fiscale dell'agevolazione.....	79
6.2.4	Concessione del contributo.....	79
6.3	<i>Credito d'imposta per i servizi digitali</i>	79
6.3.1	Soggetti beneficiari.....	79
6.3.2	Misura dell'agevolazione.....	79
6.3.3	Concessione dell'agevolazione.....	80
6.3.4	Divieto di cumulo con altre agevolazioni.....	80
6.3.5	Modalità di utilizzo.....	80
6.3.6	Revoca.....	80
7	CREDITO D'IMPOSTA PER VACANZE.....	80
7.1	<i>Soggetti beneficiari</i>	81
7.2	<i>Oggetto dell'agevolazione</i>	81
7.3	<i>Determinazione dell'agevolazione</i>	81
7.4	<i>Modalità di utilizzo dell'agevolazione</i>	81
7.5	<i>Credito d'imposta per il fornitore</i>	81
8	PROROGA DEL TERMINE "LUNGO" PER I SUPER-AMMORTAMENTI 2019.....	82
9	INCREMENTO DELLA DETRAZIONE IRPEF PER INVESTIMENTI IN <i>START UP</i> E PMI INNOVATIVE.....	82
9.1	<i>Nuova misura della detrazione IRPEF</i>	82
9.1.1	Modalità di effettuazione dell'investimento.....	82
9.1.2	Requisiti.....	82
9.2	<i>Decadenza</i>	83
9.3	<i>Disposizioni attuative</i>	83
10	MODIFICHE AL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO.....	83
10.1	<i>Estensione ai contratti stipulati con start up innovative</i>	83
10.2	<i>Potenziamento del credito d'imposta R&S per il mezzogiorno</i>	83
11	CONTRIBUTI ALLE IMPRESE CHE ADOTTANO MISURE PER RIDURRE IL RISCHIO DI CONTAGIO.....	83
11.1	<i>Soggetti beneficiari</i>	84
11.2	<i>Ambito oggettivo</i>	84
11.3	<i>Misura del contributo</i>	84
11.4	<i>Modalità di accesso al contributo</i>	84
11.5	<i>Divieto di cumulo con altre agevolazioni</i>	85

NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE

Caterina MONTELEONE, Massimo NEGRO e Salvatore SANNA

1	PREMESSA.....	86
2	SALVAGUARDIA DEI <i>BONUS</i> PER I LAVORATORI DIPENDENTI E ASSIMILATI.....	86
2.1	<i>Deroga al requisito del possesso di un'IRPEF lorda superiore alle detrazioni d'imposta da lavoro</i>	87
2.2	<i>Riconoscimento del beneficio per il periodo di non lavoro</i>	87
3	ESTENSIONE DELLA POSSIBILITÀ DI PRESENTARE IL MODELLO 730/2020 NELLA MODALITÀ "SENZA SOSTITUTO D'IMPOSTA".....	87
3.1	<i>Ambito temporale di applicazione</i>	87
3.2	<i>Finalità dell'intervento</i>	88
3.3	<i>Modalità di presentazione</i>	88
3.4	<i>Versamento delle imposte dovute</i>	88
3.5	<i>Rimborso dei crediti</i>	88
4	ACCELERAZIONE DELLE PROCEDURE DI RIPARTO DEL CINQUE PER MILLE PER L'ESERCIZIO FINANZIARIO 2019.....	89
5	MODIFICHE AL REGIME DEI PIR.....	89
5.1	<i>Caratteristiche dei PIR costituiti secondo il decreto "rilancio"</i>	89
5.2	<i>Investimenti in ELTIF ed eliminazione dell'agevolazione</i>	90

6	PROROGA DELLA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE.....	90
6.1	Conferma dell'aliquota unica dell'imposta sostitutiva.....	91
6.2	Coordinamento con la proroga dell'agevolazione prevista dalla legge di bilancio 2020.....	91
6.3	Valutazione di convenienza della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni non quotate.....	91
7	MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IVAFE PER I SOGGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE.....	92
8	RESTITUZIONE DI SOMME INDEBITAMENTE EROGATE.....	92
8.1	Somme restituite.....	93
8.2	Ratio della norma.....	93
8.3	Effetto della modifica normativa.....	93
8.4	Decorrenza.....	93

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA, DOGANE E ACCISE

Mirco GAZZERA ed Emanuele GRECO

1	PREMESSA.....	94
2	NOVITÀ IN MATERIA DI IVA.....	94
2.1	Soppressione delle clausole di salvaguardia per le aliquote IVA.....	94
2.2	Cessione di beni necessari per l'emergenza da COVID-19.....	95
2.2.1	Regime di esenzione con diritto alla detrazione (c.d. "aliquota zero") sino al 31.12.2020.....	95
2.2.2	Acquisti intracomunitari.....	97
2.2.3	Detrazione dell'imposta "a monte".....	97
2.2.4	Aliquota del 5% a decorrere dall'1.1.2020.....	97
2.3	Forfetizzazione della resa dei giornali.....	98
2.3.1	Esclusione dei libri.....	98
2.3.2	Ambito temporale di applicazione.....	98
3	NOVITÀ IN MATERIA DI ACCISE.....	98
3.1	Soppressione della clausola di salvaguardia in materia di accisa.....	99
3.2	Disposizioni in materia di rate di acconto per il pagamento dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica.....	99
3.3	Differimento di alcuni adempimenti in materia di accisa.....	99
3.3.1	Obblighi autorizzativi e di contabilizzazione relativi ai piccoli depositi di prodotti energetici assoggettati ad accisa.....	100
3.3.2	Sistema di tracciamento intraunionale di prodotti classificabili come oli lubrificanti.....	100
3.3.3	Estensione del sistema INFOIL.....	101
3.3.4	Introduzione del documento amministrativo semplificato telematico.....	101
3.3.5	Trasmissione telematica dei quantitativi di energia elettrica e di gas naturale.....	101
3.4	Versamenti dell'accisa relativa ai prodotti energetici immessi in consumo.....	101
3.5	Rateizzazione del debito di accisa.....	101
3.6	Proroga dei versamenti in materia di tabacchi.....	102
4	PROROGA DEL PAGAMENTO DEI DIRITTI DOGANALI.....	102
4.1	Requisiti richiesti.....	102
4.2	Altre proroghe.....	103
4.3	Modello di istanza.....	103
5	RINVIO DELL'IMPOSTA SULLA PLASTICA E DELL'IMPOSTA SULLE BEVANDE EDULCORATE.....	103
5.1	Imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI).....	103
5.2	Imposta sul consumo delle bevande edulcorate.....	104

NOVITÀ PER I TRIBUTI LOCALI

Arianna ZENI

1	PREMESSA.....	105
2	IMU - PRIMA RATA 2020 ENTRO IL 16.6.2020.....	105
2.1	Termini di versamento dell'IMU per l'anno 2020.....	105
2.2	Esenzione della prima rata IMU 2020 per il settore turistico.....	106

3	DELIBERE TARI E IMU ENTRO IL TERMINE DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI PREVISIONE 2020.....	106
4	IMPOSTA DI SOGGIORNO	107
4.1	<i>Soggetti passivi</i>	107
4.2	<i>Ammontare massimo dell'imposta</i>	107
4.3	<i>Gestore della struttura ricettiva responsabile</i>	107
4.3.1	Regime sanzionatorio.....	107
4.3.2	Adempimenti in capo al gestore.....	108
4.4	<i>Corresponsabilità nelle locazioni brevi</i>	108
4.5	<i>Contributo di sbarco</i>	108
5	ESENZIONE DA TOSAP E COSAP PER LE IMPRESE DI PUBBLICO ESERCIZIO	108

AMMORTIZZATORI SOCIALI NEL DECRETO "RILANCIO"

Luca MAMONE, Elisa TOMBARI e Daniele SILVESTRO

1	PREMESSA	110
2	MISURE IN MATERIA DI INTEGRAZIONI SALARIALI E SOSTEGNO ALL'OCCUPAZIONE.....	110
2.1	<i>Trattamenti di integrazione salariale</i>	111
2.1.1	Trattamenti di CIGO e assegno ordinario	111
2.1.2	Trattamento ordinario di CIGO per le aziende che si trovano già in CIGS.....	115
2.1.3	Modifica alla disciplina della Cassa integrazione in deroga COVID-19.....	116
2.1.4	Ulteriore finanziamento dei trattamenti di CIG	117
2.1.5	Richiesta di CIG in deroga all'INPS.....	117
2.1.6	Ulteriori misure in materia di CIG in deroga	118
2.2	<i>Aiuti per il pagamento delle retribuzioni al fine di evitare i licenziamenti durante la pandemia di COVID-19</i> ..	118
2.2.1	Tipologie di aiuti ammissibili.....	118
2.2.2	Durata e misura della sovvenzione	119
2.2.3	Compatibilità con altre misure di sostegno all'occupazione	119
3	REDDITO DI EMERGENZA	119
3.1	<i>Soggetti beneficiari</i>	119
3.2	<i>Incompatibilità</i>	120
3.3	<i>Misura del beneficio e domanda</i>	120
4	PROROGA SOSPENSIONE DELLE MISURE DI CONDIZIONALITÀ.....	120
5	PROROGA NASPI E DIS-COLL IN SCADENZA.....	121

MISURE A SOSTEGNO DELLA FAMIGLIA

Giada GIANOLA ed Elisa TOMBARI

1	PREMESSA	122
2	CONGEDO SPECIALE (C.D. "CONGEDO COVID-19").....	122
3	<i>BONUS BABY SITTING O PER SERVIZI INTEGRATIVI PER L'INFANZIA</i>	123
4	DIRITTO DI ASTENSIONE	125
5	ESTENSIONE DEI "PERMESSI 104".....	125
6	TABELLA RIEPILOGATIVA	125

NOVITÀ IN TEMA DI RAPPORTO DI LAVORO

Giada GIANOLA, Daniele SILVESTRO ed Elisa TOMBARI

1	PREMESSA	127
2	LICENZIAMENTI PER MOTIVI ECONOMICI.....	127
3	VALIDITÀ DEL DURC.....	128
4	SORVEGLIANZA SANITARIA	129
5	FONDO NUOVE COMPETENZE	129
6	DIRITTO DI ATTIVAZIONE DEL LAVORO AGILE	130

7	PROROGHE E RINNOVI DEI CONTRATTI A TERMINE	131
8	PROMOZIONE DEL LAVORO AGRICOLO	132
9	SEMPLIFICAZIONI RELATIVE ALLE PRESTAZIONI DEL FONDO DI GARANZIA INPS.....	132
10	EMERSIONE DEL LAVORO IRREGOLARE	133
	10.1 Cause di inammissibilità o rigetto.....	134
	10.2 Procedura per i lavoratori stranieri.....	134
	10.3 Responsabilità penale.....	135

SOSPENSIONE DEI TERMINI AMMINISTRATIVI

Alfio CISSELLO

1	PREMESSA	136
2	AVVISI DI ACCERTAMENTO ESECUTIVI.....	136
3	AVVISI DI ADDEBITO INPS.....	136
4	CARTELLE DI PAGAMENTO	137
5	ALTRI ATTI IMPOSITIVI.....	137
	5.1 Avvisi di accertamento/liquidazione in tema di imposte d'atto	137
	5.2 Avvisi di recupero dei crediti d'imposta.....	137
	5.3 Avvisi bonari	138
6	ALTRE TIPOLOGIE DI PAGAMENTI.....	138
	6.1 Dilazione delle somme iscritte a ruolo	138
	6.2 Accertamento con adesione	139
	6.3 Dilazioni derivanti dalla c.d. "pace fiscale" (DL 119/2018)	139
	6.4 Rottamazione dei ruoli e saldo/stralcio degli omessi versamenti	139
7	BLOCCO DEI PAGAMENTI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI.....	140
8	COMPENSAZIONE VOLONTARIA CON CREDITI	140
9	PROROGA DEI TERMINI DI DECADENZA	140
	9.1 Atti impositivi.....	140
	9.2 Avvisi bonari	141
	9.3 Cartelle di pagamento	141

SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

Alfio CISSELLO

1	PREMESSA	142
2	RINVIO D'UFFICIO DELLE UDIENZE	142
3	ATTIVITÀ PROCESSUALI DEI CONTRIBUENTI.....	142
4	ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI ENTI IMPOSITORI	143
5	ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE	143
6	TERMINI RELATIVI AL RICORSO INTRODUTTIVO	143
7	ACQUIESCENZA E DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI	144
8	ACCERTAMENTO CON ADESIONE	144
9	TERMINI DI VERSAMENTO (MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE).....	145
10	PRESENTAZIONE DI DOCUMENTI E MEMORIE ILLUSTRATIVE.....	145

SINTESI DELLE PRINCIPALI NOVITÀ

AA.VV.	146
---------------------	-----

SOSPENSIONI E PROROGHE DI VERSAMENTI E ADEMPIMENTI

Luca BILANCINI, Emanuele GRECO e Massimo NEGRO¹

1 PREMESSA

A causa dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus, il DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio")², in corso di conversione in legge, prevede ulteriori disposizioni di sospensione e proroga dei versamenti e degli adempimenti fiscali.

In particolare:

- viene unificato e differito al 16.9.2020 il termine per effettuare, in un'unica soluzione, i versamenti fiscali e contributivi che sono stati sospesi in relazione ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020, oppure in un massimo di 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020;
- vengono rinviati alcuni termini riguardanti le fatture elettroniche e i corrispettivi telematici.

Si veda invece l'apposito capitolo in relazione alla sospensione dei termini per i pagamenti derivanti da atti impositivi e attività di riscossione.

2 ESTENSIONE DELLA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI AL MESE DI GIUGNO PER GLI ENTI SPORTIVI

Per effetto dell'art. 127 co. 1 lett. a) n. 2 del DL 34/2020³, le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche, possono beneficiare della sospensione dei versamenti:

- relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati⁴, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL;
- fino al 30.6.2020, invece che fino al 31.5.2020.

Effettuazione dei versamenti sospesi

I versamenti sospesi devono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 16.9.2020;
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 16.9.2020.

¹ l.bilancini@eutekne.it; e.greco@eutekne.it; m.negro@eutekne.it.

² Pubblicato sul S.O. n. 21 alla G.U. 19.5.2020 n. 128.

³ Che ha sostituito il co. 5 dell'art. 61 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), conv. L. 24.4.2020 n. 27.

⁴ Di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73.

3 DIFFERIMENTO DEL TERMINE DI EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI SOSPESI

Per effetto degli artt. 126 co. 1 e 3⁵ e 127 del DL 34/2020⁶, viene unificato e differito al 16.9.2020 il termine per effettuare, in un'unica soluzione, i versamenti fiscali e contributivi che sono stati sospesi in relazione ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020. In alternativa, il versamento può avvenire in un massimo di 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020.

In ogni caso non si applicano sanzioni e interessi.

Nella seguente tabella si riepilogano i versamenti che sono stati sospesi e i relativi termini di effettuazione⁷.

Versamenti sospesi	Vecchio termine di effettuazione	Nuovo termine di effettuazione
Versamenti scadenti nei mesi di marzo e aprile 2020 relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, nonché versamenti IVA scadenti nel mese di marzo 2020, da parte dei soggetti operanti nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza (es. soggetti che operano nel turismo, nella ristorazione, nell'attività sportiva, nell'intrattenimento, nelle attività culturali, nei servizi di assistenza, nei trasporti, ecc.).	31.5.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	16.9.2020 ⁸ in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti scadenti nel mese di marzo 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati ⁹ , ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17.3.2020 (2019, per i soggetti "solari").	31.5.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati ¹⁰ , ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte di soggetti che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi ¹¹ di almeno il 33% (soggetti con ricavi o compensi 2019 fino a 50 milioni di euro) o di almeno il 50% (soggetti con ricavi o compensi 2019 superiori a 50 milioni di euro) nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019 ¹² .	30.6.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti IVA scadenti nel mese di marzo 2020, da parte 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.	31.5.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti IVA scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020, da parte 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 e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019.	30.6.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020

⁵ Che ha integrato l'art. 1 co. 2 della L. 24.4.2020 n. 27, di conversione del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia").

⁶ Che ha sostituito i co. 4 e 5 dell'art. 61 e il co. 5 dell'art. 62 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), conv. L. 24.4.2020 n. 27.

⁷ Per l'analisi approfondita delle singole fattispecie di sospensione dei versamenti, alla luce dei chiarimenti ufficiali che sono stati forniti, si vedano Greco E., Mauro A., Negro M., Silvestro D. "Sospensioni dei termini dei versamenti e degli adempimenti fiscali", in "Novità del decreto «Cura Italia» convertito in legge", *Gli Speciali Eutekne Info*, n. 21, 2020, p. 11 ss.

⁸ La scadenza del 16.9.2020 si applica anche in relazione all'effettuazione degli adempimenti sospesi relativi ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL.

⁹ L'art. 62 co. 2 del DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27, prevede espressamente che la sospensione si applica anche alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale.

¹⁰ L'art. 18 co. 1 e 3 del DL 8.4.2020 n. 23 prevede espressamente che la sospensione si applica anche alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale.

¹¹ Sulla determinazione del fatturato e dei corrispettivi, si vedano i chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9.

¹² La circ. INPS 16.5.2020 n. 59 ha chiarito che possono avvalersi della sospensione anche i soci lavoratori di società, iscritti alla gestione artigiani o commercianti; in tal caso il requisito della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi va valutato con riferimento all'impresa per la quale sussiste l'obbligo di iscrizione alla gestione.

Versamenti sospesi	Vecchio termine di effettuazione	Nuovo termine di effettuazione
Versamenti scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati ¹³ , ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte di soggetti che hanno intrapreso l'attività di impresa, di arte o professione a partire dall'1.4.2019 ¹⁴ .	30.6.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti scadenti nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva, delle associazioni e delle società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche.	30.6.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020	16.9.2020 ¹⁵ in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti scadenti nel mese di giugno 2020 relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva, delle associazioni e delle società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche.	-	16.9.2020 ¹⁶ in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020 relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati ¹⁷ , ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, da parte 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.	30.6.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da giugno 2020	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti fiscali scadenti tra il 21.2.2020 e il 31.3.2020 nei confronti dei soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei Comuni di Bertinico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini e Vo'.	31.5.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti contributi previdenziali e assistenziali e premi INAIL scadenti tra il 23.2.2020 e il 30.4.2020 nei confronti dei soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei Comuni di Bertinico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini e Vo'.	1.5.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo	16.9.2020 ¹⁸ in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020
Versamenti relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL, scadenti dal 30.4.2020 al 15.7.2020, nonché versamenti IVA scadenti dall'1.4.2020 al 30.6.2020, nei confronti delle imprese del settore florovivaistico ¹⁹ .	31.7.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da luglio 2020	_20

¹³ Ai sensi dell'art. 18 co. 1, 3 e 5 primo periodo del DL 8.4.2020 n. 23, la sospensione è espressamente prevista anche per le trattenute relative all'addizionale regionale e comunale.

¹⁴ Secondo quanto chiarito dalla circ. INPS 16.5.2020 n. 59, possono avvalersi della sospensione anche i soci lavoratori di società, iscritti alla gestione artigiani o commercianti.

¹⁵ La scadenza del 16.5.2020 si applica anche in relazione all'effettuazione degli adempimenti sospesi relativi ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL.

¹⁶ La scadenza del 16.5.2020 si applica anche in relazione all'effettuazione degli adempimenti sospesi relativi ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL.

¹⁷ Ai sensi dell'art. 18 co. 1, 3 e 5 secondo periodo del DL 8.4.2020 n. 23, la sospensione è espressamente prevista anche per le trattenute relative all'addizionale regionale e comunale.

¹⁸ La scadenza del 16.9.2020 si applica anche in relazione all'effettuazione degli adempimenti sospesi relativi ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL.

¹⁹ Sospensione prevista dall'art. 78 co. 2-*quinqesdecies* del DL 17.3.2020 n. 18, inserito in sede di conversione nella L. 24.4.2020 n. 27, entrata in vigore il 30.4.2020.

²⁰ La sospensione in esame non viene espressamente considerata dagli artt. 126 e 127 del DL 19.5.2020 n. 34 e appare dubbia la possibilità di estendere in via interpretativa i nuovi termini previsti per i soggetti operanti nei settori maggiormente colpiti dall'emergenza. Sul punto appare quindi necessario un chiarimento ufficiale o un intervento normativo in sede di conversione del DL 34/2020.

4 DIFFERIMENTO DEL TERMINE DI VERSAMENTO DELLE RITENUTE NON OPERATE

Per effetto degli artt. 126 e 127 del DL 19.5.2020 n. 34, vengono rinviati e unificati al 16.9.2020 anche i termini relativi al versamento, da parte dei soggetti percettori, delle ritenute non operate dal sostituto d'imposta per effetto delle disposizioni emanate a seguito dell'emergenza da Coronavirus.

4.1 RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO E SULLE PROVVIGIONI

Ai sensi dell'art. 19 del DL 8.4.2020 n. 23²¹, 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 400.000,00 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 17.3.2020²² (2019, per i soggetti "solari"), non sono assoggettati alle ritenute d'acconto sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, di cui agli artt. 25 e 25-bis del DPR 600/73:

- i compensi e i ricavi percepiti nel periodo compreso tra il 17.3.2020 e il 31.5.2020²³;
- a condizione che nel mese precedente i lavoratori autonomi e gli agenti non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

Come indicato nel Documento di ricerca Fondazione Nazionale Commercialisti 18.3.2020, *"la norma non è riferita al volume d'affari IVA dei soggetti interessati, ma ai ricavi o compensi conseguiti ai fini delle imposte sui redditi"*.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate (circ. 3.4.2020 n. 8, § 1.3 e 13.4.2020 n. 9, § 3) ha chiarito che, nella determinazione del limite di 400.000,00 euro, non rilevano gli ulteriori componenti eventualmente indicati per migliorare il proprio profilo di affidabilità fiscale, in base alla disciplina degli ISA.

4.1.1 Rilascio di un'apposita dichiarazione

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 dalla quale risulti che i compensi e i ricavi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della disposizione in esame.

4.1.2 Compilazione della fattura elettronica

Laddove ricorrano tutte le condizioni previste per l'applicazione della norma agevolativa in esame, ai fini della compilazione della fattura elettronica, l'Agenzia delle Entrate (circ. 3.4.2020 n. 8, § 1.3 e 13.4.2020 n. 9, § 3) ha chiarito che:

- nella sezione "DettaglioLinee" non va valorizzata con "SI" la voce "Ritenuta";
- non va conseguentemente compilato il blocco "DatiRitenuta".

4.1.3 Versamento delle ritenute non operate

Per effetto dell'art. 126 co. 2 del DL 34/2020, i lavoratori autonomi e gli agenti devono 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 16.9.2020;
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 16.9.2020.

In precedenza era previsto che il versamento avvenisse, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 31.7.2020;
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di luglio 2020.

²¹ Che riprende e amplia la disciplina precedentemente contenuta nel co. 7 dell'art. 62 del DL 17.3.2020 n. 18, che viene contestualmente abrogato.

²² Data di entrata in vigore del DL 18/2020.

²³ In base alla versione originaria di cui al suddetto co. 7 dell'art. 62 del DL 18/2020, la non effettuazione delle ritenute in esame era prevista fino al 31.3.2020.

Ritenute non operate	Vecchio termine di versamento	Nuovo termine di versamento
Ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni, ai sensi degli artt. 25 e 25- <i>bis</i> del DPR 600/73, non operate: <ul style="list-style-type: none"> nei confronti dei lavoratori autonomi e degli agenti con ricavi o compensi non superiori a 400.000,00 euro nel periodo d'imposta 2019 e che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato; nel periodo compreso tra il 17.3.2020 e il 31.5.2020. 	31.7.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da luglio 2020	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020

Istituzione di un apposito codice tributo

Al fine del versamento delle ritenute non operate, l'Agenzia delle Entrate (circ. 3.4.2020 n. 8, § 1.3 e 13.4.2020 n. 9, § 3) ha reso noto che sarà istituito un nuovo e specifico codice tributo.

4.2 SOSTITUTI D'IMPOSTA UBICATI NELLE PRIME "ZONE ROSSE"

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DM 24.2.2020, era prevista la possibilità di non operare le ritenute alla fonte, di cui agli artt. 23, 24 e 29 del DPR 600/73:

- da parte dei sostituti d'imposta aventi la sede legale o la sede operativa nel territorio dei Comuni di Bertinico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini e Vo', che erano stati individuati come prime "zone rosse";
- nel periodo compreso tra il 21.2.2020 e il 31.3.2020.

Versamento delle ritenute non operate

Per effetto dell'art. 127 co. 1 lett. a) n. 1 del DL 34/2020²⁴, il versamento delle suddette ritenute non operate deve essere effettuato, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 16.9.2020;
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 16.9.2020.

In precedenza era previsto che il versamento avvenisse, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- in un'unica soluzione entro il 31.5.2020;
- oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di maggio 2020.

Il versamento delle ritenute non operate può avvenire anche mediante il sostituto d'imposta.

Ritenute non operate	Vecchio termine di versamento	Nuovo termine di versamento
Ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato, ai sensi degli artt. 23, 24 e 29 del DPR 600/73, non operate: <ul style="list-style-type: none"> dai sostituti d'imposta aventi la sede legale o la sede operativa nei Comuni di Bertinico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini e Vo'; nel periodo compreso tra il 21.2.2020 e il 31.3.2020. 	31.5.2020 in unica soluzione o massimo 5 rate mensili di pari importo a partire da maggio 2020, anche mediante il sostituto d'imposta	16.9.2020 in unica soluzione o massimo 4 rate mensili di pari importo a partire dal 16.9.2020, anche mediante il sostituto d'imposta

5 RINVIO DI TERMINI PER FATTURE ELETTRONICHE E CORRISPETTIVI TELEMATICI

Gli artt. 140 - 143 del DL 19.5.2020 n. 34 rinviano l'efficacia di alcune disposizioni legate alla documentazione delle operazioni IVA mediante fattura elettronica al Sistema di Interscambio ovvero alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri.

²⁴ Che ha sostituito il co. 4 dell'art. 61 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), conv. L. 24.4.2020 n. 27.

Altri rinvii, anch'essi conseguenti all'emergenza sanitaria derivante dalla diffusione del COVID-19, sono stati previsti da precedenti provvedimenti amministrativi.

Disposizione	Termine originario	Rinvio	Fonte normativa
Nuove specifiche tecniche per la fatturazione elettronica tramite Sistema di Interscambio (nuovi "Tipo-Documento" e nuovi codici "Natura")	1.5.2020 (facoltà) 1.10.2020 (obbligo)	1.10.2020 (facoltà) 1.1.2021 (obbligo)	Prov. Agenzia delle Entrate 20.4.2020 n. 166579
Utilizzo dei dati per la messa a disposizione delle bozze "precompilate" dei registri IVA e delle liquidazioni periodiche	1.7.2020	1.1.2021	Art. 142 del DL 34/2020
Procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche	1.1.2020	1.1.2021	Art. 143 del DL 34/2020
Adesione al servizio di consultazione delle fatture elettroniche	4.5.2020	30.9.2020	Prov. Agenzia delle Entrate 4.5.2020 n. 185115
Facoltà di inviare i corrispettivi telematici con cadenza mensile, per i soggetti con volume d'affari non superiore a 400.000,00 euro nel 2018	30.6.2020	31.12.2020	Art. 140 del DL 34/2020
Adeguamento dei registratori telematici al fine di inviare i dati al Sistema tessera sanitaria	30.6.2020	31.12.2020	Art. 140 del DL 34/2020
Trasmissione dei corrispettivi per alcune categorie di distributori di carburante	1.1.2020 o 1.7.2020	1.9.2020	Prov. Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 22.4.2020 n. 171426
Lotteria degli scontrini	1.7.2020	1.1.2021	Art. 141 del DL 34/2020

5.1 BOZZE PRECOMPILATE DEI REGISTRI IVA E DELLE LIQUIDAZIONI IVA PERIODICHE

L'art. 142 del DL 34/2020 ha disposto che i registri IVA e le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche siano messi a disposizione dei soggetti passivi a partire dalle operazioni effettuate dall'1.1.2021. Le bozze compilate dall'Agenzia delle Entrate avrebbero dovuto essere predisposte già con riferimento ai dati riferiti alle operazioni effettuate dall'1.7.2020, ma il differimento si è reso necessario a causa:

- della proroga dell'adozione obbligatoria delle nuove specifiche tecniche per la predisposizione della fattura elettronica mediante il Sistema di Interscambio (approvate con il provv. Agenzia delle Entrate 28.2.2020 n. 99922 e successivamente aggiornate con il provv. 20.4.2020 n. 166579);
- della proroga semestrale della moratoria delle sanzioni in caso di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione²⁵.

La dichiarazione annuale IVA verrà messa a disposizione dei soggetti passivi con riferimento alle operazioni IVA effettuate dall'1.1.2021. Tale decorrenza era già prevista dall'art. 4 del DLgs. 127/2015 precedentemente in vigore²⁶.

5.2 LIQUIDAZIONE DEL BOLLO SULLE FATTURE ELETTRONICHE

Con l'art. 143 del DL 34/2020 è stato disposto il rinvio della procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche.

Si applicherà infatti ai documenti inviati mediante il Sistema di Interscambio dall'1.1.2021²⁷ la disposizione, contenuta nell'art. 12-*novies* del DL 30.4.2019 n. 34, in base alla quale, in caso di ritardato, insufficiente od omesso versamento dell'imposta di bollo sulle e-fatture, l'Agenzia delle Entrate trasmette telematicamente all'interessato una comunicazione contenente:

- l'imposta dovuta;

²⁵ Si veda il successivo § 5.4.

²⁶ Per un primo commento, si veda Bilancini L. "Prorogati i programmi di assistenza on line dell'Agenzia delle Entrate", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.5.2020.

²⁷ La procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche avrebbe dovuto applicarsi con riferimento alle fatture inviate dall'1.1.2020, secondo quanto disposto dal previgente art. 12-*novies* del DL 30.4.2019 n. 34.

- la sanzione di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97, ridotta a un terzo;
- gli interessi calcolati sino all'ultimo giorno del mese precedente a quello di elaborazione della comunicazione.

5.3 ADESIONE AL SERVIZIO DI CONSULTAZIONE

L'Agenzia delle Entrate, con il provv. 4.5.2020 n. 185115, ha prorogato il termine per aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche trasmesse tramite il Sistema di Interscambio, fissandolo al 30.9.2020, anche in considerazione della situazione emergenziale dovuta alla crisi epidemiologica da COVID-19²⁸.

5.4 MORATORIA SANZIONI PER LA TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI ENTRO LA FINE DEL MESE SUCCESSIVO

L'art. 140 del DL 34/2020 dispone una proroga semestrale della moratoria delle sanzioni relative alla tardiva trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri per gli esercenti che nel 2018 hanno fatto registrare un volume d'affari non superiore a 400.000,00 euro²⁹.

La norma prevede, infatti, fino all'1.1.2021, che tali soggetti, qualora non abbiano ancora adottato un registratore telematico o non abbiano utilizzato la procedura *web* messa a disposizione dell'Agenzia delle Entrate³⁰, possano trasmettere i dati dei corrispettivi entro il mese successivo rispetto a quello di effettuazione dell'operazione.

L'adozione obbligatoria del Registratore telematico o della procedura *web* che consente la generazione del documento commerciale *on line*, per tale categoria di soggetti, è quindi prevista dall'1.1.2021³¹.

Si ricorda altresì che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 62 del DL 18/2020 ("Cura Italia"), in virtù della sospensione degli adempimenti tributari in scadenza tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, i soggetti il cui volume d'affari non ha superato, nel 2018, la soglia di 400.000,00 euro possono inviare i dati dei corrispettivi "mensili" di febbraio, marzo e aprile 2020 (scadenti, rispettivamente, il 31.3.2020, il 30.4.2020 e il 31.5.2020) entro il prossimo 30.6.2020, senza l'applicazione di sanzioni³².

Si propone, di seguito, una tabella riepilogativa delle scadenze per la trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri da parte degli esercenti che nel corso del 2018 hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 400.000,00 euro e non si siano ancora dotati di un registratore telematico o non abbiano utilizzato la procedura *web*, messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Scadenze trasmissione telematica corrispettivi per i soggetti con volume d'affari 2018 sino a 400.000,00 euro			
Mese di competenza dei corrispettivi	Termine ordinario di invio <i>ante</i> DL "Cura Italia" e DL "Rilancio"	Termine di invio <i>post</i> DL "Cura Italia" e DL "Rilancio"	Norma di riferimento
Febbraio 2020	31.3.2020	30.6.2020	Art. 62 del DL 18/2020
Marzo 2020	30.4.2020		Art. 62 del DL 18/2020
Aprile 2020	1.6.2020 (essendo il 31.5.2020 giorno festivo)		Art. 62 del DL 18/2020
Maggio 2020	30.6.2020		-
Giugno 2020	31.7.2020	31.7.2020	-
Luglio 2020	Entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione	31.8.2020	Art. 140 del DL 34/2020
Agosto 2020	Entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione	30.9.2020	Art. 140 del DL 34/2020

²⁸ Si veda Redazione "Adesione al servizio di consultazione delle e-fatture fino al 30 settembre", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 5.5.2020.

²⁹ Per un primo commento, si veda Cosentino C. "Prorogata la moratoria sui corrispettivi telematici", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.5.2020.

³⁰ Cfr. Relazione illustrativa al DL "Rilancio".

³¹ In precedenza l'obbligo decorreva dall'1.7.2020.

³² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8; sul punto anche Cosentino C., Greco E. "Possibile rinvio per i corrispettivi telematici di febbraio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 31.3.2020; Bilancini L., Greco E. "L'emergenza non ferma l'emissione delle fatture", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.4.2020.

Scadenze trasmissione telematica corrispettivi per i soggetti con volume d'affari 2018 sino a 400.000,00 euro			
Mese di competenza dei corrispettivi	Termine ordinario di invio <i>ante</i> DL "Cura Italia" e DL "Rilancio"	Termine di invio <i>post</i> DL "Cura Italia" e DL "Rilancio"	Norma di riferimento
Settembre 2020	Entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione	2.11.2020 (in quanto il 31.10.2020 cade di sabato e l'1.11.2020 è giorno festivo)	Art. 140 del DL 34/2020
Ottobre 2020	Entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione	30.11.2020	Art. 140 del DL 34/2020
Novembre 2020	Entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione	31.12.2020	Art. 140 del DL 34/2020
Dicembre 2020	Entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione	1.2.2021 (essendo il 31.1.2021 giorno festivo)	Art. 140 del DL 34/2020

Regolarizzazione dei corrispettivi telematici del secondo semestre 2019

Tra le scadenze interessate dalla sospensione degli adempimenti tributari di cui all'art. 62 co. 1 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020) dovrebbe rientrare il termine del 30.4.2020, individuato dall'Amministrazione finanziaria³³ quale termine per regolarizzare l'omesso invio dei dati del secondo semestre 2019.

Poiché, nella prassi dell'Agenzia delle Entrate, il termine in questione è espressamente collegato a quello di presentazione della dichiarazione IVA per il 2019³⁴ (e quest'ultima può essere presentata entro il 30.6.2020, senza sanzioni), si può sostenere che anche la regolarizzazione dell'omesso invio dei corrispettivi del secondo semestre 2019 possa rientrare tra i termini oggetto di sospensione ai sensi del menzionato art. 62 del DL 18/2020³⁵.

5.5 ADEGUAMENTO DEI REGISTRATORI TELEMATICI PER L'INVIO AL SISTEMA TESSERA SANITARIA

L'art. 140 co. 2 del DL 34/2020 ha, inoltre, disposto che gli esercenti (farmacie, parafarmacie, negozi di ottica) tenuti alla memorizzazione elettronica e trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri, adempiono a tale obbligo esclusivamente mediante trasmissione al Sistema tessera sanitaria attraverso il registratore telematico, a decorrere dall'1.1.2021. In assenza di tale differimento tale obbligo sarebbe dovuto decorrere dall'1.7.2020.

5.6 DISTRIBUTORI DI CARBURANTE

Il provv. Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 22.4.2020 n. 171426 ha riconosciuto una maggiore gradualità nell'applicazione dell'obbligo di memorizzazione e invio dei corrispettivi di benzina e gasolio per i distributori di carburante³⁶.

In base alle precedenti disposizioni, l'obbligo in esame avrebbe dovuto essere assolto:

- dall'1.1.2020, per gli impianti con erogato di benzina e gasolio 2018 superiore a 3 milioni di litri;
- dall'1.7.2020, per gli impianti con erogato 2018 superiore a 1,5 milioni di litri.

Il nuovo provvedimento uniforma e proroga i termini di avvio all'1.9.2020 per tutti gli impianti con erogato 2018 superiore a 1,5 milioni di litri, eliminando, dunque, il riferimento alla soglia di 3 milioni di litri e sopprimendo l'obbligo retroattivamente per gli impianti con erogato superiore a quest'ultima soglia³⁷.

Viene confermato, invece, l'avvio del regime dall'1.1.2021 per gli impianti con erogato 2018 fino a 1,5 milioni di litri.

³³ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 10.2.2020 n. 6.

³⁴ Nello specifico, la ris. Agenzia delle Entrate 10.2.2020 n. 6 afferma che, laddove l'unica omissione riscontrabile consista nel mancato invio dei corrispettivi del secondo semestre 2019, i soggetti obbligati possono regolarizzare la propria posizione senza l'applicazione di sanzioni amministrative, effettuando l'invio dei dati "non oltre la scadenza del termine del 30 aprile 2020 previsto per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2019".

³⁵ Si veda Cosentino C. "Possibile sospensione anche per i corrispettivi «tardivi» del 2019", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 28.4.2020, nonché la news pubblicata da Assonime, sul proprio sito, in data 27.4.2020.

³⁶ Art. 2 co. 1-bis del DLgs. 127/2015.

³⁷ Cfr. Cosentino C. "Slitta a settembre l'avvio dei corrispettivi per i distributori di carburante", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.4.2020.

Inoltre, resta inalterata la frequenza di trasmissione dei dati:

- entro il mese successivo a quello di riferimento, per i soggetti con liquidazioni IVA mensili;
- entro il mese successivo al trimestre di riferimento, per i soggetti con liquidazioni IVA trimestrali³⁸.

5.7 LOTTERIA DEGLI SCONTRINI

Coerentemente con la proroga del termine di avvio "a regime" dell'obbligo di trasmissione dei corrispettivi mediante registratori telematici, l'art. 141 del DL 34/2020 stabilisce anche il differimento dall'1.7.2020 all'1.1.2021 della c.d. "lotteria degli scontrini" disciplinata all'art. 1 co. 540 ss. della L. 232/2016³⁹.

L'attuazione della speciale lotteria, infatti, presuppone l'utilizzo dei registratori telematici da parte della generalità degli esercenti attività di commercio al dettaglio, in quanto è con tali strumenti che devono essere trasmessi i dati dei documenti commerciali validi per la partecipazione alle estrazioni⁴⁰.

³⁸ In quest'ultimo caso, dunque, il primo invio dovrebbe essere effettuato entro il 31.10.2020 (posticipato al primo giorno non festivo successivo) anche se con riferimento al solo mese di settembre, in quanto ultimo mese del terzo trimestre 2020.

³⁹ Come osservato in dottrina, non risultano posticipati, al momento di chiusura del presente Speciale, né il termine del 30.6.2020 individuato dal provv. Agenzia delle Entrate 31.10.2019 n. 739122 (come modificato dal provv. 23.12.2019 n. 1432381) per completare l'adeguamento dei registratori telematici e della procedura *web* ai fini dell'attuazione lotteria degli scontrini, né il termine di decorrenza dell'1.7.2020, individuato dal provv. Agenzia delle Entrate 28.10.2016 n. 182017 (come modificato dal provv. 20.12.2019 n. 1432217) per l'utilizzo in via obbligatoria del nuovo tracciato per l'invio dei corrispettivi (cfr. Cosentino C. "Prorogata la moratoria sui corrispettivi telematici", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.5.2020).

⁴⁰ Si veda Cosentino C. "Registratori telematici da adattare entro il 30 giugno per la lotteria degli scontrini", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 24.12.2019.

ESCLUSIONE DEI VERSAMENTI IRAP

Luca FORNERO¹

1 PREMESSA

L'art. 24 del DL 34/2020 prevede, per i contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel 2019, l'esclusione dall'obbligo del versamento:

- del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i "solari");
- della prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo d'imposta successivo (2020, per i "solari").

Rimane fermo il versamento dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i "solari").

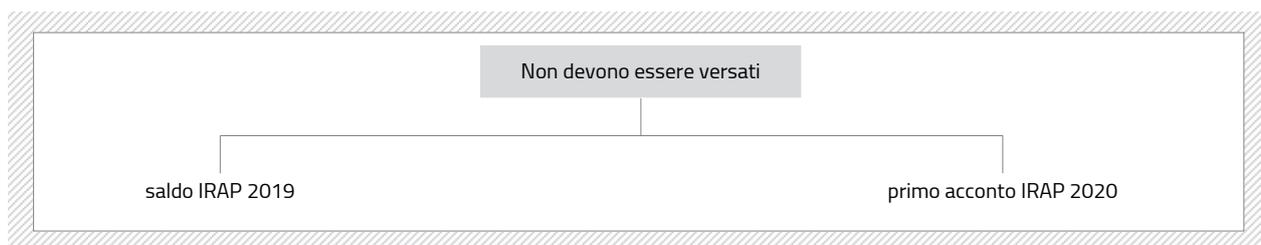


Fig. 1 - Versamenti IRAP esclusi

2 AMBITO SOGGETTIVO

La disposizione si applica ai soggetti IRAP, fatte salve specifiche esclusioni legate:

- da un lato, alla natura del soggetto passivo;
- dall'altro, ai ricavi o compensi conseguiti nel 2019.

2.1 ESCLUSIONE LEGATA ALLA NATURA DEL SOGGETTO PASSIVO

Per espressa previsione normativa, sono esclusi dal beneficio i soggetti di seguito indicati.

Tipologia di soggetto IRAP escluso	Norma di riferimento
Intermediari finanziari (es. banche)	Art. 162-bis del TUIR
Società di partecipazione finanziaria	Art. 162-bis del TUIR
Società di partecipazione non finanziaria ("vecchie" holding industriali)	Art. 162-bis del TUIR
Imprese di assicurazione	Art. 7 del DLgs. 446/97
Amministrazioni Pubbliche	Art. 10-bis del DLgs. 446/97

Enti non commerciali

Nonostante il requisito dimensionale sia definito tramite il rimando a parametri propri del reddito d'impresa e di lavoro autonomo (si veda il successivo § 2.2), si ritiene che il beneficio competa altresì agli enti non commerciali, anche se non esercitano, *a latere* dell'attività istituzionale, un'attività commerciale.

¹ l.fornero@eutekne.it.

Una differente conclusione introdurrebbe, infatti, una disparità di trattamento ingiustificata tra soggetti aventi la stessa natura per il solo fatto di esercitare, o meno, una correlata attività commerciale in via non prevalente².

2.2 ESCLUSIONE LEGATA ALL'AMMONTARE DEI RICAVI E COMPENSI

Lo "sconto fiscale" in esame compete ai soggetti (diversi da quelli di cui al § 2.1) con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19.5.2020, data di entrata in vigore del DL 34/2020 (vale a dire, nel 2019 per i contribuenti "solari").

2.2.1 Ricavi rilevanti ai fini del raggiungimento della soglia

Per le imprese, i ricavi rilevanti ai fini del raggiungimento del limite di 250 milioni di euro sono individuati tramite un richiamo all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR. Dovrebbe, quindi, trattarsi dei c.d. ricavi "tipici", di seguito evidenziati.



Fig. 2 - Ricavi rilevanti per il raggiungimento della soglia

Per quanto concerne le società di capitali e i soggetti IRPEF "con opzione" che calcolano l'IRAP ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 446/97, il criterio di individuazione dei ricavi suscita qualche perplessità, atteso che tali soggetti, per identificare i proventi in oggetto da contabilizzare nelle voci A.1 e A.5 del Conto economico, fanno riferimento ai principi contabili e non alle norme del TUIR, applicabili invece ai soggetti IRPEF in regime naturale.

Inoltre, anche ai fini dell'imputazione temporale di tali proventi, le società di capitali e i soggetti IRPEF "con opzione" fanno riferimento ai criteri di competenza definiti dai principi contabili, che possono non coincidere con quelli dettati dal TUIR, al quale parrebbe, invece, logico riferirsi atteso il richiamo al citato art. 85.

2.2.2 Compensi rilevanti ai fini del raggiungimento della soglia

In ordine ai lavoratori autonomi, rilevano i compensi³ di cui all'art. 54 co. 1 del TUIR⁴.

Atteso il chiaro rimando al co. 1, ai fini del raggiungimento del limite di 250 milioni dovrebbero essere esclusi tutti i proventi disciplinati dai commi successivi, di seguito riepilogati.

Proventi irrilevanti ai fini del raggiungimento della soglia	TUIR
Plusvalenze relative a beni strumentali	Art. 54 co. 1-bis
Corrispettivi per la cessione della clientela o di altri elementi immateriali (es. marchio, contratto di leasing) comunque riferibili all'attività artistica o professionale	Art. 54 co. 1-quater

3 AMBITO OGGETTIVO

In presenza dei requisiti soggettivi sopra esaminati, non devono essere corrisposti:

- il saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i "solari");
- la prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo d'imposta successivo (2020, per i "solari").

² In questo senso, cfr. Liburdi D., Sironi M. "Lo stop dell'Irap non è per tutti", *Italia Oggi*, 14.5.2020, p. 26.

³ Vale a dire, i corrispettivi per l'opera professionale prestata.

⁴ Per gli esercenti arti e professioni, il richiamo all'art. 54 co. 1 appare coerente, dal momento che, nella determinazione della base imponibile IRAP, i compensi si assumono così come rilevanti ai fini IRPEF.

3.1 IMPORTO DEL SALDO 2019 ESCLUSO DAL VERSAMENTO

Il saldo 2019 escluso da versamento è pari all'eventuale eccedenza a debito indicata nel rigo IR26 della dichiarazione IRAP 2020.

In pratica, escludendo l'ipotesi in cui, a riduzione dell'imposta dovuta, siano stati scomputati i crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione delle eccedenze ACE non sfruttate per incapacienza del reddito⁵ ed eventuali eccedenze IRAP a credito risultanti dalla dichiarazione IRAP 2019 non compensate nel modello F24⁶, si tratta della differenza tra:

- l'IRAP dovuta per il 2019 (indicata nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2020);
- gli acconti versati nel 2019 (indicati nel rigo IR25 della dichiarazione IRAP 2020).

Lo sconto fiscale, quindi, è "effettivo" soltanto in presenza di un saldo 2019 a debito, circostanza che, di regola, ricorre solo per:

- i soggetti costituiti o che hanno intrapreso l'attività nel corso del 2019 (esonerati dal versamento dell'acconto IRAP 2019)⁷;
- i soggetti che hanno incrementato il valore della produzione netta nel 2019 rispetto al 2018 (e, dunque, vantano un'IRAP dovuta per il 2019 superiore a quella dovuta per il 2018)⁸.

Obbligo di versamento dell'acconto 2019

Per espressa previsione dell'art. 24 del DL 34/2020, resta fermo il versamento dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019.

In pratica, anche i contribuenti che non hanno versato gli acconti relativi a tale periodo d'imposta, pur essendo tenuti a farlo, devono sanare l'omesso versamento tramite il ravvedimento operoso (ex art. 13 del DLgs. 472/97)⁹.

In assenza di ulteriori indicazioni normative, pare ragionevole ritenere che, in tale ipotesi, l'importo degli acconti oggetto di ravvedimento (cui applicare i previsti interessi e sanzioni) debba essere determinato in misura pari¹⁰:

- all'imposta dovuta per il 2018 (90% dell'imposta dovuta per il 2018, nel caso dei soggetti ISA), tenuto presente che la prima rata deve risultare comunque non inferiore al 40% dell'importo complessivamente dovuto (ex art. 4 co. 2 lett. b) del DL 69/89, conv. L. 154/89);
- (se inferiore) all'imposta dovuta per il 2019 (90% dell'imposta dovuta per il 2019, nel caso dei soggetti ISA), tenuto presente che la prima rata deve risultare comunque non inferiore al 40% dell'importo complessivamente dovuto (ex art. 4 co. 2 lett. b) del DL 69/89, conv. L. 154/89).

3.2 IMPORTO DEL PRIMO ACCONTO 2020 ESCLUSO DAL VERSAMENTO

Il versamento della prima rata è escluso "nella misura prevista" dall'art. 17 co. 3 del DPR 435/2001 ovvero dall'art. 58 del DL 124/2019 e, dunque, in misura pari al:

- 40% dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti estranei agli ISA;
- 50% dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti ISA¹¹.

⁵ Indicati nel rigo IR22 della dichiarazione IRAP 2020.

⁶ Differenza positiva tra il rigo IR23 e il rigo IR24 della dichiarazione IRAP 2020.

⁷ Per tali soggetti, quindi, lo sconto è pari all'intera IRAP dovuta per il 2019 (cfr., tra gli altri, Gavelli G. "Irap, vantaggi massimi per le società costituite nel 2019", *Il Sole - 24 Ore*, 21.5.2020, p. 26).

⁸ Si vedano Fornero L., Zanetti E. "IRAP, esclusione del saldo 2019 e del primo acconto 2020 ad ampio raggio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.5.2020.

⁹ Cfr. Liburdi D., Sironi M. "Lo stop dell'Irap non è per tutti", *Italia Oggi*, 14.5.2020, p. 26; De Stefani L. "I bilanci in chiusura registrano subito l'effetto dello stop all'Irap", *Il Sole - 24 Ore*, 19.5.2020, p. 26.

¹⁰ In senso conforme, news legislativa Assonime 22.5.2020.

¹¹ L'art. 58 del DL 124/2019 (DL fiscale collegato alla legge di bilancio 2020), conv. L. 157/2019, ha previsto che i contribuenti soggetti agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) versino la prima (ove dovuta) e la seconda rata degli acconti IRPEF, IRES e IRAP in misura pari al 50% ciascuna. Per gli altri contribuenti, resta ferma la consueta bipartizione (prima rata, ove dovuta, al 40% e seconda rata al 60%).

Per approfondimenti, si rimanda a Fornero L. "Riduzione e obblighi di ricalcolo degli acconti 2020", *Schede di Aggiornamento*, 5, 2020, p. 946 - 951 e, ivi, ulteriori riferimenti.

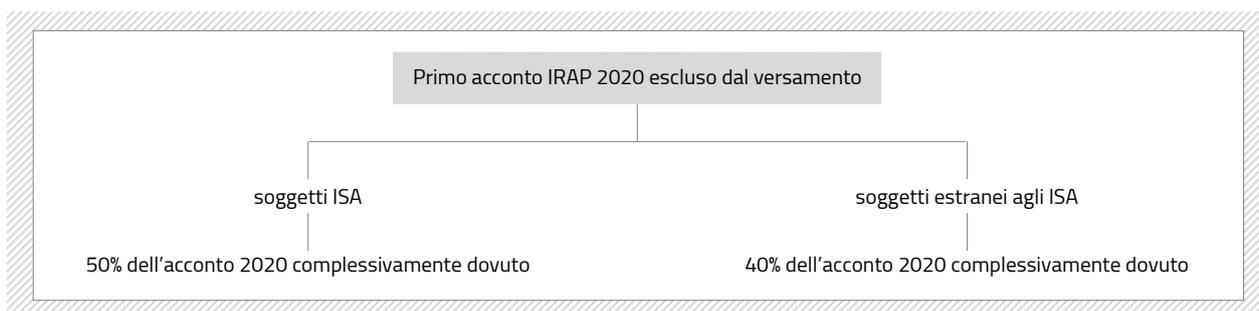


Fig. 3 - Misura dell'acconto IRAP 2020 escluso dal versamento

Si supponga che un'impresa vanti un'imposta dovuta per il 2019 pari a 10.000,00 euro: in questo caso, il primo acconto IRAP 2020 che non dovrà essere versato a giugno/luglio 2020 ammonta a:

- 4.000,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA;
- 5.000,00 euro, per i soggetti ISA.

3.3 SCOMPUTO DEL PRIMO ACCONTO DALL'IMPOSTA DOVUTA A SALDO

Anche se con una formulazione che appare po' criptica, viene previsto che "l'importo di tale versamento [il primo acconto 2020 che in realtà non deve essere versato, ndr] è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo di imposta".

In pratica, al fine del calcolo del saldo IRAP 2020, dall'imposta dovuta per il 2020 (che emergerà dalla dichiarazione IRAP 2021) andrà scomputata, oltre alla seconda rata di acconto che sarà effettivamente versata entro il 30.11.2020 (per i soggetti "solari"), anche la prima (figurativamente determinata in misura pari al 40% - o 50% per i soggetti ISA - dell'IRAP dovuta per il 2019), pur se non versata¹².

Riprendendo l'esempio formulato nel precedente § 3.2 e ipotizzando che l'imposta dovuta per il 2020 sia pari a 8.000,00 euro, la dichiarazione IRAP 2021 chiuderà a credito per 2.000,00 euro sul presupposto che a novembre venga versata la seconda rata dell'acconto IRAP in misura pari a 6.000,00 euro (cioè, il 60% di 10.000,00), per i soggetti estranei agli ISA, e a 5.000,00 euro (cioè, il 50% di 10.000,00), per i soggetti ISA.

4 RIFLESSI CONTABILI

Sotto il profilo contabile, occorre distinguere tra:

- i soggetti che hanno approvato il bilancio relativo all'esercizio 2019 entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, allorché il DL 34/2020 non era stato ancora emanato o annunciato;
- i soggetti che approveranno il bilancio relativo all'esercizio 2019 nel termine di 180 giorni.

4.1 SOGGETTI CHE HANNO GIÀ APPROVATO IL BILANCIO 2019

Per i soggetti che hanno approvato il bilancio relativo all'esercizio 2019 entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, il costo relativo all'IRAP non può che essere stato rilevato per il suo intero ammontare, senza considerare le disposizioni contenute nel DL 34/2020.

In questo caso, nell'esercizio 2020 occorrerà rilevare una sopravvenienza attiva, pari al saldo IRAP 2019 non dovuto¹³.

¹² Vengono così superate le incertezze generate dalle prime bozze del DL 34/2020, in base alle quali sembrava che, se l'IRAP dovuta per il 2020 non fosse stata interamente "coperta" dalla seconda rata dell'acconto 2020 (che dovrà essere corrisposta entro il 30.11.2020 da parte dei soggetti "solari"), l'eccedenza a debito avrebbe dovuto essere recuperata in sede di saldo 2020. Per approfondimenti sulla questione, si vedano Cotto A., Zanetti E. "Professioni ordinistiche fuori dal contributo a fondo perduto", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.5.2020; Fornero L., Gallo S. "Sconto sul primo acconto IRAP definitivo", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.5.2020; Fornero L., Zanetti E. "IRAP, esclusione del saldo 2019 e del primo acconto 2020 ad ampio raggio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.5.2020.

¹³ Si ritiene che tale sopravvenienza sia non imponibile, essendo l'IRAP un costo indeducibile nella determinazione del reddito d'impresa: cfr. R.M. 28.6.79 n. 813, secondo la quale "i rimborsi d'imposta si pongono come sopravvenienza attiva solo se le imposte cui si

Esempio

Si supponga che l'IRAP dovuta per il 2019 ammonti a 10.000,00 euro e che gli acconti versati nel 2019 siano pari a 9.000,00 euro.

In sede di redazione del bilancio relativo all'esercizio 2019, la società dovrebbe avere:

- rilevato il costo a Conto economico;
- stornato i crediti relativi agli acconti versati;
- iscritto il debito per l'importo residuo da corrispondere all'Erario.

	IRAP (20 CE)	a	≠		10.000,00
			IRAP c/acconto	9.000,00	
			IRAP c/saldo (D.12 SP)	1.000,00	

Laddove gli acconti siano stati rilevati a Conto economico, in sede di redazione del bilancio la società contabilizza soltanto il costo residuo di competenza dell'esercizio.

	IRAP (20 CE)	a	IRAP c/saldo (D.12 SP)		1.000,00
--	--------------	---	------------------------	--	----------

Nel bilancio relativo all'esercizio 2020, occorrerà rilevare una sopravvenienza attiva di importo pari a 1.000,00.

	IRAP c/saldo (D.12 SP)	a	Sopravvenienze attive		1.000,00
--	------------------------	---	-----------------------	--	----------

4.2 SOGGETTI CHE APPROVANO IL BILANCIO NEI 180 GIORNI

Per i soggetti che approveranno il bilancio relativo all'esercizio 2019 nel termine di 180 giorni (con predisposizione del relativo progetto entro il 29.5.2020), la contabilizzazione dell'intera IRAP relativa al 2019 determinerebbe la rilevazione di un onere superiore a quello effettivamente dovuto.

In questo caso, appare sostenibile l'iscrizione, nel bilancio 2019, del costo relativo all'IRAP già al netto del saldo non dovuto, considerando, quindi, le norme contenute nel DL 34/2020.

A favore di tale impostazione, è stato osservato¹⁴ che, secondo il documento OIC 29, devono essere recepiti nei valori di bilancio quei fatti che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento dello stesso, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio. Nel caso in esame, può essere utile considerare che l'obbligo di pagare l'IRAP (e, quindi, il relativo debito tributario) costituisce una condizione già esistente alla data di chiusura dell'esercizio.

Al riguardo, secondo la newsletter OIC di maggio 2018, un fatto successivo non può portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito non esistenti alla data di chiusura in quanto giuridicamente sorti nell'esercizio successivo, ma può solo determinare un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio, tenuto conto delle condizioni in essere a tale data.

In pratica "i fatti sopravvenuti di cui occorre tener conto in base all'OIC 29 servono a quantificare meglio le poste che attengono economicamente al bilancio dell'esercizio già chiuso ... senza tuttavia cambiarne la natura"¹⁵.

Esempio

Riprendendo i dati dell'esempio formulato nel § 4.1, in sede di redazione del bilancio relativo all'esercizio 2019, la società dovrà:

- rilevare il costo a Conto economico;
- stornare i crediti relativi agli acconti versati.

riferiscono hanno già assunto carattere di onere deducibile nella determinazione del reddito imponibile. Se, per contro, le imposte oggetto di rimborso sono state, a suo tempo, ritenute fiscalmente in deducibili, esse non danno luogo a sopravvenienze attive; infatti in tale ipotesi l'impresa avrà assolto al pagamento del tributo attingendo ad utili o ad accantonamenti già tassati. Perciò se ai rimborsi d'imposte in deducibili si attribuisse carattere di sopravvenienza attiva si verrebbe ad assoggettare due volte a tassazione lo stesso reddito". Soltanto nel caso in cui, nel 2019, l'IRAP risulti parzialmente deducibile dal reddito d'impresa per via dell'eventuale applicazione della deduzione forfetaria del 10% (art. 6 co. 1 del DL 185/2008) e/o di quella analitica relativa al personale (art. 2 co. 1 del DL 201/2011), la sopravvenienza potrebbe ritenersi imponibile proporzionalmente alla quota di IRAP dedotta.

¹⁴ Cfr. De Rosa S., Latorraca S. "«Sconto» IRAP con effetti dubbi sul bilancio 2019", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.5.2020. In senso conforme, news legislativa Assonime 22.5.2020.

¹⁵ Si veda la circ. Assonime 27.6.2018 n. 15 (§ 2.3).

		IRAP (20 CE)	a	IRAP c/acconto		9.000,00
--	--	--------------	---	----------------	--	----------

Laddove gli acconti siano stati rilevati a Conto economico, in sede di redazione del bilancio la società non effettua ulteriori scritture contabili.

In nessun caso, nel bilancio relativo all'esercizio 2020, occorrerà rilevare una sopravvenienza attiva.

5 COMPATIBILITÀ CON LE DISPOSIZIONI COMUNITARIE

La disposizione in esame si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea 19.3.2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19".

INCREMENTO DEL LIMITE ANNUO DI COMPENSAZIONE

Dario BONSANTO e Massimo NEGRO¹

1 PREMESSA

L'art. 147 del DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio")² prevede una modifica del limite massimo dei crediti di imposta e contributivi compensabili ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, innalzando – per il solo anno 2020 – la soglia prevista dall'art. 34 co. 1 della L. 23.12.2000 n. 388 da 700.000,00³ a 1 milione di euro.

Per quest'anno, tale nuova soglia risulta così allineata a quella già prevista per i subappaltatori edili che, nell'anno precedente, hanno registrato un volume d'affari costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto⁴.

La misura persegue la finalità di incrementare la liquidità delle imprese, favorendo lo smobilizzo dei crediti tributari e contributivi attraverso l'istituto della compensazione nel modello F24.

La nuova disposizione incide, tuttavia, sul solo ammontare della soglia massima annua di compensazione, restando necessario il rispetto dei vincoli e delle formalità previste dalla vigente normativa per potersi validamente avvalere dell'istituto della compensazione⁵.

2 DETERMINAZIONE DEL LIMITE ANNUO

Il limite di 1 milione di euro deve essere riferito all'ammontare, cumulativo, dei crediti d'imposta e contributivi che, nel corso dell'anno solare 2020, sono:

- utilizzati in compensazione "orizzontale" (o "esterna") nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, cioè la compensazione tra importi a debito e importi a credito di tributi diversi o di tributi e contributi, che avviene necessariamente nel modello F24;
- ovvero rimborsati ai soggetti intestatari di conto fiscale, con la procedura c.d. "semplificata".

Il limite in esame dovrebbe seguire una logica "di cassa", in relazione alle compensazioni effettuate con il modello F24 nell'anno solare, indipendentemente dal periodo d'imposta del soggetto che le effettua e da quello di maturazione del credito (secondo C.T. Reg. Torino 18.7.2011 n. 49/10/11, occorre invece fare riferimento "*all'anno di maturazione del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione*").

Fatta salva la possibilità di successive modifiche del menzionato art. 147 del DL 34/2020, per le compensazioni effettuate a partire dal 2021 il limite annuo ritornerà ad essere pari a 700.000,00 euro, così come previsto in precedenza⁶.

¹ d.bonsanto@eutekne.it; m.negro@eutekne.it.

² Pubblicato sul S.O. n. 21 alla G.U. 19.5.2020 n. 128 ed entrato in vigore il giorno stesso.

³ Limite così stabilito, a decorrere dall'1.1.2014, dall'art. 9 co. 2 del DL 8.4.2013 n. 35, conv. L. 6.6.2013 n. 64.

⁴ Si veda l'art. 35 co. 6-ter del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248.

⁵ Cfr. Gaiani L. "Nelle compensazioni il limite aumenta ad un milione", *Il Sole - 24 Ore*, 12.5.2020, p. 28.

⁶ Sul punto si vedano, altresì, Gavelli G. "Compensazioni fino a un milione: soglia più alta solo per l'anno in corso", *Il Sole - 24 Ore*, 21.5.2020, p. 26 e Ricca F. "Compensazioni fiscali in agrodolce", *Italia Oggi*, 21.5.2020, p. 30.

Resterebbe comunque fermo il limite di 1 milione di euro previsto per i subappaltatori edili, trattandosi di una norma a regime.

Eccezione di crediti

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore al previsto limite di utilizzo in compensazione nel modello F24 (quindi 1 milione di euro nel 2020), l'eccezione può essere:

- portata in compensazione nell'anno solare successivo;
- chiesta a rimborso nei modi ordinari.

2.1 ESCLUSIONI

Ai fini del raggiungimento del limite di 1 milione di euro per l'anno 2020, non rilevano le compensazioni riportate nella seguente tabella.

Tipologia di compensazione	Normativa e prassi di riferimento
Compensazioni effettuate utilizzando disposizioni diverse dal DLgs. 241/97 (es. scomputo del credito IVA dalle successive liquidazioni periodiche, utilizzo del credito IRPEF o IRES per diminuire i relativi versamenti in acconto, ecc.), anche se tale compensazione (c.d. "interna" o "verticale") risulta esposta nel modello F24	Art. 34 co. 1 della L. 388/2000
Compensazioni relative ai crediti d'imposta concessi per effetto di disposizioni di agevolazione o di incentivo fiscale, per i quali tuttavia vige l'apposito limite di 250.000,00 euro introdotto dall'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 ⁷ (salvo esplicite esclusioni dalla sua applicazione)	R.M. 24.5.99 n. 86/E
Compensazioni relative alle agevolazioni per le Zone franche urbane (ZFU)	Art. 1 co. 340 - 343 della L. 296/2006 e ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2015 n. 36
Compensazioni relative ai crediti d'imposta derivanti dalla conversione delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio	Art. 2 co. 55 - 58 del DL 225/2010, ris. Agenzia delle Entrate 22.9.2011 n. 94 e circ. Agenzia delle Entrate 28.9.2012 n. 37
Compensazioni relative al credito d'imposta per ricerca e sviluppo	Art. 3 del DL 145/2013 e DM 27.5.2015
Compensazioni relative al credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art bonus")	Art. 1 del DL 83/2014
Compensazioni relative al recupero del c.d. "bonus Renzi" in busta paga	Art. 1 co. 15 della L. 190/2014 e circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 9
Compensazioni relative agli importi rimborsati ai soggetti che hanno presentato il modello 730 e ai versamenti in eccesso di ritenute e imposte sostitutive	Art. 15 del DLgs. 175/2014
Compensazioni relative ai crediti d'imposta per il settore cinematografico	L. 220/2016 e risposte a interpello Agenzia delle Entrate 22.5.2019 n. 152 e 153
Compensazioni relative al credito d'imposta per erogazioni liberali agli istituti di istruzione (c.d. "School bonus")	Art. 1 co. 145 - 150 della L. 107/2015 e circ. Agenzia delle Entrate 18.5.2016 n. 20 (cap. V, § 1)
Compensazione dei crediti d'imposta maturati dagli enti locali in relazione ai dividendi distribuiti dalle ex aziende municipalizzate trasformate in società per azioni	Art. 26- <i>bis</i> del DL 1/2012
Compensazione dei crediti d'imposta riconosciuti in favore delle forme di previdenza complementare, di cui al DLgs. 5.12.2005 n. 252, e degli enti di previdenza obbligatoria, di cui al DLgs. 30.6.94 n. 509 e al DLgs. 10.2.96 n. 102, qualora vengano effettuati investimenti in attività finanziarie a medio o lungo termine	Art. 1 co. 91 - 94 della L. 190/2014, DM 19.6.2015, provv. Agenzia delle Entrate 28.9.2015 n. 122544, provv. Agenzia delle Entrate 23.6.2016 e provv. Agenzia delle Entrate 21.6.2017 n. 116001
Compensazioni relative al credito d'imposta per i versamenti al Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile	Art. 1 co. 392 - 395 della L. 208/2015 e DM 1.6.2016
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per i versamenti ai Fondi speciali	Art. 1 co. 578 - 581 della L. 232/2016 e DM 9.5.2017
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento di progetti di <i>welfare</i> di comunità	Art. 1 co. 201 - 204 della L. 205/2017 e DM 29.11.2018

⁷ Si veda il successivo § 2.2.

Tipologia di compensazione	Normativa e prassi di riferimento
Compensazioni relative al credito d'imposta per la quotazione delle PMI	Art. 1 co. 89 - 92 della L. 205/2017 e DM 23.4.2018
Compensazioni relative al credito d'imposta per la formazione 4.0 del personale dipendente	Art. 1 co. 46 - 56 della L. 205/2017 e DM 4.5.2018
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato	Art. 62 del DLgs. 117/2017 e DM 4.5.2018 n. 56
Compensazioni relative al credito d'imposta relativo all'acquisto di veicoli meno inquinanti (c.d. "ecobonus")	Art. 1 co. 1031 - 1038 della L. 145/2018 e DM 20.3.2019
Compensazioni del credito corrispondente alla detrazione d'imposta ceduta spettante per determinati interventi di riqualificazione energetica e antisismici	Artt. 14 e 16 del DL 63/2013, art. 10 co. 3-ter del DL 34/2019, provv. Agenzia delle Entrate 8.6.2017 n. 108572, 28.8.2017 n. 165110, 18.4.2019 n. 100372 e 31.7.2019 n. 660057
Compensazioni del credito corrispondente allo sconto sul corrispettivo per determinati interventi di riqualificazione energetica e antisismici	Artt. 14 e 16 del DL 63/2013 e provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057
Compensazioni del credito d'imposta per erogazioni liberali relative ad interventi di bonifica su edifici e terreni pubblici	Art. 1 co. 156 - 161 della L. 145/2018
Compensazioni del credito d'imposta per erogazioni liberali relative a realizzazione, manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici (c.d. "sport bonus")	Art. 1 co. 621 - 627 della L. 145/2018 e DPCM 30.4.2019
Compensazione del credito corrispondente al contributo concesso per l'acquisto di apparecchi televisivi di nuova generazione	Art. 1 co. 1039 della L. 205/2017 e DM 18.10.2019
Compensazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi	Art. 1 co. 184 - 197 della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo e innovazione tecnologica	Art. 1 co. 198 - 208 della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili	Art. 1 co. 653 - 658 della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle detrazioni fiscali spettanti per interventi di recupero del patrimonio edilizio o di efficienza energetica, di adozione di misure antisismiche, di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, di installazione di impianti fotovoltaici o di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici	Art. 121 del DL 19.5.2020 n. 34
Compensazione del credito d'imposta per botteghe e negozi	Art. 65 del DL 17.3.2020 n. 18 e art. 122 del DL 19.5.2020 n. 34
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo	Artt. 28 e 122 del DL 19.5.2020 n. 34
Compensazione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro al fine di contenere la diffusione del virus COVID-19	Artt. 120 e 122 del DL 19.5.2020 n. 34
Compensazione del credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione	Artt. 125 e 122 del DL 19.5.2020 n. 34
Compensazione del credito d'imposta per il pagamento di servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive, dagli agriturismo e dai bed & breakfast (tax credit vacanze)	Art. 176 del DL 19.5.2020 n. 34

2.2 CREDITI D'IMPOSTA CONCESSI A FINI AGEVOLATIVI

La L. 24.12.2007 n. 244 (legge finanziaria 2008) ha introdotto specifiche regole per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta nascenti da agevolazioni concesse alle imprese.

Nello specifico, per effetto di quanto disposto dall'art. 1 co. 53 della citata L. 244/2007, attualmente, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000,00 euro, mentre l'ammontare eccedente tale importo potrà essere riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive e risulterà comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

In proposito, la ris. Min. Economia e Finanze 3.4.2008 n. 9/DF ha chiarito che:

- il suddetto limite di 250.000,00 euro, di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007, non è riferito a ciascun singolo credito d'imposta, ma costituisce un limite complessivo della massa dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali che il contribuente può utilizzare in compensazione in ciascun anno solare, salvo esplicite esclusioni dalla sua applicazione;
- il limite di 250.000,00 euro si cumula con quello generale relativo alla compensazione nel modello F24 (1 milione di euro per il 2020);
- qualora, in un determinato anno, il contribuente si trovi nella condizione di non poter sfruttare appieno il suddetto limite generale, sarà possibile utilizzare i crediti d'imposta in questione anche oltre lo specifico limite di 250.000,00 euro, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale.

3 REQUISITI FORMALI PER LA COMPENSAZIONE

Per poter validamente utilizzare il credito in compensazione nel modello F24, il contribuente è tenuto al rispetto di alcuni requisiti formali previsti dalla vigente normativa, che vengono di seguito analizzati.

Al riguardo, infatti, non è stata prevista alcuna modifica a seguito dell'emergenza sanitaria da Coronavirus.

3.1 VISTO DI CONFORMITÀ

In linea generale, per poter compensare crediti d'imposta per un valore superiore a 5.000,00 euro annui occorre dotare la dichiarazione dalla quale emerge il credito del visto di conformità (o della sottoscrizione del soggetto o dell'organo incaricato di effettuare la revisione legale dei conti di cui all'art. 2409-*bis* c.c.).

3.1.1 Imposte dirette

Ai sensi dell'art. 1 co. 574 della L. 27.12.2013 n. 147 (legge di stabilità 2014), la compensazione nel modello F24 di crediti di importo superiore a 5.000,00 euro annui⁸, derivanti da:

- imposte sui redditi e relative addizionali;
- IRAP;
- ritenute alla fonte;
- imposte sostitutive delle imposte sui redditi,

comporta l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione, da parte di un soggetto abilitato, attestante la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

In alternativa, i contribuenti sottoposti alla revisione legale dei conti, di cui all'art. 2409-*bis* c.c., possono avvalersi della sottoscrizione delle dichiarazioni annuali apposta dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti di cui all'art. 2409-*bis* c.c. (Collegio sindacale o sindaco unico, revisore contabile o società di revisione iscritti nell'apposito registro).

Ambito di applicazione

L'Amministrazione finanziaria⁹ ha chiarito che i vincoli in esame si applicano alle sole compensazioni di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97, vale a dire alla cosiddetta compensazione "orizzontale" o "esterna" tra tributi diversi e tra tributi e contributi, che avviene necessariamente con il modello F24.

A tal fine, non rileva quindi l'utilizzo del credito in compensazione con importi a debito della stessa imposta¹⁰ (c.d. compensazione "verticale" o "interna").

Così, ad esempio, non rileva il credito IRPEF/IRES per l'anno precedente compensato con gli importi dovuti a titolo di acconto per l'anno in corso, anche qualora tale compensazione venga esposta nel modello F24.

⁸ Ai sensi dell'art. 9-*bis* co. 11 lett. a) del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017), è previsto l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 20.000,00 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'IRAP, in favore dei contribuenti che soddisfano i diversi livelli di affidabilità conseguenti all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale ("ISA").

⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 10 (§ 9.1).

¹⁰ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2014 n. 28 (§ 6).

Determinazione del limite di 5.000,00 euro

Sulla base dei chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 10 (§ 9.1), il limite di 5.000,00 euro:

- non è cumulativo;
- è riferito invece alle singole tipologie di crediti emergenti dalla dichiarazione (in pratica occorre fare riferimento al singolo codice tributo).

Ad esempio, in presenza di un credito IRES e di un credito IRAP, che si intendono utilizzare integralmente in compensazione "orizzontale" nel modello F24:

- se il credito IRES è di 3.000,00 euro e il credito IRAP di 4.000,00 euro, non si applicano le disposizioni della L. 14/7/2013 (le relative dichiarazioni REDDITI SC 2020 e IRAP 2020 non devono quindi essere "vistate");
- se il credito IRES è di 6.000,00 euro e il credito IRAP di 4.000,00 euro, solo il modello REDDITI SC 2020 deve avere il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa);
- se il credito IRES è di 6.000,00 euro e il credito IRAP di 7.000,00 euro, sia il modello REDDITI SC 2020 che il modello IRAP 2020 devono essere "vistati".

Resta, tuttavia, inteso che l'obbligo del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) non è comunque applicabile in presenza di un credito superiore a 5.000,00 euro, qualora l'utilizzo in compensazione "orizzontale" nel modello F24 non sia superiore al limite di 5.000,00 euro.

3.1.2 IVA

Per effetto di quanto previsto dall'art. 10 del DL 78/2009, la compensazione di crediti IVA – annuali o infrannuali – di importo superiore a 5.000,00 euro annui¹¹ comporta l'obbligo di richiedere:

- l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione, da parte di un soggetto abilitato, attestante la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione;
- oppure, in alternativa, la sottoscrizione da parte del soggetto cui è demandata la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-*bis* c.c. (Collegio sindacale o sindaco unico, revisore contabile o società di revisione iscritti nell'apposito registro).

Ambito di applicazione

La disciplina in esame riguarda i soli crediti IVA annuali e trimestrali che vengono utilizzati nel modello F24 in compensazione con altri debiti tributari o contributivi (c.d. compensazione "orizzontale" o "esterna"), cioè tra imposte e contributi diversi che avviene necessariamente con il modello F24¹².

Restano, pertanto, ferme le regole ordinarie in relazione alla compensazione dei crediti IVA con i versamenti dovuti a titolo di IVA periodica, in acconto o a saldo (c.d. compensazioni "interne" o "verticali"), anche se esposte nel modello F24, in quanto l'esposizione nel modello F24 di tale tipo di compensazioni configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza IVA a credito ammessa, senza condizioni, dall'art. 30 del DPR 633/72.

Determinazione del limite di 5.000,00 euro

In base ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 15.1.2010 n. 1 (§ 2.1), il limite di 5.000,00 euro non è riferibile all'ammontare totale del credito IVA annuale, ma all'importo che viene effettivamente utilizzato in compensazione "orizzontale" nel modello F24. Di conseguenza, il contribuente che intende utilizzare il credito IVA annuale in compensazione "orizzontale" non oltre il limite di 5.000,00 euro, potrà, dunque, presentare la dichiarazione IVA senza visto di conformità (o sottoscrizione alternativa).

Analogamente, l'obbligo di apporre il visto di conformità non troverà applicazione per il modello IVA TR dal quale

¹¹ Il suddetto limite di 5.000,00 euro è aumentato a 50.000,00 euro a favore delle *start up* innovative di cui all'art. 25 del DL 18.10.2012 n. 179 (conv. L. 17.12.2012 n. 221), per il periodo di iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese di cui al co. 8 del suddetto art. 25 (art. 10 co. 1 lett. a) n. 7-*bis* del DL 78/2009, inserito dall'art. 4 co. 11-*novies* del DL 24.1.2015 n. 3, conv. L. 24.3.2015 n. 33).

Ai sensi dell'art. 9-*bis* co. 11 lett. a) del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017), è, altresì, previsto l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000,00 euro annui relativamente all'IVA, in favore dei contribuenti che soddisfano i diversi livelli di affidabilità conseguenti all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale ("ISA").

¹² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 15.1.2010 n. 1 (§ 2) e circ. Agenzia delle Entrate 3.6.2010 n. 29 (§ 1.1).

emerge un credito utilizzato in compensazione per importi pari o inferiori a 5.000,00 euro annui (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 103).

In tal caso, tuttavia, per determinare il suddetto limite annuo di 5.000,00 euro, occorrerà tenere conto dei crediti trimestrali chiesti in compensazione nei trimestri precedenti, anche qualora gli stessi non siano stati effettivamente compensati (così, ad esempio, se nel primo trimestre del 2020 è stato chiesto in compensazione un credito IVA di 3.000,00 euro risulterà possibile utilizzare in compensazione nei trimestri successivi crediti IVA per un ulteriore importo di 2.000,00 euro, senza dover apporre il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa).

3.2 PREVENTIVA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

Per effetto di quanto disposto dall'art. 17 co. 1 del DLgs. 241/97, così come da ultimo modificato dall'art. 3 co. 1 del DL 124/2019 (conv. L. 157/2019), la compensazione per importi superiori a 5.000,00 euro annui:

- del credito IVA annuale (o relativo a periodi inferiori all'anno)¹³,
- dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'IRAP,

può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

Tali crediti, per importi superiori a 5.000,00 euro annui, possono essere utilizzati in compensazione solamente:

- in seguito alla presentazione del modello REDDITI, IRAP, IVA (o TR) dal quale emergono, munito del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa (salvo esonero in base al regime premiale ISA);
- a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione o modello TR.

L'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione non si applica (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 31.12.2019 n. 110) ai:

- crediti d'imposta ai fini agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- crediti emergenti dalla dichiarazione del sostituto d'imposta (modello 770).

Decorrenza dell'estensione alle imposte dirette e all'IRAP

Ai fini delle imposte dirette e IRAP, l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019, quindi da quelli emergenti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020.

I crediti maturati in relazione al periodo d'imposta 2018 possono essere compensati fino alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta 2019, all'interno della quale gli eventuali crediti residui del periodo d'imposta precedente dovranno essere "rigenerati", diventando quindi assoggettati alla nuova disciplina (ris. Agenzia delle Entrate 31.12.2019 n. 110).

Compensazione fino a 5.000,00 euro prima della presentazione della dichiarazione

Analogamente a quanto avviene con i crediti annuali IVA¹⁴, deve ritenersi che anche la compensazione dei crediti per imposte dirette e IRAP, fino all'importo di 5.000,00 euro, possa avvenire prima della presentazione della dichiarazione dalla quale emergono, a partire dal giorno successivo a quello di chiusura del relativo periodo d'imposta.

Pertanto, ad esempio, considerando un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, in relazione al credito IRPEF/IRES relativo al periodo d'imposta 2019, pari a 8.000,00 euro:

- per un importo fino a 5.000,00 euro potrà essere utilizzato in compensazione nel modello F24 a partire dall'1.1.2020, anche se la relativa dichiarazione (modello REDDITI PF o SC 2020) non è ancora stata presentata;
- il rimanente importo di 3.000,00 euro potrà essere utilizzato in compensazione nel modello F24 solo a partire dal decimo giorno successivo alla presentazione della dichiarazione (modello REDDITI PF o SC 2020) dalla quale emerge, munita del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa (salvo esonero in base al regime premiale ISA).

¹³ Il limite di 5.000,00 euro è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale o trimestrale), anche se i crediti sono relativi alla medesima annualità. Inoltre, in relazione ai crediti IVA trimestrali, è riferito all'ammontare complessivo dei crediti maturati nell'anno d'imposta.

¹⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 15.1.2010 n. 1 (§ 2.1).

3.3 UTILIZZO DEI SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER LA PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24

L'art. 37 co. 49-*bis* del DL 223/2006, così come da ultimo modificato dall'art. 3 co. 2 del DL 124/2019 (conv. L. 157/2019), prevede l'obbligo per i contribuenti, anche se non titolari di partita IVA, di presentare, esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ("F24 *on line*", "F24 *web*" e "F24 intermediari"), i modelli F24 relativi alle compensazioni "orizzontali", di qualsiasi importo, riguardanti i crediti derivanti da:

- imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e relative addizionali;
- imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- IRAP;
- IVA (annuale o trimestrale).

Detto obbligo si applica, altresì, alle compensazioni "orizzontali" relative:

- ai crediti d'imposta ai fini agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- a tutti i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta.

Con riferimento all'obbligo in esame, la ris. Agenzia delle Entrate 31.12.2019 n. 110 ha provveduto a riepilogare:

- i codici tributo dei crediti, suddivisi per tipologia, che comportano l'obbligo di presentazione del modello F24 mediante i servizi telematici della stessa Agenzia;
- i codici tributo dei crediti che, configurando compensazioni "verticali" o "interne", non rientrano nell'obbligo in esame (tipicamente, la compensazione tra il saldo a credito e gli acconti da versare).

4 ULTERIORI LIMITI ALL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEI CREDITI

La normativa in materia di compensazioni prevede ulteriori specifiche limitazioni nell'utilizzo dei crediti in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

4.1 DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN CASO DI CESSAZIONE DELLA PARTITA IVA

L'art. 2 del DL 124/2019, conv. L. 157/2019, introducendo il co. 2-*quater* all'art. 17 del DLgs. 241/97, ha stabilito il divieto di avvalersi della compensazione dei crediti nel modello F24 in caso di notifica del provvedimento di cessazione della partita IVA per mancanza dei requisiti soggettivi e/o oggettivi di cui agli artt. 1 - 5 del DPR 633/72, ai sensi dell'art. 35 co. 15-*bis* dello stesso DPR 633/72:

- a prescindere dalla tipologia e dall'importo dei crediti;
- anche qualora i crediti non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento.

Il divieto di compensazione nel modello F24:

- è entrato in vigore il 27.10.2019, applicandosi quindi dai provvedimenti di cessazione della partita IVA notificati da tale data;
- rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata.

Il divieto di compensazione nel modello F24 riguarda tutti i crediti (sia IVA che diversi), per i quali resta possibile:

- avvalersi della richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 30 del DPR 633/72 ovvero dell'art. 38 del DPR 602/73;
- oppure il loro riporto nella dichiarazione successiva.

In caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione del divieto in esame, il modello F24 viene scartato. Lo scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate al soggetto che ha trasmesso il modello F24, mediante apposita ricevuta.

Esclusioni

Il divieto di compensazione in esame non riguarda il caso di chiusura della partita IVA per cessazione attività.

La nuova disciplina non dovrebbe essere applicabile neppure alla fattispecie di chiusura "d'ufficio" della partita IVA da parte dell'Agenzia delle Entrate, in relazione ai soggetti che risultano non aver esercitato attività d'impresa ovvero attività artistica o professionale nelle tre annualità precedenti, disciplinata:

- dall'art. 35 co. 15-*quinqües* del DPR 633/72;

- dal provv. Agenzia delle Entrate 3.12.2019 n. 1415522.

Riapertura della partita IVA

La compensazione dei crediti dovrebbe essere nuovamente consentita in caso di successiva "riapertura" della posizione IVA.

4.2 DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN CASO DI ESCLUSIONE DALLA BANCA DATI VIES

L'art. 2 del DL 124/2019, conv. L. 157/2019, introducendo il co. 2-*quiquies* all'art. 17 del DLgs. 241/97, ha stabilito il divieto di avvalersi della compensazione dei crediti nel modello F24 anche in caso di notifica del provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (c.d. "banca dati VIES"), sempre per effetto dell'art. 35 co. 15-*bis* del DPR 633/72.

Il divieto di compensazione nel modello F24:

- è entrato in vigore il 27.10.2019, applicandosi quindi dai provvedimenti di esclusione della partita IVA dalla banca dati VIES notificati da tale data;
- rimane in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'emissione del provvedimento di esclusione.

Il divieto di compensazione nel modello F24 riguarda solo i crediti IVA, per i quali resta possibile:

- avvalersi della richiesta di rimborso;
- oppure il loro riporto nella dichiarazione successiva.

In caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione del divieto in esame, il modello F24 viene scartato. Lo scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate al soggetto che ha trasmesso il modello F24, mediante apposita ricevuta.

4.3 DIVIETI DI COMPENSAZIONE NELL'AMBITO DEGLI APPALTI

L'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97¹⁵, introducendo una deroga al precedente art. 17 co. 1, ha previsto che le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici hanno l'obbligo di versare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati (di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73) per i lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, senza poterle compensare nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, se eseguono opere o servizi nel rispetto di tutte le seguenti condizioni:

- per un importo complessivo annuo superiore a 200.000,00 euro;
- caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente;
- mediante l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Il co. 8 del nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 stabilisce inoltre che, in deroga al precedente art. 17 co. 1, per le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici è esclusa la facoltà di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori maturati:

- in relazione alle retribuzioni erogate ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati;
- nel corso di durata del contratto.

Pertanto, l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice deve versare, senza poter effettuare alcuna compensazione nel modello F24, i contributi relativi all'INPS o ad altro ente previdenziale obbligatorio, nonché i premi INAIL, relativi ai dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 12.2.2020 n. 1 (§ 4.1), ha affermato che il divieto di compensazione nel modello F24 delle ritenute da versare non si applica ai crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta, quali i crediti per i rimborsi da modelli 730, la corresponsione del c.d. "bonus Renzi", per conguagli di fine anno o di fine rapporto, oppure derivanti da eccedenze di versamento delle ritenute¹⁶.

¹⁵ Inserito con l'art. 4 co. 1 del DL 26.10.2019 n. 124, conv. L. 19.12.2019 n. 157.

¹⁶ Nella suddetta circolare è contenuta una tabella che riepiloga i codici tributo dei crediti che non rientrano nel divieto di compensazione.

Esclusione del divieto di compensazione

I suddetti divieti di compensazione non si applicano nel caso in cui ricorrano i requisiti previsti dal co. 5 dell'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 per poter disapplicare la relativa disciplina¹⁷.

4.4 SOCIETÀ DI COMODO

Ai sensi dell'art. 30 co. 4 della L. 724/94, per le società e gli enti non operativi, nonché per le società in perdita sistematica ex art. 2 co. 36-*decies* ss. del DL 138/2011, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annuale IVA non può costituire oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Nel caso in cui la società di comodo, per tre periodi d'imposta, non effettui operazioni IVA per un importo almeno pari ai ricavi minimi presunti, risulterà, altresì, preclusa anche la compensazione del credito risultante dalla dichiarazione con il debito IVA delle successive liquidazioni periodiche.

Le limitazioni in esame rimangono tali anche se la società di comodo adegua in dichiarazione il proprio reddito al minimo previsto dall'art. 30 della L. 724/94 (circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 10, § 3.1).

4.5 DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI IMPOSTE ISCRITTE A RUOLO E NON PAGATE

Ai sensi dell'art. 31 co. 1 del DL 78/2010 (conv. L. 122/2010), è vietata la compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, di crediti di imposte erariali, in presenza di imposte erariali iscritte a ruolo e non pagate. In particolare, l'utilizzo in compensazione dei suddetti crediti è vietato in presenza di debiti:

- iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori;
- di ammontare superiore a 1.500,00 euro;
- per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

Accertamenti esecutivi

A seguito dell'introduzione dell'accertamento esecutivo, ai sensi dell'art. 29 del DL 78/2010, l'inibizione riguarda anche i debiti scaduti risultanti da questi atti impositivi emessi dall'1.10.2011 ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA, poiché la legge dispone l'estensione a tali accertamenti di quanto previsto per ruoli e cartelle di pagamento.

Pagamento delle imposte iscritte a ruolo mediante compensazione

Con il DM 10.2.2011 è stato emanato il provvedimento attuativo che consente il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, anche al fine di rimuovere il divieto in esame¹⁸.

4.6 DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN CASO DI ACCOLLO DI DEBITI D'IMPOSTA ALTRUI

L'art. 1 del DL 124/2019, conv. L. 157/2019, stabilisce che, in caso di accollo del debito d'imposta altrui, ai sensi dell'art. 8 co. 2 della L. 212/2000, è vietato l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante.

In pratica, è stata data "veste normativa" a quanto affermato con la ris. Agenzia delle Entrate 15.11.2017 n. 140, nella quale era stato chiarito che non è valido il pagamento dei debiti d'imposta a seguito di accollo, ove l'accollante paghi i debiti dell'accollato tramite compensazione con un proprio credito fiscale, in quanto la compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, può avvenire solo tra i medesimi soggetti.

Per effetto dell'art. 1 del DL 124/2019, in caso di accollo fiscale tramite compensazione con un credito d'imposta dell'accollante:

- all'accollante sono irrogate le sanzioni per indebita compensazione (art. 13 co. 4 e 5 del DLgs. 471/97);
- all'accollato è irrogata la sanzione da omesso versamento (art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97).

Nei confronti dell'accollato viene recuperato l'importo del debito (la cui estinzione non è avvenuta) e dei relativi interessi; per tali somme l'accollante è coobbligato in solido.

¹⁷ Per approfondimenti sulla disciplina in esame, si vedano Monteleone C., Negro M. "Versamento delle ritenute nei contratti di appalto e d'opera", *Schede di Aggiornamento*, 3, 2020, p. 437 ss.

¹⁸ Per ulteriori approfondimenti sull'argomento, si rimanda a Negro M. "Compensazione in presenza di ruoli scaduti", in AA.VV. "Accertamenti esecutivi e riscossione dei tributi", *Quaderni di Schede di Aggiornamento*, 102, Eutekne, 2011, p. 301 ss.

BONUS PER AUTONOMI, COLLABORATORI E DIPENDENTI

Paola RIVETTI¹

1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia") ed i relativi decreti attuativi hanno riconosciuto, per il mese di marzo 2020, un'indennità pari a 600,00 euro a determinate categorie di lavoratori autonomi, imprenditori, collaboratori e dipendenti².

Il DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Rilancio")³ rfinanzia per i mesi di aprile e maggio 2020 tali indennità, con una rimodulazione dei soggetti e degli importi erogati.

Per i medesimi mesi, è anche istituita una nuova indennità per i lavoratori domestici, aventi determinati requisiti.

2 INDENNITÀ EROGATE DALL'INPS

Relativamente ai mesi di aprile e maggio 2020, l'art. 84 del DL 34/2020 riconosce un'indennità di importo variabile da 500,00 a 1.000,00 euro:

- alle categorie di soggetti specificamente individuate;
- entro il limite delle risorse stanziare (3.840,8 milioni di euro).

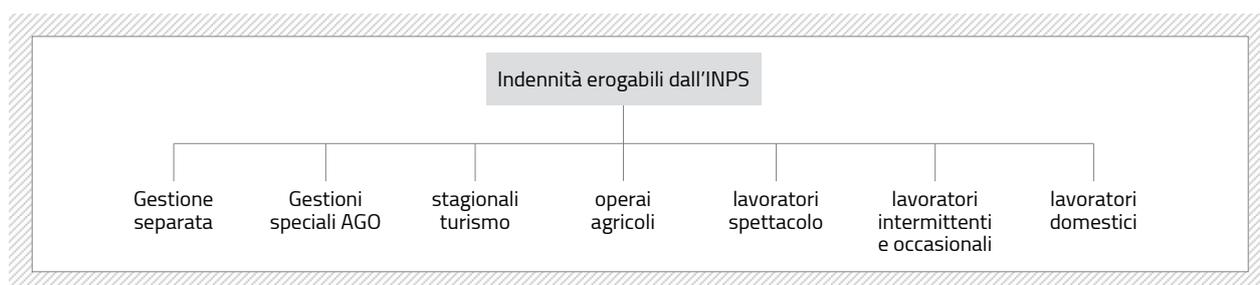


Fig. 2 - Beneficiari delle indennità erogabili dall'INPS

Termine per la presentazione delle domande per le indennità per marzo 2020

Viene introdotto un termine finale per la presentazione delle domande per le indennità di marzo 2020, di cui agli artt. 27, 28, 29, 30 e 38 del DL 18/2020. Decorsi 15 giorni dalla data di entrata in vigore del DL "Rilancio", si decade dalla possibilità di richiedere le predette indennità (art. 84 co. 14 del DL 34/2020). Il 3.6.2020 è, quindi, l'ultimo giorno per presentare la domanda per l'indennità di marzo 2020.

¹ p.rivetti@eutekne.it.

² Per approfondimenti, si veda la voce "Indennità coronavirus", *Guide Eutekne*, e Rivetti P. "Bonus per imprenditori, autonomi e dipendenti", in AA.VV. "Novità del Decreto «Cura Italia» convertito in legge", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 21, 2020, p. 66 ss.

³ Pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 19.5.2020 n. 128 ed entrato in vigore il 19.5.2020.

2.1 SOGGETTI BENEFICIARI

2.1.1 Collaboratori e lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata INPS

Per collaboratori e lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata INPS:

- l'indennità per aprile 2020 è riconosciuta ai soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui all'art. 27 del DL 18/2020, nel medesimo importo di 600,00 euro (art. 84 co. 1 del DL 34/2020);
- l'indennità per maggio 2020, invece, è incrementata a 1.000,00 euro, ma solo al ricorrere di determinate condizioni, riepilogate nella tabella che segue (art. 84 co. 2 e 3 del DL 34/2020).

Iscritti Gestione separata INPS	Indennità	Condizioni
<ul style="list-style-type: none"> • Liberi professionisti con partita IVA attiva al 23.2.2020, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo di cui all'art. 53 co. 1 del TUIR; • titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi al 23.2.2020, iscritti in via esclusiva con il versamento dei contributi con l'aliquota, per l'anno 2020, del 34,23% (circ. INPS 49/2020, § 1). No titolarità di un trattamento pensionistico diretto e no iscrizione ad altre forme previdenziali obbligatorie.	Aprile 2020: 600,00 euro	-
Liberi professionisti titolari di partita IVA attiva al 19.5.2020, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie.	Maggio 2020: 1.000,00 euro	Riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019
Lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie.	Maggio 2020: 1.000,00 euro	Cessazione del rapporto di lavoro alla data del 19.5.2020

Riduzione del 33% del reddito

Ai fini della fruizione dell'indennità per il mese di maggio 2020 per i lavoratori autonomi, 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.

Nella domanda presentata all'INPS il soggetto autocertifica tale condizione. L'Istituto comunica all'Agenzia delle Entrate i dati identificativi dei soggetti che hanno presentato l'autocertificazione per la verifica dei requisiti. A sua volta l'Agenzia delle Entrate comunica all'INPS l'esito dei riscontri effettuati sulla verifica dei requisiti sul reddito con modalità e termini definiti con accordi di cooperazione (art. 84 co. 2 del DL 34/2020).

Cessazione del rapporto

Ai fini della fruizione dell'indennità per il mese di maggio 2020 per i collaboratori coordinati e continuativi, è richiesta la cessazione del rapporto alla data di entrata in vigore del DL "Rilancio" (19.5.2020).

A differenza dell'art. 27 del DL 18/2020, la norma non richiede che il rapporto di lavoro sia attivo ad una certa data il che potrebbe ampliare la platea dei potenziali beneficiari con l'inclusione anche dei collaboratori esclusi dalle indennità per i mesi di marzo e aprile 2020⁴.

2.1.2 Lavoratori iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO

Per i soggetti iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO (artigiani, commercianti, coltivatori diretti, mezzadri e coloni), l'indennità per il mese di aprile 2020 è riconosciuta ai soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui all'art. 28 del DL 18/2020, nel medesimo importo di 600,00 euro (art. 84 co. 4 del DL 34/2020).

Nessuna indennità a carattere personale è contemplata per il mese di maggio 2020. Tuttavia, l'impresa individuale o la società potranno avere accesso al nuovo contributo a fondo perduto, di importo variabile, se il fatturato o i corrispettivi di aprile 2020 sono inferiori ai due terzi di quelli di aprile 2019⁵.

⁴ Cfr. Prioschi M. "Autonomi, co.co.co, partite Iva: a maggio in arrivo mille euro", *Il Sole - 24 Ore*, 16.5.2020, p. 17.

⁵ Per approfondimenti, si veda Alberti P. "Altre novità in tema di agevolazioni", del presente Speciale.

Lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO	Indennità	Condizioni
Artigiani, commercianti, coltivatori diretti, mezzadri e coloni, ivi inclusi: <ul style="list-style-type: none"> soci lavoratori di società di persone e di capitali con obbligo di iscrizione ad una delle predette gestioni; imprenditori agricoli professionali iscritti alla Gestione autonoma agricola; soggetti obbligatoriamente iscritti alla Gestione autonomi commercianti, oltre che alla previdenza integrativa obbligatoria presso l'ENASARCO; coadiuvanti e coadiutori artigiani, commercianti e lavoratori agricoli iscritti nelle rispettive Gestioni autonome (circ. INPS 49/2020, § 2). No titolarità di un trattamento pensionistico diretto e no iscrizione ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata INPS.	Aprile 2020: 600,00 euro	-
Soggetti iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO esercenti attività d'impresa (anche agricola).	Maggio 2020: no indennità personale Possibilità di richiedere contributo a fondo perduto alle condizioni dell'art. 25 del DL 34/2020	-

2.1.3 Lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo

Per i lavoratori dipendenti con qualifica di stagionali del settore del turismo e degli stabilimenti termali:

- l'indennità per aprile 2020 è riconosciuta ai soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui all'art. 29 del DL 18/2020, nel medesimo importo di 600,00 euro; l'indennità è estesa 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 l'1.1.2019 e il 17.3.2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpl, alla data del 19.5.2020 (art. 84 co. 5 del DL 34/2020);
- l'indennità per il mese di maggio 2020, invece, è incrementata a 1.000,00 euro, ma solo al ricorrere di determinate condizioni, riepilogate nella tabella che segue (art. 84 co. 6 del DL 34/2020).

Stagionali del settore del turismo e degli stabilimenti termali	Indennità	Condizioni
Lavoratori dipendenti non titolari di trattamento pensionistico diretto e non titolari di rapporto di lavoro dipendente al 17.3.2020.	Aprile 2020: 600,00 euro	Cessazione involontaria del rapporto di lavoro nel periodo compreso tra l'1.1.2019 ed il 17.3.2020
Lavoratori in somministrazione, impiegati presso imprese utilizzatrici operanti nel settore del turismo e degli stabilimenti termali, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpl, alla data del 19.5.2020.		
Lavoratori dipendenti non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpl, alla data del 19.5.2020.	Maggio 2020: 1.000,00 euro	Cessazione involontaria del rapporto di lavoro nel periodo compreso tra l'1.1.2019 ed il 17.3.2020
Lavoratori in somministrazione impiegati presso imprese utilizzatrici operanti nel settore del turismo e degli stabilimenti termali, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpl, alla data del 19.5.2020.		

2.1.4 Operai agricoli a tempo determinato

Gli operai agricoli a tempo determinato, non titolari di pensione, che nel 2019 abbiano effettuato almeno 50 giornate effettive di attività di lavoro agricolo, già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui all'art. 30 del DL 18/2020, beneficiano dell'indennità anche per il mese di aprile 2020 per un importo pari a 500,00 euro (art. 84 co. 7 del DL 34/2020).

Operai agricoli	Indennità	Condizioni
Operai agricoli a tempo determinato, non titolari di pensione, con almeno 50 giornate effettive di attività di lavoro agricolo nel 2019 (ivi incluse le figure equiparate di cui all'art. 8 della L. 12.3.68 n. 334 come piccoli coloni e partecipanti familiari, cfr. circ. INPS 49/2020, § 4).	Aprile 2020: 500,00 euro	-
Operai agricoli a tempo determinato.	Maggio 2020: no indennità personale	-

2.1.5 Lavoratori dello spettacolo

Ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo (FPLS) dell'INPS, in possesso dei requisiti di cui all'art. 38 del DL 18/2020⁶, è erogata un'indennità di 600,00 euro per ciascuno dei mesi di aprile e maggio 2020. La medesima indennità, per le predette mensilità, è erogata anche ai lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo con almeno 7 contributi giornalieri versati nel 2019, cui deriva un reddito non superiore ai 35.000,00 euro (art. 84 co. 10 del DL 34/2020).

Non hanno diritto a tale indennità i lavoratori titolari di rapporto di lavoro dipendente o titolari di pensione alla data del 19.5.2020 (art. 84 co. 11 del DL 34/2020).

Iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo	Indennità	Condizioni
Lavoratori titolari di: <ul style="list-style-type: none"> almeno 7 contributi giornalieri versati nell'anno 2019; un reddito 2019 non superiore a 35.000,00 euro. 	Aprile e maggio 2020: 600,00 euro	No titolarità di rapporto di lavoro dipendente o di pensione alla data del 19.5.2020.

2.1.6 Lavoratori stagionali, intermittenti, occasionali e venditori a domicilio

È riconosciuta un'indennità per i mesi di aprile e maggio 2020, pari a 600,00 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 (art. 84 co. 8 e 9 del DL 34/2020). Le categorie interessate sono le seguenti:

- 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 l'1.1.2019 e il 31.1.2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel medesimo periodo;
- lavoratori intermittenti (artt. 13 - 18 del DLgs. 81/2015), che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 31.1.2020;
- lavoratori autonomi, privi di partita IVA, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 23.2.2020 siano stati titolari di contratti di lavoro autonomo occasionale (ex art. 2222 c.c.) e che non abbiano un contratto in essere al 23.2.2020; per tali contratti, questi soggetti devono essere già iscritti alla data del 23.2.2020 alla Gestione separata INPS, con accredito nello stesso arco temporale di almeno un contributo mensile;
- incaricati alle vendite a domicilio (art. 19 del DLgs. 31.3.98 n. 114), con reddito annuo 2019 derivante dalle medesime attività superiore a 5.000,00 euro e titolari di partita IVA attiva, iscritti alla Gestione separata alla data del 23.2.2020 e non ad altre forme previdenziali obbligatorie⁷.

Per beneficiare della misura, alla data di presentazione della domanda, i predetti soggetti non devono essere titolari di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato diverso da quello di lavoro intermittente, oppure titolari di pensione.

Categorie residuali	Indennità	Condizioni
Lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali che: <ul style="list-style-type: none"> hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 31.1.2020; abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel medesimo periodo. 	Aprile e maggio 2020: 600,00 euro	No titolarità di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato (diverso da quello di lavoro intermittente) No titolarità di pensione
Lavoratori intermittenti con prestazione di attività lavorativa per almeno 30 giornate nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 31.1.2020.		
Lavoratori autonomi occasionali, privi di partita IVA, che: <ul style="list-style-type: none"> nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 23.2.2020 siano stati titolari di contratti di lavoro autonomo occasionale; 		

⁶ Ossia i lavoratori titolari di almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo e titolari di un reddito 2019 non superiore a 50.000,00 euro.

⁷ Le medesime categorie di soggetti beneficiano per il mese di marzo 2020 di un'indennità di 600,00 euro, a valere sulle risorse del Fondo per il reddito di ultima istanza (art. 44 del DL 18/2020); le disposizioni attuative sono state adottate con il DM 30.4.2020 n. 10, pubblicato nel mese di maggio sul sito del Ministero del Lavoro. In base all'impostazione del DL "Rilancio", le indennità per i mesi di aprile e maggio per le medesime categorie di lavoratori non risultano erogate a valere sul medesimo Fondo.

Categorie residuali	Indennità	Condizioni
<ul style="list-style-type: none"> non abbiano un contratto in essere alla data del 23.2.2020; risultino iscritti al 23.2.2020 alla Gestione separata INPS, con accredito nello stesso arco temporale di almeno un contributo mensile. 		
Incaricati alle vendite a domicilio che risultino: <ul style="list-style-type: none"> titolari di reddito annuo 2019 derivante dalle medesime attività superiore a 5.000,00 euro; titolari di partita IVA attiva; iscritti alla Gestione separata alla data del 23.2.2020 e non ad altre forme previdenziali obbligatorie. 		

2.1.7 Lavoratori domestici

L'art. 85 del DL 34/2020 istituisce per i mesi di aprile e maggio 2020, un'indennità mensile pari a 500,00 euro, per ciascun mese, in favore di lavoratori domestici che abbiano in essere, alla data del 23.2.2020, uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali.

Per beneficiare della misura, il lavoratore domestico non deve risultare:

- convivente con il datore di lavoro;
- titolare di pensione, ad eccezione dell'assegno ordinario di invalidità di cui all'art. 1 della L. 12.6.84 n. 222;
- titolare di rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato diverso dal lavoro domestico (art. 85 co. 2 e 4 del DL 34/2020).

Lavoratori domestici	Indennità	Condizioni
Lavoratori che abbiano in essere, alla data del 23.2.2020, uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali.	Aprile e maggio 2020: 500,00 euro	<ul style="list-style-type: none"> Non convivente con il datore di lavoro; non titolare di pensione o di rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato diverso dal lavoro domestico.

L'art. 85 co. 3 del DL 34/2020 dispone, inoltre, che tale indennità:

- non è cumulabile:
 - con le altre indennità regolate dal DL "Cura Italia" (di cui agli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 18/2020),
 - con le indennità introdotte dal DL "Rilancio" (di cui all'art. 84 del DL 34/2020);
- è esclusa:
 - per coloro che percepiscono il reddito di emergenza (REM), oppure il reddito di cittadinanza per i quali l'ammontare del beneficio in godimento risulti pari o superiore all'ammontare dell'indennità,
 - per i cittadini stranieri beneficiari della regolarizzazione dei rapporti di lavoro di cui all'art. 103 del DL 34/2020.

Ai lavoratori appartenenti a nuclei familiari già percettori del reddito di cittadinanza, per i quali l'ammontare del beneficio in godimento risulti inferiore all'indennità (500,00 euro), in luogo del versamento dell'indennità, viene integrato il reddito di cittadinanza fino all'ammontare della stessa indennità dovuta in ciascuna mensilità.

2.2 LIMITI ALLA FRUIZIONE DELLE INDENNITÀ

2.2.1 Incompatibilità con il reddito di cittadinanza

Le indennità previste dall'art. 84 del DL 34/2020 ai co. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 10⁸ non sono compatibili con il reddito di cittadinanza in godimento pari o superiore a quello dell'indennità (art. 84 co. 13 del DL 34/2020).

Inoltre, nell'ipotesi in cui il potenziale beneficiario di una delle predette indennità appartenga ad un nucleo familiare già percettore del reddito di cittadinanza di ammontare inferiore a quello dell'indennità, in luogo del ver-

⁸ Ossia per collaboratori e lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata INPS, imprenditori iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO, stagionali del settore del turismo, operai agricoli a tempo determinato, lavoratori stagionali, intermittenti, occasionali e venditori a domicilio, lavoratori dello spettacolo.

samento di tale indennità, viene integrato il reddito di cittadinanza fino all'ammontare della stessa indennità dovuta in ciascuna mensilità.

2.2.2 Incumulabilità delle indennità

Le indennità di cui agli artt. 84, 85, 78 e 98 del DL 34/2020 non sono cumulabili:

- tra di loro, in base a diverse qualifiche assunte;
- con l'indennità di cui all'art. 44 del DL 18/2020, erogata a valere sul Fondo per il reddito di ultima istanza (art. 86 del DL 34/2020)⁹.

È introdotto, inoltre, un regime di incompatibilità tra le indennità previste dal DL "Cura Italia"¹⁰ e dal DL "Rilancio"¹¹ e la proroga di due mensilità del trattamento di disoccupazione NASpl e DIS-COLL ai sensi dell'art. 92 del DL 34/2020.

Compatibilità delle indennità con l'assegno ordinario di invalidità

Le sopra citate indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla L. 12.6.84 n. 222 erogato dall'INPS (art. 86 ultimo periodo del DL 34/2020).

Il DL "Rilancio" modifica anche l'art. 31 del DL 18/2020 con l'inserimento del co. 1-*bis*, in forza del quale anche le indennità di cui agli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 18/2020 diventano cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità (art. 75 del DL 34/2020)¹².

2.3 NON IMPONIBILITÀ DELLE INDENNITÀ

Per tutte le categorie di soggetti sopra indicate, l'indennità non concorre alla formazione del reddito del percipiente.

2.4 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

In linea generale, le indennità sono erogate dall'INPS in unica soluzione, previa domanda, nel limite di spesa complessivamente stanziato (artt. 84 co. 12 e 85 co. 5 del DL 34/2020).

Pagamento automatico per le indennità di aprile 2020

Per i soggetti che hanno già ricevuto dall'INPS l'indennità relativa al mese di marzo 2020, quella per il mese di aprile è erogata automaticamente, senza necessità di presentare ulteriore domanda¹³.

Al riguardo l'INPS, con il comunicato stampa 21.5.2020, ha informato che sono state predisposte le operazioni di pagamento della seconda rata (aprile) delle indennità a favore dei lavoratori autonomi, dei collaboratori e degli stagionali del turismo e degli stabilimenti termali e degli operai a tempo determinato dell'agricoltura.

Il pagamento non è stato predisposto per le indennità relative alle mensilità di aprile e maggio per i lavoratori autonomi dello spettacolo poiché l'Istituto è tenuto preventivamente a verificare, per le domande pervenute ad aprile, la nuova condizione relativa alla non titolarità di rapporto di lavoro o di pensione alla data di entrata in vigore del DL "Rilancio".

Si rileva, inoltre, che nessun pagamento è stato predisposto per gli stagionali dei settori diversi dal turismo, dei lavoratori intermittenti, occasionali e dei venditori a domicilio poiché per tali soggetti le domande relative all'indennità di marzo 2020 devono ancora essere presentate e verificate dall'Istituto.

Canali utilizzabili per la presentazione delle domande

Quanto alla presentazione delle ulteriori domande, presumibilmente, salvo diverse indicazioni dell'INPS, si dovrebbe far ricorso alle stesse modalità già utilizzate per la mensilità di marzo 2020; dovrebbe quindi essere possibile avvalersi, alternativamente, di tre sistemi:

⁹ Rispetto alla previsione di incumulabilità tra le indennità di cui agli artt. 78 del DL 34/2020 e 44 del DL 18/2020, si veda il successivo § 4.3.

¹⁰ Di cui agli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 18/2020.

¹¹ Di cui agli artt. 84, 85 e 98 del DL 34/2020.

¹² La circ. INPS 49/2020 aveva, invece, indicato l'incompatibilità delle indennità con tale trattamento di invalidità.

¹³ Cfr. Redazione "Bonus di 800 euro agli autonomi «automatico» ad aprile, selettivo a maggio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.4.2020; Prioschi M. "Autonomi, co.co.co, partite Iva: a maggio in arrivo mille euro", *Il Sole - 24 Ore*, 16.5.2020, p. 17.

- collegandosi al sito dell'INPS e utilizzando l'apposito servizio, cliccando sul banner dedicato "Indennità 600 euro" presente sulla *home page*;
- tramite il *contact center* integrato, chiamando il numero verde 803.164 (gratuito da rete fissa) o il numero 06 164.164 (da rete mobile con tariffazione a carico dell'utenza chiamante);
- tramite i patronati, utilizzando i servizi offerti gratuitamente dagli stessi.

Per accedere ai servizi telematici, possono essere utilizzate, alternativamente, le seguenti credenziali:

- PIN rilasciato dall'INPS (sia ordinario sia dispositivo);
- SPID di livello 2 o superiore;
- carta di identità elettronica 3.0 (CIE);
- carta nazionale dei servizi (CNS).

Qualora non si sia in possesso di tali credenziali, è possibile accedere ai servizi in modalità semplificata, previo inserimento della sola prima parte del PIN dell'INPS, ricevuto via SMS o *e-mail* subito dopo la relativa richiesta del PIN.

Lavoratori domestici

La domanda per l'indennità in favore dei lavoratori domestici può essere presentata presso gli istituti di patronato e sono valutate come al n. 8 della Tabella D allegata al DM 10.10.2008 (cioè come assegno sociale).

2.5 MONITORAGGIO DEL LIMITE DI SPESA

Le disposizioni che disciplinano le indennità attribuiscono all'INPS il compito di monitorare il rispetto del limite di spesa e di comunicarne i risultati al Ministero del Lavoro e al Ministero dell'Economia; qualora dal monitoraggio emerga il verificarsi di scostamenti, anche in via prospettica, rispetto al limite di spesa, non sono adottati altri provvedimenti concessori¹⁴.

3 INDENNITÀ AI LAVORATORI SPORTIVI EROGATE DA SPORT E SALUTE SPA

L'art. 98 del DL 34/2020 ripropone per i mesi di aprile e maggio 2020 l'indennità di 600,00 euro in favore dei collaboratori sportivi, già prevista per il mese di marzo dall'art. 96 del DL 18/2020 e dal DM attuativo 6.4.2020.

Limite di spesa

Le risorse stanziare ammontano a 200 milioni di euro, per il 2020, le quali sono trasferite alla società Sport e Salute spa. Inoltre, in modifica dell'art. 96 del DL 18/2020, sono incrementati i fondi a disposizione della predetta società per l'erogazione dell'indennità per marzo 2020 (art. 98 co. 2 e 5 del DL 34/2020).

Disposizioni attuative

Le disposizioni attuative della disposizione saranno adottate con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con l'Autorità delegata in materia di sport, entro 7 giorni dalla data di entrata in vigore del DL "Rilancio" (art. 98 co. 4 del DL 34/2020).

3.1 SOGGETTI BENEFICIARI

L'indennità, pari a 600,00 euro per ciascuna mensilità di aprile e maggio 2020, è riconosciuta in favore dei lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione, di cui all'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR, già attivi alla data del 23.2.2020 presso:

- il Comitato Olimpico Nazionale (CONI);
- il Comitato Italiano Paralimpico (CIP);
- le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva, riconosciuti dal Comitato Olimpico Nazionale (CONI) e dal Comitato Italiano Paralimpico (CIP);
- le società e associazioni sportive dilettantistiche.

¹⁴ In base all'art. 265 co. 8 del DL 34/2020, le risorse destinate a ciascuna delle misure previste dal decreto sono soggette al monitoraggio del Ministero dell'Economia, il quale, al fine di ottimizzare l'allocatione delle risorse disponibili, è autorizzato ad apportare con propri decreti, sentito il Ministro competente, le occorrenti variazioni di bilancio provvedendo a rimodulare le predette risorse tra le misure previste dal DL 34/2020, ad invarianza degli effetti sui saldi di finanza pubblica.

Le collaborazioni interessate dalla disposizione sono quelle non già rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 27 del DL 18/2020, che generano redditi diversi ai fini IRPEF in base all'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR. La norma qualifica come tali le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati, tra l'altro, nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che sia da essi riconosciuto; la disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.

Ai sensi dell'art. 69 co. 2 del TUIR, tali emolumenti sono non imponibili per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000,00 euro.

3.2 LIMITI ALLA FRUIBILITÀ DELL'INDENNITÀ

L'indennità per i collaboratori sportivi non è cumulabile con:

- le prestazioni e le altre indennità previste dal DL "Cura Italia", così come prorogate e integrate dal DL "Rilancio", quali:
 - il trattamento di integrazione salariale ordinario (CIGO) o l'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19" (art. 19 del DL 18/2020);
 - il trattamento di integrazione salariale straordinario (CIGS) (art. 20 del DL 18/2020);
 - l'assegno ordinario in sostituzione di assegno di solidarietà in corso (art. 21 del DL 18/2020);
 - il trattamento per CIG in deroga (art. 22 del DL 18/2020);
 - le indennità di 600,00 euro per lavoratori autonomi, parasubordinati e subordinati di cui agli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 18/2020;
- il reddito di cittadinanza;
- il reddito di emergenza (REM) (art. 98 co. 1 del DL 34/2020)¹⁵.

Titolarità di altri redditi da lavoro

L'indennità per i collaboratori sportivi non è riconosciuta "ai percettori di altro reddito da lavoro" (art. 98 co. 1 del DL 34/2020). Rispetto ad analogo inciso dell'art. 96 del DL 18/2020, l'art. 3 co. 2 del DM 6.4.2020, con riferimento all'indennità per marzo, ha precluso l'erogazione dell'indennità ai titolari di:

- redditi di lavoro autonomo (art. 53 del TUIR);
- redditi da lavoro dipendente e a questi assimilati (artt. 49 e 59 del TUIR);
- pensioni di ogni genere e assegni ad esse equiparati.

Compatibilità dell'indennità con l'assegno ordinario di invalidità

L'indennità per i collaboratori sportivi è cumulabile con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla L. 12.6.84 n. 222 erogato dall'INPS (art. 86 ultimo periodo del DL 34/2020).

3.3 NON IMPONIBILITÀ DELLE INDENNITÀ

L'indennità erogata ai collaboratori sportivi non concorre alla formazione del reddito del percipiente (art. 98 co. 1 del DL 34/2020).

3.4 PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

Le domande degli interessati, unitamente all'autocertificazione della preesistenza del rapporto di collaborazione e della mancata percezione di altro reddito da lavoro, del reddito di cittadinanza e delle altre indennità sopra indicate, sono presentate alla società Sport e Salute spa.

Le domande ricevute vengono istruite secondo l'ordine cronologico di presentazione, in base alle risultanze del Registro nazionale delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche (art. 7 co. 2 del DL 136/2004 n. 136).

¹⁵ Si vedano anche le ipotesi di incumulabilità di cui all'art. 86 del DL 34/2020, al precedente § 2.2.2.

Soggetti che hanno presentato la domanda per l'indennità di marzo 2020

I soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui all'art. 96 del DL 18/2020 non devono presentare ulteriori domande in quanto l'indennità per i mesi di aprile e maggio 2020 è erogata automaticamente (art. 98 co. 3 ultimo periodo del DL 34/2020).

4 FONDO PER IL REDDITO DI ULTIMA ISTANZA

L'art. 78 del DL 34/2020 apporta modifiche alla disciplina del "Fondo per il reddito di ultima istanza", destinato all'erogazione di un'indennità a 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 (art. 44 del DL 17.3.2020 n. 18).

4.1 INCREMENTO DELLE RISORSE DEL FONDO

Modificando l'art. 44 co. 1 del DL 18/2020, le risorse del fondo vengono portate a complessivi 1.150 milioni di euro, 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.

Si ricorda che lo stanziamento iniziale del Fondo, pari a 300 milioni di euro, è stato portato a 500 milioni di euro dal DM 27.4.2020 n. 53073, al fine di consentire l'erogazione dell'indennità di 600,00 euro per il mese di marzo 2020 ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria (DM 28.3.2020, per 280 milioni di euro) e ai lavoratori stagionali, intermittenti, occasionali e venditori a domicilio (DM 30.4.2020 n. 10, per 220 milioni di euro). Conseguentemente, i fondi disponibili per l'erogazione dell'indennità per aprile e maggio 2020 ai professionisti iscritti alle Casse previdenziali private ammonterebbero a 650 milioni di euro.

4.2 DIFFERIMENTO DEL TERMINE PER L'ADOZIONE DEI DECRETI ATTUATIVI

Modificando l'art. 44 co. 2 del DL 18/2020, viene spostato da 30 a 60 giorni il termine per l'adozione dei decreti del Ministro del Lavoro, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, che definiscono i criteri e le modalità di attribuzione dell'indennità. Il nuovo termine risulta scaduto lo scorso 16.5.2020.

4.3 INCUMULABILITÀ TRA INDENNITÀ

L'indennità di cui all'art. 78 del DL 34/2020 non è cumulabile con le altre indennità previste dagli artt. 84, 85 e 98 del medesimo decreto, ma è cumulabile con l'assegno ordinario di invalidità ex L. 222/84 (art. 86 del DL 34/2020). La norma dispone anche la non cumulabilità dell'indennità ex art. 78 del DL 34/2020 con l'indennità di cui all'art. 44 del DL 18/2020. Posto che entrambe le norme interessano le indennità erogabili, per mensilità diverse, con le risorse del Fondo per il reddito di ultima istanza, risulterebbe – come rilevato anche dall'ADEPP – che coloro che hanno percepito l'indennità per il mese di marzo non possano beneficiare di quelle per i mesi successivi¹⁶. Sul punto, è auspicabile un pronto intervento correttivo.

È introdotto, inoltre, un regime di incompatibilità tra le indennità di cui, tra l'altro, all'art. 44 del DL 18/2020 e la proroga di due mensilità del trattamento di disoccupazione NASpl e DIS-COLL ai sensi dell'art. 92 del DL 34/2020.

5 INDENNITÀ PER I PROFESSIONISTI EROGATE DAGLI ENTI PREVIDENZIALI PRIVATI

I professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria hanno beneficiato per il mese di marzo 2020 di un'indennità di 600,00 euro, erogata dai singoli enti previdenziali privati a valere sulle risorse del Fondo per il reddito di ultima istanza (art. 44 co. 2 del DL 18/2020).

Il DM 28.3.2020 ha definito i criteri per accedere alla misura, individuando i potenziali beneficiari nei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria che hanno percepito nel 2018:

¹⁶ Cfr. Gallo S. "Professioni ordinarie pronte alla protesta per i contributi a fondo perduto", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22.6.2020.

- un reddito complessivo non superiore a 35.000,00 euro, la cui attività sia stata limitata dai provvedimenti restrittivi emanati in conseguenza dell'emergenza sanitaria;
- un reddito complessivo compreso tra 35.000,00 e 50.000,00 euro e che abbiano cessato, ridotto o sospeso la loro attività autonoma o libero-professionale sempre a causa dell'emergenza sanitaria¹⁷.

L'art. 34 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "Liquidità")¹⁸ aveva disposto che, ai fini del riconoscimento dell'indennità di cui all'art. 44 del DL 18/2020, i predetti professionisti dovevano intendersi:

- non titolari di trattamento pensionistico;
- iscritti in via esclusiva agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

Rifinanziamento delle indennità per i mesi di aprile e maggio 2020

Come anticipato, l'art. 78 co. 1 del DL 34/2020, nel modificare l'art. 44 co. 1 del DL 18/2020, stanziava nuove risorse per il sostegno, anche per i mesi di aprile e maggio 2020, del reddito dei professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

Per la definizione dell'importo cui ammonterà l'indennità per i prossimi mesi¹⁹ e dei requisiti per la sua spettanza, sarà necessaria l'adozione di un ulteriore decreto attuativo (che potrebbe confermare le condizioni già definite dal DM 28.3.2020 per l'indennità di marzo).

Modifica delle condizioni per beneficiare dell'indennità

Il DL "Rilancio" abroga l'art. 34 del DL 23/2020 e dispone che, ai fini del riconoscimento dell'indennità, i beneficiari della prestazione, alla data di presentazione della domanda, non devono essere in alcuna delle seguenti condizioni:

- titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;
- titolari di pensione (art. 78 co. 2 e 3 del DL 34/2020)²⁰.

L'intervento determina un ampliamento della platea dei beneficiari poiché rimuove il requisito dell'iscrizione esclusiva all'ente previdenziale privato da parte del professionista e consente l'ammissione alla misura di sostegno anche dei soggetti che svolgono, oltre alla professione, altre attività utilizzando formule contrattuali differenti da quella del lavoro subordinato a tempo indeterminato²¹.

¹⁷ Per cessazione dell'attività, s'intende la chiusura della partita IVA, nel periodo compreso tra il 23.2.2020 e il 31.3.2020 (art. 2 co. 1 lett. a) del DM 28.3.2020).

Per riduzione o sospensione dell'attività lavorativa s'intende una comprovata riduzione di almeno il 33% del reddito del primo trimestre 2020, rispetto al reddito del primo trimestre 2019. Ai fini della verifica della predetta riduzione, il reddito è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività (art. 2 co. 1 lett. b) del DM 28.3.2020).

¹⁸ Il decreto è entrato in vigore il 9.4.2020 e deve essere convertito in legge entro il 7.6.2020.

¹⁹ Secondo le risposte Min. Economia e Finanze 6.5.2020, le indennità erogate tramite il Fondo per il reddito di ultima istanza ammonterebbero a 600,00 euro.

²⁰ Sono comunque fatti salvi i trattamenti di invalidità, ex L. 222/84, ai sensi degli artt. 75 e 86 del DL 34/2020. È stata rilevata "la sperequazione data dal non aver previsto la cumulabilità del bonus dei professionisti con la percezione della pensione di invalidità eventualmente erogata dalla propria Cassa di riferimento, dato che – se la logica è il sostegno all'invalido – è del tutto irrilevante quale sia la Gestione che eroga la relativa pensione" (Pallotta R. "Bonus per i professionisti iscritti alla Casse rifinanziato dal decreto Rilancio", *Quotidiano IPSOA*, 12.5.2020).

²¹ In base alla formulazione normativa, la disposizione sembrerebbe operare limitatamente alle indennità dei professionisti per i mesi di aprile e maggio 2020, come rifinanziate dal DL "Rilancio" (considerato il riferimento alle "indennità al comma 1") e non genericamente per le indennità ex art. 44 del DL 18/2020 (inclusa quella erogata ai professionisti per il mese marzo). Sul punto comunque sarebbe opportuno un chiarimento ministeriale ufficiale.

ECOBONUS, SISMABONUS, IMPIANTI FOTOVOLTAICI E COLONNINE CON DETRAZIONE DEL 110%

Arianna ZENI¹

1 PREMESSA

L'art. 119 del DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio"), pubblicato nel S.O. n. 21 della *G.U.* 19.5.2020 n. 128, prevede il potenziamento delle agevolazioni attualmente esistenti per determinati interventi volti al risparmio del consumo di energia.

Rimangono invariati gli attuali incentivi previsti per gli interventi sugli immobili, quali quelli volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-*bis* del TUIR² che consentono di beneficiare della detrazione IRPEF del 50% e quelli di riqualificazione energetica³ (c.d. "ecobonus") per i quali, ove non sia possibile fruire del c.d. "superbonus" al 110%, permettono di ottenere la detrazione IRPEF/IRES nella misura del 50% o del 65% (a seconda della tipologia di intervento).

L'art. 121, invece, prevede la possibilità di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione da parte dei beneficiari, per la cessione o per lo sconto sul corrispettivo per determinati interventi di recupero edilizio, per gli interventi di riqualificazione energetica, per quelli volti all'adozione di misure antisismiche, per il c.d. "bonus facciate", per l'installazione degli impianti fotovoltaici e delle colonnine di ricarica dei veicoli elettrici⁴.

2 DETRAZIONE DEL 110% (C.D. "SUPERBONUS")

È incrementata al 110% l'aliquota della detrazione spettante per specifici interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, nel caso le spese siano sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, prevedendo altresì che l'agevolazione debba essere ripartita in 5 rate di pari importo.

Per tutti gli interventi agevolati per i quali viene innalzata la detrazione al 110%, inoltre, viene prevista la possibilità di optare per la cessione o lo sconto in fattura dell'importo corrispondente alla detrazione, secondo le modalità che verranno previste in un apposito provvedimento⁵.

¹ a.zeni@eutekne.it.

² Per un approfondimento sugli interventi di recupero edilizio di cui all'art. 16-*bis* del TUIR si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Detrazioni per le spese di recupero del patrimonio edilizio", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

³ Per un approfondimento sulla detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui ai co. 344-349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013 si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica", in "Riqualificazione energetica degli edifici (detrazione 50-65%)", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

⁴ Si veda il successivo § 7.

⁵ Si veda il successivo § 7.

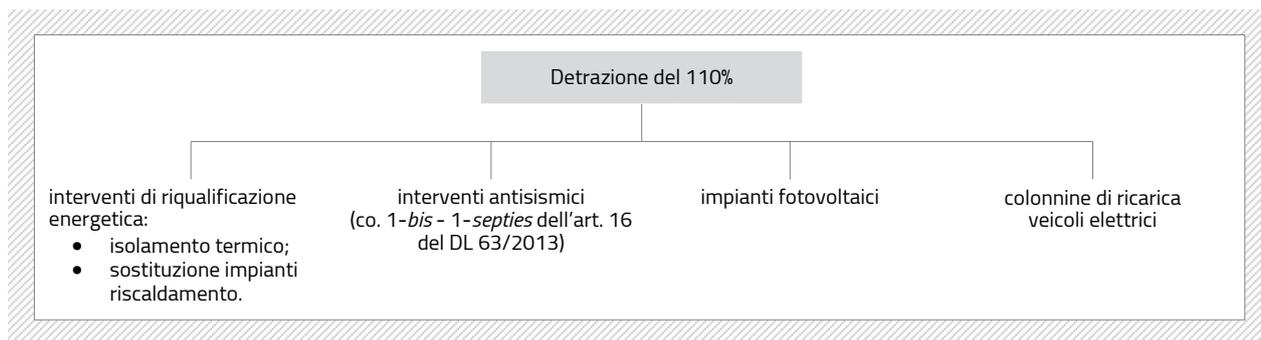


Fig. 1 - Interventi per i quali spetta il "superbonus" del 110%

Soggetti beneficiari della detrazione del 110%

Ai sensi del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, le disposizioni contenute nei commi da 1 a 8 dello stesso articolo, quindi tutti i casi in cui spetta la detrazione con l'aliquota del 110%, si applicano agli interventi di riqualificazione energetica, di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici e di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici effettuati:

- dai condomini;
- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli 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 ad edilizia residenziale pubblica;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

Per tutti gli interventi per i quali il DL 34/2020 prevede il c.d. "superbonus" (quindi non soltanto per gli interventi di riqualificazione energetica, ma anche per quelli antisismici, per gli impianti solari fotovoltaici e le colonnine di ricarica), nel caso in cui i lavori siano eseguiti sulle singole unità immobiliari, la detrazione spetta soltanto alle persone fisiche, che non esercitano l'attività di impresa, arti e professioni.

La detrazione del 110% non compete, ad esempio, per gli interventi effettuati sugli immobili delle imprese e negli uffici utilizzati per lo svolgimento della professione.

3 INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA - ALIQUOTA DEL 110%

In deroga all'art. 14 del DL 63/2013 spetta la detrazione nella misura del 110%, per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, per i seguenti interventi:

- 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. I materiali isolanti utilizzati, inoltre, devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al DM 11.10.2017⁶;
- 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) della Commissione 18.2.2013 n. 811/2013, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici⁷ e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microgenerazione;
- 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 calo-

⁶ Pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 6.11.2017.

⁷ Di cui al successivo § 5.

re, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici⁸ e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microgenerazione.

Tipologia di intervento	Limite massimo di spesa
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	Detrazione calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 60.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.
Interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti	Detrazione calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000,00 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	Detrazione calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000,00 euro ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

L'aliquota del 110% si applica anche a tutti gli altri interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (ad esempio, l'installazione di pannelli o schermature solari), nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento ed a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi sopraelencati.

Ove si intendesse, ad esempio, rifare soltanto il tetto di un condominio non è detto che l'intervento consenta di fruire della detrazione al 110% e permetta di migliorare la classe energetica dell'intero edificio. Per sapere in questi casi se sussistono le condizioni richieste dalla norma per ottenere il superbonus occorre rivolgersi a dei tecnici che eseguano gli opportuni calcoli. Ove contestualmente al rifacimento del tetto, invece, si provvedesse ad effettuare l'isolamento termico delle facciate del condominio oppure la sostituzione dell'impianto di riscaldamento, probabilmente ci sarebbero le condizioni per poter beneficiare del superbonus che a questo punto spetterebbe sia per gli interventi di isolamento delle facciate o per l'impianto di riscaldamento che per la sostituzione del tetto.

In altre parole per far scattare la detrazione al 110% è necessario che sia realizzato almeno uno dei tre interventi sopraelencati individuati dall'art. 119 del DL 34/2020:

- isolamento termico su almeno il 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio (il cosiddetto cappotto termico);
- sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sia per i condomini che per gli edifici unifamiliari.

Eseguendo anche uno soltanto di questi interventi (ed al ricorrere delle condizioni di miglioramento energetico di cui si dirà al § 3.5) potranno beneficiare del 110% tutti gli altri lavori che permettono di fruire del c.d. "ecobonus" che sono definiti perlopiù dai co. 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006⁹.

Si tratta, lo si ricorda, degli interventi riportati nella tabella che segue:

Art. 1 della L. 296/2006	Interventi agevolabili
Co. 344	Interventi di riduzione del fabbisogno di energia per il riscaldamento che devono conseguire un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale dell'intero edificio inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori limite indicati dai decreti ministeriali appositamente approvati.
Co. 345	Interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi, a condizione che siano rispettati i requisiti di trasmittanza termica U, espressa in W/m ² K, definiti appositamente dalla legge (si tratta degli interventi volti al miglioramento dell'isolamento termico).

⁸ Di cui al successivo § 5.

⁹ Per un approfondimento sulla detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui ai co. 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013 si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica", in "Riqualificazione energetica degli edifici (detrazione 50-65%)", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

Art. 1 della L. 296/2006	Interventi agevolabili
Co. 346	Installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università.
Co. 347	Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione.

Nel corso degli anni, inoltre, con delle norme *ad hoc* sono stati previsti ulteriori interventi che possono fruire del *bonus* fiscale in discorso. Tali interventi riguardano:

- l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'Allegato M al DLgs. 29.12.2006 n. 311. La detrazione si applica alle spese sostenute dall'1.1.2015 al 31.12.2020;
- l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili. La detrazione si applica alle spese sostenute dall'1.1.2015 al 31.12.2020;
- la sostituzione di impianti di riscaldamento con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia;
- la sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria;
- l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative, che garantiscono un funzionamento efficiente degli impianti. La detrazione si applica alle spese sostenute dall'1.1.2016 al 31.12.2020;
- l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti (l'intervento deve poter ottenere un risparmio di energia primaria (PES) pari almeno al 20%). La detrazione si applica alle spese sostenute dall'1.1.2018 al 31.12.2020.

3.1 IMMOBILI PER I QUALI È POSSIBILE FRUIRE DEL SUPERBONUS

La detrazione "potenziata" al 110% spetta soltanto per i suddetti interventi effettuati:

- dai condomini (quindi per gli interventi sulle parti comuni condominiali);
- sulle singole unità immobiliari, dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli 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 ad edilizia residenziale pubblica;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

La detrazione con aliquota del 110% non spetta, per espressa previsione normativa¹⁰, se le spese per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati dalle persone fisiche (al di fuori di attività di impresa, arti e professioni) si riferiscono a interventi su edifici unifamiliari non adibiti ad abitazione principale.

Per questi interventi di risparmio energetico, quindi, il "superbonus" al 110% spetta anche se i lavori sono eseguiti sulle "secondo case", ma soltanto se non sono edifici unifamiliari. Questi ultimi sono agevolati al 110% soltanto se sono adibiti ad abitazione principale.

Le abitazioni che rappresentano delle "secondo case" nei condomini, quindi, beneficiano del superbonus, ma non le ville/villette unifamiliari come le case al mare o in montagna.

Edifici unifamiliari

Il DPR 380/2001 (T.U. dell'Edilizia) non contiene una definizione di "edifici unifamiliari" ma li contempla all'art. 17 co. 3 ove prevede l'esenzione dal contributo di costruzione nel caso in cui gli interventi di ristrutturazione e di ampliamento non siano superiori al 20%.

¹⁰ Il co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che "le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano agli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione principale".

Si dovrebbe ritenere tale l'immobile nel quale dimora un unico nucleo familiare, indipendentemente dal numero dei componenti nel nucleo stesso e dalle dimensioni dell'edificio¹¹.

Al riguardo si attendono gli opportuni chiarimenti ufficiali.

3.2 SOGGETTI BENEFICIARI DELLA DETRAZIONE DEL 110%

Per i lavori di riqualificazione energetica, l'aliquota del 110% si applica agli interventi effettuati:

- dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni;
- dai condomìni;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli 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 ad edilizia residenziale pubblica;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

Con riguardo agli interventi sulle singole unità immobiliari, quindi, la super detrazione del 110% spetta soltanto alle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni.

Per quanto concerne gli interventi sulle parti comuni condominiali, invece, seppur la norma non lo precisi, la detrazione potrebbe spettare a tutti i singoli condòmini a prescindere dal fatto che siano persone fisiche o meno. In questi casi, l'agevolazione potrebbe riguardare sia i soggetti IRES che IRPEF.

Al riguardo si attendono gli opportuni chiarimenti ufficiali.

3.3 MOMENTO DI SOSTENIMENTO DELLE SPESE

Per fruire della detrazione del 110% per gli interventi di riqualificazione energetica le spese devono essere sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021.

Principio di cassa

Per imputare il sostenimento della spesa (cui consegue il diritto alla detrazione) ad un determinato periodo d'imposta, per le persone fisiche (non imprenditori) rileva il principio di cassa, con conseguente diritto a detrarre il 110% delle spese il cui bonifico rechi data successiva all'1.7.2020, a prescindere dalla data di avvio dell'intervento¹².

3.4 RIPARTIZIONE DELLA DETRAZIONE DEL 110%

Il "superbonus" del 110% deve essere ripartito tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo.

3.5 MIGLIORAMENTO DELLA CLASSE ENERGETICA DELL'EDIFICIO

Per poter beneficiare dell'agevolazione maggiorata al 110%, gli interventi volti alla riqualificazione energetica dovranno rispettare dei requisiti tecnici minimi previsti dai decreti che devono essere emanati ai sensi del co. 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013.

Detti requisiti minimi devono consentire, nel loro complesso ed anche congiuntamente all'installazione di impianti solari fotovoltaici o all'installazione di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici¹³:

- il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio,
- ovvero, ove non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta. La classe energetica deve essere dimostrata mediante l'attestato di prestazione energetica (APE) di cui all'art. 6 del DLgs. 192/2005, *ante* e *post* intervento, rilasciato da tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

¹¹ Cfr. Zeni A. "Superbonus del 110% per le seconde case purché non siano villette", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.it, 21.5.2020.

¹² Tra gli altri, circ. Agenzia delle Entrate 29/2013 (§ 1.2), che conferma la validità dei criteri già indicati in passato nella circ. 36/2007 (§ 5) e circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13, p. 298.

¹³ Si veda il § 5.

4 INTERVENTI ANTISISMICI - ALIQUOTA DEL 110%

Per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, è elevata al 110% l'aliquota delle detrazioni spettanti per gli interventi di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies*¹⁴ dell'art. 16 del DL 63/2013.

Si tratta degli interventi che permettono di beneficiare del c.d. "sismabonus"¹⁵.

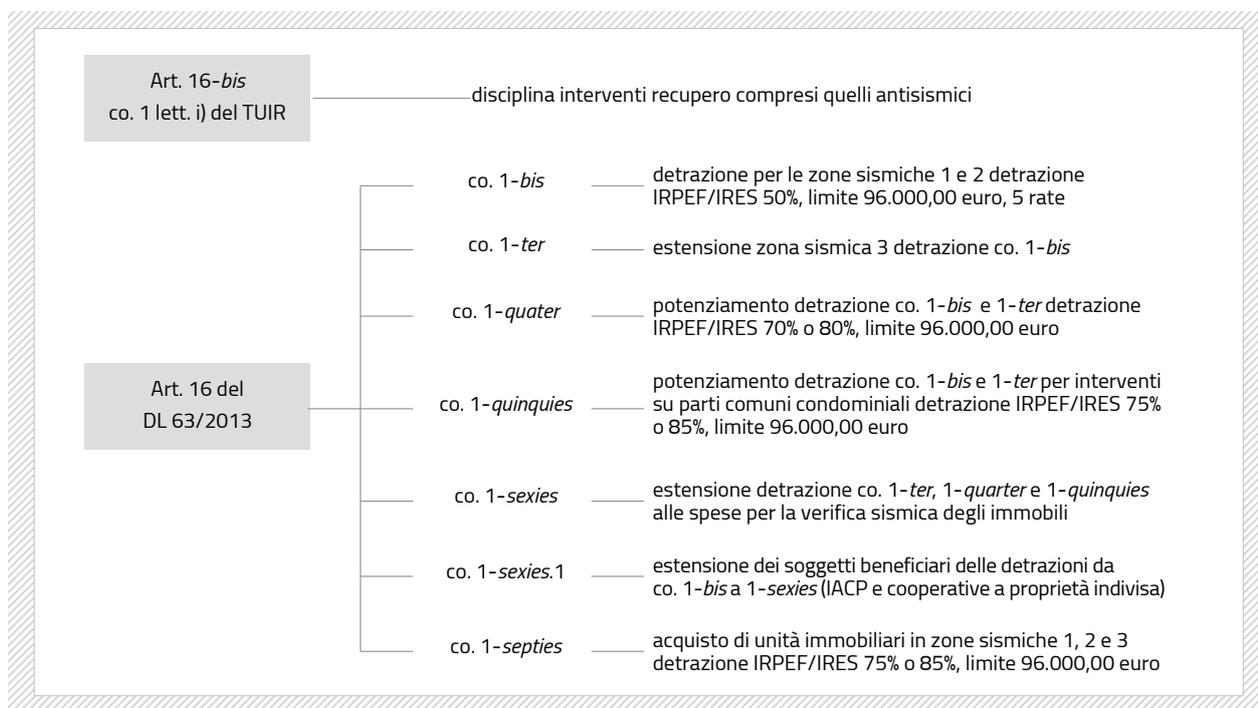


Fig. 2 - Quadro normativo per gli interventi antisismici

4.1 SOGGETTI BENEFICIARI DEL SISMABONUS DEL 110%

Anche con riguardo agli interventi antisismici, l'aliquota del 110% spetta per gli interventi effettuati:

- dai condomini;
- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa¹⁶.

4.2 CESSIONE DELLA DETRAZIONE ALL'IMPRESA DI ASSICURAZIONE - DETRAZIONE DEL 90% PER LA POLIZZA STIPULATA

Nel caso in cui siano stati eseguiti gli interventi antisismici di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 e la detrazione nella misura del 110% sia stata ceduta ad un'impresa di assicurazione con la quale viene contestualmente stipulata una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione IRPEF prevista nell'art. 15 co. 1 lett. f-*bis*) del TUIR, spetta nella misura del 90%.

La citata lett. f-*bis*), inserita dall'art. 1 co. 768, L. 27.12.2017 n. 205, consente di beneficiare della detrazione IRPEF del 19% per le polizze stipulate a decorrere dall'1.1.2018¹⁷, aventi come oggetto il rischio di eventi calamitosi relativamente a unità immobiliari a uso abitativo.

¹⁴ C.d. "sismabonus acquisti".

¹⁵ Per un approfondimento si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Interventi antisismici e c.d. "Sismabonus", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

¹⁶ Si veda il § 2.

¹⁷ Art. 1 co. 770 della L. 27.12.2017 n. 205, pubblicata in *G.U.* 29.12.2017 n. 302, S.O. n. 62.

4.3 IMMOBILI IN ZONA SISMICA 4 - ESCLUSIONE

La detrazione nella misura del 110% prevista per il c.d. "sismabonus" e la disposizione che prevede l'agevolazione elevata al 90% sulle polizze stipulate con assicurazioni alle quali è ceduto il "superbonus"¹⁸ non si applica agli edifici ubicati in zona sismica 4 di cui all'OPCM 20.3.2003 n. 3274.

5 IMPIANTI SOLARI FOTOVOLTAICI - ALIQUOTA DEL 110%

La detrazione IRPEF prevista dall'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR per gli interventi di recupero edilizio spetta nella misura del 110% per:

- l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. a), b), c) e d) del DPR 412/93;
- le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021,

se è stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica o antisismici che consentono di beneficiare della detrazione al 110% (in altre parole uno degli interventi di cui ai commi 1 o 4 dell'art. 119 del DL 34/2020).

5.1 SOGGETTI BENEFICIARI DELLA DETRAZIONE DEL 110%

L'aliquota nella misura del 110% spetta per i suddetti interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici effettuati:

- dai condomìni;
- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa¹⁹.

5.2 LIMITE DI SPESA DETRAIBILE

In questi casi il superbonus del 110%:

- spetta fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 48.000,00 euro e comunque nel limite di spesa di 2.400,00 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico (il limite è ridotto ad 1.600,00 euro per ogni kW di potenza nominale se sono eseguiti interventi di cui alle lett. d), e) ed f) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001 che consistono, rispettivamente, in interventi di ristrutturazione edilizia, interventi di nuova costruzione e interventi di ristrutturazione edilizia);
- deve essere ripartito tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo.

5.3 INSTALLAZIONE DI SISTEMI DI ACCUMULO INTEGRATI NEGLI IMPIANTI SOLARI FOTOVOLTAICI

La detrazione del 110% è riconosciuta anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati ai sensi dell'art. 119 co. 5 del DL 34/2020, alle stesse condizioni, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo e comunque nel limite di spesa di 1.000,00 euro per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema di accumulo.

5.4 INCUMULABILITÀ DELLA DETRAZIONE

La fruizione della detrazione è subordinata alla cessione in favore del GSE dell'energia non autoconsumata in sito.

La detrazione del 110%, inoltre, non è cumulabile con altri incentivi pubblici e 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'art. 11 co. 4 del DLgs. 28/2011, e gli incentivi per lo scambio sul posto di cui all'art. 25-*bis* del DL 91/2014.

¹⁸ Si veda il precedente paragrafo.

¹⁹ Si veda il precedente § 2.

6 COLONNINE DI RICARICA DEI VEICOLI ELETTRICI - ALIQUOTA DEL 110%

Nel caso in cui sia stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica²⁰ che consente di beneficiare del "superbonus" del 110%, per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, la detrazione di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013, spetta nella misura del 110%. L'agevolazione deve essere in questo caso ripartita in cinque quote annuali di pari importo.

Norma di riferimento	Intervento	Detrazione spettante
Art. 16-ter ²¹ del DL 63/2013	<p>Spese per l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica</p> <p>Spetta una detrazione IRPEF del 50% per:</p> <ul style="list-style-type: none"> le spese documentate sostenute dall'1.3.2019 al 31.12.2021; relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza aggiuntiva fino ad un massimo di 7 kW. <p>La detrazione deve essere ripartita tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo.</p> <p>La detrazione spetta anche ai soggetti IRES²².</p>	<p>50% per le spese sostenute dall'1.3.2019 al 31.12.2021</p> <p>Importo massimo detraibile 3.000 euro</p>
Art. 119 co. 8 del DL 34/2020	<p>Installazione di infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici, congiuntamente ad un intervento di riqualificazione energetica che beneficia del c.d. "superbonus"</p> <p>La detrazione deve essere ripartita tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo.</p>	<p>110% per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021</p>

Anche in questo caso, l'aliquota maggiorata del 110% compete per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021 e per i soli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari, dagli IACP comunque denominati e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa²³.

Le altre condizioni previste dall'art. 16-ter del DL 63/2013, così come il limite massimo delle spese detraibili, si dovrebbero estendere anche nel caso in cui spetti l'agevolazione del 110%.

7 CESSIONE DELLA DETRAZIONE E SCONTO SUL CORRISPETTIVO

L'art. 121 del DL 34/2020 prevede che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per determinati interventi²⁴ possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

- per il c.d. "sconto sul corrispettivo". Si tratta di un contributo, 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, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari;
- per la cessione della detrazione. In questo caso, l'importo corrispondente alla detrazione spettante si trasforma in un credito d'imposta in capo al cessionario che a sua volta potrà cederlo ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

²⁰ Si veda precedente § 3.

²¹ Articolo inserito dall'art. 1 co. 1039 della L. 30.12.2018 n. 145.

²² Ris. Agenzia delle Entrate 28.2.2019 n. 32 e circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 8.

²³ Si veda il precedente § 2.

²⁴ Si veda precedente § 7.1.

7.1 TIPOLOGIE DI INTERVENTI AGEVOLATI

In deroga alle disposizioni contenute negli artt. 14 e 16 del DL 63/2013²⁵, la possibilità di cedere la detrazione fiscale o di optare per lo sconto sul corrispettivo riguarda gli interventi²⁶ di:

- recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. a) e b) del TUIR. Si tratta degli interventi:
 - di cui alle lett. a), b), c) e d) dell'art. 3 del DPR 380/2001 (Testo unico edilizia), effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'art. 1117 c.c., ossia degli interventi effettuati su tutte le parti comuni degli edifici residenziali di manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia;
 - di cui alle lett. b), c) e d) dell'art. 3 del DPR 380/2001, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle loro pertinenze. Si tratta delle spese sostenute per interventi effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia;
- efficienza energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'art. 119 co. 1 e 2 del DL 34/2020;
- adozione di misure antisismiche di cui all'art. 16 co. da 1-*bis* a 1-*septies* del DL 63/2013, compresi quelli per i quali compete la detrazione del 110% di cui all'art. 119 co. 4 del DL 34/2020;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 (c.d. "bonus facciate")²⁷;
- installazione di impianti solari fotovoltaici di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'art. 119 co. 5 e 6 del DL 34/2020;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'art. 16-*ter* del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'art. 119 co. 8 del DL 34/2020.

Le disposizioni contenute nell'art. 121 del decreto "Rilancio" in commento non contengono limitazioni alla possibilità di cedere le detrazioni fiscali derivanti dai sopraelencati interventi.

Di conseguenza, la possibilità di optare per la cessione della relativa detrazione o per lo sconto sul corrispettivo dovrebbe riguardare, in generale, tutti i soggetti beneficiari delle agevolazioni fiscali previste dalla norma contenuta nel co. 2 dell'art. 121 del DL 34/2020 (quindi, anche i soggetti IRES beneficiari del c.d. "ecobonus" o i soggetti IRES beneficiari del c.d. "bonus facciate", siano essi società di persone o società di capitali).

7.2 VISTO DI CONFORMITÀ PER GLI INTERVENTI CON DETRAZIONE DEL 110%

Nel caso siano stati effettuati gli interventi previsti dall'art. 119 del DL 34/2020 che consentono di fruire della detrazione del 110%, ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura, il contribuente deve richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta²⁸.

7.2.1 Soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità

Il visto di conformità è rilasciato:

- ai sensi dell'art. 35 del DLgs. 241/97 (c.d. "visto leggero")²⁹;
- dai soggetti indicati dall'art. 3 co. 3 lett. a) e b) del DPR 322/98. Si tratta degli iscritti:
 - negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali;
 - negli albi dei consulenti del lavoro;

²⁵ Più precisamente "in deroga all'articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e all'articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63".

²⁶ Cfr. Poggiani F.G. "Detrazioni, la cessione è ampia", *Italia Oggi*, 14.5.2020.

²⁷ Si veda la voce "Bonus facciate", *Guide Eutekne*.

²⁸ Il co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che "ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo".

²⁹ Si veda la voce "Visto di conformità", *Guide Eutekne*.

- alla data del 30.9.93 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di Commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32 del DLgs. 241/97.

7.2.2 Comunicazione dell'opzione

I dati relativi all'opzione sono comunicati:

- esclusivamente in via telematica,
- secondo quanto disposto con un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, che definirà anche le modalità attuative della cessione della detrazione del 110%, da adottare entro il 18.6.2020 (30 giorni dalla data di entrata in vigore del DL 34/2020 fissata al 19.5.2020).

7.2.3 Asseverazione per gli interventi di riqualificazione energetica e antisismici

Per poter optare per la cessione della detrazione o per lo sconto sul corrispettivo, inoltre:

- per gli interventi di riqualificazione energetica di cui ai co. 1, 2 e 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, i tecnici abilitati devono asseverare:
 - il rispetto dei requisiti previsti dai decreti attuativi emanati ai sensi del co. 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013;
 - la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Una copia dell'asseverazione viene trasmessa, esclusivamente per via telematica, all'ENEA³⁰;
- per gli interventi antisismici di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020, l'efficacia degli stessi deve essere 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 DM 28.2.2017 n. 58. I professionisti incaricati attestano, altresì, la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Asseverazioni infedeli - Sanzione applicabile e polizza assicurativa

I soggetti che rilasciano le attestazioni e le asseverazioni, inoltre:

- incorrono in una sanzione amministrativa da 2.000,00 a 15.000,00 euro per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa³¹;
- devono 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 di 500.000,00 euro. La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio.

Spese per le asseverazioni detraibili

Le spese sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni richieste e per il rilascio del visto di conformità sono detraibili nella misura del 110% ove riguardino gli interventi previsti dall'art. 119 del DL 34/2020.

7.3 UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA DA PARTE DEL CESSIONARIO

Il cessionario utilizza il credito d'imposta ricevuto:

- in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97³²;
- sulla base delle rate residue di detrazione non fruite³³;
- 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, inoltre:

³⁰ Le modalità di trasmissione dell'asseverazione all'ENEA e le relative modalità attuative saranno stabilite da un apposito DM da emanare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 34/2020.

³¹ Si rendono applicabili anche le sanzioni penali ove il fatto costituisca reato (art. 119 co. 14 del DL 34/2020).

³² Non si applicano i limiti di cui all'art. 34 della L. 388/2000 e art. 1 co. 53 della L. 244/2007.

³³ Secondo la relazione illustrativa della bozza del decreto rilancio, sarebbe possibile esercitare l'opzione nell'anno 2020, "anche in relazione alle rate residue di detrazioni relative ad interventi effettuati in anni precedenti". Sul punto, tuttavia, sarebbero opportuni dei chiarimenti ufficiali in quanto tale previsione sarebbe in contrasto con l'art. 121 co. 1 del DL 34/2020 secondo cui possono scegliere tra le due diverse modalità di cessione "i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi elencati...".

- non può essere fruita negli anni successivi;
- non può essere richiesta a rimborso.

Indebito utilizzo del credito in compensazione

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.

7.4 CONTROLLO DELLA DOCUMENTAZIONE

Nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'Agenzia delle Entrate procede alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alle detrazioni d'imposta che sono state cedute, nei termini di cui all'art. 43 del DPR 600/73 e all'art. 27 co. da 16 a 20 del DL 185/2008.

Qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti beneficiari³⁴ della stessa. L'importo dovuto sarà maggiorato degli interessi di cui all'art. 20 del DPR 602/73 e delle sanzioni di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97.

7.5 PROVVEDIMENTO ATTUATIVO

Le modalità attuative delle disposizioni contenute nell'art. 121 del DL 34/2020, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica, sarà emanato un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate entro il 18.6.2020 (30 giorni dalla data di entrata in vigore del DL 34/2020 fissata al 19.5.2020).

³⁴ Il recupero dell'importo è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario, "fermo restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi".

CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Pamela ALBERTI e Alessandro COTTO¹

1 PREMESSA

Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica, è previsto il riconoscimento di un contributo a fondo perduto proporzionato alle perdite di fatturato/compensi subiti nel mese di aprile.



Fig. 1 - Contributo a fondo perduto per piccole imprese e lavoratori autonomi

2 SOGGETTI BENEFICIARI

L'art. 25 del DL 34/2020 riconosce il contributo a fondo perduto a favore "dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA".

La norma appare tecnicamente imprecisa e potrebbe leggersi nel senso che il contributo spetta ai titolari di:

- reddito d'impresa;
- lavoro autonomo;
- reddito agrario.

Sono quindi ammessi al beneficio, tra gli altri:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale, ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata.

Inoltre, dal momento che si tratta di soggetti individuati, per espressa previsione normativa, sulla base delle disposizioni del TUIR, sarebbero inclusi tra i destinatari dell'agevolazione anche gli enti non commerciali, limitatamente all'attività commerciale esercitata.

In base allo stesso principio, il contributo dovrebbe riguardare anche le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

¹ p.alberti@eutekne.it; a.cotto@eutekne.it.

Regimi contabili

La norma non subordina il riconoscimento del contributo all'adozione di particolari regimi d'imposta o contabili da parte dei soggetti interessati.

Esclusioni

Per espressa previsione normativa, il contributo a fondo perduto non spetta:

- ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza telematica all'Agenzia delle Entrate;
- agli enti pubblici di cui all'art. 74;
- ai soggetti di cui all'art. 162-bis del TUIR (intermediari finanziari e società di partecipazione);
- ai contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli artt. 27 e 38 del DL 18/2020²;
- ai lavoratori dipendenti³;
- ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai DLgs. 30.6.94 n. 509 e 10.2.96 n. 103.

La norma esclude dall'agevolazione sia i liberi professionisti titolari iscritti alla Gestione separata INPS che i professionisti iscritti alle casse private (es. avvocati, commercialisti, architetti, ecc.).

Il riferimento fatto dalla norma ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo risulta così inspiegabilmente svuotato⁴, ponendo la questione di chi possa effettivamente beneficiare del contributo a fondo perduto tra i soggetti "esercenti attività di lavoro autonomo". Potrebbe essere il caso dei titolari di redditi di lavoro autonomo "assimilati" di cui all'art. 53 co. 2 lett. b) del TUIR, derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, ma tale tipologia di attività risulta essere fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 5 co. 2 del DPR 633/72 e quindi il possesso di partita IVA richiesto dal decreto non sarebbe riferibile a tale attività.

La questione dovrebbe essere auspicabilmente riconsiderata in sede di conversione del decreto, dal momento che una simile impostazione appare non sostenibile sul piano costituzionale, soprattutto in relazione a quei professionisti esclusi da ogni forma di sostegno.

3 REQUISITI

Il contributo spetta ai soggetti sopra richiamati a condizione che:

- i ricavi/compensi non siano superiori a 5 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari");
- sussista un calo di fatturato/corrispettivi.

3.1 LIMITE DI 5 MILIONI DI RICAVI/COMPENSI

Il contributo spetta esclusivamente ai titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR e a i soggetti con ricavi di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR o compensi di cui all'art. 54 co. 1 del TUIR non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (quindi "2019" per i soggetti "solari").

3.2 RIDUZIONE DEL FATTURATO/CORRISPETTIVI

Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi.

² Si tratta, rispettivamente, dei soggetti iscritti alla gestione separata INPS e dei lavoratori dello spettacolo (si veda Rivetti P. "Bonus per autonomi, collaboratori e dipendenti" del presente Speciale).

³ Anche se la formulazione letterale della norma e, in particolare, l'utilizzo della congiunzione "nonché" potrebbe suscitare dubbi interpretativi, il richiamo ai lavoratori dipendenti dovrebbe avere portata generalizzata. Tale soluzione appare la più coerente dal punto di vista sistematico, non essendoci ragione per escludere i soli lavoratori dipendenti iscritti alla casse previdenziali private. La questione meriterebbe tuttavia una conferma di fonte ufficiale.

⁴ Cotto A., Zanetti E. "Professioni ordinarie fuori dal contributo a fondo perduto", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.5.2020.

Titolari di reddito agrario

Per i titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR si pone il problema di come calcolare il calo del fatturato, atteso che gli stessi determinano il reddito sulla base delle tariffe d'estimo catastali.

Con riferimento al regime di sospensione dei versamenti, disposto dal DL 23/2020 e ulteriormente modificato dal decreto "Rilancio"⁵, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la riduzione del fatturato può essere effettuato calcolata "utilizzando i ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi ai mesi di marzo e aprile 2019 rispetto a quelli annotati nei medesimi mesi del 2020, ovvero, in mancanza di scritture contabili, l'importo del fatturato relativo ai medesimi mesi, come risultante dai registri IVA"⁶

3.2.1 Esclusioni

Il contributo spetta anche in assenza del requisito del calo del fatturato/corrispettivi per:

- i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019;
- i soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio dei Comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19.

Soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019

Con riferimento all'agevolazione Tremonti disposta dalla L. 383/2001⁷ contenente un criterio applicativo assimilabile, l'Agenzia delle Entrate ebbe modo di precisare che ove "la società di capitali risulti in seguito regolarmente iscritta nel registro delle imprese, la data di stipulazione dell'atto costitutivo è il momento cui occorre far riferimento per individuare l'inizio dell'attività, rilevante ai fini del beneficio fiscale"⁸.

Con riferimento invece agli imprenditori individuali, sempre nello stesso contesto interpretativo, si puntualizzò che rileva l'inizio attività desumibile dal modello di dichiarazione ai fini IVA⁹.

Fermo restando che sul punto è probabile che intervenga l'Agenzia delle Entrate in sede di chiarimenti ufficiali, è verosimile che il criterio di individuazione venga confermato.

Da notare che, per i soggetti in esame, la norma non sembra imporre un termine entro il quale deve essere iniziata l'attività.

In linea di principio, quindi, non sembrano sussistere ragioni ostative al riconoscimento del contributo anche qualora l'attività sia iniziata nel 2020¹⁰, fermo restando che, ai sensi dell'art. 25 co. 13 del DL 34/2020, se successivamente all'erogazione del contributo cessa l'attività il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica all'Agenzia delle Entrate "è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli a richiesta agli organi istruttori dell'amministrazione finanziaria".

3.2.2 Calcolo del fatturato

Anche se è probabile che la questione venga ripresa in sede di emanazione del provvedimento attuativo, sui criteri di calcolo del fatturato assumono un certo rilievo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate sul differimento dei versamenti disposti dal DL 23/2020 che, come già ricordato sopra, presentano un meccanismo applicativo simile a quello previsto per l'accesso al contributo in esame.

In estrema sintesi, secondo l'Agenzia delle Entrate¹¹:

- nei casi in cui non sussista l'obbligo dell'emissione della fattura o dei corrispettivi il riferimento al fatturato e ai corrispettivi può essere esteso al concetto di ricavi e compensi; pertanto, il contribuente può assumere detti elementi, ai fini della verifica della diminuzione cui collegare il diritto alla percezione del contributo;

⁵ Sul punto si veda Bilancini L., Greco E. e Negro M. "Sospensioni e proroghe di versamenti e adempimenti", § 3 del presente Speciale.

⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9, § 2.2.2.

⁷ L'art. 4 co. 3, primo periodo della L. 383/2001, entrata in vigore in data 25.10.2001, stabiliva che l'incentivo fiscale si applicasse anche alle imprese e ai lavoratori autonomi "in attività alla data di entrata in vigore della presente legge".

⁸ Ris. Agenzia delle Entrate 20.3.2002 n. 93.

⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 17.10.2001 n. 90, § 2.

¹⁰ Non è chiaro, invece, se ci possa essere un limite temporale all'inizio attività legato all'emanazione del decreto (es. maggio 2020).

¹¹ Circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9. Si veda anche Greco E. "Calo del fatturato per i versamenti di maggio differiti al 16 settembre", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 16.5.2020.

- per i soggetti che certificano le operazioni sia con fatture sia con corrispettivi occorre sommare i due elementi;
- la data da prendere a riferimento per il calcolo del fatturato nel mese di aprile è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>)¹²;
- per i contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente la verifica della diminuzione del fatturato e dei corrispettivi va fatta in relazione al solo mese di aprile;
- per gli autotrasportatori che, ai sensi dell'art. 74 co. 4 del DPR 633/72 possono annotare "le fatture emesse per le prestazioni [...] entro il trimestre solare successivo a quello di emissione", la verifica richiesta al fine di beneficiare del contributo essere eseguita con riferimento alle fatture ed i corrispettivi relativi alle operazioni eseguite nei mesi di aprile del 2019 e 2020. Tale soluzione è coerente con lo spirito della norma, che intende agevolare i contribuenti che, a seguito dell'emergenza epidemiologica e del blocco delle attività, hanno subito una riduzione delle operazioni effettuate nel mese di aprile 2020.

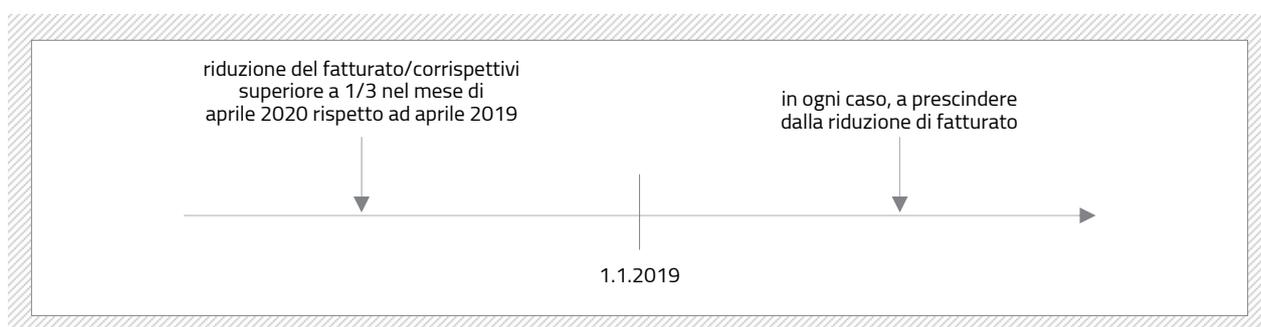


Fig. 2 - Rilevanza dell'inizio attività

4 DETERMINAZIONE DEL CONTRIBUTO

Ai sensi dell'art. 25 co. 5 del DL 34/2020, l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato applicando una percentuale alla differenza tra:

- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020;
- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019¹³.

La seguente tabella sintetizza i parametri per il calcolo dell'agevolazione.

% sulla differenza di fatturato/corrispettivi aprile 2019-2020	Ricavi/compensi 2019 ¹⁴
20%	Non superiori a 400.000,00 euro
15%	Superiori a 400.000,00 euro e fino a 1 milione di euro
10%	Superiori a 1 milione e fino a 5 milioni

L'ammontare del contributo a fondo perduto è riconosciuto, comunque, ai soggetti che soddisfano i suddetti requisiti, per un importo non inferiore a:

- 1.000,00 euro per le persone fisiche;
- 2.000,00 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

¹² Riprendendo quanto esemplificato dall'Agenzia delle Entrate nella citata circ. 9/2020, nel calcolo dell'ammontare del fatturato dei mesi di aprile 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di marzo 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite di aprile 2020 e 2019 emesse entro il 15.5.2020 e 2019.

¹³ Si osserva che, tecnicamente, la differenza dovrebbe essere tra fatturato/corrispettivi di aprile 2019 e quelli di aprile 2020.

¹⁴ Periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL Rilancio.

Esempio numerici

Per una migliore comprensione dei meccanismi di funzionamento, si considerino i seguenti esempi numerici.

Ricavi 2019	600.000
Fatturato aprile 2020	0
Fatturato aprile 2019	50.000
Differenza fatturato	50.000
Contributo a fondo perduto	7.500 (15% di 50.000)

Nel caso in cui il contributo a fondo perduto risulti inferiore a 1.000,00/2.000,00 euro, opera la soglia minima sopra indicata come evidenza l'esempio sotto riportato.

Ricavi 2019	90.000
Fatturato aprile 2020	5.000
Fatturato aprile 2019	7.500
Differenza fatturato	2.500
Contributo a fondo perduto teorico	500 (20% di 2.500)
Contributo a fondo perduto spettante	1.000

Nel caso in cui l'attività sia iniziata nel 2019 e prima di maggio 2019¹⁵, ai fini dell'individuazione della percentuale di contributo i ricavi dell'anno dovrebbero essere ragguagliati. Si supponga che l'attività sia iniziata l'1.3.2019 con ricavi complessivi a fine anno pari a 350.000,00. In questo caso la percentuale da applicare sarebbe il 15% in quanto, su base annua, i ricavi risultano essere pari a 420.000,00 euro.

Ricavi 1.3.2019 - 31.12.2019	350.000
Fatturato aprile 2020	0
Fatturato aprile 2019	35.000
Differenza fatturato	35.000
Contributo a fondo perduto	5.250 (15% di 35.000)

4.1 IRRILEVANZA FISCALE DEL CONTRIBUTO

Per espressa previsione normativa, il contributo:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

Tale soluzione appare coerente con la natura risarcitoria del contributo.

4.2 PROCEDURA PER IL RICONOSCIMENTO DEL CONTRIBUTO

Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati devono presentare, anche tramite intermediari abilitati¹⁶, un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, con l'indicazione della sussistenza dei requisiti sopra definiti.

4.2.1 Modalità e termini di presentazione dell'istanza

L'istanza:

- deve essere presentata esclusivamente in via telematica;
- deve essere presentata entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa, come definita con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate di prossima emanazione;

¹⁵ Per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire da maggio 2019, come rilevato, la norma non sembra limitare l'accesso al contributo. Per contro, non potendosi parametrare la riduzione di fatturato aprile su aprile, ai soggetti in questione dovrebbe spettare solo il contributo minimo. Anche su questo punto sarebbe auspicabile una conferma di fonte ufficiale.

¹⁶ L'istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98 delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle Entrate o ai servizi per la fatturazione elettronica.

- deve contenere anche l'autocertificazione di regolarità antimafia dei soggetti da sottoporre a verifica ai sensi dell'art. 85 del DLgs. 159/2011, di non trovarsi nelle condizioni ostative di cui all'art. 67 del medesimo decreto legislativo.

Provvedimento attuativo

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno definiti:

- le modalità di effettuazione dell'istanza;
- il suo contenuto informativo;
- i termini di presentazione della stessa;
- ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni in esame.

4.2.2 Erogazione del contributo

Sulla base delle informazioni contenute nell'istanza, il contributo a fondo perduto è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario.

4.3 CONTROLLI

Per le attività di controllo dei dati dichiarati si applicano gli artt. 31 ss. del DPR 600/73.

4.3.1 Recupero dell'agevolazione

Qualora il contributo sia in tutto o in parte non spettante, anche a seguito del mancato superamento della verifica antimafia, l'Agenzia delle Entrate recupera il contributo non spettante, irrogando le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97 e gli interessi dovuti.

4.3.2 Conservazione della documentazione

Qualora successivamente all'erogazione del contributo, l'attività d'impresa o di lavoro autonomo cessi o le società e gli altri enti percettori cessino l'attività, il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica all'Agenzia delle Entrate è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli a richiesta agli organi istruttori dell'amministrazione finanziaria.

4.3.3 Sanzioni penali

Nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante si applica l'art. 316-ter c.p.¹⁷.

¹⁷ Reclusione da 3 mesi a 6 anni o, quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a 3.999,96 euro, si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 5.164,00 a 25.822,00 euro.

INCENTIVI PER LA CAPITALIZZAZIONE DELLE MEDIE IMPRESE

Gianluca ODETTO¹

1 PREMESSA

L'art. 26 del DL 34/2020 prevede alcune misure finalizzate al rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni, che si sostanziano:

- in un credito d'imposta del 20% per i conferimenti in denaro per l'aumento del capitale sociale di società danneggiate dalla pandemia COVID-19 (co. 4 - 7), esaminato nel § 3;
- in un credito d'imposta commisurato alle perdite delle suddette società, che spetta dopo l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2020 (co. 8 - 9), esaminato nel § 4;
- nell'istituzione del "Fondo Patrimonio PMI", finalizzato a sottoscrivere obbligazioni emesse dalle medesime società (co. 12 ss.), esaminato nel § 6.

Obiettivo è, in sostanza, quello di permettere che, a fronte di un aumento di capitale, sussistano contemporaneamente benefici sia in capo al soggetto che conferisce i fondi, sia in capo alla società che li riceve.

Preventiva autorizzazione da parte della Commissione europea

L'efficacia di tali misure è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea (art. 26 co. 3 del DL 34/2020).

Disposizioni attuative

L'art. 26 co. 10 del DL 34/2020 prevede un'autorizzazione di spesa massima di 2 miliardi di euro, a valere sull'anno 2021, per la fruizione dei crediti d'imposta.

Il successivo co. 11 prevede, quindi, che con apposito DM (da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legge) siano stabilite le modalità applicative della normativa in esame, anche al fine di rispettare il suddetto limite di spesa.

2 AMBITO SOGGETTIVO

I benefici riguardano le società di capitali², regolarmente costituite e aventi la sede legale e amministrativa in Italia³, le quali:

- presentino per il 2019 un ammontare di ricavi derivanti dalle vendite e prestazioni (art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR) compreso tra 5 milioni di euro (10 milioni, per l'agevolazione riguardante il "Fondo Patrimonio PMI") e 50 milioni di euro⁴;
- abbiano subito, nel periodo tra l'1.3.2020 e il 30.4.2020 e a causa dell'emergenza epidemiologica COVID-19, una riduzione complessiva dei ricavi di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR di oltre il 33% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente;

¹ g.odetto@eutekne.it.

² Spa, sapa, srl (anche semplificate), società cooperative, società europee e società cooperative europee.

³ Fatto salvo quanto specificato nel § 3 per i conferimenti a favore delle stabili organizzazioni.

⁴ Se la società appartiene ad un gruppo, si fa riferimento al dato dei ricavi su base consolidata, al più elevato grado di consolidamento, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo.

- deliberino ed eseguano, tra il 20.5.2020 e il 31.12.2020, un aumento di capitale a pagamento interamente versato (non inferiore a 250.000,00 euro, per l'agevolazione riguardante il "Fondo Patrimonio PMI").

Esclusioni

Non costituiscono presupposto per le agevolazioni gli aumenti di capitale effettuati dalle società di cui all'art. 162-*bis* del TUIR (intermediari finanziari, nonché società di partecipazione finanziaria e non finanziaria⁵) e dalle che esercitano attività assicurativa.

Ulteriori requisiti per il credito d'imposta in capo alle società conferitarie e per il "Fondo patrimonio PMI"

Sono previsti ulteriori requisiti per le agevolazioni di cui ai co. 8 e 12 (credito d'imposta commisurato alle perdite delle società nonché "Fondo Patrimonio PMI"), di sotto riepilogate.

Requisiti per le agevolazioni (credito d'imposta perdite e Fondo Patrimonio PMI)
Non avere lo <i>status</i> di impresa in difficoltà ai sensi della legislazione comunitaria in materia
Regolarità contributiva e fiscale
Regolarità nei confronti delle normative edilizia, urbanistica, del lavoro, della prevenzione infortuni e della salvaguardia dell'ambiente
Non essere tra le società che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato (o depositato su un conto bloccato) aiuti ritenuti illegali o incompatibili dalla Commissione europea
Non trovarsi nelle condizioni ostative previste dall'art. 67 del DLgs. 159/2011 (antimafia)
Amministratori, soci o titolare effettivo non devono avere riportato una condanna definitiva negli ultimi 5 anni per reati tributari con interdizione dai pubblici uffici (art. 12 co. 2 del DLgs. 74/2000)
Numero di occupati inferiore a 250 (solo per l'agevolazione Fondo Patrimonio PMI)

3 CREDITO D'IMPOSTA DEL 20% PER GLI AUMENTI DI CAPITALE

Per i conferimenti in denaro effettuati per l'aumento del capitale sociale delle società così come definite nel precedente § 2 spetta un credito d'imposta del 20%. I benefici spettano anche:

- per l'aumento del capitale (*rectius*, del fondo di dotazione) di stabili organizzazioni italiane di società con sede nell'Unione europea o negli Stati appartenenti all'accordo sullo Spazio economico europeo;
- per gli investimenti che avvengono attraverso quote o azioni di OICR residenti in Italia, nell'Unione Europea o in Stati appartenenti all'accordo sullo Spazio economico europeo, che investono in misura superiore al 50% nel capitale delle imprese così come sopra definite.

3.1 SOGGETTO BENEFICIARIO

Il beneficio compete al soggetto che effettua il conferimento. Per espressa disposizione di legge non sono, però, agevolate le società che controllano direttamente o indirettamente la società conferitaria, sono da questa controllate (o a questa collegate) o sono sottoposte a comune controllo.

Il beneficiario deve acquisire dalla società conferitaria una certificazione che attesti di non avere superato il limite complessivo agevolabile, salvo eccezioni fissato in 800.000,00 euro (si veda il successivo § 5), ovvero, se superato, l'importo del credito spettante.

3.2 ENTITÀ MASSIMA DEL BENEFICIO

L'investimento massimo su cui calcolare il credito d'imposta è pari a 2 milioni di euro (il credito d'imposta massimo ammonta, quindi, a 400.000,00 euro).

⁵ Dovrà essere oggetto di appositi chiarimenti la situazione delle società di partecipazione non finanziaria (c.d. "holding industriali"), le quali rientrano tra le società disciplinate dall'art. 162-*bis* del TUIR e, quindi, a rigore sono escluse dal beneficio. Il dubbio deriva dal fatto che, secondo la Relazione al decreto legge, risulterebbero escluse le società "che non operano nei settori bancario, finanziario e assicurativo", con un'accezione di "settore finanziario" che pare richiamare gli intermediari finanziari e le società di partecipazione finanziaria (art. 162-*bis* co. 1 lett. a) e b), e non invece le società di partecipazione non finanziaria (art. 162-*bis* co. 1 lett. c).

La questione, peraltro, dovrebbe riguardare le sole *holding* miste, posto che la norma richiede la produzione di ricavi di cui all'art. 85 co. 1 lett. a) e b) del TUIR per oltre 5 milioni di euro, dei quali ordinariamente le *holding* pure sono prive.

Posto, ad esempio, un aumento di capitale di 1,5 milioni di euro, ai soggetti che effettuano il conferimento compete un credito d'imposta di 300.000,00 euro.

In virtù del riferimento posto dall'art. 26 co. 4 del DL 34/2020 ai "conferimenti in denaro (...) in esecuzione dell'aumento del capitale sociale", sono agevolate sia le somme corrispondenti al valore nominale delle azioni o quote, sia le somme versate a titolo di sovrapprezzo. Sono invece esclusi gli apporti in natura.

3.3 CARATTERISTICHE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- nella dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento⁶ e in quelle successive, sino ad esaurimento, nonché,
- a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della suddetta dichiarazione, in compensazione nel modello F24 (senza il limite annuo, portato a 1 milione di euro, di cui all'art. 34 della L. 388/2000, né il limite di 250.000,00 euro per i crediti di natura agevolativa di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007).

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del *pro rata* degli interessi passivi e delle spese generali (artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR).

3.4 CAUSE DI DECADENZA

La distribuzione di riserve di qualsiasi tipo prima dell'1.1.2024 da parte della società conferitaria comporta la decadenza del beneficio e l'obbligo di restituire l'ammontare detratto (*rectius* il credito d'imposta utilizzato), unitamente agli interessi legali (non sono invece previste sanzioni).

Il riferimento alle "riserve" pare indicare che la distribuzione dell'utile di esercizio non rappresenti, invece, una causa di decadenza.

Analogha causa di decadenza opera nel momento in cui la partecipazione ottenuta a seguito del conferimento venga trasferita prima dell'1.1.2024.

4 CREDITO D'IMPOSTA COMMISURATO ALLE PERDITE DELLA SOCIETÀ

Alle società compete, 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, assunto al lordo delle perdite stesse;
- fino a concorrenza del 30% dell'aumento del capitale.

La Relazione al DL 34/2020 chiarisce che le perdite a cui fa riferimento la norma sono quelle (civilistiche) riferite all'esercizio 2020. Non dovrebbero, quindi, essere computate le perdite degli esercizi precedenti portate a nuovo.

Operano poi i limiti di aiuto complessivo che verranno riepilogati nel successivo § 5.

4.1 DETERMINAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Si può ipotizzare il meccanismo di funzionamento con la situazione (volutamente semplificata) di una società con un patrimonio netto di 2,5 milioni di euro (2 milioni di capitale sociale e 500.000,00 di riserve), la quale prevede di chiudere il 2020 con una perdita di 1 milione di euro. In previsione della perdita viene deliberato ed eseguito un aumento di capitale di 1,5 milioni di euro.

La situazione patrimoniale al 31.12.2020 è, quindi, la seguente.

Stato patrimoniale 2020			
Attivo		Passivo	
Totale attivo	3.000.000	Capitale sociale	3.500.000
		Riserve	500.000
		(Perdita)	(1.000.000)
		Totale patrimonio netto	3.000.000
TOTALE	3.000.000	TOTALE	3.000.000

⁶ È tale la dichiarazione REDDITI 2021, riferita al 2020.

Il procedimento di calcolo del credito dovrebbe, quindi, essere il seguente.

Parametro	Importo
Perdita dell'esercizio 2020	1.000.000
10% del patrimonio netto (al lordo della perdita del 2020)	$4.000.000 \times 10\% = 400.000$
Perdite eccedenti	600.000
Credito d'imposta	$600.000 \times 50\% = 300.000$
Aumento di capitale	1.500.000
30% dell'aumento di capitale	450.000

Il credito è computato quale 50% delle perdite eccedenti l'importo corrispondente al 10% del patrimonio netto, ed è quindi pari a 300.000,00 euro.

Come evidenziato dalla tabella, a questi fini il patrimonio netto non deve essere assunto nel suo dato contabile al 31.12.2020 (3 milioni di euro), ma nel dato al lordo della perdita del 2020 (4 milioni di euro).

Va però verificato che il credito "potenziale" trovi capienza nel 30% dell'aumento di capitale: questa condizione è soddisfatta, in quanto questo importo ammonta a 450.000,00 euro (il credito spetta, quindi, in misura piena)⁷.

4.2 SOGGETTO BENEFICIARIO

Il beneficio compete alla società che ricevono i conferimenti descritti nel precedente § 2.

4.3 CARATTERISTICHE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione nel modello F24, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'aumento di capitale (senza il limite annuo, portato a 1 milione di euro, di cui all'art. 34 della L. 388/2000, né il limite di 250.000,00 euro per i crediti di natura agevolativa di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007).

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del *pro rata* degli interessi passivi e delle spese generali (artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR).

4.4 CAUSE DI DECADENZA

La distribuzione di riserve di qualsiasi tipo prima dell'1.1.2024 da parte della società comporta la decadenza del beneficio e l'obbligo di restituire il credito d'imposta, unitamente agli interessi legali (anche in questo caso non sono previste sanzioni).

Come per il credito che spetta ai soci che effettuano il conferimento, il riferimento alle "riserve" pare indicare che la distribuzione dell'utile di esercizio non rappresenti una causa di decadenza.

5 LIMITE MASSIMO ALLE AGEVOLAZIONI

Secondo l'art. 26 co. 20 del DL 34/2020, i benefici descritti ai precedenti § 3 e 4 sono cumulabili tra di loro e con altre misure di aiuto di cui la società ha beneficiato ai sensi del § 3.1 del Quadro temporaneo degli aiuti di Stato adottato in sede comunitaria il 19.3.2020.

L'importo complessivo lordo di aiuto per ciascuna società non può eccedere:

- in via generale, l'importo di 800.000,00 euro;
- l'importo di 120.000,00 euro, per le imprese operanti nei settori della pesca e dell'acquacoltura;
- l'importo di 100.000,00 euro, per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli.

La società è tenuta ad acquisire dai soggetti che effettuano il conferimento l'attestazione della misura dell'incentivo di cui si è usufruito.

⁷ A fronte dell'aumento di capitale di 1,5 milioni di euro vi sarebbero, quindi, un credito d'imposta di 300.000,00 euro in capo al soggetto che effettua il conferimento e un credito d'imposta di 300.000,00 euro in capo alla società beneficiaria.

6 “FONDO PATRIMONIO PMI”

Il “Fondo Patrimonio PMI”, la cui gestione è affidata ad Invitalia, ha la funzione di sottoscrivere, entro il 31.12.2020 e nei limiti delle risorse assegnate, obbligazioni e titoli di debito (di nuova emissione) emessi dalle società descritte nel precedente § 2.

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

Riprendendo gli esempi in precedenza posti, se la società effettua un aumento di capitale di 1,5 milioni di euro, l'importo massimo del prestito ammonterebbe a 4,5 milioni di euro. Se, però, i ricavi della società ammontano a 20 milioni di euro, il tetto massimo si ferma a 2,5 milioni (il 12,5% di 20)⁸.

6.1 RIMBORSO DELLE OBBLIGAZIONI

I titoli sono rimborsati decorsi sei anni dalla sottoscrizione, con la facoltà di rimborso anticipato dopo tre anni. Particolari regole sono previste in caso di informazione antimafia interdittiva o procedure concorsuali.

6.2 IMPEGNI DELLE SOCIETÀ

La società emittente deve assumere i seguenti impegni (art. 26 co. 15 del DL 34/2020):

- non deliberare o effettuare, sino all'integrale rimborso del prestito, distribuzioni di riserve o acquisti di azioni proprie e non procedere alla restituzione di finanziamenti ai soci;
- destinare il finanziamento a sostenere costi di personale, investimenti o capitale circolante destinati a stabilimenti produttivi in Italia;
- fornire al gestore un rendiconto periodico.

6.3 INTERESSI

Gli interessi maturano con periodicità annuale e sono corrisposti in un'unica soluzione alla data di rimborso (art. 26 co. 16 del DL 34/2020).

Le relative modalità attuative saranno stabilite con apposito decreto interministeriale.

6.4 MODALITÀ DI ACCESSO AI BENEFICI

La società deve presentare al gestore del Fondo un'apposita istanza.

Le relative modalità attuative saranno stabilite con apposito decreto interministeriale.

⁸ Particolari regole sono, peraltro, previste dall'art. 26 co. 12 del DL 34/2020, al cui esame si rimanda, per le imprese beneficiarie di finanziamenti assistiti da garanzia pubblica nel contesto del quadro temporaneo degli aiuti di Stato previsto a seguito dell'emergenza epidemiologica COVID-19. In tal caso, la somma degli importi garantiti, dei prestiti agevolati e degli strumenti finanziari di cui trattasi sottoscritti non può eccedere il maggiore tra il 25% dei ricavi del 2019, il doppio del costo del personale del 2019 e il fabbisogno di liquidità per i 18 mesi successivi alla concessione della misura di aiuto, attestato dal rappresentante legale.

ALTRE NOVITÀ IN TEMA DI AGEVOLAZIONI

Pamela ALBERTI¹

1 PREMESSA

Il DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Rilancio"), oltre a quanto trattato nei precedenti capitoli, introduce numerose misure agevolative.

La seguente tabella riepiloga le disposizioni esaminate nel presente capitolo.

Fattispecie	Paragrafo
Credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro	2
Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro	3
Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda	4
Ulteriori modifiche al credito d'imposta per investimenti pubblicitari	5
Altre misure di sostegno all'editoria	6
Credito d'imposta per vacanze	7
Proroga del termine "lungo" per i super-ammortamenti 2019	8
Incremento della detrazione IRPEF per investimenti in <i>start up</i> e PMI innovative	9
Modifiche al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo	10
Contributi alle imprese che adottano misure per ridurre il rischio di contagio	11

2 CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO

L'art. 125 del DL34/2020 ha riscritto la disciplina del credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro, abrogando le precedenti disposizioni.

L'agevolazione sembra collegata al protocollo per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro del 14.3.2020, integrato il 24.4.2020, che prevede specifiche disposizioni sulla pulizia e sanificazione in azienda².

Evoluzione normativa

L'art. 64 del DL 18/2020 convertito, allo scopo di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio del virus COVID-19³, ha introdotto un nuovo credito d'imposta sulle spese di sanificazione sostenute nel 2020.

¹ p.alberti@eutekne.it.

² In particolare, secondo il citato protocollo, l'azienda deve assicurare la pulizia giornaliera e la sanificazione periodica dei locali, degli ambienti, delle postazioni di lavoro e delle aree comuni e di svago. Deve, inoltre, essere garantita la pulizia a fine turno e la sanificazione periodica di tastiere, schermi *touch*, *mouse*, con adeguati detergenti, sia negli uffici, sia nei reparti produttivi. Nel caso di presenza di una persona con COVID-19 all'interno dei locali aziendali, è previsto che si proceda alla pulizia e sanificazione dell'area secondo le disposizioni della circ. Min. Salute 22.2.2020 n. 5443, nonché alla ventilazione dei locali.

L'art. 30 del DL 23/2020 (c.d. "DL Liquidità"), in corso di conversione in legge, ha esteso tale agevolazione anche all'acquisto di dispositivi di protezione individuale⁴.

L'art. 125 co. 5 del DL 34/2020 abroga le citate norme, facendo di fatto confluire la disciplina di tale credito d'imposta in un'unica disposizione.

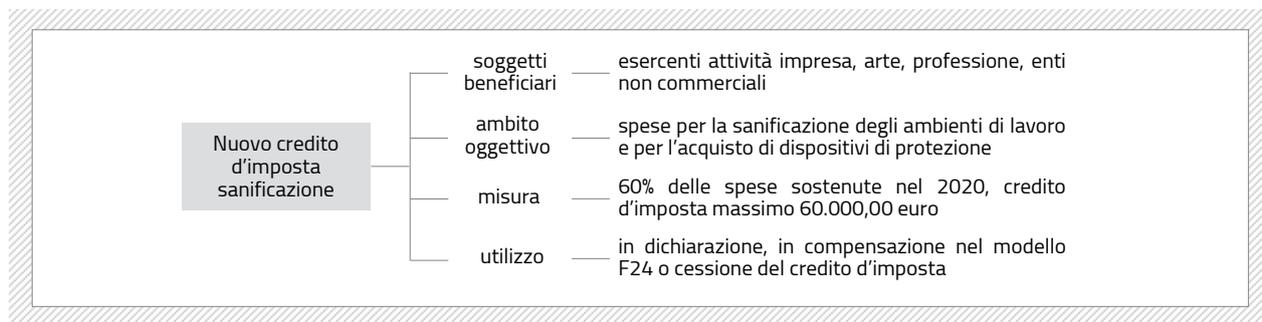


Fig. 1 - Nuovo credito d'imposta sanificazione e acquisto dispositivi di protezione

Disposizioni attuative

I criteri, le modalità di applicazione e di fruizione dell'agevolazione, ai fini del rispetto del limite di spesa, saranno definite con un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, che dovrà essere emanato entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL Rilancio⁵.

2.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare dell'agevolazione:

- i soggetti esercenti attività d'impresa;
- gli esercenti arti e professioni;
- gli enti non commerciali, inclusi gli enti del Terzo del settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

2.2 AMBITO TEMPORALE

L'agevolazione spetta limitatamente ai costi sostenuti nel 2020, avendo quindi natura temporanea.

2.3 OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE

Sono agevolabili le spese sostenute per:

- la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;
- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti⁶.

2.3.1 Nozione di sanificazione

In attesa delle disposizioni attuative, che dovrebbero definire nel dettaglio anche le spese agevolabili, in linea generale per attività di "sanificazione" si intendono quelle che riguardano "il complesso di procedimenti e operazioni atti a rendere sani determinati ambienti mediante l'attività di pulizia e/o di disinfezione e/o di disinfestazione ovvero mediante il controllo e il miglioramento delle condizioni del microclima per quanto riguarda la temperatura, l'umidità e la ventilazione ovvero per quanto riguarda l'illuminazione e il rumore" (art. 1 lett. e) del DM 7.7.97 n. 274, relativo all'attività delle imprese di pulizia).

³ La misura agevolativa sembra collegata al protocollo per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro del 14.3.2020, integrato il 24.4.2020, che prevede specifiche disposizioni sulla pulizia e sanificazione in azienda.

⁴ Per approfondimenti, si veda Alberti P., Corso L., Odetto G. "Crediti d'imposta introdotti dal DL 18/2020 convertito ("Cura Italia")", *Schede di Aggiornamento*, 5, 2020, p. 918 ss.

⁵ L'art. 64 co. 2 del DL 18/2020, a cui rimandava anche l'art. 30 del DL 23/2020, aveva previsto la pubblicazione del DM entro 30 giorni dall'entrata in vigore del DL 18/2020 (quindi entro il 16.4.2020, posto che tale DL è entrato in vigore il 17.3.2020); tuttavia, tali disposizioni non sono mai state emanate.

⁶ Si rileva che con riferimento ad analoghe spese è previsto il riconoscimento di un contributo ai sensi dell'art. 95 del DL 34/2020. Si veda il successivo § 11.

La questione tuttavia è oggettivamente delicata e, in assenza di specifiche disposizioni, si possono generare dubbi sull'ambito di applicazione della norma⁷.

2.3.2 Dispositivi di protezione

Sono agevolabili anche le spese sostenute relative a⁸:

- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali, ad esempio, mascherine (chirurgiche, FFP2 e FFP3), guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
- l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di protezione individuale, 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;
- l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

2.4 MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura del 60% delle suddette spese sostenute nel 2020 (in luogo del precedente 50%);
- fino ad un massimo di 60.000,00 euro per ciascun beneficiario (in luogo del precedente limite di 20.000,00 euro);
- nel limite complessivo massimo di 200 milioni di euro per l'anno 2020 (in luogo dei precedenti 50 milioni)⁹.

2.5 IRRILEVANZA FISCALE DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta, per espressa previsione, non concorre alla formazione del reddito d'impresa e dell'IRAP.

2.6 MODALITÀ DI UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato direttamente in dichiarazione dei redditi o in compensazione nel modello F24;
- ceduto ad altri soggetti.

2.6.1 Utilizzo diretto

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero,
- in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Per espressa previsione non si applicano:

- il limite alla compensazione dei crediti d'imposta da quadro RU (250.000,00 euro), di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007;
- il limite generale alle compensazioni di cui all'art. 34 della L. 388/2000 (incrementato a 1 milione dal DL Rilancio).

2.6.2 Cessione del credito d'imposta

In alternativa all'utilizzo diretto, ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020, fino al 31.12.2021 è possibile optare per la cessione, anche parziale, del credito d'imposta ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Viene previsto che:

⁷ Cfr., ancorché con riferimento alla precedente versione dell'agevolazione, Alberti P., Cotto A. "Credito d'imposta per la sanificazione in attesa di regole", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 21.4.2020.

⁸ La nuova disposizione recepisce, in sostanza, i chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9, § 13, e Relazione illustrativa al DL 23/2020. Per un primo commento, Alberti P. "Credito d'imposta per la sanificazione esteso all'acquisto di mascherine", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.4.2020.

⁹ Le disposizioni si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato di cui alla Comunicazione della Commissione europea del 19.3.2020 C (2020) 1863 *final* e successive modifiche.

- i cessionari utilizzano il credito ceduto anche in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- 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.

L'opzione per la cessione deve essere effettuata in via telematica, con modalità che saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

3 CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO

L'art. 120 del DL 34/2020 introduce un nuovo credito d'imposta al fine di sostenere ed incentivare l'adozione di misure legate alla necessità di adeguare i processi produttivi e gli ambienti di lavoro.

L'agevolazione è collegata, come si legge della Relazione illustrativa, alla riapertura in sicurezza delle attività.

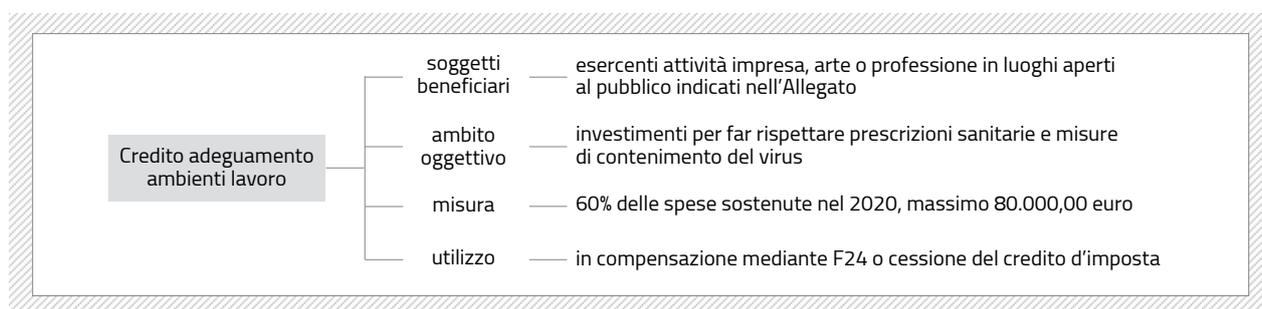


Fig. 2 - Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro

3.1 SOGGETTI BENEFICIARI

L'agevolazione è riconosciuta ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico, indicati nell' "Allegato 1 articolo 120" al DL 34/2020.

Come rilevato dalla Relazione illustrativa, i possibili beneficiari del credito d'imposta sono gli operatori con attività aperte al pubblico, quali tipicamente, bar, ristoranti, alberghi, teatri e cinema.

La seguente tabella riporta l'elenco dei soggetti interessati di cui all'Allegato 1.

Codice ATECO	Attività
551000	Alberghi
552010	Villaggi turistici
552020	Ostelli della gioventù
552030	Rifugi di montagna
552040	Colonie marine e montane
552051	Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence
552052	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole
553000	Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte
559010	Gestione di vagoni letto
559020	Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero
561011	Ristorazione con somministrazione
561012	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole
561020	Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto
561030	Gelaterie e pasticcerie
561041	Gelaterie e pasticcerie ambulanti
561042	Ristorazione ambulante
561050	Ristorazione su treni e navi

Codice ATECO	Attività
562100	Catering per eventi, banqueting
562910	Mense
562920	Catering continuativo su base contrattuale
563000	Bar e altri esercizi simili senza cucina
591400	Attività di proiezione cinematografica
791100	Attività delle agenzie di viaggio
791200	Attività dei tour operator
799011	Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento
799019	Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio nca
799020	Attività delle guide e degli accompagnatori turistici
823000	Organizzazione di convegni e fiere
900101	Attività nel campo della recitazione
900109	Altre rappresentazioni artistiche
900201	Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli
900202	Attività nel campo della regia
900209	Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche
900400	Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche
910100	Attività di biblioteche ed archivi
910200	Attività di musei
910300	Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili
910400	Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali
932100	Parchi di divertimento e parchi tematici
932920	Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali
960420	Stabilimenti termali

Associazioni, fondazioni, enti del Terzo settore

Possono fruire dell'agevolazione anche le associazioni, le fondazioni e gli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo del settore.

3.2 AMBITO OGGETTIVO

Il credito d'imposta è riconosciuto in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19.

Tra gli interventi agevolati sono compresi quelli edilizi necessari per:

- il rifacimento di spogliatoi e mense;
- la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni;
- l'acquisto di arredi di sicurezza.

L'agevolazione spetta altresì in relazione agli investimenti necessari 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.

Si tratta tuttavia di una prima elencazione, posto che, come evidenziato dalla Relazione illustrativa, in questa fase non è possibile identificare tutti i soggetti e tutte le categorie di investimenti necessari alla riapertura.

Per tale ragione viene previsto che con un successivo decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con quello dell'Economia e delle Finanze, possano essere identificati ulteriori soggetti aventi diritto e investimenti ammissibili all'agevolazione, fermo restando il rispetto del limite di spesa previsto.

3.3 MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione si sostanzia in un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese suddette sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000,00 euro.

Lo stanziamento complessivo per tale agevolazione è pari a 2 miliardi.

3.4 MODALITÀ DI UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato in compensazione nel modello F24;
- ceduto ad altri soggetti¹⁰.

3.4.1 Utilizzo in compensazione

Il credito d'imposta è utilizzabile nell'anno 2021 esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Non si applicano, per espressa previsione normativa, i limiti alle compensazioni previsti dall'art. 1 co. 53 della L. n. 244/2007 e di cui all'art. 34 della L. 388/2000.

3.4.2 Cessione del credito d'imposta

Il credito d'imposta, in alternativa all'utilizzo diretto, è cedibile ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari (cfr. art. 122 del DL 34/2020)¹¹.

3.5 RILEVANZA FISCALE DELL'AGEVOLAZIONE

A differenza degli altri crediti d'imposta legati all'emergenza epidemiologica previsti dal DL Rilancio, per l'agevolazione in esame non viene disposta l'esclusione dalla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP.

Si auspica che tale circostanza sia oggetto di modifiche in sede di conversione in legge del DL.

3.6 CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta in esame, ai sensi dell'art. 120 co. 2 del DL 34/2020, è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, comunque nel limite dei costi sostenuti¹².

Tale misura di favore potrebbe quindi cumularsi con il credito d'imposta per la sanificazione.

4 CREDITO D'IMPOSTA PER I CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI A USO NON ABITATIVO E AFFITTO D'AZIENDA¹³

L'art. 28 del DL 34/2020 ha previsto un nuovo credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica.

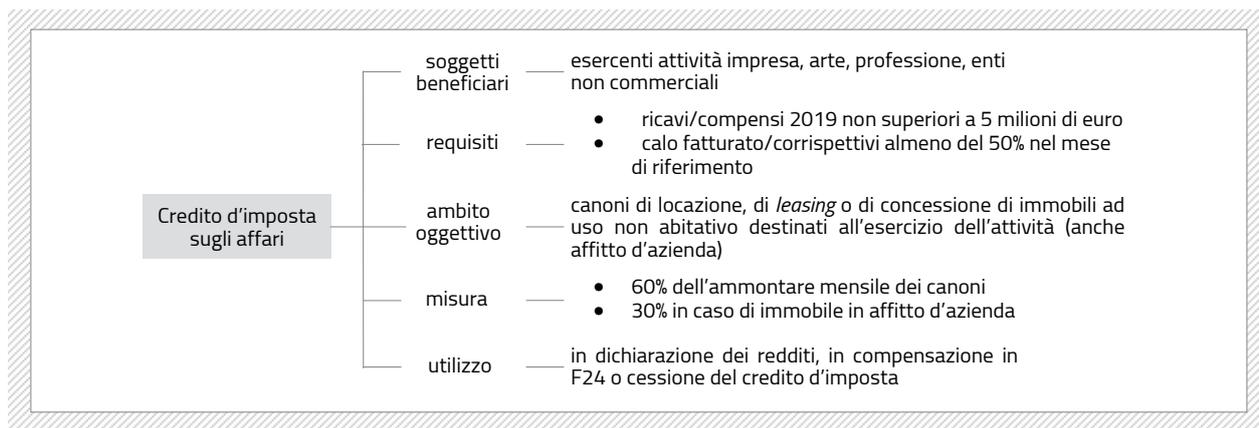


Fig. 3 - Credito d'imposta per i canoni di locazione di immobili e affitto d'azienda

¹⁰ Le modalità per il monitoraggio degli utilizzi del credito d'imposta saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del DL Rilancio.

¹¹ Si veda il precedente § 2.6.2.

¹² Fermo restando il rispetto dei limiti previsti dal Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato (comunicazione C 2020 1863 *final*).

¹³ Il presente paragrafo è a cura di Pamela Alberti e Anita Mauro.

Rispetto al precedente credito d'imposta di cui all'art. 65 del DL 18/2020, previsto soltanto per i canoni di locazione di botteghe e negozi¹⁴, la nuova agevolazione risulta più ampia, includendo tutti gli immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico (compresi quelli nell'ambito dell'affitto d'azienda) o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

La seguente tabella riporta il confronto tra le due misure agevolative (non cumulabili tra loro¹⁵).

	Credito canoni di locazione botteghe e negozi (art. 65 del DL 18/2020 conv.)	Credito canoni di locazione immobili ad uso non abitativo (art. 28 del DL 34/2019)
Soggetti beneficiari	Esercenti attività d'impresa, escluse le attività "essenziali" di cui agli Allegati 1 e 2 del DPCM 11.3.2020	Esercenti attività impresa, arte, professione, enti non commerciali. Condizioni: <ul style="list-style-type: none"> • ricavi/compensi 2019 fino a 5 milioni di euro (non per strutture alberghiere e agrituristiche); • calo fatturato/corrispettivi del 50% nel mese di riferimento (marzo, aprile, maggio o aprile, maggio, giugno per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale).
Ambito oggettivo	Canone di locazione relativo al mese di marzo 2020 di immobili rientranti nella categoria catastale C/1. 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.	Canoni di locazione, di <i>leasing</i> o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati a: <ul style="list-style-type: none"> • lo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico; • l'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo; • lo svolgimento dell'attività istituzionale per gli enti non commerciali. L'agevolazione spetta (in misura ridotta) anche sui canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinati alle suddette attività
Misura del credito d'imposta	Credito d'imposta pari al 60% dell'ammontare del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020	Credito d'imposta commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio (o aprile, maggio, giugno per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale). In particolare, il credito d'imposta è pari al: <ul style="list-style-type: none"> • 60% dell'ammontare mensile dei canoni di locazione, <i>leasing</i> o di concessione dei suddetti immobili ad uso non abitativo; • 30% in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo.
Modalità di utilizzo	Il credito d'imposta è utilizzabile, dal 25.3.2020, esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art.17 del DLgs. 241/97 (codice tributo "6914"), utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.	Il credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa o in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97; • può essere ceduto ad altri soggetti (art. 122 del DL 34/2020).

4.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti esercenti:

¹⁴ Si veda la voce "Bonus locazione botteghe e negozi", *Guide Eutekne*.

¹⁵ Si veda il successivo § 4.7.

- attività d'impresa¹⁶,
- arte o professione.

Il credito d'imposta spetta anche agli enti non commerciali¹⁷, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Sono tuttavia previste alcune condizioni per poter fruire dell'agevolazione.

4.1.1 Ricavi fino a 5 milioni

Possono fruire del credito d'imposta soltanto i suddetti soggetti che abbiano 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 decreto Rilancio (2019, per i soggetti "solari").

Strutture alberghiere e agrituristiche

Il credito di imposta spetta alle "strutture alberghiere e agrituristiche" indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente (art. 28 co. 3 del DL 34/2020).

Sulla base di quanto disposto con riferimento al vecchio credito d'imposta per la ristrutturazione degli alberghi, per strutture alberghiere dovrebbero intendersi gli alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi (art. 2 co. 1 lett. a) n. 1 del DM 20.12.2017).

Per struttura agriturbistica dovrebbe intendersi la struttura che svolge attività agriturbistica (c.d. "agriturismo"), come definita dalla L. 20.2.2006 n. 96 e pertinenti norme regionali (art. 2 co. 1 lett. a) n. 2 del DM 20.12.2017).

Dovrebbe essere chiarito se rientrano in tale esimente anche i B&B.

4.1.2 Calo del fatturato/corrispettivi

Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che nel mese di riferimento abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente (art. 28 co. 5 del DL 34/2020).

Dovrebbe rilevare quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 9/2020, § 2.2.5, in materia di rinvio dei versamenti, disciplinati da un meccanismo analogo.

Il calcolo del fatturato e dei corrispettivi dovrebbe essere quindi effettuato prendendo a riferimento le operazioni eseguite nel mese di riferimento e fatturate o certificate che hanno partecipato alla liquidazione periodica del medesimo mese 2019 (rispetto a quello 2020), cui dovrebbero sommarsi i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini 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 e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura.

4.2 AMBITO OGGETTIVO

Il credito d'imposta è riconosciuto sui canoni di locazione¹⁸, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati a:

- lo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico;
- l'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- lo svolgimento dell'attività istituzionale per gli enti non commerciali.

L'agevolazione è utilizzabile "successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni". Ai fini della fruizione dell'agevolazione è quindi necessario che il canone sia stato pagato¹⁹.

¹⁶ Si ricorda che il credito d'imposta ex art. 65 del DL 18/2020 riguardava solo gli esercenti attività d'impresa, con esclusione delle attività "essenziali" di cui agli Allegati 1 e 2 del DPCM 11.3.2020 non soggette all'obbligo di chiusura.

¹⁷ Ad esempio, dovrebbero rientrare tra i soggetti che possono fruire del credito le associazioni sportive e le associazioni di volontariato.

¹⁸ Non vi è, nell'art. 28 del DL 34/2020, il riferimento testuale alla sublocazione, sebbene la *ratio* della norma (ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone, analogamente a quanto chiarito dalla circ. 8/2020 § 3.1 per il credito botteghe e negozi) possa indurre ad includere anche tale fattispecie nell'ambito oggettivo del credito. Si rileva, tuttavia, che, trattandosi di una norma agevolativa, non può essere oggetto di interpretazione estensiva.

¹⁹ Nel precedente *bonus* botteghe e negozi tale precisazione era stata fornita nell'ambito dei chiarimenti ufficiali, precisando che la finalità della norma è quella di ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone.

4.2.1 Immobili ad uso non abitativo destinati all'attività

Il nuovo credito d'imposta riguarda gli "immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività", non essendo prevista, come per il *bonus* botteghe e negozi di cui all'art. 65 del DL 18/2020, la classificazione in una sola categoria catastale (nel caso di specie era la categoria C/1).

L'ambito applicativo risulta quindi più ampio rispetto alla precedente agevolazione.

Ad una prima lettura, il riferimento testuale agli:

- "immobili", sembrerebbe includere anche i terreni nell'ambito di applicazione della norma;
- "ad uso non abitativo", pur essendo molto più ampio del riferimento ai soli immobili C/1, non sembra dispensare l'interprete dal riferimento alla classificazione catastale²⁰, restando esclusi dal credito di cui all'art. 28 del DL 34/2020 tutti gli immobili catastalmente classificati in categoria A, eccetto gli A/10.

4.2.2 Contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda

Il credito d'imposta spetta anche sui canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse²¹ o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività²².

4.3 MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a:

- ciascuno dei mesi di marzo²³, aprile e maggio;
- per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale, ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno (art. 28 co. 5 del DL 34/2020).

Il riferimento, contenuto nell'art. 28 co. 5 del DL 34/2020, all'"importo versato nel periodo d'imposta 2020" sembra consentire la spettanza del credito anche ove i canoni (riferiti alle mensilità indicate dalla norma) siano stati sospesi e pagati in ritardo, purché il pagamento avvenga, per i soggetti solari, entro il 31.12.2020 (periodo di imposta 2020).

Il credito d'imposta è pari al:

- 60% dell'ammontare mensile dei canoni di locazione, *leasing* o di concessione dei suddetti immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività;
- 30% dei canoni relativi a 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.

4.4 IRRILEVANZA FISCALE DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta, per espressa previsione normativa:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

4.5 MODALITÀ DI UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato in dichiarazione dei redditi o in compensazione nel modello F24;
- ceduto ad altri soggetti.

²⁰ Tenuto conto che, nell'art. 28 del DL 34/2020, il riferimento all'effettivo utilizzo dell'immobile è già fornito dalla indicazione secondo cui gli immobili debbono essere "destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo".

²¹ Tale indicazione potrebbe includere i c.d. contratti di "service" che riguardino un immobile ad uso non abitativo (sebbene tale tipologia contrattuale non sia di fatto riconducibile ad una locazione, cfr. la risposta Agenzia delle Entrate 25.7.2019 n. 318).

²² Il credito d'imposta per botteghe e negozi di cui all'art. 65 del DL 18/2020 era invece escluso in caso di affitto d'azienda. È stato altresì rilevato che il nuovo approccio risolve il problema della fruibilità del credito per marzo qualora negli stessi locali si svolgano diverse attività, rientranti o meno negli Allegati 1 e 2 del DPCM 11.3.2020, come ad esempio nel caso del bar con l'annessa tabaccheria; in virtù delle disposizioni del DL Rilancio, per accedere al *bonus* anche questi soggetti devono ora solo riscontrare se esiste o meno il calo dei ricavi nei limiti previsti (così Ranocchi G.P., Pegorin L. "Affitti commerciali, nuovo tax credit trasferibile e ammesso per attività miste", *Il Sole - 24 Ore*, 18.5.2020, p. 19).

²³ Per il mese di marzo era previsto anche il *bonus* botteghe negozi di cui all'art. 65 del DL 18/2020. Per tale ragione è stata disposta, come si vedrà nel prosieguo, il divieto di cumulo delle due agevolazioni.

4.5.1 Utilizzo in dichiarazione o in compensazione nel modello F24

Il credito d'imposta è utilizzabile²⁴:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero;
- in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni.

Non si applicano i limiti alle compensazioni di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 e all'art. 34 della L. 388/2000.

4.5.2 Cessione del credito d'imposta

Ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020, il soggetto avente diritto al credito d'imposta, in luogo dell'utilizzo diretto dello stesso, può optare per la cessione, anche parziale, del credito d'imposta ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari²⁵.

4.6 DIVIETO DI CUMULO

A norma dell'art. 28 co. 8 del DL 34/2020, il credito d'imposta in esame non è cumulabile con il credito d'imposta di cui all'art. 65 del DL 18/2020 convertito (credito locazione botteghe e negozi) in relazione alle medesime spese sostenute.

Tuttavia, dato che i due crediti di imposta riguardano, in parte, mensilità differenti, in linea di principio si può ipotizzare che i due crediti possano coesistere, pur non essendo cumulabili con riferimento alla medesima mensilità. In breve:

- con riferimento al mese di marzo, il contribuente che presenti le condizioni sia per il credito di cui all'art. 65 del DL 18/2020 che per il credito di cui all'art. 28 del DL 34/2020 potrebbe scegliere di quale dei due crediti usufruire²⁶;
- con riferimento ai successivi mesi di aprile e maggio, risulta applicabile il solo credito d'imposta di cui all'art. 28 del DL 34/2020.

5 ULTERIORI MODIFICHE AL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI PUBBLICITARI

L'art. 186 del DL 34/2020 rafforza ulteriormente il regime straordinario del credito d'imposta per investimenti pubblicitari previsto per il 2020 dal DL 18/2020.

L'art. 98 del DL 18/2020 ha introdotto il nuovo co. 1-*ter* all'art. 57-*bis* del DL 50/2017 convertito, prevedendo, in sostanza, un regime straordinario limitatamente al 2020 per il credito d'imposta per investimenti pubblicitari. Il DL Rilancio sostituisce ora integralmente il citato co. 1-*ter*.

Ferme restando le condizioni e i soggetti beneficiari dell'agevolazione²⁷, viene, in sostanza, modificata la misura dell'agevolazione.

²⁴ Le disposizioni in esame si applicano, comunque, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato (Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 *final* e successive modifiche).

²⁵ Cfr. § 2.6.2.

²⁶ Ove non abbia ancora usato il credito di cui all'art. 65 del DL 18/2020.

²⁷ Si ricorda che l'agevolazione spetta a imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali per gli investimenti in campagne pubblicitarie effettuati sulla stampa quotidiana e periodica, anche on line, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.

Quanto alle condizioni, si fa riferimento a: l'utilizzo del credito d'imposta esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, previa istanza diretta al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei ministri; il rispetto del limite massimo complessivo di spesa; il rispetto dei limiti stabiliti della normativa europea sugli aiuti *de minimis*; l'applicazione, per i profili non derogati dalla disposizione medesima, per quanto compatibili, delle norme recate dal regolamento di cui al DPCM 16.5.2018 n. 90 (cfr. comunicato Dipartimento informazione e editoria 15.4.2020).

Si veda la voce "Bonus investimenti pubblicitari", *Guide Eutekne*.

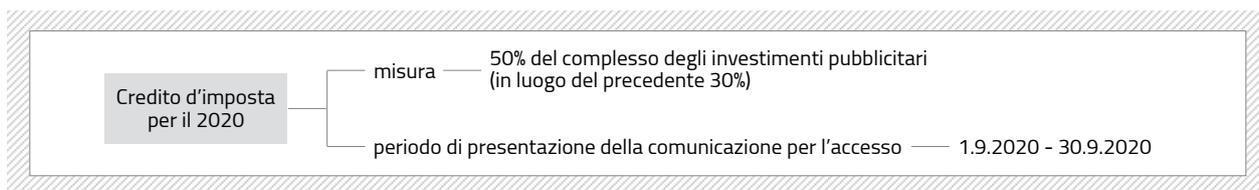


Fig. 4 - Ulteriori modifiche al bonus investimenti pubblicitari

Disposizioni attuative

Per i profili non derogati dalla disposizione in commento continuano a trovare applicazione le norme recate dal DPCM 16.5.2018 n. 90.

5.1 INCREMENTO DELLA MISURA DELL'AGEVOLAZIONE PER IL 2020

Limitatamente al 2020, il credito d'imposta è concesso nella misura unica del 50% (ulteriormente maggiorata quindi rispetto al 30% inizialmente previsto dal DL 18/2020) del valore degli investimenti effettuati, nel tetto massimo di spesa di 60 milioni di euro²⁸.

L'agevolazione è riconosciuta nella misura del 50% del complesso degli investimenti pubblicitari effettuati nel 2020, e non, quindi, sui soli investimenti incrementali²⁹.

Limite minimo dell'1% degli investimenti incrementali - Eliminazione per il 2020

Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria³⁰ ha chiarito che l'espresso riferimento dell'art. 1-ter dell'art. 57-bis del DL 50/2017 al "valore degli investimenti pubblicitari effettuati" (non modificato dal DL Rilancio), in assenza di un qualsivoglia richiamo al loro valore incrementale, fa venir meno, per l'anno 2020, il presupposto dell'incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario, rispetto all'investimento dell'anno precedente, quale requisito per l'accesso all'agevolazione fiscale.

Ciò comporta che, limitatamente all'anno 2020, possono accedere all'agevolazione anche:

- i soggetti che programmano investimenti inferiori rispetto a quelli effettuati nel 2019;
- i soggetti che nell'anno 2019 non abbiano effettuato investimenti pubblicitari;
- i soggetti che hanno iniziato la loro attività nel corso dell'anno 2020.

5.2 NUOVI TERMINI PER LA PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE

Il DL Rilancio conferma i nuovi termini di presentazione della comunicazione già previsti dal DL 18/2020.

Viene infatti disposto che, per l'anno 2020, la comunicazione telematica per l'accesso al credito ex art. 5 co. 1 del DPCM 16.5.2018 deve essere presentata dall'1.9.2020 al 30.9.2020.

Restano comunque valide le comunicazioni telematiche trasmesse dall'1.3.2020 al 31.3.2020 (periodo di presentazione "ordinario").

6 ALTRE MISURE DI SOSTEGNO ALL'EDITORIA

È previsto un pacchetto di misure per l'editoria, oltre a quanto sopra evidenziato con riferimento al credito d'imposta per investimenti pubblicitari.

²⁸ Il beneficio è concesso nel limite di 40 milioni di euro per gli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche online, e nel limite di 20 milioni di euro per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali.

²⁹ Si ricorda che, a regime, la misura dell'agevolazione era prevista in misura pari al 75% degli investimenti pubblicitari incrementali.

³⁰ Comunicato Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento informazione e editoria 15.4.2020.

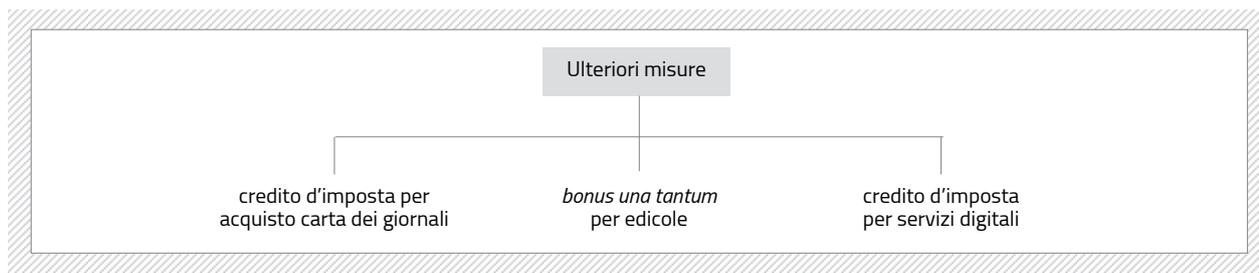


Fig. 5 - Altre misure di sostegno all'editoria

6.1 CREDITO D'IMPOSTA PER L'ACQUISTO DELLA CARTA DEI GIORNALI

L'art. 188 del DL 34/2020 introduce, in via straordinaria per l'anno 2020, un credito d'imposta per l'acquisto della carta utilizzata per la stampa di giornali, quale misura di sostegno fiscale al settore editoriale, pesantemente colpito dalla crisi economica derivata dall'emergenza sanitaria.

Applicazione delle disposizioni sul "vecchio" credito d'imposta

Per il riconoscimento del credito d'imposta si applicano le disposizioni, relative ad un precedente analogo credito d'imposta, di cui:

- all'art. 4 co. 182, 183, 184, 185 e 186 della L. 24.12.2003 n. 350;
- al DPCM 21.12.2004 n. 318.

6.1.1 Soggetti beneficiari

L'agevolazione spetta alle imprese editrici di quotidiani e di periodici iscritte al registro degli operatori di comunicazione.

6.1.2 Determinazione dell'agevolazione

A tali soggetti 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, entro il limite di 24 milioni di euro per l'anno 2020, che costituisce tetto di spesa.

Istanza per accedere all'agevolazione

Al fine di accedere all'agevolazione le imprese dovranno presentare apposita istanza (DPCM 21.12.2004 n. 318).

Spese per l'acquisto carta

L'art. 4 co. 182 della L. 350/2003, richiamato dalla disposizione agevolativa, prevede che la spesa per l'acquisto della carta deve risultare dal bilancio certificato delle imprese editrici; nel caso in cui la carta sia acquistata da soggetti diversi dall'editore, essa deve comunque essere ceduta agli editori con fatturazione distinta da quella relativa ad ogni altra vendita o prestazione di servizio.

Sono escluse dal beneficio le spese per l'acquisto di carta utilizzata per la stampa dei seguenti prodotti editoriali (art. 4 co. 183 della L. 350/2003):

- i quotidiani ed i periodici che contengono inserzioni pubblicitarie per un'area superiore al 50% dell'intero stampato, su base annua;
- i quotidiani ed i periodici non posti in vendita, cioè non distribuiti con un prezzo effettivo per copia o per abbonamento, ad eccezione di quelli informativi delle fondazioni e delle associazioni senza fini di lucro;
- i quotidiani o periodici che siano ceduti a titolo gratuito per una percentuale superiore al 50% della loro diffusione;
- i quotidiani ed i periodici di pubblicità, cioè quelli diretti a pubblicizzare prodotti o servizi contraddistinti con il nome o con altro elemento distintivo e diretti prevalentemente ad incentivarne l'acquisto;
- i quotidiani ed i periodici di vendita per corrispondenza;
- i quotidiani ed i periodici di promozione delle vendite di beni o di servizi;
- i cataloghi, cioè pubblicazioni contenenti elencazioni di prodotti o di servizi anche se corredati da indicazioni sulle caratteristiche dei medesimi;
- le pubblicazioni aventi carattere postulatorio, cioè finalizzate all'acquisizione di contributi, di offerte, ovvero di elargizioni di somme di denaro, ad eccezione di quelle utilizzate dalle organizzazioni senza fini di lucro e dalle fondazioni religiose esclusivamente per le proprie finalità di autofinanziamento;

- i quotidiani ed i periodici delle pubbliche amministrazioni e degli enti pubblici, nonché di altri organismi, ivi comprese le società riconducibili allo Stato ovvero ad altri enti territoriali o che svolgano una pubblica funzione;
- i quotidiani ed i periodici contenenti supporti integrativi o altri beni diversi da quelli definiti nell'art. 74 co. 1 lett. c) del DPR 633/72 e successive modificazioni, ai fini dell'ammissione al regime speciale previsto dallo stesso art. 74;
- i prodotti editoriali pornografici.

6.1.3 Irrilevanza fiscale dell'agevolazione

In virtù dell'applicazione dell'art. 4 co. 184 della L. 350/2003, il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito imponibile.

6.1.4 Utilizzo in compensazione

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione tramite F24 ai sensi del DLgs. 241/97, per effetto del richiamo all'art. 4 co. 184 della L. 350/2003.

6.1.5 Divieto di cumulo

Il credito d'imposta in esame non è cumulabile con il contributo diretto alle imprese editrici di quotidiani e periodici, di cui all'art. 2 co. 1 e 2, della L. 26.10.2016 n. 198 e al DLgs. 15.5.2017 n. 70.

6.2 BONUS UNA TANTUM PER LE EDICOLE

L'art. 189 del DL 34/2020 riconosce un *bonus una tantum* alle edicole, a titolo di sostegno economico per gli oneri straordinari sostenuti per lo svolgimento dell'attività durante l'emergenza sanitaria connessa alla diffusione del COVID-19.

6.2.1 Soggetti beneficiari

Il bonus è riconosciuto alle persone fisiche esercenti punti vendita esclusivi per la rivendita di giornali e riviste, non titolari di redditi da lavoro dipendente o pensione.

6.2.2 Misura dell'agevolazione

Viene riconosciuto un contributo *una tantum* fino a 500,00 euro, entro il tetto massimo di spesa di 7 milioni di euro per l'anno 2020.

6.2.3 Irrilevanza fiscale dell'agevolazione

Il contributo non concorre alla formazione del reddito.

6.2.4 Concessione del contributo

Il contributo è concesso a ciascun soggetto, nel rispetto del limite di spesa indicato, previa istanza diretta al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei ministri³¹.

Nel caso di insufficienza delle risorse disponibili rispetto alle richieste ammesse, si procede alla ripartizione delle stesse tra i beneficiari in misura proporzionale al contributo astrattamente spettante.

6.3 CREDITO D'IMPOSTA PER I SERVIZI DIGITALI

L'art. 190 del DL 34/2020 riconosce un credito d'imposta alle imprese editrici per i servizi digitali per il 2020, al fine di sostenere l'offerta informativa on line nel periodo di emergenza sanitaria³².

6.3.1 Soggetti beneficiari

L'agevolazione spetta alle imprese editrici di quotidiani e di periodici iscritte al registro degli operatori di comunicazione, che occupano almeno un dipendente a tempo indeterminato.

6.3.2 Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è pari al 30% della spesa effettiva sostenuta nell'anno 2019 per l'acquisizione dei servizi di

³¹ Con decreto, da emanare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL Rilancio, sono stabiliti le modalità, i contenuti, la documentazione richiesta e i termini per la presentazione della domanda.

³² Così la Relazione illustrativa al DL.

server, hosting e manutenzione evolutiva per le testate edite in formato digitale, e per *information technology* di gestione della connettività.

Il credito d'imposta è riconosciuto nel limite di 8 milioni di euro per l'anno 2020.

Il beneficio è inoltre concesso nel rispetto del regolamento UE n. 1407/2013 sugli aiuti "de minimis".

Attestazione dell'effettivo sostenimento delle spese

Le spese si considerano sostenute secondo quanto previsto dall'art. 109 del TUIR.

L'effettuazione di tali spese deve risultare da apposita attestazione rilasciata:

- dai soggetti di cui all'art. 35 co. 1 lett. a) e 3 del DLgs. 241/97, legittimati a rilasciare il visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, ovvero
- dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-bis c.c.

6.3.3 Concessione dell'agevolazione

L'agevolazione è concessa a ciascuna impresa, nel rispetto del limite di spesa e dei limiti del regolamento *de minimis*, previa istanza diretta al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Nel caso di insufficienza delle risorse disponibili rispetto alle richieste ammesse, si procede alla ripartizione delle stesse tra i beneficiari in misura proporzionale al credito di imposta astrattamente spettante.

Modalità e termini di presentazione della domanda

Le modalità, i contenuti, la documentazione richiesta ed i termini per la presentazione della domanda saranno stabiliti con decreto, da emanare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL Rilancio.

6.3.4 Divieto di cumulo con altre agevolazioni

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.

Il credito d'imposta in esame non è cumulabile con il contributo diretto alle imprese editrici di quotidiani e periodici di cui all'art. 2 co. 1 e 2 della L. 198/2016 e al DLgs. 70/2017.

6.3.5 Modalità di utilizzo

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

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.

Il modello F24 è altresì scartato qualora l'ammontare del credito d'imposta utilizzato in compensazione risulti eccedente l'importo spettante.

6.3.6 Revoca

Il credito d'imposta è revocato nel caso in cui:

- venga accertata l'insussistenza di uno dei requisiti previsti;
- la documentazione presentata contenga elementi non veritieri o risultino false le dichiarazioni rese.

La revoca parziale del credito d'imposta è disposta solo nel caso in cui dagli accertamenti effettuati siano rilevati elementi che condizionano esclusivamente la misura del beneficio concesso.

Ai fini del recupero di quanto indebitamente fruito, si applica l'art. 1 co. 6 del DL 40/2010 convertito.

7 CREDITO D'IMPOSTA PER VACANZE

L'art. 176 del DL 34/2020 introduce, per il periodo d'imposta 2020, un credito alle famiglie per le vacanze³³.

³³ Per una disamina dei profili critici, Zanetti E. "Bonus vacanze da riscrivere sul modello settore edile", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 12.5.2020.

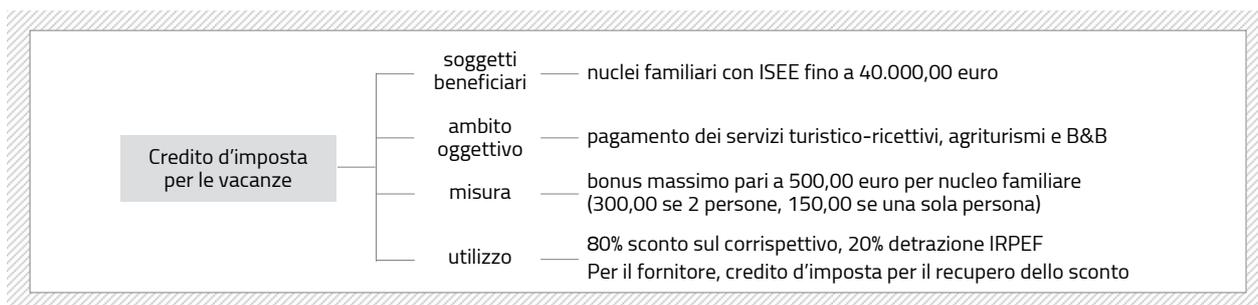


Fig. 6 - Tax credit vacanze

Disposizioni attuative

Le disposizioni attuative saranno definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

7.1 SOGGETTI BENEFICIARI

L'agevolazione spetta ai nuclei familiari con ISEE in corso di validità non superiore a 40.000,00 euro.

7.2 OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito è utilizzabile:

- dall'1.7.2020 al 31.12.2020;
- per il pagamento di servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive, nonché dagli agriturismi e dai *bed&breakfast* in possesso dei titoli prescritti dalla normativa nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva.

7.3 DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

La misura dell'agevolazione decresce con il diminuire dei componenti del nucleo familiare.

Il credito, utilizzabile da un solo componente per nucleo familiare, è attribuito nella misura di:

- 500,00 euro per ogni nucleo familiare composto da 3 o più soggetti;
- 300,00 euro per i nuclei familiari composti da due persone;
- 150,00 euro per quelli composti da una sola persona.

Condizioni

Il credito è riconosciuto alle seguenti condizioni, prescritte a pena di decadenza:

- le spese devono essere 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*;
- il totale del corrispettivo deve essere documentato da fattura elettronica o documento commerciale ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 127/2015, nel quale è indicato il codice fiscale del soggetto che intende fruire del credito;
- 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*³⁴.

7.4 MODALITÀ DI UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

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;
- per il 20% in forma di detrazione di imposta in sede di dichiarazione dei redditi da parte dell'avente diritto.

7.5 CREDITO D'IMPOSTA PER IL FORNITORE

Lo sconto è rimborsato al fornitore dei servizi sotto forma di credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione mediante F24 (art. 17 del DLgs. 241/97), con facoltà di successive cessioni a terzi, anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi, nonché ad istituti di credito o intermediari finanziari.

³⁴ Sarebbero quindi esclusi, ad esempio, i pagamenti effettuati tramite Booking.com o Airbnb.

Il credito d'imposta non ulteriormente ceduto è usufruito dal cessionario con le stesse modalità previste per il soggetto cedente.

Non si applicano i limiti alle compensazioni di cui all'art. 34 della L. 388/2000 e di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007.

8 PROROGA DEL TERMINE "LUNGO" PER I SUPER-AMMORTAMENTI 2019

L'art. 50 del DL 34/2020, rubricato "*Proroga del termine di consegna dei beni strumentali nuovi ai fini della maggiorazione dell'ammortamento*" stabilisce che "*in considerazione della situazione emergenziale covid-19, il termine del 30 giugno 2020 previsto dall'articolo 1 del decreto legge del 30 aprile 2019, n. 34, è prorogato al 31 dicembre 2020*".

Ne consegue che, qualora entro il 31.12.2019 sia stata effettuata la c.d. "prenotazione" (attraverso l'accettazione dell'ordine e il pagamento dell'acconto minimo del 20%)³⁵, per poter beneficiare dell'ultima versione dei super-ammortamenti di cui al citato art. 1 del DL 34/2019 (maggiorazione del 30%, con un tetto massimo agli investimenti in misura pari a 2,5 milioni di euro) non è più necessario che l'investimento sia effettuato entro il 30.6.2020, ma lo stesso dovrà essere effettuato entro fine anno, essendo stato spostato il termine "lungo" al 31.12.2020.

9 INCREMENTO DELLA DETRAZIONE IRPEF PER INVESTIMENTI IN START UP E PMI INNOVATIVE

L'art. 38 co. 7, 8 e 9 del DL 34/2020 ha previsto l'incremento della misura della detrazione IRPEF per investimenti in *start up* innovative e PMI innovative, nel rispetto del regime *de minimis*.

Non risulta invece alcuna modifica con riferimento alla deduzione IRES, che resterebbe quindi invariata³⁶.

9.1 NUOVA MISURA DELLA DETRAZIONE IRPEF

Viene introdotto il nuovo art. 29-*bis* del DL 179/2012, in base al quale, "*a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione*" (quindi dal 19.5.2020³⁷), in alternativa a quanto previsto dall'art. 29 del medesimo DL 179, è riconosciuta una detrazione dall'IRPEF pari al 50% (in luogo dell'ordinario 30%) della somma investita dal contribuente nel capitale sociale di una o più *start up* innovative, fino ad un investimento massimo di 100.000,00 euro.

Analoga disposizione viene prevista per le PMI innovative, introducendo il co. 9-*ter* all'art. 4 del DL 3/2015.

9.1.1 Modalità di effettuazione dell'investimento

L'investimento può essere effettuato direttamente ovvero per il tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio che investano prevalentemente in *start up* innovative.

9.1.2 Requisiti

Tale detrazione si applica alle sole *start up* innovative o PMI innovative iscritte alla sezione speciale del Registro delle imprese al momento dell'investimento.

La detrazione è concessa ai sensi del regolamento UE 1407/2013 sugli aiuti *de minimis*.

³⁵ Ai sensi dell'art. 1 del DL 34/2019, i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni devono effettuare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi dall'1.4.2019 al 31.12.2019, o comunque entro il termine "lungo" del 30.6.2020 a condizione che entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. In linea con tale disposizione, l'art. 1 co.196 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha stabilito che le disposizioni relative al nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali – che ha di fatto sostituito il vecchio super-ammortamento – non si applicano agli investimenti aventi a oggetto i beni "ordinari" effettuati tra l'1.1.2020 e il 30.6.2020, in relazione ai quali entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali resta ferma l'agevolazione prevista dall'art. 1 del DL 30.4.2019 n. 34 convertito.

³⁶ Deduzione IRES pari al 30% dell'investimento, con tetto massimo di investimento annuo pari a 1.800.000,00 euro. Si ricorda che l'incremento della detrazione e della deduzione era stato previsto dall'art. 1 co. 218 della L. 145/2018, senza però ricevere mai autorizzazione da parte della Commissione europea. Si veda la voce "Start up innovative", *Guide Eutekne*.

³⁷ Data di entrata in vigore del DL 34/2020.

9.2 DECADENZA

L'investimento deve essere mantenuto per almeno 3 anni.

L'eventuale 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.

9.3 DISPOSIZIONI ATTUATIVE

Con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore di tale articolo, saranno individuate le modalità di attuazione di tali agevolazioni.

10 MODIFICHE AL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO

Nel DL Rilancio sono previste alcune disposizioni che riguardano il credito d'imposta per ricerca e sviluppo di cui all'art. 1 co. 200 della L. 160/2019³⁸. In particolare, si fa riferimento a:

- l'estensione, ai fini della maggiorazione delle spese ammissibili rilevanti, ai contratti stipulati con *start up* innovative (art. 38);
- il potenziamento del credito d'imposta per le regioni del Mezzogiorno (art. 244).

10.1 ESTENSIONE AI CONTRATTI STIPULATI CON START UP INNOVATIVE

L'art. 38 co. 4 del DL 34/2020, al fine di incentivare le attività di ricerca e sviluppo per fronteggiare l'emergenza derivante dalla diffusione del COVID-19, ha incluso nelle spese relative ai contratti di ricerca *extra muros* agevolabili nell'ambito del credito d'imposta R&S anche quelle relative a contratti stipulati con *start up* innovative.

Nello specifico, all'art 1 co 200 lett. c) della L. 27.12.2019 n. 160, dopo le parole "*università e istituti di ricerca*" aggiunge "*nonché con start-up innovative, di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221*".

Pertanto, nel caso di contratti di ricerca *extra muros* stipulati con *start up* innovative aventi sede nel territorio dello Stato, le relative spese concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150%.

10.2 POTENZIAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA R&S PER IL MEZZOGIORNO

Ai sensi dell'art. 244 del DL 34/2020, al fine di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, la misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art 1 co. 200 della 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 aumentata³⁹:

- dal 12% al 25% per le grandi imprese⁴⁰;
- dal 12% al 35% per le medie imprese⁴¹;
- dal 12% al 45% per le piccole imprese⁴².

³⁸ Si veda la voce "Bonus ricerca e sviluppo e innovazione", *Guide Eutekne*.

³⁹ La maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni del regolamento (UE) 651/2014, in particolare dall'art. 25 del medesimo regolamento in materia di "Aiuti ai progetti di ricerca e sviluppo".

⁴⁰ 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.

⁴¹ Imprese che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro.

⁴² 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.

11 CONTRIBUTI ALLE IMPRESE CHE ADOTTANO MISURE PER RIDURRE IL RISCHIO DI CONTAGIO⁴³

L'art. 95 del DL 34/2020, al fine di favorire l'attuazione delle disposizioni di cui al protocollo di regolamentazione delle misure per il contenimento e il contrasto della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro del 14.3.2020, come integrato il 24.4.2020⁴⁴, promuove l'erogazione, da parte dell'INAIL, di interventi straordinari destinati alle imprese che, successivamente al 17.3.2020 (data di entrata in vigore del DL 18/2020, conv. L. 27/2020), abbiano adottato misure finalizzate alla riduzione del rischio di contagio sul luogo di lavoro⁴⁵.

11.1 SOGGETTI BENEFICIARI

I soggetti a cui è destinato l'intervento in esame sono le imprese, anche individuali, iscritte al Registro delle imprese o all'Albo delle imprese artigiane.

Rientrano tra i soggetti beneficiari anche:

- le imprese agricole iscritte nella sezione speciale del Registro delle imprese;
- le imprese agrituristiche;
- le imprese sociali (DLgs. 112/2017) iscritte al Registro delle imprese.

11.2 AMBITO OGGETTIVO

La misura in esame spetta per le spese, sostenute dal 17.3.2020, in relazione all'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 ed altri strumenti di protezione individuale⁴⁶.

11.3 MISURA DEL CONTRIBUTO

L'importo massimo concedibile degli interventi agevolativi⁴⁷ varia in base al numero dei dipendenti dell'impresa, ed è pari a:

- 15.000,00 euro, fino a 9 dipendenti;
- 50.000,00 euro, da 10 a 50 dipendenti;

⁴³ Il presente paragrafo è a cura di Elisa Tombari.

⁴⁴ Si rinvia a Tombari E. "Protocolli anti contagio COVID-19 obbligatori per l'azienda", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 16.3.2020; Covi M. "Protocollo anti contagio nei luoghi di lavoro integrato per la "fase due"", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.4.2020; Cherchi V. "Protocolli anti contagio adeguati ai diversi settori merceologici", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 9.5.2020.

⁴⁵ Per finanziare tali interventi straordinari, l'INAIL dovrà destinare le risorse già disponibili relative al bando ISI 2019, con conseguente revoca dello stesso, nonché lo stanziamento 2020 previsto per il finanziamento dei progetti per la sicurezza sui luoghi di lavoro. In realtà, nel mese di febbraio l'INAIL aveva già comunicato le date di apertura e chiusura (dal 16.4.2020 al 29.5.2020) della procedura per richiedere i fondi messi a disposizione con il BANDO ISI 2019. Per maggiori dettagli si rinvia a Silvestro D. "Compilazione delle domande del Bando ISI 2019 dal 16 aprile", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 5.2.2020. Al fine di attuare gli interventi di cui al presente articolo, l'INAIL provvede a trasferire ad Invitalia S.p.A. le risorse destinate all'erogazione dei contributi alle imprese, sulla base degli indirizzi specifici formulati dall'Istituto.

⁴⁶ Con riferimento a questi ultimi, in attesa di specifiche disposizioni, potrebbe rilevare quanto previsto nell'ambito del bando "Impresa Sicura" (emanato da Invitalia in attuazione dell'art. 43 del DL 18/2020), che considerava agevolabili: mascherine filtranti, chirurgiche, FFP1, FFP2 e FFP3; guanti in lattice, in vinile e in nitrile; dispositivi per protezione oculare; indumenti di protezione, quali tute e/o camici; calzari e/o sovrascarpe; cuffie e/o copricapi; dispositivi per la rilevazione della temperatura corporea; detergenti e soluzioni disinfettanti/antisettici. Si veda anche la voce "Dispositivi di protezione individuale", *Guida Eutekne*.

⁴⁷ I contributi per l'attuazione di tali interventi sono concessi in conformità a quanto previsto dal nuovo Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato (comunicazione della Commissione europea 19.3.2020 n. 1863 e successive modifiche).

- 100.000,00 euro, con più di 50 dipendenti.

11.4 MODALITÀ DI ACCESSO AL CONTRIBUTO

La norma dispone che la concessione del contributo avviene con procedura automatica ai sensi dall'art. 4 del DLgs. 123/98, in ragione della quale il contributo dovrebbe essere concesso successivamente alla presentazione di apposita domanda e secondo l'ordine cronologico di presentazione delle stesse.

La norma agevolativa dispone che l'INAIL procederà a trasferire la risorse a Invitalia. Pertanto, le modalità e le procedure di accesso al contributo in esame saranno presumibilmente definite con apposito bando emanato da Invitalia (analogamente a quanto avvenuto con il bando "Impresa Sicura").

11.5 DIVIETO DI CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Tale misura di sostegno alle imprese è incompatibile con gli altri benefici, anche di natura fiscale, aventi ad oggetto i medesimi costi.

L'agevolazione non sarebbe quindi cumulabile con il credito d'imposta sanificazione.

NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE

Caterina MONTELEONE, Massimo NEGRO e Salvatore SANNA¹

1 PREMESSA

Si riepilogano, di seguito, le altre principali novità recate dal DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio")², in attesa di conversione in legge.

In particolare, vengono esaminate le novità riepilogate nella tabella che segue:

Fattispecie	Paragrafo
Salvaguardia dei <i>bonus</i> per i lavoratori dipendenti e assimilati (art. 128)	2
Estensione della possibilità di presentare il modello 730/2020 nella modalità "senza sostituto d'imposta" (art. 159)	3
Accelerazione delle procedure di riparto del 5 per mille per l'esercizio finanziario 2019 (art. 156)	4
Incentivi per investimenti nell'economia reale - Novità in materia di PIR (art. 136)	5
Proroga della rideterminazione del costo d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni non quotate (art. 137)	6
Modifiche alla disciplina dell'IVAFE per i soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 134)	7
Restituzione di somme indebitamente erogate (art. 150)	8

2 SALVAGUARDIA DEI *BONUS* PER I LAVORATORI DIPENDENTI E ASSIMILATI

Secondo l'art. 128 del DL 19.5.2020 n. 34, anche nel caso in cui il lavoratore risulti incapiente per effetto del minor reddito di lavoro dipendente o assimilato³ prodotto nell'anno 2020 a causa delle conseguenze connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, sono comunque riconosciuti:

- il c.d. "*bonus* Renzi" di 80,00 euro al mese⁴ (agevolazione applicabile fino al 30.6.2020)⁵;
- il "trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati" di 100,00 euro al mese⁶ (agevola-

¹ c.monteleone@eutekne.it; m.negro@eutekne.it; s.sanna@eutekne.it.

² Pubblicato sul S.O. n. 21 alla G.U. 19.5.2020 n. 128.

³ Si tratta dei redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 co. 1 del TUIR, ad esclusione delle pensioni (art. 49 co. 2 lett. a) del TUIR), e dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente previsti dall'art. 50 co. 1 lett. a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l) del TUIR.

⁴ Ai sensi dell'art. 13 co. 1-bis del TUIR e dell'art. 1 co. 13 e 15 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015).

⁵ Il "*bonus* Renzi" spettante, che deve comunque essere rapportato al periodo di lavoro nell'anno, varia a seconda che il lavoratore abbia un reddito complessivo:

- fino a 24.600,00 euro; in tal caso, l'importo del *bonus* di 960,00 euro annui è previsto in misura "fissa" (80,00 euro al mese), non parametrato all'ammontare del reddito complessivo;
- oppure superiore a 24.600,00 euro, ma non a 26.600,00 euro; in tal caso, si applica un meccanismo "a scalare", al crescere del reddito complessivo, che riduce progressivamente l'importo del *bonus* effettivamente spettante, fino ad annullarlo al raggiungimento del limite di 26.600,00 euro; il *bonus* di 960,00 euro annui, infatti, spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 26.600,00 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 2.000,00 euro.

Il *bonus* in argomento non concorre alla formazione del reddito e le somme corrisposte a tale titolo non concorrono quindi alla formazione della base imponibile fiscale e previdenziale.

⁶ Ai sensi degli artt. 1 e 3 del DL 5.2.2020 n. 3, conv. L. 2.4.2020 n. 21.

zione applicabile dall'1.7.2020 e che di fatto sostituisce il predetto "bonus Renzi", ampliandone l'ambito di applicazione e l'importo)⁷.

2.1 DEROGA AL REQUISITO DEL POSSESSO DI UN'IRPEF LORDA SUPERIORE ALLE DETRAZIONI D'IMPOSTA DA LAVORO

Per beneficiare dei suddetti trattamenti è necessario che i soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente e/o dei previsti redditi assimilati abbiano un'IRPEF lorda, generata da tali redditi, superiore alle detrazioni d'imposta spettanti per lavoro dipendente e assimilato, ai sensi dell'art. 13 co. 1 del TUIR.

Tale requisito potrebbe quindi venir meno per effetto del minor reddito di lavoro dipendente o assimilato prodotto nell'anno 2020 a causa delle conseguenze connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Per ovviare a tale inconveniente, che costituirebbe un'ulteriore penalizzazione per i lavoratori, viene quindi previsto che il datore di lavoro debba riconoscere i predetti benefici con riferimento al periodo nel quale il lavoratore fruisce delle misure di sostegno al lavoro contenute negli artt. 19, 20, 21, 22, 23 e 25 del DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. "Cura Italia"), conv. L. 24.4.2020 n. 27, assumendo, in luogo degli importi delle predette misure di sostegno, la retribuzione contrattuale che sarebbe spettata in assenza dell'emergenza sanitaria da COVID-19.

Misure a sostegno del lavoro che non hanno impatto sul "bonus Renzi" e sul "trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati"

La tabella che segue riepiloga le misure a sostegno del lavoro previste dal DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia") che non influiscono sul c.d. "bonus Renzi" e sul "trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati".

Misure a sostegno del lavoro del DL "Cura Italia"	Norma
CIGO e assegno ordinario	Art. 19
Trattamento ordinario di integrazione salariale (destinato alle aziende già in CIGS)	Art. 20
Assegno ordinario (destinato ai datori di lavoro che hanno trattamenti di assegni di solidarietà in corso)	Art. 21
CIG in deroga da parte di Regioni e Province autonome	Art. 22
Congedo speciale per i genitori lavoratori nel periodo di emergenza per Coronavirus	Artt. 23 e 25

2.2 RICONOSCIMENTO DEL BENEFICIO PER IL PERIODO DI NON LAVORO

Il "bonus Renzi" e il "trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati", non attribuito nei mesi in cui il lavoratore fruisce delle suddette misure a sostegno del lavoro di cui agli artt. 19 - 22 del DL 18/2020, è riconosciuto dal sostituto d'imposta a decorrere dalla prima retribuzione utile e comunque entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio.

3 ESTENSIONE DELLA POSSIBILITÀ DI PRESENTARE IL MODELLO 730/2020 NELLA MODALITÀ "SENZA SOSTITUTO D'IMPOSTA"

A causa dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus, con l'art. 159 del DL 19.5.2020 n. 34 è stato stabilito che il modello 730 può essere presentato con la modalità "senza sostituto d'imposta"⁸ anche in presenza di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio.

3.1 AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE

Tale ampliamento dell'utilizzo del modello 730 "senza sostituto" si applica con riferimento al periodo d'imposta 2019, quindi solo in relazione ai modelli 730/2020.

⁷ Il nuovo "trattamento integrativo", che deve comunque essere rapportato al periodo di lavoro, spetta infatti a condizione che il lavoratore abbia un reddito complessivo non superiore a 28.000,00 euro ed è di importo pari a:

- 600,00 euro, per il periodo dall'1.7.2020 al 31.12.2020 (ossia, 100,00 euro al mese);
- 1.200,00 euro, a decorrere dall'anno 2021 (ossia, sempre 100,00 euro al mese).

Il "trattamento integrativo" in argomento non concorre alla formazione del reddito.

⁸ Ai sensi dell'art. 51-bis del DL 21.6.2013 n. 69, conv. L. 9.8.2013 n. 98. Si vedano anche il relativo provvedimento attuativo Agenzia delle Entrate 22.8.2013 n. 100191 e i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 22.8.2013 n. 28 e dalla ris. Agenzia delle Entrate 30.5.2014 n. 57.

3.2 FINALITÀ DELL'INTERVENTO

L'emergenza sanitaria e il livello di gravità della situazione economica potrebbero infatti determinare l'impossibilità per molti sostituti d'imposta di effettuare i conguagli derivanti dalla presentazione dei modelli 730/2020, anche per insufficienza dell'ammontare complessivo delle ritenute operate dal sostituto d'imposta.

Al fine di evitare un ulteriore danno al contribuente, derivante dalla mancata definizione del conguaglio da assistenza fiscale, è stata quindi prevista la possibilità di presentare il modello 730/2020 nella modalità "senza sostituto" anche in presenza di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio.

3.3 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

La presentazione del modello 730/2020 con la modalità "senza sostituto d'imposta" può avvenire:

- direttamente in via telematica all'Agenzia delle Entrate, avvalendosi della dichiarazione precompilata;
- oppure tramite un CAF-dipendenti o un professionista, avvalendosi della dichiarazione precompilata o del modello "ordinario".

Per presentare il modello 730/2020 con la modalità "senza sostituto d'imposta" occorre:

- indicare la lettera "A" nella casella "730 senza sostituto" presente nella sezione "CONTRIBUENTE" del frontespizio;
- barrare la casella "MOD. 730 DIPENDENTI SENZA SOSTITUTO" presente nella sezione "DATI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA CHE EFFETTUERÀ IL CONGUAGLIO" del frontespizio; in questo caso tutti i dati della sezione riservata al sostituto non devono essere compilati.

3.4 VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE

Se dal modello 730/2020 presentato con la modalità "senza sostituto d'imposta" emergono imposte da versare, il pagamento deve essere effettuato dal contribuente:

- con le modalità ed entro i termini previsti per i versamenti derivanti dal modello REDDITI PF;
- sia per quanto riguarda i versamenti a saldo, sia per gli eventuali versamenti a titolo di acconto.

A tali fini, l'art. 51-*bis* co. 3 del DL 69/2013 stabilisce che il soggetto che presta l'assistenza fiscale (CAF o professionista):

- trasmette telematicamente la delega di versamento (modello F24) utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- ovvero, in alternativa, entro il decimo giorno antecedente la scadenza del termine di pagamento, consegna al contribuente la delega di versamento compilata (modello F24), il quale effettua il pagamento con le modalità indicate nell'art. 19 del DLgs. 241/97.

Il contribuente può quindi effettuare il pagamento con il modello F24:

- presso qualsiasi sportello di banche convenzionate, uffici postali o Agenti della Riscossione, a condizione che non utilizzi crediti in compensazione;
- oppure, in via telematica, utilizzando i servizi *on line* del sistema bancario e postale (a condizione che nel modello non siano indicate compensazioni ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97) o dell'Agenzia delle Entrate.

Termini di versamento per le persone fisiche

Ai sensi dell'art. 17 del DPR 7.12.2001 n. 435⁹, i termini di versamento del saldo relativo al 2019 e del primo acconto del 2020 scadono:

- il 30.6.2020, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 30.7.2020, con la maggiorazione dello 0,4%.

Il versamento della seconda o unica rata di acconto deve invece avvenire entro il 30.11.2020.

3.5 RIMBORSO DEI CREDITI

Gli eventuali crediti derivanti dal modello 730/2020 presentato con la modalità "senza sostituto d'imposta" sono invece rimborsati dall'Agenzia delle Entrate.

⁹ Come modificato dall'art. 7-*quater* co. 19 del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225.

Come previsto dalla circ. Agenzia delle Entrate 22.8.2013 n. 28 (§ 5), per velocizzare i tempi di rimborso, è possibile comunicare alla stessa Agenzia il codice IBAN del conto corrente bancario o postale intestato o cointestato al contribuente, sul quale accreditare il rimborso, compilando l'apposito modello disponibile sul relativo sito Internet.

Il modello per comunicare il codice IBAN deve essere presentato dal contribuente direttamente:

- in via telematica, se il contribuente è in possesso di *pincode*, tramite la specifica applicazione disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate;
- oppure presso un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

4 ACCELERAZIONE DELLE PROCEDURE DI RIPARTO DEL CINQUE PER MILLE PER L'ESERCIZIO FINANZIARIO 2019

Al fine di far fronte alle difficoltà rilevate dagli enti del Terzo settore che svolgono attività di rilevante interesse sociale e all'imminente esigenza di liquidità evidenziata a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19, l'art. 156 del DL 19.5.2020 n. 34 anticipa al 2020 l'erogazione del contributo del 5 per mille relativo all'anno finanziario 2019 (cioè quello relativo all'IRPEF del periodo d'imposta 2018, derivante dai modelli 730/2019 e REDDITI PF 2019).

A tal fine la disposizione accelera le procedure di erogazione del contributo, stabilendo che nella ripartizione dello stesso non si tiene conto delle dichiarazioni tardive e integrative inviate dai contribuenti (art. 2 co. 7 e 8 del DPR 322/98).

Conseguentemente:

- l'Agenzia delle Entrate provvede alla pubblicazione sul proprio sito istituzionale degli elenchi degli enti ammessi e di quelli esclusi dal beneficio entro il 31.7.2020;
- le amministrazioni competenti¹⁰ procedono all'erogazione del contributo entro il 31.10.2020.

5 MODIFICHE AL REGIME DEI PIR

I piani di risparmio a lungo termine (PIR) sono una specifica tipologia di investimento destinato alle persone fisiche previsto dall'art. 1 co. 100 - 114 della L. 232/2016, i cui redditi beneficiano dell'esenzione:

- dalle imposte sui redditi derivanti dagli strumenti finanziari e dalla liquidità che concorrono a formare il PIR (sia i redditi di capitale che i redditi diversi);
- dall'imposta sulle successioni relativa agli strumenti finanziari che compongono il piano in caso di trasferimento a causa di morte¹¹.

Il regime fiscale dei PIR si applica alle persone fisiche residenti in Italia che conseguono redditi di natura finanziaria al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa, relativamente ad investimenti detenuti, per almeno cinque anni, nell'ambito di un piano individuale di risparmio (PIR) appositamente costituito presso un intermediario abilitato.

Prima delle novità introdotte dal DL 34/2020, il regime agevolativo dei PIR riguardava le persone fisiche che non possedevano, nello stesso momento, più di un piano di risparmio.

5.1 CARATTERISTICHE DEI PIR COSTITUITI SECONDO IL DECRETO "RILANCIO"

Secondo l'art. 136 del DL 34/2020, per i PIR che per almeno i due terzi dell'anno solare di durata del piano investano almeno il 70% del valore complessivo, direttamente o indirettamente, in strumenti finanziari, anche non

¹⁰ A seconda della tipologia del soggetto interessato, si tratta del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca, del Ministero della Salute, del Ministero dell'Interno, della Presidenza del Consiglio dei Ministri, del Ministero dei Beni e delle Attività culturali e del turismo, del Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare.

¹¹ Successivamente il regime è stato modificato dall'art. 57 co. 2 lett. da d) ad f), del DL 24.4.2017 n. 50 (conv. L. 96/2017), dall'art. 1 co. 80 della L. 27.12.2017 n. 205 e dall'art. 1 co. 211 - 215 della L. 30.12.2018 n. 145.

La circ. Agenzia delle Entrate 26.2.2018 n. 3 contiene i principali chiarimenti riguardanti la disciplina dei PIR.

negoziati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione, emessi o stipulati con imprese residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 73 del TUIR o in Stati UE o SEE con stabile organizzazione in Italia, 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 previsto dall'art. 1 co. 103 della L. 232/2016 è elevato dal 10% al 20%.

Inoltre, viene stabilito che i vincoli di investimento previsti per l'applicazione del regime fiscale agevolato:

- devono essere raggiunti entro la data specificata nel regolamento o nei documenti costitutivi dell'OICR;
- cessano di essere applicati quando l'organismo di investimento inizia a vendere le attività, in modo da rimborsare le quote o le azioni degli investitori;
- sono temporaneamente sospesi quando l'organismo di investimento raccoglie capitale aggiuntivo o riduce il suo capitale esistente, purché tale sospensione non sia superiore a 12 mesi.

A questi fini, gli investitori possono destinare somme o valori per un importo non superiore a 150.000,00 euro all'anno e a 1,5 milioni di euro complessivi.

Gli investimenti qualificati di tale nuova tipologia di PIR possono essere effettuati, oltre che tramite OICR aperti e contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione, anche tramite FIA, tra i quali, a mero titolo esemplificativo, la Relazione illustrativa al provvedimento richiama: ELTIF, fondi di *private equity*, fondi di *private debt* e fondi di credito.

Si tratta, quindi, di una nuova tipologia di PIR che si affianca a quella ordinaria. Secondo quanto chiarito dalla Relazione Illustrativa al DL 34/2020, l'unicità del PIR deve essere intesa nel senso che ciascun contribuente può costituire un PIR ordinario ed un nuovo PIR.

5.2 INVESTIMENTI IN ELTIF ED ELIMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Gli ELTIF (*European Long-Term Investment Fund*) sono OICR che hanno l'obiettivo di raccogliere fondi, sul lungo periodo, per progetti infrastrutturali (ad esempio, tecnologie di eco-innovazione), industriali e di servizi, di edilizia abitativa o nell'ambito della ricerca e dell'istruzione.

In considerazione dell'introduzione dei nuovi PIR, è stato abrogato l'art. 36-*bis* del DL 34/2019 (conv. L. 58/2019) che prevedeva l'agevolazione in favore degli ELTIF:

- il cui patrimonio raccolto dal medesimo gestore non è superiore a 200 milioni di euro per ciascun anno, fino a un limite massimo complessivo per ciascun gestore pari a 600 milioni di euro;
- per i quali almeno il 70% del capitale è investito in attività di investimento ammissibili, riferibili a imprese di portafoglio ammissibili, residenti nel territorio dello Stato o in Stati membri UE o aderenti al SEE con stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

6 PROROGA DELLA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE

L'art. 137 del DL 19.5.2020 n. 34 c.d. "decreto Rilancio" proroga anche per questa estate le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. 448/2001 che erano state recentemente riattivate dalla L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) per i terreni le partecipazioni non quotate posseduti all'1.1.2020.

Con il nuovo provvedimento, anche per i beni posseduti dall'1.7.2020 sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ex art. 67 co. 1 lett. a) - *c-bis*) del TUIR.

Sarà, quindi, rinnovata la facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore delle quote e delle azioni o dei terreni mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva sul c.d. "valore di perizia" previsto per partecipazioni non quotate o terreni (agricoli ed edificabili).

A tal fine, occorrerà che entro il 30.9.2020:

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

6.1 CONFERMA DELL'ALIQUTA UNICA DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il DL 34/2020 conferma l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica dell'11% che è stata introdotta con la proroga dell'agevolazione ad opera dalla L. 160/2019 (legge di bilancio 2020).

Quindi, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, è prevista un'aliquota unica, ossia:

- l'11% per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate¹²;
- l'11% anche per la rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli o edificabili).

Sarà possibile eseguire il versamento dell'imposta in tre rate annuali di pari importo. In questo caso, entro il 30.9.2020 deve essere versata solo la prima rata per perfezionare l'opzione.

Le rate devono essere di pari importo e quelle successive alla prima:

- scadranno, rispettivamente, il 30.9.2021 e il 30.9.2022;
- dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, dal 30.9.2020¹³.

6.2 COORDINAMENTO CON LA PROROGA DELL'AGEVOLAZIONE PREVISTA DALLA LEGGE DI BILANCIO 2020

La L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha già prorogato la rivalutazione del costo dei terreni (agricoli e edificabili) e delle partecipazioni non quotate per i beni posseduti all'1.1.2020.

In questo caso, l'opzione deve essere perfezionata entro il 30.6.2020 attraverso:

- la redazione e il giuramento della perizia di stima da parte di un soggetto abilitato;
- il versamento in autoliquidazione dell'imposta sostitutiva dell'11% sul valore periziato del terreno o della partecipazione che si intende rivalutare.

Questo significa che se una persona fisica ha intenzione di cedere una partecipazione non quotata a maggio 2020, la medesima non potrà beneficiare della proroga introdotta dal DL "Rilancio", in quanto verrebbe meno il requisito del possesso all'1.7.2020¹⁴. In questo caso, quindi, si potrebbe optare soltanto per la riapertura introdotta dalla legge di bilancio 2020 e procedere con la redazione della perizia ed il versamento dell'imposta sostitutiva entro il 30.6.2020.

6.3 VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DELLA RIVALUTAZIONE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE

La rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni deve essere valutata nella prospettiva di un possibile risparmio d'imposta all'atto di una successiva cessione di tali beni.

A questi fini, occorre raffrontare il carico fiscale complessivo per il 2020 in caso di cessione di partecipazioni non quotate o di terreni.

In merito alle partecipazioni non quotate, occorre evidenziare che:

- l'imposta sostitutiva dell'11% dovuta per l'affrancamento ai sensi dell'art. 5 della L. 448/2001 che si calcola sul valore di perizia;
- mentre l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza di natura finanziaria prevede un'aliquota del 26% (che si applica alle plusvalenze realizzate dall'1.1.2019 su partecipazioni qualificate e partecipazioni non qualificate).

Pertanto, affinché il regime agevolato risulti conveniente è necessario che l'imposta sostitutiva dell'11% applicata sul valore della partecipazione posseduta risulti inferiore al 26% della plusvalenza realizzata in assenza di affrancamento.

Questa verifica si può riassumere nella seguente formula "11% x valore della quota da perizia < 26% x plusvalenza da cessione in assenza di affrancamento". Considerato che il rapporto tra le due imposte è di 42,30769 (11% / 26%),

¹² Non è prevista alcuna distinzione tra partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. c) del TUIR e non qualificate.

¹³ Con riferimento a questo regime, si osserva che dovrebbe essere possibile anche procedere con il versamento:

- di un terzo del dovuto in sede di prima rata (ossia il 30.9.2020);
- dei due terzi rimanenti in sede di seconda rata (ossia, entro il 30.9.2021).

Resta ferma comunque l'applicazione dell'interesse del 3% annuo sull'importo delle rate successive alla prima. Pertanto, l'importo pari ai due terzi dell'imposta sarebbe maggiorato del 3% a titolo di interessi dovuti per un'annualità di dilazione (cfr. Sanna S. "Per rivalutare partecipazioni e terreni si può saldare tutto con la seconda rata", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.11.2018).

¹⁴ Cfr. Tosoni G. P. "Rivalutazione terreni e partecipazioni, si riaprono i termini", *Il Sole - 24 Ore*, 13.5.2020, p. 26.

il regime agevolato risulta conveniente per il contribuente quando la plusvalenza realizzata risulta superiore al 42,30769% del valore della partecipazione rilevato in sede di perizia e a cui si applicherebbe l'imposta sostitutiva dell'11%.

Esempio

Si ipotizza il caso di una persona fisica che possiede una partecipazione in una società a responsabilità limitata in merito alla quale si assume che:

- il costo di acquisto è pari a 50.000,00 euro;
- il valore di perizia all'1.7.2020 risulta pari a 100.000,00 euro e tale ammontare coincide con il prezzo di vendita.

Con questi dati, l'affrancamento della partecipazione costerebbe al contribuente $100.000,00 \times 11\% = 11.000,00$, mentre la plusvalenza sulla partecipazione non affrancata sconsiglierebbe un'imposta sostitutiva da "capital gain" pari a 13.000,00 euro ($50.000,00 \times 26\%$).

Se invece la plusvalenza realizzata fosse pari a 42.307,69 euro, l'imposta sostitutiva da "capital gain" sarebbe pari a 11.000,00 euro ($42.307,69 \times 26\%$), esattamente quanto il contribuente pagherebbe per affrancare una partecipazione non quotata perizia per un valore di 100.000,00 euro.

7 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IVAFE PER I SOGGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE

A partire dall'1.1.2020, l'art. 1 co. 710 - 711 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha esteso l'ambito di applicazione dell'IVAFA anche ai conti correnti ed i prodotti finanziari esteri posseduti:

- dagli enti non commerciali, tra cui anche i *trust* e le fondazioni, residenti nel territorio dello Stato;
- dalle società semplici e dagli enti alle stesse equiparati (*ex art. 5 del TUIR*).

L'imposta patrimoniale in argomento, quindi, risulta dovuta, oltre che dalle persone fisiche residenti, anche dagli altri soggetti tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale *ex art. 4 del DL 167/90* (quadro RW).

La *ratio* sottesa all'introduzione dell'IVAFA, per effetto di quanto previsto dall'art. 19 co. 18 ss. del DL 201/2011, è quella dell'applicazione di un'imposta che preveda un prelievo sui conti correnti ed i prodotti finanziari esteri equivalente a quello effettuato in Italia tramite l'imposta di bollo applicabile sulle fattispecie riconducibili alla medesima categoria. Tuttavia, ad oggi, l'armonizzazione tra i due tributi non si è ancora concretizzata pienamente¹⁵.

Ciò premesso, al fine di uniformare la disciplina IVAFA al prelievo previsto dall'imposta di bollo sui conti correnti ed i prodotti finanziari, l'art. 134 del DL 34/2020 ha modificato l'art. 19 co. 20 del DL 201/2011 stabilendo:

- la misura fissa di 100,00 euro per l'IVAFA applicabile sui conti correnti e i libretti di risparmio dei soggetti diversi dalle persone fisiche;
- la misura massima dell'imposta dovuta dai soggetti diversi dalle persone fisiche, in misura pari a 14.000,00 euro come previsto per l'imposta di bollo.

8 RESTITUZIONE DI SOMME INDEBITAMENTE EROGATE

L'art. 150 del DL 19.5.2020 n. 34 ha aggiunto all'art. 10 del TUIR, dopo il co. 2, il co. 2-*bis*, a mente del quale "le somme di cui alla lettera d-bis) del comma 1, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili".

Specularmente, viene riconosciuto a favore dei sostituti d'imposta, che abbiano ricevuto la restituzione di somme al netto delle ritenute regolarmente operate e versate, un credito d'imposta pari al 30% delle somme ricevute che può essere utilizzato senza limite di importo in compensazione *ex art. 17 del DLgs. 241/97*.

¹⁵ La questione dell'incompatibilità della disciplina IVAFA con quella dell'imposta di bollo è stata affrontata anche dalla denuncia AIDC 12.12.2019 n. 14 (si veda il commento di Liburdi D., Sironi M. "IVAFA sempre più gravosa per i patrimoni esteri", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.4.2020).

8.1 SOMME RESTITUITE

L'art. 10 co. 1 lett. *d-bis*) del TUIR prevede che siano deducibili dal reddito le somme restituite al soggetto che le ha erogate se le medesime sono state assoggettate a tassazione, anche separata, in anni precedenti e presuppone che la restituzione degli importi al sostituto sia avvenuta al lordo delle ritenute fiscali.

Questa norma ha generato un contrasto giurisprudenziale tra i sostituti d'imposta (soprattutto datori di lavoro) che pretendevano di ottenere la restituzione delle somme indebitamente erogate al lordo delle ritenute fiscali operate all'atto del pagamento e i sostituiti che ritenevano di dover restituire le somme al netto delle ritenute fiscali, non potendo essere chiamati a restituire importi che non erano entrati nella loro sfera patrimoniale.

8.2 RATIO DELLA NORMA

L'art. 150 del DL 34/2020 valorizza l'orientamento giurisprudenziale¹⁶ secondo cui il sostituto non può essere costretto a restituire somme che non sono entrate nella sua sfera patrimoniale, escludendo la natura di onere deducibile per le somme che sono restituite al soggetto erogatore al netto della ritenuta, se erano state regolarmente assoggettate a ritenuta.

A seguito della nuova norma, il sostituto restituirà l'importo entrato nella sua sfera patrimoniale e il sostituto d'imposta potrà recuperare quanto a suo tempo versato a titolo di ritenuta attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta pari al 30% delle somme ricevute da utilizzare in compensazione senza limite di importo *ex art.* 17 del DLgs. 241/97.

8.3 EFFETTO DELLA MODIFICA NORMATIVA

A seguito della modifica normativa in esame, si avrà un doppio binario e l'art. 10 co. 1 lett. *d-bis*) del TUIR continuerà ad applicarsi nei casi in cui il sostituto restituisca somme che non erano state assoggettate a ritenuta.

Viceversa, non si applicherà la disciplina dell'onere deducibile nel caso in cui il sostituto restituisca al netto della ritenuta somme erroneamente percepite, che al momento in cui erano state erogate erano state assoggettate a ritenuta.

8.4 DECORRENZA

La nuova norma si applica alle somme restituite dall'1.1.2020, ma non ha alcun effetto in relazione ai rapporti già definiti alla data del 19.5.2020 (entrata in vigore del DL 34/2020).

¹⁶ Parte della giurisprudenza ritiene che la restituzione va effettuata al netto delle ritenute, in quanto la ripetizione nei confronti del lavoratore può avere ad oggetto solo l'importo che sia entrato nella sua sfera patrimoniale (Cass. 7.12.2018 n. 31766, Cass. 30.10.2014 n. 23093 e Cass. 2.2.2012 n. 1464; *contra*, ris. Agenzia delle Entrate 29.2.2008 n. 71 e App. Roma 22.2.2018 n. 98).

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA, DOGANE E ACCISE

Mirco GAZZERA ed Emanuele GRECO¹

1 PREMESSA

Con gli artt. 123 - 124, 129 - 132, 161 - 163 e 187 del DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Rilancio")² sono state previste alcune novità in materia di IVA, dogane e accise, quali:

- la soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di IVA e accisa;
- l'introduzione di un trattamento IVA agevolato per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19;
- il differimento di alcuni adempimenti in materia di accisa;
- la proroga del pagamento dei diritti doganali.

L'efficacia delle disposizioni che hanno istituito l'imposta sui manufatti in plastica con singolo impiego e l'imposta sulle bevande edulcorate è stata differita all'1.1.2021 (art. 133 del DL 34/2020).

2 NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

Oltre al differimento di specifici adempimenti connessi alla fatturazione elettronica via Sistema di Interscambio nonché alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri³, il DL 34/2020 prevede:

- la soppressione delle c.d. "clausole di salvaguardia" che avrebbero previsto l'incremento delle aliquote IVA (attualmente pari al 10% e al 22%), a decorrere dall'1.1.2021;
- uno specifico regime di favore per i beni ceduti per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19;
- alcune modifiche al regime speciale dell'editoria, limitatamente all'anno 2020.

2.1 SOPPRESSIONE DELLE CLAUSOLE DI SALVAGUARDIA PER LE ALIQUOTE IVA

L'art. 123 del DL 34/2020 dispone la soppressione delle clausole di salvaguardia⁴ (art. 1 co. 718 lett. a) e b) della L. 23.12.2014 n. 190)⁵ che avrebbero previsto automatici incrementi delle aliquote IVA⁶.

¹ m.gazzera@eutekne.it; e.greco@eutekne.it.

² Pubblicato sulla G.U. 19.5.2020 n. 128 ed entrato in vigore il giorno stesso.

³ Si veda Bilancini L., Greco E. e Negro M. "Sospensioni e proroghe di versamenti e adempimenti" del presente Speciale.

⁴ Per "clausole di salvaguardia" si intendono le norme che, mediante la variazione automatica di specifiche voci di tasse e imposte, prevedono misure fiscali di maggior gettito al fine di assicurare il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica e, contestualmente, dispongono che non si ricorrerà a tali misure, qualora le risorse economiche possano essere reperite con altri interventi legislativi (cfr. Dossier del Servizio studi di Camera e Senato sui temi dell'attività parlamentare nella XVII legislatura, marzo 2018, menzionato in circ. Assonime 14/2018).

⁵ Le clausole di salvaguardia contenute nella L. 190/2014 sono state rinnovate e modificate con successivi interventi legislativi, posticipando e rimodulando più volte gli aumenti delle aliquote IVA già disposti. Da ultimo, con l'art. 1 co. 2 della L. 160/2019, era stato "sterilizzato" il previsto aumento dell'aliquota ordinaria e di quella ridotta (10%) per l'anno di imposta 2020, prevedendo successivi e differenti aumenti a decorrere dal 2021.

In particolare, l'attuale aliquota "ordinaria" avrebbe dovuto innalzarsi al 25%, a decorrere dall'1.1.2021, ed al 26,5% a decorrere dall'1.1.2022. L'aliquota "ridotta" (del 10%), invece, avrebbe dovuto essere incrementata al 12% dal'1.1.2021, in assenza del raggiungimento di equivalenti risorse derivanti dalla finanza pubblica.

Dunque, come indicato nella relazione illustrativa al decreto legge, la finalità della nuova disposizione è quella di confermare, anche dall'1.1.2021, le attuali aliquote IVA (art. 16 del DPR 633/72)⁷:

- 22%, quale aliquota IVA ordinaria;
- 10%, quale aliquota per i beni e servizi di cui alla Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72.

La portata dell'intervento è notevole, se si tiene conto dei non trascurabili effetti che eventuali incrementi delle aliquote IVA potrebbero generare tanto in capo agli operatori economici quanto in capo ai privati consumatori⁸.

2.2 CESSIONE DI BENI NECESSARI PER L'EMERGENZA DA COVID-19

Per le cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, l'art. 124 del DL 34/2020 ha previsto:

- il regime di esenzione IVA, con riconoscimento del diritto alla detrazione "a monte" (art. 19 co. 1 del DPR 633/72), per le cessioni effettuate entro il 31.12.2020;
- l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% (n. 1-ter.1 della Tabella A, parte II-bis, allegata al DPR 633/72), a decorrere dall'1.1.2021.

Ulteriori agevolazioni, ai fini IVA, sono previste per le importazioni di dispositivi di protezione individuale, fino al 31.7.2020, salvo proroghe.

2.2.1 Regime di esenzione con diritto alla detrazione (c.d. "aliquota zero") sino al 31.12.2020

Sono agevolate, con il regime di esenzione IVA sino al 31.12.2020 e, successivamente, con l'aliquota del 5%, le cessioni dei seguenti beni⁹:

- 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;
- aspiratori elettrici;
- centrali di monitoraggio per terapia intensiva;
- ecotomografi portatili;
- elettrocardiografi;
- tomografi computerizzati;
- mascherine chirurgiche;
- mascherine Ffp2 e Ffp3;
- articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie (quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici);

⁶ Secondo l'art. 1 co. 719 della L. 190/2014, gli anzidetti aumenti di aliquota potevano essere sostituiti integralmente o parzialmente da provvedimenti normativi che assicurassero, in tutto o in parte, gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica attraverso il conseguimento di maggiori entrate ovvero di risparmi di spesa mediante interventi di razionalizzazione e di revisione della spesa pubblica.

⁷ Cfr. Rosati R. "Clausole di salvaguardia addio", *Italia Oggi*, 15.5.2020, p. 28.

⁸ Cfr. La Grutta S. "Costi economici e sociali elevati per l'aumento delle aliquote IVA dal 2020", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.8.2019.

⁹ In merito a possibili problemi applicativi nell'individuazione dei beni ceduti, si veda Santacroce B. "Iva sulle mascherine, per il 2020 applicabili esenzione e detrazione", *Il Sole - 24 Ore*, 19.5.2020, p. 26.

- termometri;
- detergenti disinfettanti per mani;
- dispenser a muro per disinfettanti;
- soluzioni idroalcoliche 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.

Efficacia temporale

La disposizione si applica per le operazioni effettuate tra il 19.5.2020 (data di entrata in vigore del DL 34/2020)¹⁰ e il 31.12.2020 (termine espresso nella norma)¹¹.

L'esenzione, quindi, vale anche in presenza di ordini precedenti a tale data, sempreché la fattura o la consegna dei beni non sia avvenuta prima del 19.5.2020.

Viceversa, non dovrebbe essere possibile applicare l'esenzione per le cessioni effettuate antecedentemente al decreto legge. Si pensi, tra l'altro, al caso in cui sia stato già pagato l'importo in anticipo (o anche solamente una quota parte, sotto forma di acconto), sebbene la consegna dei beni non sia ancora stata effettuata. Difatti, ai sensi dell'art. 6 co. 4 del DPR 633/72, il momento di effettuazione ai fini IVA si verifica con il pagamento anticipato (anche parziale) del corrispettivo, fermo restando il diritto a emettere la fattura entro i 12 giorni successivi. Per le cessioni ante DL 34/2020, dovrebbe restare ferma l'aliquota ordinaria (22%)¹².

Riconoscimento comunitario

Come evidenziato dalla relazione illustrativa al DL 34/2020, la possibilità di applicare un regime di esenzione IVA con diritto alla detrazione dell'imposta (c.d. operazioni ad "aliquota zero") è stata legittimata dalla nota Commissione europea 3.4.2020, indirizzata alle Amministrazioni fiscali degli Stati membri, ove si illustra che tale facoltà, prevista da una proposta di direttiva della stessa Commissione, permette agli Stati di adottare una misura che consenta di mitigare immediatamente l'impatto della pandemia.

Farmaci ad uso compassionevole

L'art. 27 del DL 8.4.2020 n. 23 (decreto "liquidità") dispone che la presunzione di cessione cui all'art. 1 del DPR 441/97 "non opera per le cessioni gratuite di farmaci, individuati dal decreto del Ministero della salute 7 settembre 2017". Assimilando tali operazioni alla distruzione dei beni, viene riconosciuto l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA "a monte"¹³.

Prezzo calmierato per le mascherine facciali

Con ordinanza Presidenza del Consiglio dei Ministri 26.4.2020 n. 11, è stato stabilito che il prezzo finale di vendita al consumo delle mascherine facciali (*Standard* UNI EN 14683) non può essere superiore, per ciascuna unità, a 0,50 euro, al netto dell'IVA¹⁴.

¹⁰ Una portata retroattiva pare esclusa dal tenore letterale della disposizione. Tuttavia, avrebbe potuto essere valutata una retroattività della disposizione, quanto meno facendo salvi i comportamenti pregressi (cfr. Greco E., La Grutta S. "Azzeramento dell'IVA su tutti i beni per l'emergenza COVID-19", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.5.2020).

¹¹ Sul punto, si veda anche Giuliani G. "Esenti da Iva nel 2020 le cessioni di beni anti-Covid", *Il Sole - 24 Ore*, 18.5.2020, p. 17.

¹² Come chiarito, in più occasioni dalla prassi amministrativa (da ultimo, risposta a interpello Agenzia delle Entrate 143/2019), l'aliquota IVA agevolata del 4% di cui al n. 41-*quater* della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72, è ammessa per i soli beni riconducibili al concetto di "ausilio", vale a dire per quei prodotti "acquistati o utilizzati soltanto, o prevalentemente, da disabili per alleviare o curare menomazioni funzionali permanenti", e non per gli strumenti diagnostici o i dispositivi medici ancorché acquistati da strutture sanitarie.

¹³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9, § 11. Per approfondimenti sulla disciplina delle erogazioni liberali in materia di IVA, si veda Greco E. "Erogazioni liberali - Disciplina ai fini IVA", *Schede di Aggiornamento*, 4, 2020, p. 705 ss.

¹⁴ Si veda Bilancini L., La Grutta S. "Cessione di mascherine «strumentale» all'attività", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.5.2020.

2.2.2 Acquisti intracomunitari

L'aliquota "zero" dovrebbe essere applicata anche per gli acquisti intracomunitari (art. 42 co. 1 del DL 331/93), sebbene il meccanismo del *reverse charge* renda neutrale, in assenza di limiti alla detrazione, tanto l'applicazione di un'aliquota pari a "zero" quanto quella del 5% o del 22%.

Sul punto, viene in soccorso anche la già citata nota della Commissione europea del 3.4.2020, ricordando che l'art. 140 della direttiva 2006/112/CE agevola gli acquisti intracomunitari laddove la fornitura da parte di un soggetto passivo sarebbe "in ogni caso" esente da IVA. La finalità di questa norma è proprio quella di "garantire la parità di trattamento delle transazioni transfrontaliere e delle transazioni nazionali".

2.2.3 Detrazione dell'imposta "a monte"

Per le cessioni dei beni in oggetto, il diritto alla detrazione IVA, ai sensi dell'art. 19 co. 1 del DPR 633/72, spetta al ricorrere dell'ordinario requisito di inerenza¹⁵.

Inoltre, si possono formulare le seguenti ulteriori considerazioni:

- il diritto alla detrazione è riconosciuto ai sensi dell'art. 19 co. 1 del DPR 633/72, il che esclude sia l'indetraibilità per diretta afferenza (art. 19 co. 2 del DPR 633/72) sia l'insorgenza del *pro rata* (art. 19 co. 5 del DPR 633/72);
- le suddette cessioni dovrebbero, per l'appunto, essere considerate come operazioni ad "aliquota zero" anche ai fini del soddisfacimento del requisito di cui all'art. 30 co. 2 lett. a) del DPR 633/72 e al DL 250/95, per l'accesso ai rimborsi IVA annuali e trimestrali, come la prassi ha già chiarito per le operazioni non imponibili (C.M. 13/90), nonché per quelle in *reverse charge* (circ. Agenzia delle Entrate 37/2006) e *split payment* (circ. Agenzia delle Entrate 15/2015).

Cessione in ambito aziendale

L'imprenditore che ceda ai dipendenti parte delle mascherine chirurgiche acquistate per usi aziendali potrà in essere un'operazione rilevante ai fini IVA, essendo presenti i presupposti per l'applicazione del tributo, fermo restando l'applicabilità del regime di esenzione (con diritto alla detrazione)¹⁶.

Nel caso in cui il prezzo di vendita fosse inferiore a quello cui il bene è reperibile sul mercato, la base imponibile IVA dovrà essere determinata adottando il criterio generale dettato dall'art. 13 del DPR 633/72, ovvero attribuendo rilevanza al corrispettivo dovuto al cedente. Ai fini delle imposte dirette, si segnala, infine, che la differenza fra il valore normale del bene e la somma corrisposta al datore di lavoro dal dipendente costituirebbe un *fringe benefit* per quest'ultimo¹⁷.

2.2.4 Aliquota del 5% a decorrere dall'1.1.2020

La nuova disposizione agevolativa è inserita al n. 1-ter.1 della Tabella A, parte II-bis, allegata al DPR 633/72.

È prevista, dunque, la minore aliquota applicabile in base alla direttiva 2006/112/CE¹⁸.

Una deroga è ammessa, dalla normativa comunitaria, per le sole aliquote inferiori al 5% applicate anteriormente alla data dell'1.1.91 (c.d. clausola di "*stand still*")¹⁹.

Allo stato attuale, l'aliquota ridotta è prevista per i soli dispositivi classificabili nella voce doganale 30.04, come stabilito dall'art. 1 co. 3 della L. 145/2018²⁰.

Si rammenta che rientra nella nozione di dispositivo medico "*qualunque strumento, apparecchio, impianto, software, sostanza o altro prodotto, utilizzato da solo o in combinazione, destinato dal fabbricante ad essere impiegato sull'uomo a fini di diagnosi, prevenzione, controllo, terapia o attenuazione di una malattia*"²¹.

¹⁵ Per approfondimenti, si veda Cosentino C., La Grutta S. "Detrazione IVA con le regole ordinarie per acquisti connessi al COVID-19", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.5.2020.

¹⁶ Si veda Bilancini L., La Grutta S. "Prezzo calmierato e niente IVA per le mascherine chirurgiche", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 28.4.2020.

¹⁷ Cfr. C.M. 326/97, § 2.3.1.

¹⁸ L'art. 99 della direttiva 2006/112/CE stabilisce che le aliquote IVA ridotte non possono essere inferiori al 5%.

¹⁹ Art. 110 della direttiva 2006/112/CE.

²⁰ Si veda Bonsanto D., Greco E. "Aliquota IVA piena per i respiratori polmonari", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.3.2020.

²¹ Cfr. art. 1 co. 2 lett. a) del DLgs. 46/97, richiamato dalla circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2011 n. 20, § 5.16.

Compatibilità comunitaria

Non può essere trascurato, tuttavia, che la normativa comunitaria in materia di IVA non include espressamente i dispositivi medici fra i beni che possono essere oggetto di aliquota ridotta²², limitandosi ai soli "apparecchi medici, materiale ausiliario ed altri strumenti medici, normalmente destinati ad alleviare o curare invalidità, per uso personale esclusivo degli invalidi"²³.

Pur tuttavia, la Commissione UE, con una nota del 3.4.2020, ha dato conto della presentazione di una proposta di modifica della direttiva IVA che consentirebbe agli Stati membri l'applicazione di un'aliquota ridotta, qualora la fornitura di beni avvantaggi il consumatore finale e "persegua un obiettivo di interesse generale"²⁴.

2.3 FORFETTIZZAZIONE DELLA RESA DEI GIORNALI

Limitatamente all'anno 2020, l'art. 187 del DL 34/2020 prevede che, per il commercio di giornali quotidiani e di periodici nonché dei relativi supporti integrativi, l'IVA possa applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfettizzazione della resa del 95%²⁵ per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi.

2.3.1 Esclusione dei libri

Sulla base del tenore letterale della disposizione in esame, non sono interessati i libri per i quali la percentuale di forfettizzazione della resa rimane fissata al 70%²⁶.

2.3.2 Ambito temporale di applicazione

Non appare chiaro se il riferimento all'anno 2020 permetta anche di ricalcolare l'IVA dovuta per il periodo di tempo anteriore all'entrata in vigore della nuova disposizione (19.5.2020). In senso negativo, sembrerebbe fare propendere la relazione illustrativa del DL 34/2020, ove si precisa che l'onere finanziario derivante dalla misura in esame è stato stimato considerando la perdita di gettito per 8 mesi (da maggio a dicembre 2020).

3 NOVITÀ IN MATERIA DI ACCISE

In sintesi, il DL 34/2020 contiene le seguenti novità in materia di accise:

- la soppressione della clausola di salvaguardia che prevede l'aumento dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori agli importi previsti;
- la riduzione dell'ammontare delle rate di acconto, relative al periodo da maggio a settembre 2020, per il pagamento dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica;
- il differimento di alcuni adempimenti introdotti dal DL 26.10.2019 n. 124²⁷;
- la rimessione in termini per i versamenti dell'accisa relativi ai prodotti energetici immessi in consumo nel mese di marzo 2020 nonché la riduzione dell'ammontare da pagare per quelli immessi in consumo nei mesi da aprile ad agosto 2020;
- la modifica della disciplina relativa alla rateizzazione del debito di accisa per i titolari di depositi fiscali di prodotti energetici o di alcole e bevande alcoliche;
- la proroga dei versamenti, per i periodi contabili dei mesi di aprile e maggio 2020, con riguardo ai soggetti obbligati al pagamento dell'accisa per i tabacchi lavorati e dell'imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo e sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo.

²² Si veda Greco E., La Grutta S. "Azzeramento dell'IVA su tutti i beni per l'emergenza COVID-19", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.5.2020.

²³ Cfr. n. 4 dell'Allegato III alla direttiva 2006/112/CE.

²⁴ Si veda Bilancini L., La Grutta S. "Prezzo calmierato e niente IVA per le mascherine chirurgiche", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 28.4.2020.

²⁵ Anziché dell'80%, come previsto dall'art. 74 co. 1 lett. c) del DPR 633/72.

²⁶ Art. 74 co. 1 lett. c) del DPR 633/72.

²⁷ Conv. L. 19.12.2019 n. 157.

3.1 SOPPRESSIONE DELLA CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA IN MATERIA DI ACCISA

L'art. 123 del DL 34/2020 sopprime la clausola di salvaguardia secondo cui, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, sono aumentate in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori²⁸:

- a 1.221 milioni di euro per l'anno 2021;
- a 1.683 milioni di euro per l'anno 2022;
- a 1.954 milioni di euro per l'anno 2023;
- a 2.054 milioni di euro per l'anno 2024;
- a 2.154 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2025 e per ciascuno degli anni successivi.

Negli anni successivi alla sua introduzione, tale clausola di salvaguardia era stata "sterilizzata"²⁹ e ora viene soppressa attraverso l'abrogazione dell'art. 1 co. 718 della L. 23.12.2014 n. 190.

3.2 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI RATE DI ACCONTO PER IL PAGAMENTO DELL'ACCISA SUL GAS NATURALE E SULL'ENERGIA ELETTRICA

L'art. 129 del DL 34/2020 prevede che le rate di acconto mensili dell'accisa sul gas naturale³⁰ e sull'energia elettrica³¹, relative al periodo da maggio a settembre 2020, sono versate nella misura del 90% di quelle calcolate. Le rate di acconto relative ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 sono calcolate e versate, invece, con le modalità ordinarie.

Rate di acconto dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica	Misura
Mesi da maggio a settembre 2020	90% di quella calcolata
Mesi da ottobre a dicembre 2020	Ordinaria

L'eventuale versamento a conguaglio è effettuato:

- in un'unica soluzione, entro le scadenze ordinarie, ossia il 31.3.2021 per il gas naturale e il 16.3.2021 per l'energia elettrica;
- oppure, 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.

Le somme eventualmente risultanti a credito sono detratte, nei modi ordinari, dai versamenti di acconto successivi alla presentazione della dichiarazione annuale.

Il termine per il pagamento della rata di acconto mensile dell'accisa sull'energia elettrica³², relativa al mese di maggio 2020, è differito al 20.5.2020.

3.3 DIFFERIMENTO DI ALCUNI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI ACCISA

L'art. 130 del DL 34/2020 differisce l'efficacia delle seguenti disposizioni contenute nel DL 124/2019³³ e appor-ta alcune conseguenti modifiche al DLgs. 504/95.

DL 124/2019 (conv. L. 157/2019)	Descrizione	Nuovo termine
Art. 5	Obblighi autorizzativi e di contabilizzazione relativi ai piccoli depositi di prodotti energetici assoggettati ad accisa	1.1.2021
Art. 7	Sistema di tracciamento del trasferimento intraunionale di prodotti classificabili come oli lubrificanti	1.10.2020
Art. 10	Estensione del sistema INFOIL	31.12.2020

²⁸ Art. 1 co. 718 lett. c) della L. 23.12.2014 n. 190, come successivamente modificato.

²⁹ Si veda la voce "Clausole di salvaguardia", *Guide Eutekne*.

³⁰ Art. 26 co. 13 del DLgs. 504/95.

³¹ Art. 56 co. 1 e 2 del DLgs. 504/95.

³² Art. 56 co. 1 e 2 del DLgs. 504/95.

³³ Conv. L. 157/2019. Per una disamina del tema si rinvia a Ugolini L. "Le novità in materia di accise", in AA.VV. "Legge di bilancio 2020 e DL collegato", *Quaderni Eutekne*, 151, Eutekne, 2019, p. 271 ss.

DL 124/2019 (conv. L. 157/2019)	Descrizione	Nuovo termine
Art. 11	Introduzione del documento amministrativo semplificato telematico	30.9.2020
Art. 12	Trasmissione telematica dei quantitativi di energia elettrica e di gas naturale	31.12.2020

3.3.1 Obblighi autorizzativi e di contabilizzazione relativi ai piccoli depositi di prodotti energetici assoggettati ad accisa

L'art. 5 co. 1 lett. c) del DL 124/2019³⁴ ha previsto, fra l'altro, l'obbligo di denuncia dell'esercizio all'ufficio competente dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli³⁵:

- per gli esercenti depositi di prodotti energetici per uso privato, agricolo e industriale di capacità superiore a 10 metri cubi³⁶;
- per gli esercenti apparecchi di distribuzione automatica di carburante per usi privati, agricoli e industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale è superiore a 5 metri cubi³⁷.

I predetti soggetti i cui depositi o serbatoi non superano, rispettivamente, i 25 e i 10 metri cubi, tengono il registro di carico e scarico con modalità semplificate³⁸.

Il DL 34/2020 stabilisce che le predette disposizioni hanno efficacia a decorrere dall'1.1.2021³⁹. Dalla medesima data, i seguenti soggetti sono obbligati, in luogo della denuncia, a dare comunicazione di attività all'ufficio dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli territorialmente competente⁴⁰:

- esercenti depositi di prodotti energetici per uso privato, agricolo e industriale aventi capacità superiore a 10 metri cubi, ma non a 25 metri cubi;
- esercenti apparecchi di distribuzione automatica di carburante per usi privati, agricoli e industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale è superiore a 5 metri cubi, ma non a 10 metri cubi.

Tali soggetti, ai quali è attribuito un codice identificativo, tengono il registro di carico e scarico con modalità semplificate da stabilire con determinazione del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

3.3.2 Sistema di tracciamento intraunionale di prodotti classificabili come oli lubrificanti

L'art. 7 del DL 124/2019⁴¹ ha previsto che gli oli lubrificanti⁴² circolano nel territorio nazionale, nella fase antecedente all'immissione in consumo, con la scorta di un codice amministrativo di riscontro, relativo a ciascun trasferimento dei suddetti prodotti, emesso dal sistema informatizzato dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e annotato sulla prescritta documentazione di trasporto. A tale fine, è stato introdotto l'art. 7-bis del DLgs. 504/95.

Tenuto conto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, il DL 34/2020 differisce l'efficacia delle predette disposizioni a decorrere dall'1.10.2020⁴³. È previsto, inoltre, che il decreto ministeriale attuativo possa stabilire limiti quantitativi di prodotto e specifiche modalità relative al trasporto o al confezionamento del medesimo per i quali l'art. 7-bis del DLgs. 504/95 non trova applicazione⁴⁴. Il decreto ministeriale può esonerare dall'adempimento anche le preparazioni lubrificanti rientranti nel codice NC 3403 trasportate sfuse o in contenitori di capacità superiore a 20 litri⁴⁵.

³⁴ Conv. L. 157/2019.

³⁵ Art. 25 co. 2 lett. a) e c) del DLgs. 504/95.

³⁶ Prima la soglia era 25 metri cubi.

³⁷ Prima la soglia era 10 metri cubi.

³⁸ Art. 25 co. 4 del DLgs. 504/95.

³⁹ Art. 5 co. 2 secondo periodo del DL 124/2019 (conv. L. 157/2019). L'art. 92 co. 4-sexies del DL 17.3.2020 n. 18 (conv. L. 24.4.2020 n. 27) aveva già differito all'1.1.2021 l'efficacia delle predette disposizioni:

- sui limiti di capacità oltre i quali sussiste l'obbligo di denuncia dell'esercizio, ma solo per gli esercenti apparecchi di distribuzione automatica di carburante per usi privati, agricoli e industriali;
- sulla contabilizzazione dei prodotti con modalità semplificate.

⁴⁰ Art. 25 co. 4 del DLgs. 504/95.

⁴¹ Conv. L. 157/2019.

⁴² Di cui ai codici della nomenclatura combinata da 27101981 a 27101999.

⁴³ Art. 7 co. 4 secondo periodo del DL 124/2019 (conv. L. 157/2019).

⁴⁴ Art. 7-bis co. 6 del DLgs. 504/95.

⁴⁵ Art. 7-bis co. 7 del DLgs. 504/95.

3.3.3 Estensione del sistema INFOIL

È stato differito al 31.12.2020 il termine fissato dall'art. 10 del DL 124/2019⁴⁶ entro il quale gli esercenti depositi fiscali di prodotti energetici di cui all'art. 23 co. 3 e 4 del DLgs. 504/95, di capacità non inferiore a 3.000 metri cubi, si devono dotare di un sistema informatizzato per la gestione della detenzione e della movimentazione della benzina e del gasolio usato come carburante.

3.3.4 Introduzione del documento amministrativo semplificato telematico

È posticipato al 30.9.2020 il termine previsto dall'art. 11 del DL 124/2019⁴⁷ in merito all'introduzione dell'obbligo di utilizzo del sistema informatizzato per la presentazione, esclusivamente in forma telematica, del documento di accompagnamento⁴⁸ ai fini della circolazione nel territorio dello Stato della benzina e del gasolio usato come carburante, assoggettati ad accisa.

Si segnala che le modalità operative dell'obbligo in esame sono state fissate con la determinazione Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 10.5.2020 n. 138764⁴⁹.

3.3.5 Trasmissione telematica dei quantitativi di energia elettrica e di gas naturale

Si prevede, infine, che debba essere adottata entro il 31.12.2020 la determinazione del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la quale sono stabiliti tempi e modalità:

- per la presentazione in forma telematica, da parte dei soggetti che effettuano l'attività di vettoriamento nel settore del gas naturale e dell'energia elettrica, dei dati relativi al prodotto trasportato distintamente per ciascuno dei soggetti obbligati di cui agli artt. 26 co. 7 lett. a)⁵⁰ e 53 co. 1 lett. a)⁵¹ del DLgs. 504/95;
- per la trasmissione dei dati relativi ai quantitativi di gas naturale ed energia elettrica fatturati, suddivisi per destinazione d'uso, da parte dei citati soggetti obbligati previsti agli artt. 26 co. 7 lett. a) e 53 co. 1 lett. a) del DLgs. 504/95.

3.4 VERSAMENTI DELL'ACCISA RELATIVA AI PRODOTTI ENERGETICI IMMESSI IN CONSUMO

L'art. 131 del DL 34/2020 stabilisce che per i prodotti energetici immessi in consumo nel mese di marzo 2020, i pagamenti dell'accisa da effettuare entro la scadenza del 16.4.2020⁵² sono considerati tempestivi, se effettuati entro il 25.5.2020. Per i versamenti effettuati entro quest'ultima data, non si applicano le sanzioni e l'indennità di mora previste per il ritardato pagamento.

Inoltre, l'art. 132 del DL 34/2020 prevede che per i prodotti energetici immessi in consumo nei mesi di aprile, maggio, giugno, luglio e agosto 2020, i pagamenti dell'accisa possono essere eseguiti nella misura dell'80%, a titolo di acconto, degli importi dovuti:

- entro il 25.5.2020, per i prodotti energetici immessi in consumo nel mese di aprile 2020;
- entro le scadenze ordinarie previste dall'art. 3 co. 4 del DLgs. 504/95, per i prodotti energetici immessi in consumo nei mesi di maggio, giugno, luglio e agosto 2020.

Il versamento del saldo delle somme dovute è effettuato entro il 16.11.2020, senza il pagamento di interessi.

Prodotti energetici immessi in consumo	Misura dell'accisa	Scadenza di versamento
Mese di marzo 2020	Ordinaria	25.5.2020
Mese di aprile 2020	80% degli importi dovuti	25.5.2020
Mesi di maggio, giugno, luglio e agosto 2020	80% degli importi dovuti	Ordinaria

3.5 RATEIZZAZIONE DEL DEBITO DI ACCISA

L'art. 162 del DL 34/2020 modifica l'art. 3 co. 4-bis del DLgs. 504/95 prevedendo che, ai fini della rateizzazione del debito di accisa, da parte del titolare del deposito fiscale di prodotti energetici o di alcole e bevande alcoliche:

⁴⁶ Conv. L. 157/2019.

⁴⁷ Conv. L. 157/2019.

⁴⁸ Art. 12 del DLgs. 504/95.

⁴⁹ Per un commento si veda, a titolo esemplificativo, Ugolini L. "Documento di accompagnamento semplificato solo in forma telematica", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 12.5.2020.

⁵⁰ Si tratta, principalmente, dei soggetti che procedono alla fatturazione del gas naturale ai consumatori finali.

⁵¹ Si tratta dei soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali.

⁵² Art. 3 co. 4 del DLgs. 504/95.

- le condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica devono essere documentate e riscontrabili;
- il pagamento dell'accisa dovuta può avvenire in rate mensili in un numero modulato in funzione del completo versamento del debito di imposta entro la data prevista per il pagamento dell'accisa sui prodotti immessi in consumo nel mese di novembre del medesimo anno⁵³.

Per effetto delle citate modifiche, nella relazione illustrativa del DL 34/2020 si osserva che l'art. 3 co. 4-*bis* del DLgs. 504/95 non richiede norme di esecuzione per la sua applicazione. Di conseguenza, è stato soppresso il rinvio, presente nell'ultimo periodo di tale comma, all'emanazione di un decreto ministeriale per individuare condizioni e modalità applicative della disposizione.

3.6 PROROGA DEI VERSAMENTI IN MATERIA DI TABACCHI

L'art. 163 del DL 34/2020 stabilisce che i soggetti obbligati al pagamento:

- dell'accisa per i tabacchi lavorati di cui agli artt. 39-*bis*, 39-*ter* e 39-*terdecies* del DLgs. 504/95 (es. prodotti da fumo e tabacchi da inalazione senza combustione),
- dell'imposta di consumo sui prodotti di cui agli artt. 62-*quater* e 62-*quinqüies* del DLgs. 504/95 (prodotti succedanei dei prodotti da fumo e prodotti accessori ai tabacchi da fumo),

sono autorizzati a versare entro il 31.10.2020, con debenza degli interessi legali calcolati giorno per giorno, gli importi dovuti per i periodi contabili dei mesi di aprile e maggio 2020.

Resta ferma la necessità di procedere alle rendicontazioni nei termini previsti.

4 PROROGA DEL PAGAMENTO DEI DIRITTI DOGANALI

L'art. 161 del DL 34/2020 prevede che i pagamenti dei diritti doganali in scadenza tra l'1.5.2020⁵⁴ e il 31.7.2020, effettuati secondo le modalità previste dagli artt. 78 e 79 del DPR 43/73, sono prorogati di 60 giorni, senza applicazione di sanzioni e interessi.

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

- tra i soggetti individuati dall'art. 61 co. 2 lett. o) del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020);
- nonché tra i soggetti indicati dall'art. 18 co. 1 e 3 del DL 8.4.2020 n. 23.

Si riportano, di seguito, le modalità di applicazione della presente disposizione che sono state stabilite con la determinazione Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 21.5.2020 n. 152155.

4.1 REQUISITI RICHIESTI

La proroga in esame può essere richiesta dai soggetti che effettuano il pagamento dei diritti doganali secondo le modalità previste dagli artt. 78 e 79 del DPR 43/73, per le rate in scadenza tra l'1.5.2020 e il 31.7.2020, qualora risulti che il versamento comporti gravi difficoltà di carattere economico o sociale.

Occorre rientrare nelle seguenti categorie:

- soggetti di cui all'art. 61 co. 2 lett. o) del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020)⁵⁵;
- soggetti di cui all'art. 18 co. 1 e 3 del DL 23/2020 che dimostrino di aver subito nei mesi del 2019 corrispondenti a quelli della scadenza naturale dei "conti di debito" nel 2020, una diminuzione del fatturato⁵⁶:

⁵³ Non è più previsto, dunque, che il pagamento dell'accisa dovuta debba avvenire in rate mensili in numero non inferiore a 6 e non superiore a 24.

⁵⁴ Data in cui sono cessati gli effetti dell'art. 92 co. 3 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020). Per gli operatori che hanno subito nei mesi di marzo e/o aprile 2020 la riduzione del fatturato prevista, la determinazione Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 21.4.2020 n. 121878 ha disposto la proroga di 30 giorni del pagamento dei diritti doganali, in scadenza dal 23.4.2020 all'8.5.2020 (si veda Greco E., Ugolini L. "Sospensione dei dazi prorogata con il vincolo della riduzione del fatturato", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22.4.2020).

⁵⁵ Si tratta dei 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.

⁵⁶ La valutazione della riduzione dei ricavi deve essere effettuata considerando la mensilità precedente a quella di scadenza del "conto di debito", quindi:

- di almeno il 33% rispetto agli stessi mesi dell'anno precedente, se nell'anno di imposta 2019 hanno prodotto ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro;
- di almeno il 50% rispetto agli stessi mesi dell'anno precedente, se nell'anno di imposta 2019 hanno prodotto ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro;
- soggetti che autocertificano la presenza di ulteriori ragioni che possono aver determinato una carenza di liquidità ovvero effetti di natura sociale⁵⁷.

4.2 ALTRE PROROGHE

In presenza di un'istanza presentata ai sensi dell'art. 161 del DL 34/2020 e al verificarsi dei requisiti sopra descritti, gli uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli possono autorizzare:

- la proroga di 60 giorni anche dei pagamenti già oggetto delle proroghe disposte con le determinazioni 24.3.2020 n. 98769 e 21.4.2020 n. 121878 e ora in scadenza tra l'1.5.2020 e il 31.7.2020;
- l'estensione della proroga di ulteriori 60 giorni per i pagamenti il cui termine è scaduto tra l'1.5.2020 e l'8.5.2020, che sono già stati prorogati di 30 giorni in applicazione della determinazione 21.4.2020 n. 121878.

4.3 MODELLO DI ISTANZA

I soggetti che intendono usufruire della proroga sono tenuti a presentare la relativa istanza utilizzando l'apposito modulo allegato alla determinazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 152155/2020, anche per l'autocertificazione delle condizioni necessarie.

L'autocertificazione delle ulteriori ragioni che possono aver determinato una carenza di liquidità ovvero effetti di natura sociale nonché della diminuzione del fatturato deve essere supportata da attestazioni di professionisti iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o al Registro dei revisori contabili o all'Albo Speciale delle Società di Revisione, che dovranno essere esibite a richiesta dell'ufficio.

5 RINVIO DELL'IMPOSTA SULLA PLASTICA E DELL'IMPOSTA SULLE BEVANDE EDULCORATE

L'art. 133 del DL 34/2020 differisce all'1.1.2021 l'efficacia delle disposizioni che hanno istituito:

- l'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego⁵⁸;
- l'imposta sul consumo delle bevande edulcorate⁵⁹.

5.1 IMPOSTA SUL CONSUMO DEI MANUFATTI CON SINGOLO IMPIEGO (MACSI)

L'art. 1 co. 634 - 658 della L. 160/2019 ha introdotto l'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI)⁶⁰ che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari.

Per i MACSI l'obbligazione tributaria sorge al momento:

- della produzione;
- dell'importazione definitiva nel territorio nazionale;
- dell'introduzione nel predetto territorio da altri Stati membri dell'UE.

L'imposta diviene esigibile all'atto dell'immissione in consumo dei MACSI nel territorio nazionale.

Sono soggetti obbligati al pagamento dell'imposta:

- per i MACSI realizzati nel territorio nazionale, il fabbricante;
- per i MACSI provenienti da altri Stati membri dell'UE, il soggetto che acquista i manufatti nell'esercizio dell'attività economica o il cedente se i MACSI sono acquistati da un consumatore privato;
- per i MACSI provenienti da Paesi extra-UE, l'importatore.

-
- il mese di aprile relativamente ai pagamenti che scadono nel mese di maggio;
 - il mese di maggio relativamente ai pagamenti che scadono nel mese di giugno;
 - il mese di giugno relativamente ai pagamenti da eseguire nel mese di luglio.

⁵⁷ Art. 112, par. 3, del regolamento (UE) 9.10.2013 n. 952.

⁵⁸ Art. 1 co. 652 della L. 27.12.2019 n. 160.

⁵⁹ Art. 1 co. 676 della L. 160/2019.

⁶⁰ Per approfondimenti si veda la voce "Imposta sulla plastica", *Guide Eutekne*.

5.2 IMPOSTA SUL CONSUMO DELLE BEVANDE EDULCORATE

Con l'art. 1 co. 661 - 676 della L. 160/2019 è stata istituita l'imposta sul consumo delle bevande edulcorate⁶¹, ossia i prodotti finiti e i prodotti predisposti per essere utilizzati come tali previa diluizione, rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'UE, condizionati per la vendita, destinati al consumo alimentare umano, ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti e aventi un titolo alcolometrico inferiore o uguale a 1,2% in volume.

L'obbligazione tributaria sorge e diviene esigibile:

- all'atto della cessione, anche a titolo gratuito, di bevande edulcorate, da parte del fabbricante nazionale (o, se diverso da quest'ultimo, del soggetto nazionale che provvede al condizionamento), a consumatori nel territorio dello Stato ovvero a ditte nazionali esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita;
- all'atto del ricevimento di bevande edulcorate da parte del soggetto acquirente, per i prodotti provenienti da Stati membri dell'UE;
- all'atto dell'importazione definitiva nel territorio dello Stato, per le bevande edulcorate importate da Paesi extra-UE.

Nei predetti casi sono obbligati al pagamento dell'imposta, rispettivamente:

- il fabbricante nazionale ovvero il soggetto nazionale che provvede al condizionamento;
- l'acquirente;
- l'importatore.

⁶¹ Per approfondimenti si veda la voce "Imposta sulle bevande edulcorate", *Guide Eutekne*.

NOVITÀ PER I TRIBUTI LOCALI

Arianna ZENI¹

1 PREMESSA

Si riepilogano, di seguito, le altre principali novità recate dal DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio"), pubblicato nel S.O. n. 21 della *G.U.* 19.5.2020 n. 128, recante "Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19".

In particolare, vengono esaminate le novità riepilogate nella tabella che segue:

	Fattispecie	Paragrafo
Art. 177	Abolizione prima rata IMU per alberghi e stabilimenti balneari	2
Art. 138	Allineamento termini approvazione delle tariffe e delle aliquote TARI e IMU con il termine di approvazione del bilancio di previsione 2020	3
Art. 180	Responsabile del versamento dell'imposta di soggiorno	4
Art. 181	Esenzione di TOSAP e COSAP per le imprese di pubblico esercizio	5

2 IMU - PRIMA RATA 2020 ENTRO IL 16.6.2020

Entro il 16.6.2020 deve essere versata la prima rata dell'IMU per l'anno 2020. Salvo futuri interventi legislativi, il termine non ha subito alcuna sospensione.

A decorrere dal 2020, i co. 738 - 783 dell'art. 1 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) hanno previsto l'abrogazione della IUC di cui all'art. 1 co. 639 della L. 147/2013, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI) ed hanno riscritto la disciplina dell'IMU. Dall'1.1.2020, quindi, la TASI è abolita.

Con riguardo all'IMU, nella maggior parte dei casi le regole per l'assoggettamento ed il calcolo dell'imposta rimangono sostanzialmente identiche, ma vi sono delle differenze che è necessario conoscere al fine di potere procedere correttamente al versamento della prima rata per l'anno 2020².

Anche per l'IMU 2020 è prevista l'esenzione per l'abitazione principale (ad esclusione di quelle accatastate in A/1, A/8 e A/9). L'esenzione non è più prevista, invece, per l'unità immobiliare disabitata degli italiani titolari di pensioni estere iscritti all'AIRE.

A seguito dell'abrogazione della TASI, inoltre, non deve più versare nulla il detentore (es. l'inquilino) dell'immobile.

2.1 TERMINI DI VERSAMENTO DELL'IMU PER L'ANNO 2020

L'IMU dovuta per l'anno 2020 deve essere versata in due rate:

- la prima scadente il 16.6.2020, pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei 12 mesi dell'anno 2019;
- la seconda scadente il 16.12.2020, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno e a conguaglio sulla base delle aliquote risultanti dal prospetto delle aliquote.

¹ a.zeni@eutekne.it.

² Per un approfondimento si veda Zeni A. "IMU: prima rata del 2020 entro il 16.6.2020", *Schede di Aggiornamento on line*, 5, 2020.

Il contribuente, tuttavia, può decidere di effettuare il versamento dell'imposta dovuta in un'unica soluzione annuale, entro la data del 16.6.2020³.

Per l'anno 2020, la prima rata da corrispondere entro il 16 giugno è pari alla metà di quanto versato a titolo di IMU e TASI per l'anno 2019 (co. 762 dell'art. 1 della L. 160/2019).

Nella circ. Min. Economia e Finanze 18.3.2020 n. 1/DF, tuttavia, il Dipartimento delle Finanze ha precisato che se al momento del versamento dell'acconto il Comune ha già pubblicato sul sito www.finanze.gov.it le aliquote IMU applicabili nel 2020, il contribuente può determinare l'imposta applicando le nuove aliquote pubblicate⁴.

2.2 ESENZIONE DELLA PRIMA RATA IMU 2020 PER IL SETTORE TURISTICO

Sono esentati dal pagamento della prima rata dell'IMU per l'anno 2020:

- gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali;
- gli immobili della categoria catastale D/2 (alberghi e pensioni), gli immobili degli agriturismi, 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. L'esenzione non riguarda l'immobile di proprietà di un soggetto (che deve versare l'IMU) che viene locato ad un altro soggetto per esercitare l'attività turistica.

Per i sopraelencati immobili, quindi, non deve essere versato nulla a titolo di IMU entro il 16.6.2020.

3 DELIBERE TARI E IMU ENTRO IL TERMINE DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO DI PREVISIONE 2020

Sono uniformati i termini entro cui devono essere approvate le delibere ed i regolamenti della tassa rifiuti (TARI) e dell'IMU. Abrogando alcune norme, infatti, è stabilito che i Comuni debbano approvare gli atti deliberativi entro il termine del 31.7.2020 di approvazione del bilancio di previsione.

L'art. 107 co. 2 del DL 18/2020 convertito, infatti, ha differito al 31.7.2020 il termine per la deliberazione del bilancio di previsione di cui all'art. 151 co. 1 del DLgs. 267/2000 relativo all'esercizio 2020.

Nello specifico vengono abrogati:

- il co. 4 dell'art. 107 del DL 17.3.2020 n. 18 che, relativamente alla TARI, stabilisce quanto segue: *"Il termine per la determinazione delle tariffe della TARI e della tariffa corrispettiva, attualmente previsto dall'articolo 1, comma 683-bis, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è differito al 30 giugno 2020"*;
- il co. 683-bis dell'art. 1 della L. 27.12.2013 n. 147, riguardante anch'esso la TARI, secondo cui *"In considerazione della necessità di acquisire il piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, per l'anno 2020, i comuni, in deroga al comma 683 del presente articolo e all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, approvano le tariffe e i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva entro il 30 aprile (220). Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano anche in caso di esigenze di modifica a provvedimenti già deliberati"*;
- il co. 779 dell'art. 1 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) relativo all'IMU che dispone che *"per l'anno 2020, i comuni, in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, all'articolo 53, comma 16, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 172, comma 1, lettera c), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, possono approvare le delibere concernenti le aliquote e il regolamento dell'imposta oltre il termine di approvazione del bilancio di pre-*

³ Regole particolari sono previste per gli enti non commerciali per i quali nulla è cambiato rispetto alla "vecchia" IMU e che devono versare l'imposta municipale in tre rate (per l'anno 2020: le prime due rate, di importo pari al 50% dell'imposta corrisposta nell'anno 2019, devono essere versate entro il 16.6.2020 ed entro il 16.12.2020, mentre la terza rata, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16.6.2021).

⁴ Seppur il chiarimento sia stato fornito con riguardo al caso di un immobile acquistato nel corso dell'anno 2020, il chiarimento sembrerebbe poter avere portata generale. Si veda Zeni A. "IMU: prima data del 2020 entro il 16.6.2020", *Schede di Aggiornamento on line*, 5, 2020.

visione per gli anni 2020-2022 e comunque non oltre il 30 giugno 2020. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio, purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno 2020".

4 IMPOSTA DI SOGGIORNO

L'imposta di soggiorno, introdotta dall'art. 4 del DLgs. 23/2011, può essere istituita da:

- Comuni capoluogo di Provincia;
- unioni di Comuni;
- Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte.

4.1 SOGGETTI PASSIVI

L'imposta, ancorché riscossa dal gestore della struttura ricettiva, è a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate nel territorio del Comune che l'ha istituita.

4.2 AMMONTARE MASSIMO DELL'IMPOSTA

La misura massima dell'imposta di soggiorno applicabile è stabilita in 5,00 euro per ciascuna persona e per ogni notte di soggiorno.

L'imposta, inoltre, è graduabile in base alle strutture ricettive alberghiere ed extra alberghiere, situate nel territorio del singolo Comune.

L'imposta di soggiorno può essere elevata fino a 10,00 euro per notte:

- nei Comuni capoluogo di Provincia che hanno avuto presenze turistiche per un numero 20 volte superiore a quello dei residenti (art. 4 co. 1-*bis* del DLgs. 23/2011 introdotto dall'art. 46 co. 1-*bis* del DL 124/2019);
- nel Comune di Venezia (art. 1 co. 1129 della L. 145/2018).

Il Comune di Roma, invece, può introdurre un contributo di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive della città fino all'importo massimo di 10,00 euro per notte di soggiorno (art. 14 co. 16 lett. e) del DL 78/2010).

4.3 GESTORE DELLA STRUTTURA RICETTIVA RESPONSABILE

Inserendo il co. 1-*ter* all'art. 4 del DLgs. 23/2011, l'art. 180 del DL 34/2020 dispone espressamente che il gestore della struttura ricettiva è responsabile:

- del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al co. 1 dello stesso art. 4 e del contributo di soggiorno di cui all'art. 14 co. 16 lett. e) del DL 78/2010, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi;
- degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale;
- della presentazione della dichiarazione.

Presentazione della dichiarazione

La dichiarazione deve essere presentata:

- cumulativamente ed esclusivamente in via telematica;
- entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo;
- secondo le modalità approvate con un DM che deve essere emanato entro il 15.11.2020 (180 giorni dalla data di entrata in vigore del DL 34/2020 avvenuta il 19.5.2020).

4.3.1 Regime sanzionatorio

All'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno si applicano le sanzioni previste dall'art. 13 del DLgs. 471/97, che fissa, in generale, per tutti i tributi, le sanzioni per ritardato od omesso pagamento.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, infatti, l'art. 13 co. 3 del DLgs. 471/97 stabilisce che fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista dal co. 1 dell'art. 13, pari al 30% di ogni importo non versato, "si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto"⁵.

⁵ Per un approfondimento si veda Cissello A. "Ravvedimento operoso per IMU/TASI", *Schede di Aggiornamento*, 6, 2019, p. 1235 ss.

Tardivi versamenti (art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97)	Sanzione
L'omesso/tardivo versamento è punito:	<ul style="list-style-type: none"> • nella misura del 15% ridotto a 1/15 per giorno di ritardo, se questo non supera i 14 giorni; • nella misura del 15%, se il ritardo è compreso tra i 15 e i 90 giorni; • nella misura del 30%, se il ritardo è superiore a 90 giorni.

4.3.2 Adempimenti in capo al gestore

Tra le altre cose, i gestori delle strutture ricettive sono tenuti ad addebitare al cliente l'ammontare dell'imposta di soggiorno e a riversarla all'ente locale.

In particolare, i gestori sono gravati dai seguenti obblighi:

- informare i propri ospiti dell'applicazione e dell'entità dell'imposta di soggiorno e delle esenzioni previste, in osservanza della normativa vigente, e richiedere il pagamento dell'imposta entro il periodo di soggiorno di ciascun ospite;
- riscuotere l'imposta, rilasciandone quietanza, emettendo una semplice ricevuta nominativa al cliente (conservandone copia) oppure inserendo il relativo importo in fattura indicandolo come "operazione fuori campo IVA";
- adempiere agli obblighi di comunicazione (cartacea o telematica) e di versamento dell'imposta previsti dal singolo Comune,
- conservare per 5 anni ai sensi dell'art. 1 co. 161 del DLgs. 296/2006 la documentazione relativa ai pernottamenti, all'attestazione di pagamento dell'imposta da parte di coloro che soggiornano nelle strutture e le dichiarazioni rilasciate dal cliente per l'esenzione dall'imposta di soggiorno, al fine di rendere possibili i controlli tributari da parte del Comune.

4.4 CORRESPONSABILITÀ NELLE LOCAZIONI BREVI

L'art. 4 co. 5-ter del DL 50/2017, così come modificato dall'art. 180 del DL 34/2020, stabilisce che, nell'ambito delle locazioni brevi definite dallo stesso art. 4, il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è responsabile:

- del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'art. 4 del DLgs. 23/2011, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi;
- del pagamento del contributo di soggiorno di cui all'art. 14 co. 16 lett. e) del DL 78/2010 previsto per il Comune di Roma, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi;
- degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale;
- della presentazione della dichiarazione⁶.

Anche in questo caso, 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'art. 13 del DLgs. 471/97.

4.5 CONTRIBUTO DI SBARCO

I Comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i Comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire, in alternativa all'imposta di soggiorno, un contributo di sbarco (art. 4 co. 3-bis del DLgs. 23/2011).

5 ESENZIONE DA TOSAP E COSAP PER LE IMPRESE DI PUBBLICO ESERCIZIO

Sono esonerate dal pagamento della TOSAP e del COSAP⁷ le imprese di pubblico esercizio di cui art. 5 della L. 287/91, titolari di concessioni o di autorizzazioni di suolo pubblico a partire dall'1.5.2020 al 31.10.2020.

Sono interessati all'esenzione, in virtù del rimando al menzionato art. 5, gli esercizi:

⁶ Anche in questo caso la dichiarazione deve essere presentata:

- cumulativamente ed esclusivamente in via telematica;
- entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto impositivo;
- secondo le modalità approvate con un DM che deve essere emanato entro il 15.11.2020.

⁷ TOSAP di cui al Capo II del DLgs. 507/93 e COSAP di cui all'art. 63 del DLgs. 446/97.

- di ristorazione, per la somministrazione di pasti e di bevande, comprese quelle aventi un contenuto alcolico superiore al 21% del volume, e di latte (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi similari);
- per la somministrazione di bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, nonché di latte, di dolci, compresi i generi di pasticceria e gelateria, e di prodotti di gastronomia (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi similari). Fra questi esercizi sono compresi quelli nei quali è esclusa la somministrazione di bevande alcoliche di qualsiasi gradazione;
- di cui alle lettere precedenti, in cui la somministrazione di alimenti e di bevande viene effettuata congiuntamente ad attività di trattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi similari.

Domande di nuove concessioni o richieste di ampliamento

Dall'1.5.2020 fino al 31.10.2020, le domande di nuove concessioni per l'occupazione di suolo pubblico ovvero di ampliamento delle superfici già concesse devono essere presentate:

- mediante istanza all'ufficio competente dell'ente locale, con allegata la sola planimetria;
- per via telematica, in deroga al DPR 160/2010 e senza l'applicazione dell'imposta di bollo di cui al DPR 642/72.

Per assicurare il rispetto delle misure di distanziamento connesse all'emergenza da COVID-19, e comunque non oltre il 31.10.2020, non è subordinata alle autorizzazioni di cui agli artt. 21 e 146 del DLgs. 42/2004⁸:

- la posa in opera temporanea su vie, piazze, strade e altri spazi aperti di interesse culturale o paesaggistico, da parte delle imprese di pubblico esercizio di cui art. 5 della L. 287/91,
- la posa in opera di strutture amovibili⁹ (quali *dehors*, elementi di arredo urbano, attrezzature, pedane, tavolini, sedute e ombrelloni), purché funzionali all'attività di ristorazione.

⁸ L'art. 21 riguarda gli interventi soggetti ad autorizzazione e l'art. 146 è relativo alle autorizzazioni attinenti la gestione dei beni soggetti a tutela, del Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁹ Per la posa in opera delle strutture amovibili è disapplicato il limite temporale di cui all'art. 6 co. 1 lett. e-bis) del DPR 380/2001.

AMMORTIZZATORI SOCIALI NEL DECRETO “RILANCIO”

Luca MAMONE, Elisa TOMBARI e Daniele SILVESTRO¹

1 PREMESSA

Con il DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto “Rilancio”), pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* 19.5.2020 n. 128, sono state adottate misure urgenti per imprese, lavoratori e famiglie a causa dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus.

Tra le diverse disposizioni di rilievo, il provvedimento in questione – che dovrà essere convertito in legge entro il 18.7.2020 – prevede significativi interventi in materia di ammortizzatori sociali, sia in costanza di rapporto di lavoro che per disoccupazione.

Si tratta, innanzitutto, di misure che consistono in modifiche operate al DL 17.3.2020 n. 18 (c.d. decreto “Cura Italia”) relativamente:

- alla disciplina dei trattamenti Cassa integrazione guadagni ordinaria (CIGO), assegno ordinario e Cassa integrazione guadagni in deroga con causale COVID-19;
- ai termini di sospensione degli obblighi e delle misure di condizionalità legate allo stato di disoccupazione;
- alla proroga dei trattamenti di NASpl e DIS-COLL in scadenza per i lavoratori disoccupati.

Accanto alle modifiche di misure già esistenti, il decreto “Rilancio” prevede nuove forme di sostegno al reddito che si sostanziano nella previsione:

- del reddito di emergenza (c.d. “REM”), ovvero un sostegno al reddito straordinario per i nuclei familiari che versano in particolari condizioni di bisogno a causa dell'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del COVID-19;
- di aiuti per il pagamento delle retribuzioni al fine di evitare i licenziamenti durante la pandemia di COVID-19.

Di seguito, si propone un'analisi delle predette novità.

2 MISURE IN MATERIA DI INTEGRAZIONI SALARIALI E SOSTEGNO ALL'OCCUPAZIONE

Tra le disposizioni più attese del DL 34/2020 (decreto “Rilancio”), assumono particolare rilevanza gli interventi in materia di ammortizzatori in costanza di rapporto di lavoro, ovvero relativi al riconoscimento di trattamenti di integrazioni salariali, sia ordinari che in deroga, appositamente regolamentati per contrastare la crisi economica derivata dalla diffusione del “coronavirus”.

In particolare, il provvedimento in esame ha inteso apportare numerose modifiche alle disposizioni in materia di Cassa integrazione guadagni ordinaria (CIGO), assegno ordinario e Cassa integrazione guadagni in deroga, concessi con causale COVID-19 e regolate dal DL 18/2020 (decreto “Cura Italia”)².

Con l'occasione, è stata altresì introdotta una misura a sostegno dei livelli occupazionali, consistente nella possibilità, per Regioni, Province autonome, altri enti territoriali e Camere di commercio, di erogare sovvenzioni per il pagamento delle retribuzioni al fine di evitare i licenziamenti nel periodo emergenziale COVID-19.

¹ l.mamone@eutekne.it; e.tombari@eutekne.it; d.silvestro@eutekne.it.

² La disciplina in questione è regolata agli artt. 19 - 22 del DL 18/2020.

2.1 TRATTAMENTI DI INTEGRAZIONE SALARIALE

Tra le disposizioni del decreto "Rilancio" di maggior rilievo si segnalano le modifiche in materia di trattamenti di integrazione salariale apportate al DL 18/2020 (decreto Cura Italia).

Ci si riferisce, in estrema sintesi, ai trattamenti di CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga disciplinati agli artt. da 19 a 22 del predetto DL 18/2020 e concesse con speciali agevolazioni, con la finalità di contrastare i danni economici derivati dalla diffusione del coronavirus.

2.1.1 Trattamenti di CIGO e assegno ordinario

L'art. 68 del decreto "Rilancio" opera significative modifiche e integrazioni nel corpo dell'art. 19 del DL 18/2020, recante norme speciali in materia di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario.

In sintesi, le principali modifiche riguardano:

- l'estensione da 9 a 18 settimane della durata massima del trattamento, fruibili – a determinate condizioni – nel periodo compreso tra il 23.2.2020 e il 31.10.2020;
- il riconoscimento del trattamento ai lavoratori dipendenti in forza al 25.3.2020;
- riconoscimento dell'assegno per il nucleo familiare ai percettori dell'assegno ordinario;
- la reintroduzione dell'obbligo – per il datore di lavoro – di informazione, consultazione ed esame congiunto con le rappresentanze sindacali ai fini della domanda di integrazione salariale ordinaria;
- il termine di presentazione della domanda di accesso ai trattamenti di integrazione fissato entro il mese successivo (e non più il quarto) a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa;
- la fruizione della Cassa integrazione salariale operai agricoli (CISOA) con modalità agevolate.

Sempre in relazione ai trattamenti di integrazione salariale ordinario, l'art. 71 del medesimo decreto "Rilancio" interviene in merito alla disciplina del pagamento diretto del trattamento.

Principali misure agevolative previste dal decreto "Cura Italia" nel testo previgente il DL 34/2020

Nell'ipotesi di accesso ai trattamenti di integrazione salariale ordinari così come regolati dal DL 18/2020, nel testo previgente le modifiche del decreto "Rilancio", le aziende richiedenti non sono tenute ad osservare alcune procedure e obblighi previsti in via ordinaria dal DLgs. 148/2015.

Innanzitutto, l'art. 19 del DL 18/2020 convertito prevede:

- l'esenzione per il datore dall'obbligo di osservanza delle procedure di informazione e consultazione sindacale di cui all'art. 14 del DLgs. 148/2015³;
- l'esenzione dal rispetto dei termini del procedimento fissati dagli artt. 15 del DLgs. 148/2015 per la domanda di CIGO⁴ e dall'art. 30 del medesimo decreto per quanto riguarda l'Assegno ordinario⁵.

In ogni caso, l'istanza doveva essere presentata entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa e non è soggetta alla verifica della presenza di causali di CIGO di cui all'art. 11 del DLgs. 148/2015.

Sul punto, si ricorda che le causali previste in via "ordinaria" dall'art. 11 del DLgs. 148/2015 ai fini della concessione della CIGO consistono in:

- situazioni aziendali dovute a eventi transitori e non imputabili all'impresa o ai dipendenti, incluse le intemperie stagionali⁶;
- situazioni temporanee di mercato.

Inoltre, i periodi di CIGO concessi ai sensi dal decreto in questione non concorrono al computo della durata massima complessiva dei trattamenti di CIGO e CIGS nonché dell'Assegno ordinario erogato dal Fondo di Integrazione Salariale (FIS)⁷ e dai Fondi di solidarietà bilaterali⁸.

³ La legge di conversione L. 27/2020, ha soppresso anche la parte della norma che faceva salvo l'obbligo di informazione, consultazione e esame congiunto, che dovevano essere svolti anche in via telematica entro i 3 giorni successivi a quello della comunicazione preventiva. Ora, con il decreto "Rilancio" tale obbligo è stato ripristinato.

⁴ In genere, entro il termine di 15 giorni dall'inizio della sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, fatte salve le domande per eventi oggettivamente non evitabili, da presentare entro la fine del mese successivo al verificarsi dell'evento.

⁵ Ossia, non prima di 30 giorni dalla sospensione o riduzione dell'attività lavorativa e non oltre 15 giorni dall'inizio della medesima.

⁶ Gallo B. "CIGO solo per eventi transitori o cause non imputabili al datore di lavoro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.5.2016.

⁷ Si veda la voce "Fondo di integrazione salariale", *Guide Eutekne*.

⁸ Si veda la voce "Fondi di solidarietà", *Guide Eutekne*.

Principali misure agevolative previste dal decreto "Cura Italia" nel testo previgente il DL 34/2020

In termini pratici, tale disposizione neutralizza il periodo di CIGO o Assegno ordinario fruito ai sensi dell'art. 19 del DL 18/2020 rispetto al calcolo della durata massima dei trattamenti, disciplinata nelle ipotesi più frequenti dalle seguenti norme:

- art. 4 co. 1 e 2 del DLgs. 148/2015, laddove si stabilisce che per ciascuna unità produttiva, i trattamenti di CIGO o di CIGS non possono superare la durata massima complessiva di 24 mesi in un quinquennio mobile, fatto salvo quanto previsto per il contratto di solidarietà⁹, mentre per le imprese industriali e artigiane dell'edilizia e affini, per ciascuna unità produttiva i predetti trattamenti non possono superare la durata massima complessiva di 30 mesi in un quinquennio mobile;
- art. 30 del DLgs. 148/2020, secondo cui i Fondi di solidarietà stabiliscono la durata massima della prestazione di Assegno ordinario per un periodo non inferiore a 13 settimane in un biennio mobile e non superiore, a seconda della causale invocata, alle durate massime per la CIGO e la CIGS, e comunque nel rispetto della durata massima complessiva di 24 mesi in un quinquennio mobile.

Ancora, le aziende che richiedono i predetti trattamenti di integrazione salariale ai sensi del decreto in esame non sono tenute al pagamento:

- del contributo addizionale ex art. 5 del DLgs. 148/2015¹⁰;
- dell'aliquota di finanziamento al FIS di cui all'art. 29 co. 8, secondo periodo, del DLgs. 148/2015¹¹;
- dei contributi di finanziamento per ricorso all'assegno ordinario previsti dall'art. 33 co. 2 del DLgs. 148/2015¹².

Per quanto riguarda il pagamento del trattamento di CIGO e assegno ordinario, come ribadito dall'INPS con circ. n. 47/2020¹³ (e, ancor prima, con il documento illustrativo allegato al messaggio 20.3.2020 n. 1287), oltre all'ordinaria modalità di erogazione delle prestazioni tramite conguaglio su UniEmens¹⁴, è possibile autorizzare il pagamento diretto al lavoratore, senza che il datore di lavoro sia tenuto a comprovare le difficoltà finanziarie dell'impresa.

In tale ultima ipotesi, per il datore di lavoro rimane ferma la necessaria presentazione all'INPS dell'apposito modello SR41, recentemente oggetto di interventi di semplificazione¹⁵.

Giova ricordare, inoltre, che secondo un'apposita convenzione stipulata in data 30.3.2020 dall'ABI con le parti sociali, i lavoratori destinatari dei trattamenti di CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga riconosciuti ai sensi degli artt. da 19 a 22 del DL 18/2020 possono ottenere in tempi più rapidi le relative indennità grazie ad una anticipazione dalle banche aderenti all'iniziativa, cui farà seguito il rimborso dell'INPS ai medesimi istituti di credito¹⁶.

⁹ L'art. 22 co. 5 del DLgs. 148/2015 stabilisce che la durata dei trattamenti per la causale di contratto di solidarietà viene computata nella misura della metà per la parte non eccedente i 24 mesi e per intero per la parte eccedente.

¹⁰ Tale norma dispone a carico delle imprese che presentano domanda di integrazione salariale un contributo addizionale, in misura pari al:

- 9% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate, relativamente ai periodi di CIGO o CIGS fruiti all'interno di uno o più interventi concessi sino a un limite complessivo di 52 settimane in un quinquennio mobile;
- 12% oltre il limite 52 settimane e sino a 104 settimane in un quinquennio mobile;
- 15% oltre il limite di 104 settimane in un quinquennio mobile.

¹¹ Si tratta di una contribuzione addizionale a carico dei datori di lavoro, pari al 4% della retribuzione persa, connessa al beneficio dell'assegno ordinario garantito dal Fondo di Integrazione Salariale (FIS) ex art. 29 del DLgs. 148/2015.

¹² La misura è stabilita da appositi decreti ministeriali e comunque non inferiore all'1,5%.

¹³ La soluzione del pagamento diretto senza l'obbligo per il datore di lavoro di dover comprovare le difficoltà finanziarie dell'impresa era già stata prospettata dall'INPS nella Guida informativa allegata al messaggio 20.3.2020 n. 1287.

¹⁴ Di regola (art. 7 co. 1 e 2 del DLgs. 148/2015) il pagamento delle integrazioni salariali vien effettuato dal datore di lavoro ai dipendenti aventi diritto alla fine di ogni periodo di paga. L'impresa provvederà poi a porre a conguaglio l'importo anticipato nella denuncia contributiva mensile.

¹⁵ Con il messaggio 6.4.2020 n. 1508, l'INPS ha illustrato alcune modalità semplificate di gestione e compilazione del modello "SR41", contenente i dati per il pagamento diretto (da parte dello stesso Istituto previdenziale) ai lavoratori delle integrazioni salariali, comprese quelle di cui agli artt. da 19 a 22 del DL 18/2020 (decreto "Cura Italia").

Sul punto, l'INPS dispone innanzitutto l'abrogazione dell'obbligo di firma del modello in questione da parte del lavoratore, in quanto non realizzabile nella attuale fase emergenziale a causa delle note restrizioni di mobilità dei cittadini.

Ulteriori semplificazioni - finalizzate ad ottenere una più veloce lavorazione delle pratiche da parte delle Sedi territoriali dell'INPS - consistono, in fase di invio del file "SR41", nell'indicazione del numero di autorizzazione comunicato dall'Istituto, che consente l'abbinamento automatico del file "SR41" alla medesima autorizzazione.

Ancora, nel messaggio in argomento si rende noto che alle predette semplificazioni si aggiunge la non obbligatorietà della compilazione dei dati che riguardano lo stato civile del lavoratore, il titolo di studio e la partecipazione a lavori socialmente utili.

¹⁶ Cfr. Mamone L. "Cassa integrazione COVID-19 più rapida con l'anticipo bancario", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 1.4.2020. L'anticipazione dell'indennità spettante avverrà tramite l'apertura di credito in un conto corrente

Principali misure agevolative previste dal decreto "Cura Italia" nel testo previgente il DL 34/2020

Ancora, per quanto concerne l'Assegno ordinario ex art. 30 del DLgs. 148/2020, il decreto in esame ne riconosce l'erogazione anche ai lavoratori dipendenti presso datori di lavoro iscritti al Fondo di integrazione salariale (FIS) di cui all'art. 29 del DLgs. 148/2015 che occupano mediamente più di 5 dipendenti, con la possibilità per il datore di lavoro di richiedere la modalità di pagamento diretto da parte dell'INPS.

Va infatti ricordato che ai sensi dell'art. 29 co. 3 del DLgs. 148/2015, l'assegno ordinario può essere riconosciuto ai datori di lavoro iscritti al FIS che occupano mediamente più di 15 dipendenti, e garantito:

- per una durata massima di 26 settimane in un biennio mobile;
- in relazione alle causali di riduzione o sospensione dell'attività lavorativa previste dalla normativa in materia di CIGO, ad esclusione delle intemperie stagionali, e CIGS, limitatamente alle causali per riorganizzazione e crisi aziendale¹⁷.

Estensione della durata dei trattamenti

Riscrivendo il co. 1 dell'art. 19 del DL 18/2020, la norma in esame stabilisce che i datori di lavoro che nell'anno 2020 sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, possono presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19", per una durata massima di:

- 9 settimane per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020;
- 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 nove settimane.

È altresì riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento¹⁸ di cui al presente comma per periodi decorrenti dal 1.9.2020 al 31.10.2020¹⁹.

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 1.9.2020, a condizione che i medesimi abbiano interamente fruito il periodo precedentemente concesso fino alla durata massima di 14 settimane.

Ampliamento del novero dei beneficiari

L'art. 68 co. 1 lett. h) del decreto "Rilancio" amplia il novero dei lavoratori beneficiari del trattamento di integrazione salariale ordinario, indicando come beneficiari i lavoratori in forza al 25.3.2020.

Si ricorda, infatti, che in un primo tempo l'art. 19 co. 8 del DL 18/2020 aveva individuato come destinatari dei trattamenti in argomento solamente coloro che risultavano alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione alla data del 23.2.2020²⁰.

Successivamente, con uno specifico intervento d'urgenza previsto dall'art. 41 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "liquidità"), sono stati inclusi nel novero dei beneficiari anche i lavoratori assunti nel periodo compreso tra il 24.2.2020 e il 17.3.2020, e non solo quelli già in forza al 23.2.2020²¹.

dedicato presso una banca aderente alla convenzione, per un importo forfettario complessivo pari a 1.400,00 euro, parametrati a 9 settimane di sospensione a zero ore (ridotto proporzionalmente in caso di durata inferiore), da riproporzionare in caso di rapporto a tempo parziale. L'apertura del credito cesserà poi con il versamento da parte dell'INPS del trattamento di integrazione salariale - che avrà effetto solutorio del debito maturato - e, comunque, non potrà avere durata superiore a 7 mesi.

¹⁷ L'art. 21 co. 1 del DLgs. 148/2015 stabilisce infatti che l'intervento di CIGS può essere richiesto quando la sospensione o la riduzione dell'attività lavorativa sia determinata da una delle seguenti causali:

- riorganizzazione aziendale;
- crisi aziendale;
- contratto di solidarietà.

¹⁸ In altri termini, per i datori di lavoro in possesso dei predetti requisiti, i trattamenti possono essere riconosciuti per un periodo complessivo di 18 settimane.

¹⁹ Come specificato dalla medesima norma, tale periodo aggiuntivo è fruibile grazie allo stanziamento di risorse finanziarie disposto dall'art. 71 del decreto "Rilancio", con cui 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.

²⁰ Va ricordato che ai sensi dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 148/2015 sono destinatari dei trattamenti di integrazione salariale i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, ivi compresi gli apprendisti, con esclusione dei dirigenti e dei lavoratori a domicilio. Sul punto, con circ. 28.3.2020 n. 47, l'INPS ha chiarito che ai fini della sussistenza di tale requisito, nelle ipotesi di trasferimento d'azienda ai sensi dell'art. 2112 c.c. e nei casi di lavoratore che passa alle dipendenze dell'impresa subentrante nell'appalto, si computa anche il periodo durante il quale il lavoratore stesso è stato impiegato presso il precedente datore di lavoro.

ANF per i beneficiari di assegno ordinario

Un'ulteriore misura di favore, presente all'art. 68 del decreto "Rilancio", consente la fruizione dell'assegno per il nucleo familiare²² per i beneficiari di assegno ordinario regolato dall'art. 19 del DL 18/2020 e limitatamente alla causale COVID-19, in rapporto al periodo di paga adottato e alle medesime condizioni dei lavoratori ad orario normale.

Pagamento della prestazione

Per quanto riguarda il pagamento del trattamento di CIGO e assegno ordinario, come ribadito dall'INPS con circ. 47/2020²³ (e, ancor prima, con il documento illustrativo allegato al messaggio 20.3.2020 n. 1287), oltre all'ordinaria modalità di erogazione delle prestazioni tramite conguaglio su UniEmens²⁴, è possibile autorizzare il pagamento diretto al lavoratore, senza che il datore di lavoro sia tenuto a comprovare le difficoltà finanziarie dell'impresa.

In tale ultima ipotesi, per il datore di lavoro rimane ferma la necessaria presentazione all'INPS dell'apposito modello SR41, recentemente oggetto di interventi di semplificazione²⁵.

Sul punto, è intervenuto il decreto "Rilancio" all'art. 71 co. 1 ultimo periodo, stabilendo che per le richieste di integrazione salariale a pagamento diretto, anche nel caso della Cassa integrazione guadagni ordinaria, presentate a decorrere dal trentesimo giorno dell'entrata in vigore del decreto in commento (avvenuta in data 19.5.2020), trova applicazione una specifica procedura prevista per la CIG in deroga e inserita nel nuovo art. 22-*quater* del DL 18/2020, in seguito descritta (§ 2.1.5).

Misure speciali per la CISOA

L'art. 68 del decreto "Rilancio" inserisce sempre nel corpo dell'art. 19 del DL 18/2020 una speciale disposizione che riguarda il trattamento di Cassa integrazione salariale operai agricoli (CISOA)²⁶, richiesto per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, che viene in questo caso concesso in deroga:

- ai limiti di fruizione riferiti al singolo lavoratore²⁷;
- e al numero di giornate lavorative da svolgere presso la stessa azienda di cui all'art. 8 della L. 8.8.1972 n. 457²⁸.

<p>Aziende interessate (Messaggio INPS 8.4.2020 n. 1541)</p>	<p>Nello specifico, possono presentare la domanda di CISOA:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le aziende esercenti attività, anche in forma associata, di natura agricola (un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento degli animali) e attività connesse (attività dirette alla trasformazione e all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nel normale esercizio dell'agricoltura); • le Amministrazioni pubbliche che gestiscono aziende agricole o eseguono lavori di forestazione (limitatamente al personale operaio con contratto di diritto privato);
--	---

²¹ Cfr. Mamone L. "Possibile la domanda integrativa di CIGO per gli assunti dopo il 23 febbraio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.4.2020.

²² Si tratta dell'assegno ordinario di cui all'art. 2 del DL13.3.1988 n.69, che consiste in un sostegno economico a carico dell'INPS a favore delle famiglie. Compete in misura diversa a seconda (art. 2 co. 12 del DL 69/88) del tipo e numero componenti il nucleo familiare, e del relativo reddito. Per un maggior approfondimento si veda la voce "Assegno per il nucleo familiare", in *Guida Eutekne*.

²³ La soluzione del pagamento diretto senza l'obbligo per il datore di lavoro di dover comprovare le difficoltà finanziarie dell'impresa era già stata prospettata dall'INPS nella Guida informativa allegata al messaggio 20.3.2020 n. 1287.

²⁴ Di regola (art. 7 co. 1 e 2 del DLgs. 148/2015) il pagamento delle integrazioni salariali vien effettuato dal datore di lavoro ai dipendenti aventi diritto alla fine di ogni periodo di paga. L'impresa provvederà poi a porre a conguaglio l'importo anticipato nella denuncia contributiva mensile.

²⁵ Cfr. messaggio INPS 6.4.2020 n. 1508.

²⁶ Prima dell'emanazione del decreto "Rilancio", la CISOA non era contemplata nel DL 18/2020. Si evidenzia tuttavia che l'INPS aveva comunque predisposto un'apposita causale "COVID-19 CISOA" (messaggio INPS 8.4.2020 n. 1541 e messaggio INPS 8.4.2020 n. 1541), per consentire la fruizione agevolata dei trattamenti nel periodo di emergenza epidemiologica. Si veda Mamone L. "Pronta la cassa integrazione agricola con causale COVID-19", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 9.4.2020.

²⁷ Ai sensi dell'art. 8 della L. 457/72, sono considerati operai agricoli i salariati fissi e gli altri lavoratori sempre a tempo indeterminato che svolgono annualmente oltre 180 giornate lavorative presso la stessa azienda.

²⁸ L'art. 8 della L. 457/72 riconosce un trattamento sostitutivo della retribuzione a favore degli operai agricoli con contratto a tempo indeterminato, che sono sospesi temporaneamente dal lavoro per intemperie stagionali o per altre cause non imputabili al datore di lavoro o ai lavoratori. Tale trattamento è dovuto per le giornate di lavoro non prestate, nella misura dei due terzi della retribuzione e viene corrisposto per la durata massima di 90 giorni nell'anno. Ai lavoratori beneficiari del trattamento sostitutivo spettano gli assegni familiari a carico della relativa cassa unica.

<p><i>segue</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • le imprese appaltatrici o concessionarie di lavori di forestazione; • i consorzi di irrigazione e di miglioramento fondiario, nonché consorzi di bonifica, di sistemazione montana e di rimboschimento relativamente alle attività di manutenzione degli impianti irrigui, di scolo e somministrazione delle acque ad uso irriguo o per lavori di forestazione; • le imprese che provvedono alla cura e protezione della fauna selvatica e all'esercizio controllato della caccia (guardiacaccia e guardiapescia); • le imprese che provvedono alla raccolta dei prodotti agricoli limitatamente al personale addetto; • le imprese che svolgono attività di acquacoltura, quando i redditi che ne derivano sono prevalenti rispetto a quelli di altre attività economiche non agricole svolte dallo stesso soggetto (L. 5.2.1992 n. 102).
<p>Lavoratori beneficiari (Messaggio INPS 8.4.2020 n. 1541)</p>	<p>Tali imprese possono presentare la domanda di CISOA per i lavoratori agricoli (quadri, impiegati e operai) con contratto a tempo indeterminato e per gli apprendisti con contratto di apprendistato professionalizzante che svolgono annualmente almeno 181 giornate lavorative presso la stessa azienda.</p> <p>La medesima domanda può essere presentata per i soci di cooperative agricole che prestano attività retribuita come dipendenti, inseriti negli elenchi nominativi dei lavoratori agricoli, con previsione dell'instaurazione di un rapporto di lavoro con la cooperativa di almeno 181 giornate lavorative annue retribuite.</p>

I periodi di trattamento di CISOA sono concessi per un periodo massimo di 90 giorni, dal 23.2.2020 al 31.10.2020 e comunque con termine del periodo entro il 31.12.2020. Tali periodi sono neutralizzati ai fini delle successive richieste.

Inoltre, per assicurare la celerità delle autorizzazioni, la norma in esame stabilisce che le integrazioni salariali CISOA con causale COVID-19 siano concesse dalla sede dell'INPS territorialmente competente, in deroga a quanto previsto dall'art. 14 della L. 457/72²⁹.

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 23.2.2020 e il 30.4.2020 è fissato al 31.5.2020.

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'art. 22. Del DL 18/2020.

2.1.2 Trattamento ordinario di CIGO per le aziende che si trovano già in CIGS

L'art. 69 del decreto "Rilancio" modifica alcune disposizioni contenute nell'art. 20 del DL 18/2020, relative alla durata dei trattamenti di integrazione salariale ordinario con causale COVID-19, concedibili alle aziende che già fruiscono di trattamenti di CIGS³⁰.

In particolare, allineandosi a quanto previsto dal precedente art. 68 per la CIGO e l'assegno ordinario, si stabilisce che le predette imprese in CIGS possono presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19", per una durata massima di:

- 9 settimane per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020;
- 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.

²⁹ Tale norma prevede che il trattamento venga corrisposto dall'INPS, su deliberazione di una commissione costituita, presso ogni sede dell'Istituto stesso, con provvedimento del direttore dell'ufficio provinciale del lavoro e della massima occupazione.

Va detto che con il messaggio 8.4.2020 n. 1541, l'INPS ha raccomandato ai Direttori di Sede di trasmettere prontamente, in via telematica, le domande compiutamente istruite a ciascuno dei componenti della Commissione provinciale, informandoli della necessità di ricevere il rispettivo parere, sempre tramite posta elettronica, entro il termine perentorio di 20 giorni e che il decorso di tale termine senza pronunciamento equivale a parere favorevolmente reso. Le Commissioni provinciali sono libere di darsi specifiche regole organizzative (per esempio, riunioni in videoconferenza), purché vengano salvaguardate le predette esigenze di semplificazione e speditezza dell'iter decisorio.

³⁰ Con riferimento a tale ipotesi di sostituzione di trattamenti di integrazione salariale, l'utilità dell'opzione deriva dal fatto che nel periodo di emergenza COVID-19 moltissime aziende sono costrette a sospendere il programma di CIGS a causa del blocco totale dell'attività lavorativa.

Sul punto, la norma precisa che la concessione del trattamento di CIGO:

- sospende e sostituisce il trattamento di integrazione straordinario già in corso;
- è subordinata alla sospensione degli effetti della concessione della CIGS precedentemente autorizzata.

È altresì riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento di cui al presente comma per periodi decorrenti dal 1.9.2020 al 31.10.2020.

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 lavoro³¹.

Inoltre, il relativo periodo di trattamento ordinario di integrazione salariale non si computa ai fini della durata massima delle integrazioni salariali previsti dagli artt. 4 e 12 del DLgs. 148/2015.

2.1.3 Modifica alla disciplina della Cassa integrazione in deroga COVID-19

L'art. 70 del decreto "Rilancio" interviene anche con riferimento alle disposizioni in materia di Cassa integrazione guadagni prevista con causale COVID-19 dall'art. 22 del DL 18/2020.

Anche in questa occasione, così come previsto per i trattamenti di integrazione salariali concessi per la medesima causale emergenziale, la norma in esame prevede:

- l'estensione da 9 a 18 settimane della durata massima del trattamento, fruibile – a determinate condizioni – nel periodo compreso tra il 23.2.2020 e il 31.10.2020;
- il riconoscimento del trattamento ai lavoratori dipendenti in forza al 25.3.2020.

A fronte di tale intervento estensivo, la norma in esame restringe il novero dei datori di lavoro esonerati dall'obbligo di raggiungimento dell'accordo sindacale, prodromico alla domanda di accesso al trattamento in deroga.

Sempre in tema di Cassa integrazione in deroga, va detto che l'art. 71 del decreto in esame definisce, per l'accesso alla CIG in deroga successivamente alle prime 9 settimane, la procedura di richiesta diretta all'INPS (e non alla Regione o Provincia autonoma).

Estensione della durata dei trattamenti

Con riferimento alla durata complessiva della CIG in deroga con causale COVID-19 disciplinata dall'art. 22 del DL 18/2020, la norma in esame riconosce ai datori di lavoro che nell'anno 2020 sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, la possibilità di presentare domanda di concessione del trattamento in argomento per una durata massima di:

- 9 settimane per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020;
- 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 trattamento³² di cui al presente comma per periodi decorrenti dal 1.9.2020 al 31.10.2020³³.

Lavoratori beneficiari

Sempre con finalità estensive, l'art. 70 del decreto "Rilancio" amplia anche per la CIG in deroga – così come previsto per i trattamenti di integrazione salariale ordinari – il novero dei lavoratori interessati, indicando come beneficiari i lavoratori in forza al 25.3.2020.

Sul punto, va infatti ricordato che in un primo tempo l'art. 22 co. 3 del DL 18/2020 aveva individuato come destinatari dei trattamenti in argomento solamente coloro che risultavano alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione alla data del 23.2.2020³⁴.

³¹ In altri termini, questo significa che a prescindere dalla percentuale di riduzione oraria richiesta con la CIGS, il trattamento di CIGO ai sensi del DL 18/2020 può essere richiesto fino a totale copertura dell'orario di lavoro e può interessare tutti i dipendenti in forza, compresi quelli già destinatari del trattamento di integrazione salariale straordinario.

³² In altri termini, i trattamenti possono essere riconosciuti per un periodo complessivo di 18 settimane.

³³ Come specificato dalla medesima norma, tale periodo aggiuntivo è fruibile grazie allo stanziamento di risorse finanziarie disposto dall'art. 73-bis del decreto "Rilancio", con cui 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.

³⁴ Va ricordato che ai sensi dell'art. 1 co. 1 del DLgs. 148/2015 sono destinatari dei trattamenti di integrazione salariale i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato, ivi compresi gli apprendisti, con esclusione dei dirigenti e dei lavoratori a domicilio. Sul punto, con circ. 28.3.2020 n. 47, l'INPS ha chiarito che ai fini della sussistenza di tale requisito, nelle ipotesi di trasferimento d'azienda ai sensi dell'art. 2112 c.c. e nei casi di lavoratore che passa alle dipendenze dell'impresa subentrante nell'appalto, si computa anche il periodo durante il quale il lavoratore stesso è stato impiegato presso il precedente datore di lavoro.

Successivamente, con un intervento di urgenza operato dall'art. 41 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "Liquidità"), sono stati inclusi nel novero dei beneficiari anche i lavoratori assunti nel periodo compreso tra il 24.2.2020 e il 17.3.2020, e non solo quelli già in forza al 23.2.2020.

Ora, con il decreto "Rilancio", viene incrementato il numero dei lavoratori aventi diritto, comprendendo anche quelli assunti tra il 17.3.2020 e il 25.3.2020.

Esonero dall'obbligo di accordo sindacale

Rispetto alle previsioni dell'art. 22 co. 1 del DL 18/2020, la norma contenuta nel decreto "Rilancio" rimuove l'esonero 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-19³⁵.

Si ricorda infatti che ai sensi dell'art. 22 del DL 18/2020, la CIG in deroga con causale COVID-19 può essere richiesta previo accordo che può essere concluso anche in via telematica con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale per i datori di lavoro.

Alla luce dell'intervento restrittivo operato dal decreto "Rilancio", tale esonero risulta pertanto confermato solo per i datori di lavoro che occupano fino a 5 dipendenti, così come da previsione originaria dell'art. 22 del DL 18/2020.

Modalità di erogazione

Il decreto "Rilancio" interviene anche in relazione alle modalità di erogazione della CIG in deroga, che, si ricorda, può avvenire solo con la modalità di pagamento diretto effettuato dall'INPS a favore del lavoratore interessato dalla sospensione o riduzione dell'attività.

Pur confermando tale modalità di erogazione del trattamento, la norma indicata dal decreto "Rilancio" obbliga il datore di lavoro a inviare all'INPS tutti i dati necessari per il pagamento dell'integrazione salariale, secondo le modalità stabilite dall'Istituto previdenziale medesimo³⁶, entro il giorno 20 di ogni mensilità successiva a quella in cui è collocato il periodo di integrazione salariale.

2.1.4 Ulteriore finanziamento dei trattamenti di CIG

L'art. 71 del decreto "Rilancio", introducendo il nuovo art. 22-ter al DL 18/2020, dispone un ulteriore finanziamento delle integrazioni salariali 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 in materia di integrazioni salariali di cui agli artt. 19 - 22 del DL 18/2020 (ossia CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga).

Si prevede, a tal fine, l'istituzione nell'ambito dello stato di previsione del Ministero del Lavoro, di un apposito capitolo di bilancio con dotazione per l'anno 2020 pari a 2.740,8 milioni di euro.

2.1.5 Richiesta di CIG in deroga all'INPS

L'art. 71, introducendo il nuovo art. 22-quater nel DL 18/2020, prevede che per i trattamenti di integrazione salariale in deroga di cui all'art. 22 del DL 18/2020, richiesti per periodi successivi alle prime 9 settimane riconosciute dalle Regioni, vengano concessi dall'INPS a domanda del datore di lavoro.

La concessione è in ogni caso subordinata alla verifica del rispetto dei limiti di spesa e, qualora tali limiti vengano raggiunti, l'Istituto previdenziale non potrà in ogni caso emettere altri provvedimenti concessori.

Per i datori di lavoro con unità produttive site in più regioni o province autonome³⁷, il trattamento di in argomento può essere riconosciuto dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Procedura operativa

I datori di lavoro devono inviare all'INPS in modalità telematica la domanda con la lista dei beneficiari, indicando le ore di sospensione per ciascun lavoratore per tutto il periodo autorizzato.

Operativamente, la domanda di accesso alla CIG in deroga potrà essere trasmessa, decorsi 30 giorni dall'entrata in vigore del DL 34/2020³⁸, ossia il 18.6.2020, alla Sede INPS competente per territorio.

³⁵ Mamone L. "CIG in deroga con esonero allargato per l'accordo sindacale", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.4.2020.

³⁶ Di regola, il datore di lavoro dovrà inoltrare all'INPS l'apposito modello "SR 41" contenente tutti i dati necessari per la liquidazione della prestazione.

³⁷ Si tratta delle aziende c.d. "plurilocalizzate".

³⁸ Il decreto in esame è entrato in vigore il 19.5.2020.

Successivamente, l'invio dovrà avvenire entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa

L'Istituto provvederà poi all'erogazione delle predette prestazioni, previa verifica del rispetto, anche in via prospettica, dei limiti di spesa.

Pagamento diretto e anticipazione della prestazione di CIG in deroga

Il datore di lavoro che si avvale del pagamento diretto da parte dell'INPS trasmette la domanda, entro il 15° giorno dall'inizio del periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, unitamente ai dati essenziali per il calcolo e l'erogazione di una anticipazione della prestazione ai lavoratori, secondo le modalità che verranno indicate dal medesimo Istituto previdenziale.

L'INPS autorizzerà le domande e erogherà 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'Istituto previdenziale provvederà poi al pagamento del trattamento residuo o al recupero nei confronti dei datori di lavoro degli eventuali importi indebitamente anticipati.

2.1.6 Ulteriori misure in materia di CIG in deroga

Con due distinti interventi, indicati agli artt. 87 e 193 del DL 34/2020, vengono disposte specifiche misure di favore per consentire:

- l'erogazione di un trattamento in deroga per lavoratori che hanno cessato al CIG in deroga e che non hanno diritto alla NASpl (art. 87);
- il riconoscimento della contribuzione figurativa per i giornalisti dipendenti che fruiscono della CIG in deroga (art. 193).

Indennità in deroga per lavoratori privi di NASpl

Sostituendo l'art. 1 co. 251 della L. 30.12.2018 n. 145, l'art. 87 del decreto "Rilancio" dispone a favore dei lavoratori che hanno cessato la Cassa integrazione guadagni in deroga nel periodo compreso tra il 1.12.2017 e il 31.12.2018 e non hanno diritto all'indennità di disoccupazione NASpl, la concessione di un'indennità pari al trattamento di mobilità in deroga, comprensiva della contribuzione figurativa, nel limite massimo di 12 mesi e in ogni caso con termine entro il 31.12.2020.

Contribuzione figurativa per i giornalisti

Ferma restando l'erogazione dei trattamenti di Cassa integrazione in deroga con causale COVID-19 a carico dell'INPS di cui all'art. 22 del DL 18/2020, ai giornalisti dipendenti iscritti alla gestione sostitutiva dell'Istituto nazionale di previdenza dei giornalisti italiani (INPGI), la relativa contribuzione figurativa spettante³⁹ è accreditata presso il medesimo INPGI.

A tal fine, l'INPS trasmetterà su base mensile all'INPGI l'elenco dei beneficiari dei trattamenti in deroga e, entro il mese successivo, l'INPGI presenterà all'INPS la rendicontazione necessaria al fine di ottenere le somme relative alla contribuzione figurativa.

2.2 AIUTI PER IL PAGAMENTO DELLE RETRIBUZIONI AL FINE DI EVITARE I LICENZIAMENTI DURANTE LA PANDEMIA DI COVID-19

L'art. 60 del decreto "Rilancio" introduce anche una particolare misura a sostegno dei livelli occupazionali, che attribuisce alle Regioni, Province autonome, altri enti territoriali e Camere di Commercio la possibilità di concedere aiuti di Stato sotto forma di sovvenzioni per il pagamento dei salari dei dipendenti al fine di evitare i licenziamenti durante il periodo di emergenza COVID-19.

2.2.1 Tipologie di aiuti ammissibili

Gli aiuti che possono essere concessi sono quelli che conferiscono alle imprese un vantaggio "selettivo" in quanto diretti a determinati settori, regioni o tipi di imprese.

³⁹ Per i lavoratori che accedono alla CIG in deroga con causale COVID-19, l'art. 22 co. 1 del DL 18/2020 riconosce la contribuzione figurativa e i relativi oneri accessori.

In tal caso, devono essere compatibili con il mercato interno ai sensi dell'art. 107, par. 3, lett. b) del TFUE, e, in particolare, devono soddisfare le condizioni di cui alla "Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final" – "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19".

Viceversa, non rientrano nel novero degli aiuti concedibili ai sensi della norma in esame quelli che riguardano tutta l'economia, poiché, in quanto tali, non comportano un vantaggio selettivo e, pertanto, esulano dal campo di applicazione del controllo dell'Unione sugli aiuti di Stato.

2.2.2 Durata e misura della sovvenzione

Secondo la disposizione del decreto "Rilancio", la sovvenzione per il pagamento dei salari non può superare l'80% della retribuzione mensile lorda (compresi i contributi previdenziali a carico del datore di lavoro) del personale beneficiario e 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 anteriore⁴⁰;
- per i dipendenti che altrimenti sarebbero stati licenziati a seguito della sospensione o della riduzione delle attività aziendali dovuta alla pandemia di COVID-19.

Sul punto, la norma in questione richiede 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 1.2.2020 mentre, secondo le disposizioni comuni indicate all'art. 61 del decreto in commento, gli aiuti possono essere concessi entro e non oltre il 31.12.2020.

2.2.3 Compatibilità con altre misure di sostegno all'occupazione

Infine, la norma in esame stabilisce che la sovvenzione in questione può essere combinata con altre misure di sostegno all'occupazione generalmente disponibili o selettive, purché il sostegno combinato non comporti una sovracompensazione dei costi salariali relativi al personale interessato.

In ogni caso, gli aiuti in argomento non potrebbero consistere in trattamenti di integrazione salariale di cui al DLgs. 148/2015 e al DL 18/2020⁴¹.

3 REDDITO DI EMERGENZA

L'art. 82 del DL 34/2020 introduce il reddito di emergenza (c.d. "REM"), un sostegno al reddito straordinario per i nuclei familiari che versano in particolari condizioni di bisogno a causa dell'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del COVID-19.

3.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Il REM è riconosciuto ai nuclei familiari in possesso cumulativamente, al momento della domanda, dei seguenti requisiti:

- residenza in Italia, verificata con riferimento al componente richiedente il beneficio;
- un valore del reddito familiare, nel mese di aprile 2020⁴², inferiore ad una soglia pari all'ammontare di cui al co. 5⁴³;
- un valore del patrimonio mobiliare familiare con riferimento all'anno 2019 inferiore a una soglia di euro 10.000,00, accresciuta di 5.000,00 euro per ogni componente successivo al primo e fino ad un massimo

⁴⁰ Il successivo art. 61 (recante "Disposizioni comuni"), stabilisce che tali aiuti di non possono essere concessi alle imprese che erano già in difficoltà (ai sensi dell'art. 2 punto 18 del regolamento (UE) 651/2014, dell'art. 2 punto 14 del regolamento (UE) 702/2014 e all'art. 3 punto 5 del regolamento (UE) 1388/2014) alla data del 31.12.2019.

La medesima norma stabilisce altresì che gli aiuti in questione sono concessi entro e non oltre il 31.12.2020.

⁴¹ Per quanto concerne il decreto "Cura Italia" (artt. 19 - 22 del DL 18/2020), si tratta, in sintesi, di Cassa Integrazione guadagni ordinaria (CIG), assegno ordinario e Cassa integrazione guadagni in deroga (CIGD).

⁴² Il reddito familiare è riferito al mese di aprile, secondo il principio di cassa.

⁴³ La norma specifica che il reddito familiare è riferito al mese di aprile 2020 secondo il principio di cassa.

di 20.000,00 euro. Il massimale è incrementato di 5.000,00 euro in caso di presenza nel nucleo familiare di un componente in condizione di disabilità grave o di non autosufficienza come definite ai fini ISEE;

- un valore dell'ISEE inferiore ad euro 15.000,00.

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 Pubblica⁴⁴.

3.2 INCOMPATIBILITÀ

Il REM non è compatibile con la presenza, nel nucleo familiare, di componenti che:

- percepiscono o hanno percepito una delle indennità di cui agli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 18/2020⁴⁵ (conv. L. 27/2020), o una di quelle introdotte agli artt. 84 e 85 del DL 34/2020⁴⁶.
- al momento della domanda, siano titolari di pensione diretta o indiretta ad eccezione dell'assegno ordinario di invalidità, siano titolari di un rapporto di lavoro dipendente la cui retribuzione lorda sia superiore agli importi alle soglie di cui al co. 5 o, ancora, siano percettori di reddito di cittadinanza o di misure aventi finalità analoghe⁴⁷.

3.3 MISURA DEL BENEFICIO E DOMANDA

Il reddito di emergenza è erogato in due quote, ciascuna determinata in un ammontare minimo pari a 400,00 euro, da moltiplicare per il corrispondente parametro della scala di equivalenza prevista per la determinazione del Reddito di cittadinanza (art. 2 co. 4 del DL 4.2019, conv. L. 26/2019). In particolare, il parametro della scala di equivalenza è pari a 1 per il primo componente del nucleo familiare ed è incrementato di:

- 0,4 per ogni ulteriore componente del nucleo familiare di età maggiore di 18 anni;
- 0,2 per ogni ulteriore componente minorenni.

Il valore massimo della scala di equivalenza previsto per il Reddito di emergenza è pari a⁴⁸:

- 2, per un corrispondente importo massimo pari a 800,00 euro;
- 2,1 nel caso in cui nel nucleo familiare siano presenti componenti in condizioni di disabilità grave o non autosufficienza come definite ai fini ISEE.

Il REM è riconosciuto ed erogato dall'INPS, previa richiesta, entro il termine del mese di giugno 2020, tramite il modello di domanda appositamente predisposto dal medesimo Istituto e presentato secondo le modalità dallo stesso previste. Le richieste potranno anche essere presentate presso i CAF e Patronati⁴⁹.

4 PROROGA SOSPENSIONE DELLE MISURE DI CONDIZIONALITÀ

L'art. 76 del DL 19.5.2020 n. 34, modificando l'art. 40 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 (conv. L. 24.4.2020 n. 27), incrementa da due a 4 mesi la durata della sospensione delle misure di condizionalità.

Pertanto, sono sospesi per 4 mesi, vale a dire per il periodo compreso tra il 17.3.2020 e il 17.7.2020:

- gli obblighi connessi alla fruizione del Reddito di cittadinanza⁵⁰;
- le misure di condizionalità delle indennità di disoccupazione⁵¹ (NASpl e DIS-COLL) e dei trattamenti di integrazione salariale.

⁴⁴ Nel caso in cui il nucleo familiare beneficiario abbia tra i suoi componenti soggetti di cui al primo periodo, il parametro della scala di equivalenza, per la determinazione della misura spettante, non tiene conto di tali soggetti.

⁴⁵ Si veda la voce "Indennità coronavirus", *Guide Eutekne*.

⁴⁶ Recanti, rispettivamente, nuove indennità per i lavoratori danneggiati dal COVID-19 e l'indennità per i lavoratori domestici.

⁴⁷ Nel dettaglio, la norma fa riferimento a quelle di cui all'art. 13 co. 2 del DL 28.1.2019 n. 4 (conv. L. 28.3.2019 n. 26).

⁴⁸ A differenza del Reddito di cittadinanza, per il quale il valore massimo della scala di equivalenza arriva a 2,2. Per approfondimenti si veda la voce "Reddito di cittadinanza", in *Guide Eutekne*.

⁴⁹ Ai fini dell'erogazione del REM è autorizzato un limite di spesa di 954,6 milioni di euro per l'anno 2020 da iscrivere su apposito capitolo dello stato di previsione del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali denominato "Fondo per il Reddito di emergenza".

⁵⁰ Per ulteriori approfondimenti si rimanda a Mamone L., Silvestro D. "Ammortizzatori sociali nel decreto Cura Italia", *Schede di Aggiornamento*, 4, 2020, p. 871.

La sospensione pari a 4 mesi opera anche nei confronti:

- degli adempimenti in materia di assunzione obbligatoria (di cui all'art. 7 della L. 12.3.99 n. 68);
- delle procedure di avviamento a selezione effettuate dalle Amministrazioni dello Stato e dagli enti pubblici non economici, di cui all'art. 16 della L. 28.2.87 n. 56;
- dei termini per le convocazioni da parte dei Centri per l'impiego per la partecipazione ad iniziative di orientamento nell'ambito del patto di servizio personalizzato (di cui all'art. 20 co. 3 lett. a) del DLgs. 4.9.2015 n. 150).

La sospensione pari a 4 mesi, di cui all'art. 40 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18, non si applica alle offerte di lavoro congrue nell'ambito del comune di appartenenza (art. 40 co. 1-bis del DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27).

5 PROROGA NASPI E DIS-COLL IN SCADENZA

Ai sensi dell'art. 92 del DL 19.5.2020 n. 34 sono prorogate di ulteriori 2 mesi, a decorrere dal giorno di scadenza, le prestazioni NASpl (di cui all'art. 1 del DLgs. 4.3.2015 n. 22) e DIS-COLL (di cui all'art. 15 del DLgs. 4.3.2015 n. 22) il cui periodo di fruizione termini nell'arco temporale compreso tra l'1.3.2020 e il 30.4.2020.

Condizione essenziale affinché il percettore ottenga la proroga del sussidio è che non sia beneficiario delle indennità previste per specifiche categorie di lavoratori autonomi, subordinati e parasubordinati:

- dagli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27;
- dagli artt. 84, 85 e 98 del DL 19.5.2020 n. 34.

L'importo riconosciuto al percettore, per ciascuna mensilità aggiuntiva, è pari all'importo dell'ultima mensilità spettante per la prestazione originaria.

⁵¹ Per ulteriori approfondimenti si rimanda a Mamone L., Silvestro D. "Ammortizzatori sociali nel decreto Cura Italia", *Schede di Aggiornamento*, 4, 2020, p. 861 e 867.

MISURE A SOSTEGNO DELLA FAMIGLIA

Giada GIANOLA ed Elisa TOMBARI¹

1 PREMESSA

Il DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio") ha disposto una serie di modifiche al DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27, in relazione alle misure previste a sostegno delle famiglie².

In particolare³:

- è stato prorogato il congedo speciale (c.d. "congedo COVID-19") di cui all'art. 23 del DL "cura Italia" sino al 31.7.2020, con prolungamento del relativo periodo di fruizione (da 15 a 30 giorni) (art. 72 co. 1 lett. a) del DL 34/2020);
- è stata modificata la disposizione sul diritto di astensione dall'attività lavorativa (art. 72 co. 1 lett. b) del DL 34/2020);
- è stato aumentato l'importo del *bonus baby sitting* e prevista la possibilità, in alternativa, di utilizzare il *bonus* per l'iscrizione a centri estivi o a servizi integrativi per l'infanzia (art. 72, co. 1 lett. c) del DL 34/2020);
- è stato disposto l'aumento dei c.d. "permessi 104" di ulteriori 12 giornate anche per i mesi di maggio e giugno 2020 (art. 73 del DL 34/2020).

2 CONGEDO SPECIALE (C.D. "CONGEDO COVID-19")

Il congedo speciale introdotto dall'art. 23 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, anche detto congedo COVID-19, è una misura straordinaria che si differenzia dal congedo parentale ordinario⁴ in quanto volta a favorire nel periodo di emergenza per coronavirus⁵ i genitori lavoratori, anche adottivi e affidatari o che hanno in collocamento temporaneo minori.

Tale congedo è fruibile, per effetto dell'art. 72 del nuovo decreto legge "Rilancio", dal 5.3.2020 e sino al 31.7.2020. Rispetto a quanto originariamente disposto dal decreto "cura Italia", il periodo complessivo di fruizione, continuativo o frazionato, del congedo in parola è passato da 15 a 30 giorni, rimanendo fermi il limite di età di 12 anni

¹ g.gianola@eutekne.it; e.tombari@eutekne.it.

² Cfr. AA.VV. "Emergenza Coronavirus - Novità del decreto «Cura Italia»", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 20, 2020 e AA.VV. "Novità del decreto «Cura Italia» convertito in legge", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 21, 2020.

³ Cfr. Gianola G. "Periodo di fruizione del congedo COVID-19 e *bonus baby sitting* raddoppiati", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22.5.2020.

⁴ Si veda la voce "Congedo parentale", *Guide Eutekne*; cfr. Quintavalle R. "Permessi e congedi per la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro", *La Consulenza del Lavoro*, Eutekne, 5, 2017.

⁵ Cfr. Gianola G. "Congedo speciale o voucher per i lavoratori genitori di minori di 12 anni", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.3.2020. L'INPS, con messaggio 20.3.2020 n. 1281, ha fornito le prime indicazioni operative. Cfr. "Congedo speciale con procedura INPS già in uso", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 21.3.2020; Secci N. "Congedo per COVID-19 in favore dei genitori lavoratori ed estensione dei permessi legge 104/92", *La Consulenza del Lavoro*, Eutekne, 25, 2020.

per i figli in relazione ai quali è possibile godere del beneficio⁶, la percentuale dell'indennità dovuta⁷ e la contribuzione figurativa.

Rimangono, inoltre, ferme le ulteriori condizioni disposte dall'art. 23 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020⁸.

Si rammenta che i soggetti destinatari della misura sono i genitori lavoratori:

- dipendenti del settore privato;
- iscritti alla Gestione separata INPS;
- autonomi iscritti all'INPS;
- dipendenti del settore pubblico (tranne il caso in cui uno o entrambi i lavoratori stiano già fruendo di analoghi benefici), secondo le modalità indicate dall'Amministrazione Pubblica con la quale intercorre il rapporto di lavoro (art. 25 co. 1 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

Le modalità operative per fruire del congedo COVID-19 sono state stabilite dall'INPS⁹ che, con il messaggio 15.4.2020 n. 1621, ha inoltre chiarito la relativa compatibilità rispetto alla fruizione di una serie di istituti e i casi di incompatibilità¹⁰.

3 BONUS BABY SITTING O PER SERVIZI INTEGRATIVI PER L'INFANZIA

Per effetto del decreto legge "Rilancio", l'importo massimo complessivo del *bonus* per l'acquisto di servizi di *baby sitting* di cui all'art. 23 co. 8 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, quale misura alternativa al congedo COVID-19, è salito a 1.200,00 euro (art. 72 co. 1 lett. c) del DL 34/2020). È stata poi aggiunta la locuzione "uno o più *bonus*" al posto di un (solo) *bonus*.

Rimane ferma l'erogazione mediante libretto famiglia di cui all'art. 54-*bis* del DL 50/2017, conv. L. 96/2017¹¹ e la condizione, per beneficiarne, che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di

⁶ Il limite di età non opera in riferimento ai figli con disabilità in situazione di gravità accertata ai sensi dell'art. 4 co. 1 della L. 104/92, iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale (art. 23 co. 5 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

⁷ Circ. INPS 25.3.2020 n. 45.

⁸ Il congedo COVID-19:

- è fruibile per i figli di età non superiore ai 12 anni;
- non è fruibile da parte dei genitori negli stessi giorni, per un totale complessivo (sia individuale che di coppia) di 30 giorni per nucleo familiare;
- è fruibile solo se 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 altro genitore disoccupato o non lavoratore.

Con il messaggio 15.4.2020 n. 1621 l'INPS ha chiarito che lo stato di disoccupazione si verifica se:

- è stata resa la dichiarazione di immediata disponibilità (c.d. "DID") *on line*;
- non venga svolta alcuna attività lavorativa o venga percepito un reddito da lavoro dipendente o autonomo pari, rispettivamente, a 8.145,00 e 4.800,00 euro annui.

È invece definibile "non lavoratore" chi:

- non sia in stato di disoccupazione;
- non abbia in essere alcun rapporto di lavoro, né subordinato né autonomo.

⁹ Messaggio INPS 20.3.2020 n. 1281 e circ. INPS 25.3.2020 n. 45. Cfr. G. Gianola, E. Tombari "Indennità al 50% per il nuovo «congedo COVID-19»", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.3.2020. Con messaggio 30.3.2020 n. 1416 l'INPS ha comunicato che sono in linea le procedure di compilazione e invio *on line* delle domande (v. comunicato INPS 31.3.2020). L'istanza può essere presentata attraverso:

- il portale *web* dell'INPS, con codice PIN (oppure SPID, CIE, CNS) utilizzando i servizi raggiungibili direttamente dalla *home page*;
- il *contact center* integrato, sempre attraverso il PIN INPS;
- i patronati.

¹⁰ Cfr. Gianola G. "Congedo COVID-19 compatibile con il bonus per gli autonomi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 16.4.2020.

¹¹ Si veda la voce "Libretto famiglia", *Guida Eutekne*. L'INPS, con messaggio 1281/2020, ha fornito le prime indicazioni operative. Cfr. "Congedo speciale con procedura INPS già in uso", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 21.3.2020. La registrazione sulla piattaforma "Libretto di famiglia" è condizione per poter fruire del beneficio. La stessa può avvenire direttamente con l'utilizzo delle proprie credenziali, o attraverso i servizi *contact center* INPS (in tale ipotesi è comunque necessario il possesso delle credenziali personali) o tramite patronati (L. 152/2001) o intermediari (L. 12/79).

sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa (come NASPI, CIGO, indennità di mobilità, ecc.) o altro genitore disoccupato o non lavoratore.

Le prestazioni di *baby sitting* pagate mediante il *bonus* devono essere state effettuate nello stesso periodo previsto per la fruizione del congedo COVID-19, quindi dal 5.3.2020 al 31.7.2020.

Il *bonus* è riconosciuto ai genitori lavoratori (anche affidatari) indicati tra i beneficiari del congedo COVID-19 dai co. 1, 3 e 5 dell'art. 23, quindi:

- i dipendenti del settore privato;
- gli iscritti alla Gestione separata INPS;
- gli autonomi iscritti all'INPS.

È altresì riconosciuto in favore degli autonomi non iscritti all'INPS, compresi gli iscritti alle casse professionali, subordinatamente alla comunicazione da parte delle rispettive casse di previdenza del numero dei beneficiari (art. 23 co. 9 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

Per i dipendenti del settore sanitario, pubblico e privato accreditato, appartenenti alla categoria dei medici, degli infermieri, dei tecnici di laboratorio biomedico, dei tecnici di radiologia medica e degli operatori sociosanitari, nonché per il personale del comparto sicurezza, difesa e soccorso pubblico impiegato per le esigenze connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19¹² il decreto legge "Rilancio" ha aumentato l'importo complessivo del *bonus* a 2.000,00 euro (art. 25 co. 3 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

Il *bonus* è fruibile per i figli di età inferiore a 12 anni alla data del 5.3.2020¹³. Potranno beneficiarne anche i genitori di minori che alla data di presentazione della domanda abbiano già compiuto i 12 anni, purché tali minori alla data del 5.3.2020 presentassero i requisiti richiesti.

Le modalità operative per accedere al *bonus baby sitting* sono state stabilite dall'INPS¹⁴, che ha altresì previsto, per la presentazione della domanda, la possibilità di avvalersi di una procedura semplificata¹⁵ (per chi è in possesso dell'intero PIN o delle altre credenziali, le modalità sono quelle ordinarie¹⁶) nonché chiarito che, nell'ipotesi in cui, all'interno del medesimo nucleo familiare, siano presenti più soggetti minori che rispettino il limite d'età previsto dalla legge, sarà possibile percepire il *bonus* relativamente a tutti i minori presenti, ma nel limite dei suddetti importi complessivi¹⁷.

Bonus per servizi integrativi per l'infanzia

Il decreto legge "Rilancio", oltre all'aumento dell'importo del *bonus baby sitting*, ha inoltre introdotto il c.d. "*bonus* per servizi integrativi per l'infanzia", prevedendo che il *bonus* di cui all'art. 23 del decreto "Cura Italia" possa essere erogato, in alternativa rispetto all'acquisto di servizi di *baby sitting*, per l'iscrizione, da provare con idonea documentazione, a:

- centri estivi;
- servizi integrativi per l'infanzia (di cui all'art. 2 del DLgs. 13.4.2017 n. 65);
- servizi socio-educativi territoriali;
- centri con funzione educativa e ricreativa;
- servizi integrativi o innovativi per la prima infanzia.

La fruizione del *bonus* per servizi integrativi per l'infanzia è incompatibile con la fruizione del *bonus* asilo nido di cui all'art. 1 co. 355 della L. 232/2016¹⁸.

¹² Cfr. Redazione "Bonus baby sitting più alto per i lavoratori del settore sanitario e del comparto sicurezza", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.3.2020.

¹³ Non vi sono limiti di età per i figli affetti da handicap in situazione di gravità, purché iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale.

¹⁴ Circ. INPS 24.3.2020 n. 44. Con messaggio 2.4.2020 n. 1465 l'INPS ha comunicato che sono in linea le procedure di compilazione e invio *on line* delle domande. cfr. Gianola G. "Bonus baby sitting anche per gli iscritti alle Casse professionali", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.4.2020.

¹⁵ Messaggio 26.3.2020 n. 1381; cfr. Gianola G. "Per il bonus baby sitting occorre il possesso dell'intero PIN", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 27.3.2020.

¹⁶ Accedendo al sito *web* dell'INPS, o tramite *contact center* integrato o *patronati*.

¹⁷ Circ. INPS 24.3.2020 n. 44.

¹⁸ L'INPS, con messaggio 1447/2020, aveva invece chiarito che il *bonus baby sitting* previsto dagli artt. 23 e 25 del DL 18/2020 è cumulabile con il *bonus* asilo nido di cui all'art. 3 del DPCM 17.2.2017.

4 DIRITTO DI ASTENSIONE

Il diritto di astensione dall'attività lavorativa previsto dal co. 6 dell'art. 23 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, senza corresponsione di indennità né contribuzione figurativa, ha subito una modifica per quanto concerne l'età anagrafica dei figli per i quali è possibile il relativo esercizio: il riferimento è ora ai figli minori di anni 16 e non più "di età compresa tra i 12 e i 16 anni" (art. 72 co. 1 lett. b) del DL 34/2020).

La locuzione "fermo restando quanto previsto nei commi da 1 a 5" nell'*incipit* del suddetto co. 6 è stata, poi, sostituita dall'espressione "in aggiunta a quanto previsto nei commi da 1 a 5".

Resta fermo il divieto di licenziamento.

Si ricorda che tale diritto è esercitabile dai genitori lavoratori dipendenti del settore privato a patto 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 vi sia altro genitore non lavoratore.

5 ESTENSIONE DEI "PERMESSI 104"

L'art. 73 del DL Rilancio proroga la possibilità di fruire dell'aumento di ulteriori 12 giornate di "permesso 104", inizialmente introdotta per i mesi di marzo e aprile¹⁹ dall'art. 24 del DL 18/2020 (conv. L. 24.4.2020 n. 27), anche per i mesi di maggio e giugno 2020.

Si ricorda che l'art. 33 co. 3 della L. 104/92 riconosce 3 giorni di permesso mensile retribuito coperto da contribuzione figurativa, fruibile anche in maniera continuativa, ai lavoratori che prestano assistenza ad un familiare di cui sia accertata una grave disabilità²⁰:

- coniuge, parte dell'unione civile, convivente di fatto²¹;
- parente o affine entro il secondo grado;
- parente o affine entro il terzo grado solo qualora i genitori, il coniuge, la parte di unione civile, il convivente di fatto, della persona da assistere abbiano compiuto i 65 anni di età o siano affetti da patologie invalidanti o siano deceduti o mancanti.

Ai sensi del co. 6, tale diritto spetta anche al lavoratore dipendente per far fronte alle necessità connesse al proprio status di portatore di handicap grave. Le condizioni per beneficiare del permesso per sé o per i familiari sono:

- la grave disabilità, accertata dalle apposite Commissioni ASL;
- il fatto che il soggetto disabile non deve essere ricoverato a tempo pieno in ospedale a meno che sia richiesta l'assistenza dalla struttura anche in tale circostanza.

Con il punto 6 della circ. INPS 25.3.2020 n. 45 e FAQ Min. Lavoro 30.3.2020, pubblicate in seguito all'entrata in vigore del DL 18/2020 per chiarire l'ambito di applicazione dell'art. 24, è stato precisato che il diritto all'estensione spetta non solo ai lavoratori che assistono familiari disabili, ma anche ai lavoratori titolari di tali permessi a causa di una propria disabilità.

6 TABELLA RIEPILOGATIVA

Di seguito si propone una tabella riepilogativa delle novità introdotte dal decreto legge "Rilancio".

¹⁹ In proposito, la circ. INPS 25.3.2020 n. 45 ha chiarito che il montante complessivo dei giorni per il periodo marzo-aprile è in sostanza pari a 18 giorni totali:

- 3 giorni da fruire nel mese di marzo;
- 3 giorni da fruire nel mese di aprile;
- 12 giorni, da fruire anche in modalità non omogenea, ma secondo le proprie esigenze e compatibilmente con le esigenze organizzative del datore nei mesi di marzo e aprile, anche tutti in un solo mese fermo restando la fruizione mensile dei 3 giorni ordinariamente prevista.

Analogo calcolo dovrebbe essere applicabile per i giorni di permesso previsti per i mesi di maggio e giugno 2020.

²⁰ Si veda la voce "Permessi", *Guide Eutekne*.

²¹ La Corte Costituzionale, con sent. 23.9.2016 n. 213, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del presente comma nella parte in cui non include il convivente – nei sensi di cui in motivazione – tra i soggetti legittimati a fruire del permesso mensile retribuito per l'assistenza alla persona con handicap in situazione di gravità, in alternativa al coniuge, parente o affine entro il secondo grado.

	Decreto legge "cura Italia" convertito (DL 18/2020, conv. L. 27/2020)	Novità del decreto legge "Rilancio" (artt. 72 e 73)
Congedo COVID-19	Fruibile: <ul style="list-style-type: none"> dal 5.3.2020 per il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado (termine prorogato dal 3.4.2020 al 13.4.2020²² e, successivamente, al 3.5.2020²³); per un periodo continuativo o frazionato non superiore a 15 giorni. 	Fruibile: <ul style="list-style-type: none"> dal 5.3.2020 al 31.7.2020; per un periodo continuativo o frazionato non superiore a 30 giorni.
Diritto di astensione	Esercicabile dai genitori lavoratori dipendenti per i figli minori di età compresa tra i 12 e i 16 anni.	Esercicabile dai genitori lavoratori dipendenti per i figli minori di 16 anni.
Importo <i>bonus baby sitting</i>	600,00 euro (1.000,00 euro per i soggetti di cui all'art. 25, co. 3 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020)	1.200 euro (2.000,00 euro per i soggetti di cui all'art. 25, co. 3 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020)
<i>Bonus</i> per servizi integrativi per l'infanzia		Il <i>bonus</i> è erogato, in alternativa, per la comprovata iscrizione ai centri estivi o servizi integrativi per l'infanzia. La fruizione è incompatibile con l'utilizzo del <i>bonus</i> asilo nido.
Permessi 104	Aumento dei permessi retribuiti ex L. 104/92 di ulteriori 12 giornate usufruibili nei mesi di marzo e aprile 2020.	Aumento dei permessi retribuiti ex L. 104/92 di ulteriori 12 giornate usufruibili anche nei mesi di maggio e giugno 2020.

²² Messaggio INPS 7.4.2020 n. 1516.

²³ Messaggio INPS 16.4.2020 n. 1648.

NOVITÀ IN TEMA DI RAPPORTO DI LAVORO

Giada GIANOLA, Daniele SILVESTRO ed Elisa TOMBARI¹

1 PREMESSA

Tra gli interventi in materia di lavoro introdotti dal DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio"), piuttosto eterogenei tra loro, ve ne sono alcuni riguardanti la gestione del rapporto di lavoro (ad es. gli interventi in materia di *smart working*, rinnovo e proroga dei contratti a termine e licenziamenti) e gli obblighi gravanti sul datore di lavoro in termini di tutela della salute e sicurezza dei lavoratori. Vengono inoltre inserite norme finalizzate alla promozione del lavoro agricolo e all'emersione dei rapporti di lavoro irregolari.

2 LICENZIAMENTI PER MOTIVI ECONOMICI

Per effetto del DL 34/2020, il divieto di licenziamento per motivi economici di cui all'art. 46 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020², ha subito una serie di modifiche, quali il prolungamento del relativo periodo di vigenza e l'introduzione di due nuove disposizioni.

Novità - Proroga del divieto e possibilità di revoca del recesso

Il DL "Rilancio" all'art. 80 ha disposto la proroga della sospensione dei licenziamenti per motivi economici per i 5 mesi successivi all'entrata in vigore del DL 18/2020, conv. L. 27/2020 (quindi dal 17.3.2020 al 16.8.2020), prevedendo altresì la sospensione, in tale periodo, delle procedure di licenziamento per giustificato motivo oggettivo in corso di cui all'art. 7 della L. 604/66³.

È stato, inoltre, previsto che il datore di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, se nel periodo dal 23.2.2020 al 17.3.2020 abbia proceduto al recesso del contratto di lavoro per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3 della L. 604/66, può, in deroga alle previsioni di cui all'art. 18 co. 10 della L. 300/70⁴, revocare in

¹ g.gianola@eutekne.it; d.silvestro@eutekne.it; e.tombari@eutekne.it.

² Cfr. AA.VV. "Emergenza Coronavirus - Novità del decreto «Cura Italia»", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 20, 2020 e AA.VV. "Novità del decreto «Cura Italia» convertito in legge", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 21, 2020. Negrini L. "Nessun licenziamento per motivi economici per due mesi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.3.2020, "Limiti alla risoluzione del rapporto di lavoro nell'emergenza", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 24.3.2020 e "Vietati i licenziamenti economici durante l'emergenza sanitaria per COVID-19", *La Consulenza del Lavoro*, 26, 2020; Falasca G. "Per 60 giorni sospesi i licenziamenti economici e collettivi", *Il Sole - 24 Ore*, 17.3.2020, p. 28; De Lellis C., "Moratoria di 60 giorni sui licenziamenti", *Italia Oggi*, 17.3.2020, p. 41.

³ Cfr. Negrini L. "Proroga di tre mesi del divieto di licenziamento per motivi economici", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.5.2020; Zambelli A. "Licenziamenti economici sospesi fino al 17 agosto", *Il Sole - 24 Ore*, 15.5.2020, p. 27; Dui P. "L'alt ai licenziamenti esclude i dirigenti ma rimane il rischio contenzioso", *Il Sole - 24 Ore*, 18.5.2020, p. 20; Dui P. "Contestabile il recesso che maschera ragioni in realtà soggettive", *Il Sole - 24 Ore*, 18.5.2020, p. 20. Prioschi M., Zambelli A. "Licenziamenti, stop al divieto da domenica" *Il Sole - 24 Ore*, 19.5.2020; Cirioli D. "Torna lo stop ai licenziamenti", *Italia Oggi*, 20.5.2020, p. 38; Negrini L. "Questioni aperte per licenziamenti e contratti a termine", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 21.5.2020; Falasca G. "Tempo determinato, rinnovi e proroghe senza causalità", *Il Sole - 24 Ore*, 21.5.2020.

⁴ Secondo cui la revoca del licenziamento deve avvenire entro il termine di 15 giorni dalla comunicazione al datore di lavoro dell'impugnazione del medesimo. In tal caso il rapporto di lavoro si intende ripristinato senza soluzione di continuità senza applicazione delle

ogni tempo il recesso purché contestualmente faccia richiesta del trattamento di cassa integrazione salariale di cui agli artt. 19 - 22 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, dalla data in cui abbia avuto 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 (art. 46 co. 1-*bis* del DL 18/2020, conv. L. 27/2020).

La predetta facoltà di revoca è, quindi, validamente esercitata se:

- si tratta di licenziamento per giustificato motivo oggettivo (art. 3 della L. 604/66);
- il licenziamento sia stato intimato nel periodo dal 23.2.2020 al 17.3.2020;
- venga contestualmente fatta richiesta del trattamento di cassa integrazione salariale di cui agli artt. 19 - 22 del decreto "Cura Italia", conv. L. 27/2020, dalla data in cui abbia avuto efficacia il licenziamento⁵.

Si propone di seguito una tabella riepilogativa delle indicate novità, in confronto a quanto originariamente disposto dal decreto "Cura Italia" convertito.

	Art. 46 del decreto "Cura Italia" convertito (DL 18/2020, conv. L. 27/2020)	Art. 80 del DL "Rilancio"
Durata del divieto di licenziamento per motivi economici	Dal 17.3.2020 e per i 60 giorni successivi (termine scaduto il 15.5.2020)	Dal 17.3.2020 e per i 5 mesi successivi (sino al 16.8.2020)
Licenziamento collettivo	È precluso l'avvio di procedure di licenziamento collettivo ⁶ e sono sospese quelle pendenti avviate dopo il 23.2.2020, fatte salve – aggiunta fatta in sede di conversione del DL 18/2020 – 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 contratto collettivo nazionale di lavoro o di clausola del contratto d'appalto.	
Licenziamento per giustificato motivo oggettivo	È fatto divieto ai datori di lavoro di intimare licenziamenti per giustificato motivo oggettivo ⁷ di cui all'art. 3 della L. 604/66.	È fatto divieto ai datori di lavoro di intimare licenziamenti per giustificato motivo oggettivo di cui all'art. 3 della L. 604/66 e sono sospese le procedure di licenziamento per giustificato motivo oggettivo in corso di cui all'art. 7 della L. 604/66 (vale a dire il tentativo di conciliazione dinanzi all'Ispettorato del lavoro).
Revoca del licenziamento per giustificato motivo oggettivo	Possibilità prevista in ogni tempo per i datori di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, che nel periodo dal 23.2.2020 al 17.3.2020 abbiano intimato il licenziamento per giustificato motivo oggettivo, a condizione che venga fatta contestualmente richiesta del trattamento di cui agli artt. 19 - 22 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, dalla data in cui abbia avuto efficacia il licenziamento.	

3 VALIDITÀ DEL DURC

L'art. 103 co. 2 del DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27, stabilisce che tutti i certificati, attestati, permessi, concessioni, autorizzazioni e atti abilitativi comunque denominati, compresi i termini di inizio e di ultimazione dei lavori di cui all'art. 15 del DPR 6.6.2001 n. 380, in scadenza tra il 31.1.2020 e il 31.7.2020, conservano la loro validità per i 90 giorni successivi alla dichiarazione di cessazione dello stato di emergenza (vale a dire sino al 29.10.2020).

Come precisato dall'INPS, tra i documenti elencati dalla citata disposizione rientra il Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC) (messaggio INPS 25.3.2020 n. 1374)⁸.

5 sanzioni disposte dall'art. 18, con diritto del lavoratore alla retribuzione maturata nel periodo precedente alla revoca.

6 Si veda la voce "Licenziamento individuale", *Guide Eutekne*.

6 Si veda la voce "Licenziamento collettivo", *Guide Eutekne*.

7 Si veda la voce "Licenziamento per giustificato motivo oggettivo", *Guide Eutekne*; cfr. Boni M. "Il giustificato motivo oggettivo di licenziamento", *La Consulenza del Lavoro*, 6, 2019.

Tuttavia, l'art. 81 del DL 34/2020, modificando l'art. 103 co. 2 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020), ha espressamente escluso dalla proroga della validità fino al 29.10.2020 il DURC in scadenza tra il 31.1.2020 e il 15.4.2020⁹. Pertanto il DURC che riporta nel campo "scadenza validità" una data compresa tra il 31.1.2020 e il 15.4.2020 conserva validità fino al 15.6.2020.

4 SORVEGLIANZA SANITARIA

Fino al 31.7.2020¹⁰, l'art. 83 del DL 34/2020 impone tutti i datori di lavoro di attuare, per lo svolgimento in sicurezza delle attività lavorative, la sorveglianza sanitaria eccezionale¹¹ dei lavoratori maggiormente esposti a rischio di contagio in ragione:

- dell'età;
- oppure della condizione di rischio derivante da immunodepressione, anche da patologia COVID-19, da esiti di patologie oncologiche, dallo svolgimento di terapie salvavita o comunque dalla compresenza di patologie che possono esporre il lavoratore ad un maggiore rischio di contagio.

L'obbligo in esame riguarda anche i datori di lavoro che, normalmente, non sono tenuti a nominare il medico competente (art. 18 co. 1 lett. a) del DLgs. 81/2008).

Per tali soggetti, la sorveglianza sanitaria eccezionale può essere attuata¹²:

- nominando un medico competente per il periodo dell'emergenza;
- richiedendo ai servizi territoriali dell'INAIL di provvedervi con i propri medici del lavoro.

Per espressa previsione della norma, i medici competenti espressamente nominati per la sorveglianza sanitaria eccezionale non sono soggetti agli obblighi e agli adempimenti legati all'attività ordinaria¹³ previsti dagli artt. 25, 39, 40 e 41 del DLgs. 81/2008¹⁴.

Con riguardo all'attività del medico competente in relazione al contesto emergenziale in atto, la circ. del Ministero della Salute 14915/2020, recante "Indicazioni operative relative alle attività del medico competente nel contesto delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus SARS-CoV-2 negli ambienti di lavoro e nella collettività" che, prendendo spunto dal protocollo del siglato dalle parti sociali per la regolazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro (siglato il 14.3.2020 e integrato il 24.4.2020), fa il punto sul ruolo del medico competente a fianco dell'azienda nella gestione del rischio connesso all'emergenza sanitaria¹⁵.

Infine, il co. 3 della norma in esame, a tutela dei lavoratori, dispone che l'inidoneità alla mansione non possa in ogni caso giustificare il recesso del datore di lavoro dal contratto di lavoro.

5 FONDO NUOVE COMPETENZE

Il DL "Rilancio" ha previsto all'art. 88 la costituzione presso l'Agenzia Nazionale delle Politiche Attive del Lavoro

⁸ Per ulteriori approfondimenti, AA.VV. "Novità del Decreto «Cura Italia» convertito in legge", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 21, 2020. Si veda anche la voce "DURC", *Guide Eutekne*.

⁹ L'INAIL, con la nota 20.5.2020, ha confermato che i documenti unici di regolarità contributiva restano esclusi dagli atti per i quali è stato disposto l'ampliamento del periodo di scadenza e di quello riferito alla conservazione della validità dei medesimi. Con riferimento alle modalità di gestione della verifica della regolarità contributiva, pertanto, restano ferme le istruzioni già fornite con la nota 26.3.2020 e con la circ. 27.3.2020 n. 11.

¹⁰ Data prevista per la cessazione dello stato di emergenza.

¹¹ Si veda Vazio F. "Medico competente e datore di lavoro in sinergia durante la pandemia", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 8.5.2020.

¹² Si veda la voce "Sorveglianza sanitaria", *Guide Eutekne*.

¹³ In tal senso si veda Caiazza L., Prioschi M. "Sorveglianza sanitaria estesa alle aziende finora escluse", *Il Sole - 24 Ore*, 20.5.2020.

¹⁴ Ad esempio, la redazione di rapporti da trasmettere al SSN, visite mediche presuntive, ecc.

¹⁵ Il Ministero sottolinea l'importanza di "adattare" le disposizioni dettate dai protocolli anti-contagio alle differenti tipologie di attività produttive ed alle singole realtà aziendali. Per un approfondimento si veda Vazio F. "Medico competente e datore di lavoro in sinergia durante la pandemia", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 8.5.2020.

(ANPAL) del Fondo Nuove Competenze, destinato a farsi carico degli oneri, comprensivi dei contributi previdenziali e assistenziali, relativi alle ore di formazione previste da specifiche intese di rimodulazione dell'orario di lavoro per mutate esigenze organizzative e produttive dell'impresa per l'anno 2020, aventi la finalità di consentire la graduale ripresa dell'attività dopo l'emergenza epidemiologica da COVID-19¹⁶.

Il citato art. 88 del DL "Rilancio" ha disposto, infatti, che le suddette intese, con le quali parte dell'orario di lavoro viene finalizzato a percorsi formativi, siano contenute nei contratti collettivi di lavoro sottoscritti a livello aziendale o territoriale:

- da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ovvero
- dalle loro rappresentanze sindacali operative in azienda (RSA) ai sensi della normativa e degli accordi interconfederali vigenti.

La dotazione iniziale del fondo è pari a 230 milioni di euro a valere sul Programma Operativo Nazionale SPAO¹⁷. Alla realizzazione di tali interventi possono partecipare, previa intesa in Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano, destinando al Fondo Nuove Competenze una quota delle risorse disponibili nell'ambito dei rispettivi bilanci:

- i Programmi Operativi Nazionali e Regionali di Fondo Sociale Europeo;
- i Fondi Paritetici Interprofessionali costituiti ai sensi dell'art. 118 della L. 388/2000;
- per le specifiche finalità, il fondo per la formazione e il sostegno al reddito dei lavoratori di cui all'art. 12 del DLgs. 276/2003.

6 DIRITTO DI ATTIVAZIONE DEL LAVORO AGILE

L'art. 90 del DL 34/2020 riconosce il diritto di svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile (c.d. "*smart working*"), fino alla cessazione dello stato di emergenza sanitaria prevista per il 31.7.2020, ai genitori lavoratori dipendenti del settore privato:

- che hanno almeno un figlio minore di 14 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 che non vi sia genitore non lavoratore.

Lo *smart working* può essere attivato:

- anche in forma "semplificata", ossia anche senza procedere con la stipula degli accordi individuali¹⁸;
- a condizione che sia compatibile con le caratteristiche della prestazione.

Gli strumenti informatici mediante i quali svolgere la prestazione, se non forniti dal datore di lavoro, possono essere quelli in possesso del dipendente. Inoltre, per l'intero periodo, i datori di lavoro del settore privato dovranno comunicare telematicamente al Ministero del Lavoro i nominativi dei lavoratori in *smart working* e la data di cessazione di tale modalità lavorativa¹⁹.

¹⁶ Cfr. De Fusco E. "Ore di formazione in sostituzione degli ammortizzatori", *Il Sole - 24 Ore*, 22.5.2020, p. 27.

¹⁷ Con decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro 60 giorni dalla entrata in vigore del decreto (quindi dal 19.5.2020), sono individuati criteri e modalità di applicazione della misura e di utilizzo delle risorse.

¹⁸ Tale semplificazione costituisce una deroga all'art. 19 della L. 81/2017, secondo cui lo svolgimento della prestazione lavorativa con modalità agile può avvenire soltanto in base alla specifica regolamentazione in un accordo che:

- deve avere forma scritta, ai fini della regolarità amministrativa e della prova;
- definisca le modalità di esecuzione della prestazione lavorativa all'esterno dei locali aziendali;
- può essere a tempo determinato o indeterminato;
- può essere stipulato contestualmente all'atto di assunzione o successivamente ad essa.

Resta comunque fermo il rispetto degli obblighi informativi previsti dalla L. 81/2017.

¹⁹ Al riguardo, si veda il comunicato del Ministero del Lavoro 21.5.2020.

Il diritto in esame si aggiunge a quello riconosciuto dall'art. 39 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020) ai lavoratori dipendenti affetti da grave disabilità ex art. 33 co. 3 della L. 104/92 o che abbiano nel proprio nucleo familiare una persona in tali condizioni, nonché ai lavoratori immunodepressi e ai loro familiari conviventi²⁰.

Più in generale, invece, il co. 4 della norma in esame dispone che fino alla predetta data del 31.7.2020, e comunque non oltre il 31.12.2020, i datori di lavoro privati potranno attivare lo *smart working* per ogni rapporto di lavoro subordinato, anche in assenza degli accordi individuali e con la possibilità di adempiere anche telematicamente all'obbligo di rendere al RLS e ai lavoratori l'informativa in materia di sicurezza sul lavoro (art. 22 della L. 81/2017)²¹.

7 PROROGHE E RINNOVI DEI CONTRATTI A TERMINE

Ai sensi dell'art. 21 del DLgs. 81/2015²², il rapporto di lavoro a tempo determinato, alla scadenza, può essere rinnovato mediante la stipula di un nuovo contratto a termine – entro, in ogni caso, il limite di 24 mesi – solo in presenza delle causali indicate dall'art. 19 co. 1 del medesimo decreto legislativo, dunque se sussistono esigenze:

- temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività;
- di sostituzione di altri lavoratori;
- connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria²³.

In caso di riassunzione a tempo determinato deve, poi, essere rispettato un intervallo di 10 o di 20 giorni (a seconda della durata del precedente contratto, rispettivamente meno di 6 mesi o più di 6 mesi) tra un contratto e l'altro (c.d. "*stop and go*" di cui all'art. 21 co. 2 del DLgs. 81/2015).

Le sopra indicate causali valgono anche in caso di proroga: il contratto a termine può, infatti, essere prorogato con il consenso del lavoratore, senza l'apposizione di causali nei primi 12 mesi e, dopo i primi 12 mesi, solo in presenza delle sopra indicate condizioni, entro comunque il limite di 24 mesi e per massimo quattro volte a prescindere dal numero dei contratti.

In caso di rinnovo o proroga poste in essere in violazione di tali prescrizioni, il contratto di lavoro si trasforma a tempo indeterminato.

Ciò premesso, a fronte dell'emergenza da COVID-19 e per far fronte al riavvio delle attività, con il preciso fine di agevolare l'occupazione, il legislatore ha previsto all'art. 93 del DL "Rilancio" la sospensione delle causali per proroghe e rinnovi fino al 30.8.2020.

Tale disposizione prevede, nello specifico, che in deroga al citato art. 21 del DLgs. 81/2015, i datori di lavoro possono rinnovare o prorogare fino al 30.8.2020 i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato in essere alla data del 23.2.2020 anche in assenza delle indicate condizioni di cui all'art. 19 co. 1 del DLgs. 81/2015²⁴.

Pertanto, i datori di lavoro potranno rinnovare o prorogare i suddetti contratti a termine anche in assenza di esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività, o di sostituzione di altri lavoratori o connesse a

²⁰ Si veda Burragato G. "Ampliato il campo del diritto allo smart working", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 21.5.2020. Si tenga inoltre presente che l'art. 39 del DL 18/2020 convertito fa riferimento all'attivazione del lavoro agile come disciplinato dalla L. 81/2017, senza alcun riferimento alle "procedure semplificate" previste dai citati DPCM. Per un approfondimento si rinvia alla voce "Lavoro agile", *Guide Eutekne*.

²¹ In proposito, si rinvia a Redazione "Disponibile sul sito INAIL il modello di informativa per lo smart working", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 6.3.2020 e Tombari E. "Smart working semplificato da comunicare entro cinque giorni", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 12.3.2020.

²² Come modificato dall'art. 1 co. 1 lett. b) n. 1 del DL 12.7.2018 n. 87, conv. L. 9.8.2018 n. 96. Cfr. Negrini L. "Difficile ricorrere al tempo determinato per più di un anno col decreto «dignità»", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.7.2018; Pagano M. "Dalla contrattazione collettiva nuove ipotesi di stagionalità", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.4.2019.

²³ Si veda la voce "Lavoro a termine", *Guide Eutekne*.

²⁴ Cfr. Negrini L. "Contratti a termine prorogabili temporaneamente senza causale", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.5.2020; Falasca G. "Proroga o rinnovo dei contratti senza causale", *Il Sole - 24 Ore*, 15.5.2020, p. 27; Stern P., Regina M. "Decreto Rilancio: contratti a termine a-causali fino al 30 agosto", *IPSOA Quotidiano*, 16.5.2020; Negrini L. "Questioni aperte per licenziamenti e contratti a termine", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 21.5.2020; Falasca G. "Tempo determinato, rinnovi e proroghe senza causali", *Il Sole - 24 Ore*, 21.5.2020.

incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria. Restano in ogni caso fermi gli altri limiti disposti dal DLgs. 81/2015 in materia di rinnovi e proroghe²⁵ essendo la deroga (fino al 30.8.2020) limitata alla specificazione delle causali.

Somministrazione a termine

Seppure non precisato dal legislatore, l'applicazione della disposizione in commento e, quindi, della deroga in essa contenuta, deve ritenersi estesa alla somministrazione a termine²⁶, considerato che per effetto dell'art. 34 co. 2 del DLgs. 81/2015, in caso di assunzione a tempo determinato il rapporto di lavoro tra somministratore e lavoratore è soggetto alla disciplina generale sul lavoro a termine, con esclusione, per quanto concerne i rinnovi e le proroghe, delle disposizioni di cui all'art. 21 co. 2 concernenti l'obbligo dello "stop & go".

8 PROMOZIONE DEL LAVORO AGRICOLO

Allo scopo di promuovere il lavoro nel settore agricolo, ai sensi dell'art. 94 co. 1 del DL 34/2020 è stata prevista la possibilità, per i percettori di trattamento a sostegno del reddito, di 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 2.000,00 euro, per l'anno 2020.

Tale possibilità, nello specifico, è riservata ai percettori di:

- ammortizzatori sociali, limitatamente al periodo di sospensione a zero ore della prestazione lavorativa;
- indennità di disoccupazione NASpl²⁷ e DIS-COLL;
- Reddito di cittadinanza²⁸.

Inoltre, il lavoratore percettore del Reddito di cittadinanza è dispensato dalla comunicazione all'INPS circa l'avvio dell'attività di lavoro dipendente (di cui all'art. 3 co. 8 del DL 28.1.2019 n. 4, conv. con modificazioni dalla L. 28.3.2019 n. 26).

Infine, l'art. 94 co. 3 del DL 34/2020 limita, per il periodo fino al 31.7.2020, l'applicazione di quanto previsto dall'art. 18 co. 3-*bis* della L. 31.1.94 n. 97. Quest'ultimo prevede che le disposizioni di cui all'art. 74 del DLgs. 10.9.2003 n. 276, secondo cui non integrano in ogni caso un rapporto di lavoro autonomo o subordinato le prestazioni svolte da parenti e affini sino al sesto 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), si applicano anche a soggetti che offrono aiuto e sostegno alle aziende agricole situate nelle zone montane.

Pertanto, tali soggetti non sono considerati lavoratori ai sensi dell'art. 2 co. 1 lett. a) del DLgs. 9.4.2008 n. 81.

9 SEMPLIFICAZIONI RELATIVE ALLE PRESTAZIONI DEL FONDO DI GARANZIA INPS

L'art. 97 del DL "Rilancio" apporta alcune semplificazioni alle prestazioni rese dal Fondo di garanzia INPS di cui all'art. 2 della L. 297/82.

Tale fondo è stato istituito per il pagamento del TFR in sostituzione del datore di lavoro insolvente nonché, a certe condizioni, per il pagamento delle retribuzioni maturate negli ultimi 3 mesi del rapporto di lavoro²⁹.

Per effetto delle novità introdotte dal DL 34/2020, i pagamenti del fondo sono ora eseguiti mediante accredito sul conto corrente del beneficiario, sempre entro 60 giorni dalla richiesta.

Il Fondo di garanzia INPS è surrogato di diritto al lavoratore o ai suoi aventi causa nel privilegio spettante sul patrimonio dei datori di lavoro nonché, ora, per effetto delle modifiche aggiunte, anche degli eventuali condebitori

²⁵ Stern P., Regina M. "Decreto Rilancio: contratti a termine a-causali fino al 30 agosto", *IPSOA Quotidiano*, 16.5.2020.

²⁶ Si veda la voce "Somministrazione di manodopera", *Guide Eutekne*.

²⁷ Si veda la voce "NASPI", *Guide Eutekne*.

²⁸ Per un ulteriore approfondimento si veda la voce "Reddito di cittadinanza", *Guide Eutekne*.

²⁹ Si veda la voce "Fondo di Garanzia per il TFR", *Guide Eutekne*.

solidali ai sensi degli artt. 2751-*bis* e 2776 c.c. per le somme da esso pagate previa esibizione della contabile di pagamento.

10 EMERSIONE DEL LAVORO IRREGOLARE

L'art. 103 del DL "Rilancio", al fine di garantire livelli adeguati di tutela della salute individuale e collettiva a causa dell'emergenza da COVID-19 e favorire l'emersione di rapporti di lavoro irregolari, ha previsto la possibilità per i datori di lavoro, in relazione ai lavoratori stranieri presenti sul territorio nazionale³⁰, di presentare un'istanza³¹ per:

- concludere un contratto di lavoro subordinato;
- dichiarare la sussistenza di un rapporto di lavoro irregolare, tuttora in corso (tale ipotesi riguarda anche i cittadini italiani).

Tale norma si applica alle seguenti attività:

- agricoltura, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse;
- 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;
- lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare.

A tal fine, precisa l'art. 103 del DL 34/2020 al co. 1, i cittadini stranieri non devono aver lasciato il territorio italiano sin dall'8.3.2020 e devono, per contro, prima di tale data e in modo alternativo:

- essere stati sottoposti a rilievi fotodattiloscopici;
- oppure aver soggiornato in Italia in forza della dichiarazione resa ai sensi della L. 68/2007 o di attestazioni costituite da documentazioni di data certa provenienti da organismi pubblici.

L'istanza³² deve essere presentata³³ dall'1.6.2020 al 15.7.2020 presso:

- l'INPS (per i lavoratori italiani o cittadini di uno Stato membro dell'UE), con estinzione dei reati e degli illeciti per l'impiego di lavoratori per i quali sia stata presentata la dichiarazione di emersione (art. 103 co. 17, terzo periodo, del DL 34/2020);
- lo sportello unico per l'immigrazione per i lavoratori stranieri, che convoca le parti per la stipula del contratto di soggiorno, la comunicazione obbligatoria di assunzione e la compilazione della richiesta del permesso di soggiorno per lavoro subordinato (la mancata presentazione delle parti senza giustificato motivo comporta l'archiviazione del procedimento)³⁴. Il contratto di soggiorno, stipulato sulla base di un'istanza contenente dati non rispondenti al vero, è nullo e il permesso di soggiorno eventualmente rilasciato è revocato (art. 103 co. 18 del DL "Rilancio").

La presentazione dell'istanza deve essere preceduta dal pagamento di un contributo forfettario di 500,00 euro per ciascun lavoratore e di un ulteriore contributo forfettario per le somme dovute dal datore di lavoro a titolo retributivo, contributivo e fiscale, che sarà oggetto di determinazione da parte di decreto interministeriale.

³⁰ Il co. 10 dell'art. 103 elenca i cittadini stranieri non ammessi alla procedura in questione.

³¹ Cfr. Costa A. "Sanatoria per i rapporti di lavoro irregolari di agricoli, colf e badanti", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.5.2020.

³² La quale deve contenere l'indicazione della durata del contratto di lavoro e della retribuzione convenuta, che non deve essere inferiore a quella prevista dal contratto collettivo di lavoro di riferimento stipulato dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

³³ Con decreto interministeriale, da adottarsi entro 10 giorni dal 19.5.2020, verranno stabilite:

- le modalità di presentazione dell'istanza;
- i limiti di reddito del datore di lavoro richiesti per la conclusione del rapporto di lavoro;
- la documentazione idonea a comprovare l'attività lavorativa di cui al co. 16;
- le modalità di dettaglio di svolgimento del procedimento.

³⁴ La convocazione è successiva alla verifica dell'ammissibilità dell'istanza e all'acquisizione del parere della e del competente Ispettorato del lavoro. La sottoscrizione del contratto di soggiorno congiuntamente alla comunicazione obbligatoria di assunzione e il rilascio del permesso di soggiorno comportano, per il datore di lavoro e per il lavoratore, l'estinzione dei reati e degli illeciti amministrativi relativi alle violazioni di cui al co. 11.

Dal 19.5.2020 e sino alla conclusione delle procedure di regolarizzazione sono sospesi i procedimenti penali e amministrativi nei confronti del datore di lavoro per l'impiego di lavoratori per i quali sia stata presentata la dichiarazione di emersione, anche se di carattere finanziario, fiscale, previdenziale o assistenziale³⁵. La sospensione cessa, però, nel caso in cui:

- non venga presentata l'istanza;
- l'istanza sia rigettata o archiviata³⁶.

10.1 CAUSE DI INAMMISSIBILITÀ O RIGETTO

L'istanza è inammissibile se il datore di lavoro sia stato condannato negli ultimi 5 anni, anche con sentenza non definitiva, per:

- favoreggiamento dell'immigrazione clandestina verso l'Italia e dell'immigrazione clandestina dall'Italia verso altri Stati;
- reati diretti al reclutamento di persone da destinare alla prostituzione o allo sfruttamento della prostituzione o di minori da impiegare in attività illecite;
- reato di riduzione o mantenimento in schiavitù o in servitù (art. 600 c.p.);
- intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro (art. 603-bis c.p.);
- reati previsti dall'art. 22 co. 12 del DLgs. 286/98³⁷.

L'istanza è rigettata in caso di:

- mancata sottoscrizione, da parte del datore di lavoro, del contratto di soggiorno presso lo sportello unico per l'immigrazione;
- successiva mancata assunzione del lavoratore straniero.

È fatto salvo il caso in cui ricorrano cause di forza maggiore non imputabili al datore di lavoro, intervenute a seguito dell'espletamento di procedure di ingresso di cittadini stranieri per motivi di lavoro subordinato ovvero di procedure di emersione dal lavoro irregolare.

10.2 PROCEDURA PER I LAVORATORI STRANIERI

L'art. 103 del DL "Rilancio" prevede, inoltre, la possibilità per i lavoratori stranieri con permesso di soggiorno scaduto dal 31.10.2019, non rinnovato o convertito in altro titolo di soggiorno, di richiedere un permesso di soggiorno temporaneo, valido solo nel territorio nazionale, della durata di 6 mesi dalla presentazione dell'istanza.

Sono richieste le seguenti condizioni:

- presenza sul territorio nazionale alla data dell'8.3.2020, senza allontanamento dalla medesima data;
- aver svolto attività di lavoro, nei settori sopra indicati, antecedentemente al 31.10.2019.

Tale permesso temporaneo di 6 mesi si converte in permesso di soggiorno per motivi di lavoro, con estinzione dei reati e degli illeciti amministrativi per l'ingresso e il soggiorno illegale nel territorio nazionale (con esclusione, però, degli illeciti di cui all'art. 12 del DLgs. 286/98), se nel termine della relativa durata 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 citati settori di attività.

L'istanza va presentata alla questura dall'1.6.2020 al 15.7.2020 previo pagamento di un contributo forfetario di 130,00 euro al netto dei costi di cui al co. 16 (previsti nella misura massima di 30,00 euro, da determinarsi con decreto interministeriale). Deve essere allegata la documentazione, che sarà individuata da decreto intermini-

³⁵ Non sono sospesi i procedimenti penali nei confronti dei datori di lavoro per le ipotesi di favoreggiamento dell'immigrazione clandestina o per reati diretti al reclutamento di persone da destinare alla prostituzione o allo sfruttamento della prostituzione o di minori da impiegare in attività illecite, per il reato di cui all'art. 600 c.p. nonché per le ipotesi di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro ai sensi dell'art. 603-bis c.p. (art. 103 co. 12 del DL 34/2020).

³⁶ Si procede comunque all'archiviazione dei procedimenti penali e amministrativi a carico del datore di lavoro se l'esito negativo del procedimento derivi da cause indipendenti dalla volontà o dal comportamento del datore medesimo.

³⁷ Tale disposizione punisce con la reclusione da 6 mesi a 3 anni e con la multa di 5.000,00 euro per ogni lavoratore utilizzato, l'impiego di lavoratori stranieri privi del permesso di soggiorno o il cui permesso sia scaduto (e del quale non sia stato chiesto, nei termini di legge, il rinnovo) o sia revocato o annullato.

steriale, idonea ad attestare l'attività lavorativa svolta nei citati settori di attività e riscontrabile da parte dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, cui l'istanza è altresì diretta.

All'atto della presentazione della richiesta, è consegnata un'attestazione che consente al lavoratore:

- di soggiornare in Italia in modo legittimo;
- di svolgere lavoro subordinato, esclusivamente nei settori di attività di cui al co. 3;
- di presentare eventuale domanda di conversione del permesso temporaneo in permesso di soggiorno per motivi di lavoro;
- di iscriversi al registro di cui all'art.19 del DLgs. 150/2015.

Dal 19.5.2020 e sino alla conclusione delle procedure di regolarizzazione sono sospesi i procedimenti penali e amministrativi per l'ingresso e il soggiorno illegale nel territorio nazionale, con esclusione degli illeciti di cui all'art. 12 del DLgs. 286/98.

Le cause di inammissibilità e di rigetto delle istanze di cui ai co. 8 e 9 dell'art. 103 riguardano esclusivamente i casi di conversione del permesso di soggiorno.

10.3 RESPONSABILITÀ PENALE

Salvo che il fatto costituisca reato più grave, è punito ai sensi dell'art. 76 del DPR 445/2000 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa) chiunque presenti false dichiarazioni o attestazioni, ovvero concorra al fatto nell'ambito delle procedure di regolarizzazione di cui alla disposizione in commento (art. 103 co. 22 del DL "Rilancio").

Se il fatto è commesso attraverso la contraffazione o l'alterazione di documenti oppure con l'utilizzazione di uno di tali documenti, si applica la pena della reclusione da 1 a 6 anni e se il fatto è commesso da pubblico ufficiale la pena è aumentata fino ad un terzo (art. 103 co. 22 secondo e terzo periodo del DL "Rilancio").

In caso di utilizzazione lavorativa irregolare, senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro, dei lavoratori stranieri che presentino l'istanza di permesso di soggiorno temporaneo, sono raddoppiate le sanzioni previste³⁸:

- dall'art. 3 co. 3 del DL 22.2.2002 n. 12, conv. L. 23.4.2002 n. 73;
- dall'art. 39 co. 7 del DL 25.6.2008 n. 112, conv. L. 6.8.2008 n. 133;
- dall'art. 82 co. 2 del DPR 30.5.55 n. 797;
- dall'art. 5 co. 1 della L. 5.1.53 n. 4.

Quando i fatti di cui all'art. 603-*bis* c.p. sono commessi ai danni di stranieri che hanno presentato l'istanza di rilascio del permesso di soggiorno temporaneo la pena prevista al primo comma dello stesso articolo è aumentata da un terzo alla metà.

³⁸ Si vedano le voci "Sanzioni in materia di lavoro" e "Lavoro nero", *Guide Eutekne*, nonché Caiazza L., Caiazza R. "Violazioni e sanzioni in materia di lavoro e previdenza", *La Consulenza del Lavoro*, 4, 2019.

SOSPENSIONE DEI TERMINI AMMINISTRATIVI

Alfio CISSELLO¹

1 PREMESSA

Il DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 20/2020 prevede diverse norme volte a contrastare l'emergenza epidemiologica in atto, relative sia all'attività degli uffici sia ai contribuenti.

Le attività di controllo, liquidazione, riscossione degli uffici degli enti impositori sono sospese dall'8.3.2020 al 31.5.2020, come gli adempimenti tributari (esempio, dichiarazione IVA). In relazione alle verifiche fiscali, la sospensione era anche stata annunciata dalla circ. Guardia di Finanza 11.3.2020 n. 73943

Non è prevista una sospensione generalizzata dei termini di versamento derivanti da atti impositivi. Come si evidenzierà, detta sospensione opera solo per determinate tipologie di atti, come avvisi di accertamento esecutivi e cartelle di pagamento.

2 AVVISI DI ACCERTAMENTO ESECUTIVI

I versamenti che scadono dall'8.3.2020 al 31.8.2020 (il termine, in origine, era fissato al 31.5.2020, ed è stato posticipato dall'art. 154 del DL 34/2020) sono prorogati al 30.9.2020 se derivanti dagli avvisi di cui all'art. 29 del DL 78/2010 (art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18).

Trattasi degli avvisi di accertamento emessi in tema di imposte sui redditi, IVA e IRAP o altri comparti impositivi minori, la cui disciplina di riferimento rinvia a quella delle imposte sui redditi.

Lo stesso vale per gli avvisi di accertamento doganale (art. 9 co. 3-bis - 3-sexies del DL 16/2012) e per gli accertamenti dei tributi locali, esecutivi dall'1.1.2020 in ragione dell'art. 1 co. 792 della L. 160/2019. Anche le ingiunzioni fiscali ex RD 639/10 beneficiano della proroga.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 20.3.2020 n. 5, in modo inaspettato, ha fornito una *interpretatio abrogans* dell'art. 68 del DL 17.3.2020 n. 18, giungendo ad affermare che per gli accertamenti esecutivi non si applica la proroga sino al 30.6.2020 (ora 30.9.2020).

Ciò in quanto si verificherebbe una discrasia temporale tra il termine per il pagamento e il termine per il ricorso (sospeso dal 9.3.2020 all'11.5.2020 ex art. 83 del DL 18/2020), dovendosi considerare che per gli accertamenti esecutivi il pagamento, come prevede l'art. 29 del DL 78/2020 deve avvenire proprio entro il termine per il ricorso.

Nella circolare, in breve, si specifica (altresì per i c.d. "atti impositivi secondari", come ad esempio quelli emessi per riscuotere le somme derivanti da sentenza), che opera la sola sospensione dell'art. 83 del DL 18/2020.

3 AVVISI DI ADDEBITO INPS

I termini di pagamento derivanti dall'art. 30 del DL 78/2010 sono sospesi dall'8.3.2020 al 31.8.2020 (il termine, in origine, era fissato al 31.5.2020, ed è stato posticipato dall'art. 154 del DL 34/2020).

¹ a.cissello@eutekne.it.

Trattasi degli atti mediante i quali l'INPS recupera i contributi previdenziali non versati, a prescindere dalla ragione dell'omissione (mancato versamento, evasione).

Il pagamento dovrà avvenire entro il 30.9.2020 in unica soluzione, essendo comunque possibile la dilazione delle somme ex art. 19 del DPR 602/73.

Non fruiscono di alcuna sospensione dei termini di versamento gli atti mediante i quali i diversi enti di previdenza, come ad esempio le Casse professionali, intimano il pagamento dei contributi. Salvo, naturalmente, ciò rientri in altre proroghe/sospensioni disposte dal DL 17.3.2020 n. 18 o l'intimazione avvenga tramite cartella di pagamento.

4 CARTELLE DI PAGAMENTO

Sono postergati al 30.9.2020 i termini di pagamento scadenti dall'8.3.2020 al 31.8.2020 (il termine, in origine, era fissato al 31.5.2020, ed è stato posticipato dall'art. 154 del DL 34/2020) derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli Agenti della riscossione.

Può anche trattarsi di entrate non tributarie, dunque la sospensione opera 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 (non ha rilevanza che esso sia ordinario oppure straordinario).

Rimane ferma la possibilità di dilazione dei ruoli ex art. 19 del DPR 602/73, e la domanda, per evitare azioni esecutive/cautelari, andrà presentata entro il 30.9.2020 (FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione del 30.4.2020).

5 ALTRI ATTI IMPOSITIVI

5.1 AVVISI DI ACCERTAMENTO/LIQUIDAZIONE IN TEMA DI IMPOSTE D'ATTO

L'art. 149 co. 1 e 5 del DL 34/2020 posticipa al 16.9.2020 i termini di pagamento di alcune tipologie di avvisi di accertamento/liquidazione in tema di imposte d'atto (elencati nella tabella di cui in prosieguo), a condizione che, in origine, il termine scadesse tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020.

Le somme che slittano al 16.9.2020 possono essere pagate in 4 rate trimestrali, che scadono il 16 di ciascun mese.

Gli avvisi di liquidazione non indicati nella norma non beneficiano di alcuna proroga: si pensi alla riqualificazione degli atti ai sensi dell'art. 20 del TUR, oppure al recupero dell'imposta di registro proporzionale corrisposta in misura fissa.

Pure il recupero delle varie agevolazioni previste dal sistema (prima casa, piccola proprietà contadina) non beneficia della sospensione, così come gli accertamenti di valore. In relazione a questi ultimi atti, solo se si fruisce dell'acquiescenza opera la sospensione, dal 9.3.2020 all'11.5.2020 ex art. 83 del DL 18/2020, dei termini per il ricorso (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.4).

A ulteriore complicazione di ciò, si evidenzia che, per gli atti definibili mediante acquiescenza ex art. 15 del DLgs. 218/97, se il termine scade dal 9.3.2020 al 31.5.2020, il ricorso può essere notificato entro il 16.9.2020, e tale proroga riguarda anche i versamenti (nel dubbio, è bene non tenerla però in considerazione).

5.2 AVVISI DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA

L'art. 149 co. 1 e 5 del DL 34/2020 posticipa al 16.9.2020 i termini di pagamento degli avvisi di recupero dei crediti d'imposta a condizione che, in origine, il termine scadesse tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020

Si tratta, di norma, degli atti mediante i quali vengono recuperati, per le più varie ragioni, i crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione, o le compensazioni indebite.

Le somme che slittano al 16.9.2020 possono essere pagate in 4 rate trimestrali, che scadono il 16 di ciascun mese.

5.3 AVVISI BONARI

I pagamenti derivanti da avvisi bonari (strumentali a fruire della definizione ai sensi degli artt. 2, 3 e 3-bis del DLgs. 462/97), se scadono tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, possono avvenire entro il 16.9.2020 senza applicazione di sanzioni e interessi (art. 144 co. 1 e 2 del DL 34/2020).

Si tratta sia del pagamento della prima rata/totalità delle somme (il quale deve avvenire entro trenta giorni dalla ricezione dell'avviso bonario) sia delle rate successive, che, per effetto dell'art. 3-bis co. 2 del DLgs. 462/97, scadono nell'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Le somme che slittano al 16.9.2020 possono essere pagate in 4 rate trimestrali, che scadono il 16 di ciascun mese.

Bisogna prestare attenzione al fatto che viene posticipata solo la rata che scadrebbe tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020.

Anche la prima rata, se scade tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, slitta al 16.9.2020. Non è però chiaro se la seconda rata, così come le successive, debbano essere computate con riferimento al termine originario o al termine posticipato.

Tipologia di atto	Sospensione	Termine di pagamento
Accertamenti esecutivi	9.3.2020 - 11.5.2020	Segue quello per il ricorso (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5)
Accertamenti tributi locali	8.3.2020 - 31.8.2020	30.9.2020 (salvo diversa interpretazione delle amministrazioni locali)
Avvisi di addebito INPS	8.3.2020 - 31.8.2020	30.9.2020
Cartelle di pagamento	8.3.2020 - 31.8.2020	30.9.2020
Avvisi bonari (liquidazione automatica/controllo formale)	8.3.2020 - 31.5.2020	16.9.2020
Accertamenti/avvisi di liquidazione non menzionati nell'art. 149 del DL 34/2020	Nessuna	Sessanta giorni dalla notifica dell'atto
Avvisi di liquidazione (registro, successioni) per i fabbricati non iscritti in Catasto	9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020
Avvisi di liquidazione per omessa registrazione degli atti	9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020
Avvisi di liquidazione per omesso versamento imposta di registro, ipocatastali in occasione della dichiarazione di successione, imposta sulle donazioni, imposta sostitutiva sui finanziamenti, imposta sulle assicurazioni	9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020
Avvisi di recupero dei crediti d'imposta	9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020

6 ALTRE TIPOLOGIE DI PAGAMENTI

6.1 DILAZIONE DELLE SOMME ISCRITTE A RUOLO

Le dilazioni derivanti da cartelle di pagamento, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito INPS, disciplinate dall'art. 19 del DPR 602/73, se in essere all'8.3.2020 o accolte se riferite a domande presentate sino al 31.8.2020, decadono non, come di consueto, per effetto del mancato pagamento di cinque rate consecutive, ma di dieci (art. 154 del DL 34/2020).

Si tratta di una misura di favore che esplica efficacia per tutto il periodo di durata della dilazione, quindi per 72 mesi (dilazione ordinaria) o per 120 mesi (dilazione straordinaria)..

Sospensione dall'8.3.2020 al 31.8.2020

Dovrebbero essere sospesi i versamenti di rate che scadono dall'8.3.2020 al 31.8.2020; il pagamento di tali rate deve avvenire entro il 30.9.2020.

6.2 ACCERTAMENTO CON ADESIONE

I pagamenti derivanti da accertamento con adesione, se scadono tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020, possono avvenire entro il 16.9.2020 senza applicazione di sanzioni e interessi (art. 149 co. 1 e 3 del DL 34/2020).

Si tratta sia del pagamento della prima rata/totalità delle somme (il quale deve avvenire entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo) sia delle rate successive, che, per effetto dell'art. 8 del DLgs. 218/97, scadono nell'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Le somme che slittano al 16.9.2020 possono essere pagate in 4 rate trimestrali, che scadono il 16 di ciascun mese.

Bisogna prestare attenzione al fatto che viene posticipata solo la rata che scadrebbe tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020. Sono quindi fuori dalla proroga le adesioni sottoscritte dal 12.5.2020 in poi, posto che il termine per il versamento, di venti giorni ex art. 8 del DLgs. 218/97, entro cui pagare la prima rata/totalità delle somme viene a scadere il giorno 1.6.2020.

Anche la prima rata, se scade tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020, slitta al 16.9.2020. Non è però chiaro se la seconda rata, così come le successive, debbano essere computate con riferimento al termine originario o al termine posticipato.

6.3 DILAZIONI DERIVANTI DALLA C.D. "PACE FISCALE" (DL 119/2018)

L'art. 149 co. 4 del DL 34/2020 prevede una proroga al 16.9.2020 delle rate, scadenti dal 9.3.2020 al 31.5.2020, derivanti da:

- definizione degli avvisi di accertamento (art. 2 del DL 119/2018);
- definizione degli accertamenti con adesione (art. 2 del DL 119/2018);
- definizione degli inviti al contraddittorio (art. 2 del DL 119/2018);
- definizione dei processi verbali di constatazione (art. 1 del DL 119/2018);
- definizione delle liti pendenti (art. 6 del DL 119/2018);
- definizione per le società e associazioni sportive dilettantistiche (art. 7 del DL 119/2018).

La rata prorogata può essere pagata in 4 rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ogni mese.

Rimangono fermi i termini di pagamento delle rate successive, ad esempio quella che scade il 31.8.2020; non è prevista una rimessione in termini per le rate scadute prima del 9.3.2020.

6.4 ROTTAMAZIONE DEI RUOLI E SALDO/STRALCIO DEGLI OMESSI VERSAMENTI

Le diverse forme di rottamazione dei ruoli disciplinate dall'art. 3 del DL 119/2018, così come il saldo/stralcio degli omessi pagamenti (art. 1 co. 145 ss. della L. 145/2018), perdono efficacia se si verifica un omesso, tardivo oppure insufficiente versamento di una qualsiasi delle rate.

Per tutte le rate che scadono nel corso del 2020, incluse quelle della rottamazione ex art. 5 del DL 119/2018 per risorse proprie UE/IVA all'importazione (per la rottamazione dei ruoli le rate, a seconda della tipologia, possono scadere/sono scadute il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre; per il saldo e stralcio il 31 marzo, il 31 maggio come da proroga ex DL 18/2020 e il 31.7), il pagamento, senza subire alcuna decadenza e aggravio di sanzioni e interessi, può avvenire entro il 10.12.2020.

Le rate prorogate non possono essere oggetto di ulteriore dilazione, e non si applica, alla scadenza del 10.12.2020, la tolleranza dei cinque giorni di cui all'art. 3 co. 14-bis del DL 119/2018 (art. 154 del DL 34/2020).

Se si decade dalla rottamazione o dal saldo e stralcio (quindi per ogni inadempienza, ferma restando la tolleranza dei cinque giorni, relativa a qualsiasi rata), non solo riemerge il debito a titolo di sanzioni e interessi, ma non può più essere concessa la dilazione dell'art. 19 del DPR 602/73.

Relativamente ai debiti per i quali, al 31.12.2019, si è verificata la perdita di efficacia della rottamazione, può tuttavia essere accordata la dilazione (art. 154 del DL 34/2020).

Fattispecie	Termine ordinario	Proroga
Rottamazione dei ruoli	Per tutto il 2020	10.12.2020 senza dilazione
Rottamazione dei ruoli (risorse proprie UE e IVA all'importazione)	Per tutto il 2020	10.12.2020 senza dilazione
Saldo e stralcio omessi versamenti	Per tutto il 2020	10.12.2020 senza dilazione
Definizione delle liti pendenti	Dal 9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020, pagabile in 4 rate mensili di pari importo

Fattispecie	Termine ordinario	Proroga
Definizione delle SSD e delle ASD	Dal 9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020, pagabile in 4 rate mensili di pari importo
Definizione degli accertamenti	Dal 9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020, pagabile in 4 rate mensili di pari importo
Definizione dei verbali di constatazione	Dal 9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020, pagabile in 4 rate mensili di pari importo
Definizione degli accertamenti con adesione/inviti al contraddittorio	Dal 9.3.2020 al 31.5.2020	16.9.2020, pagabile in 4 rate mensili di pari importo

7 BLOCCO DEI PAGAMENTI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

Per effetto dell'art. 48-*bis* del DPR 602/73, gli enti e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare pagamenti di importo superiore a 5.000,00 euro, devono verificare presso Agenzia delle Entrate-Riscossione se il creditore risulta moroso.

In caso affermativo, l'ente pubblico deve sospendere il pagamento sino a concorrenza della morosità e l'Agente della Riscossione deve notificare un atto di pignoramento presso terzi.

Il DL 34/2020, all'art. 153, prevede una sospensione di questa procedura dall'8.3.2020 al 31.8.2020.

Tale sospensione opera anche per le segnalazioni già effettuate (per le quali, di conseguenza, il pagamento va eseguito), salvo sia ormai stata disposta l'assegnazione delle somme ai sensi dell'art. 72-*bis* del DPR 602/73.

8 COMPENSAZIONE VOLONTARIA CON CREDITI

L'art. 28-*ter* del DPR 602/73 prevede una procedura di compensazione tra debiti iscritti a ruolo e crediti d'imposta cui i contribuenti risultino beneficiari.

Sintetizzando, in sede di erogazione dei rimborsi, l'Agenzia delle Entrate verifica se il contribuente risulta iscritto a ruolo, inviando ad Agenzia delle Entrate-Riscossione un elenco con i nominativi dei beneficiari dei rimborsi.

Ove il debitore risulti iscritto a ruolo, vengono sospese le azioni di recupero e notificata, ad opera dell'esattore, una proposta di compensazione, che il contribuente è libero di valutare.

Per effetto dell'art. 145 del DL 34/2020, nel corso del 2020 la procedura indicata non opera.

9 PROROGA DEI TERMINI DI DECADENZA

Per effetto dell'art. 157 del DL 34/2020, sono previste alcune proroghe dei termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi.

Per gli atti notificati dall'1.1.2021 (atti impositivi, avvisi bonari, cartelle di pagamento), non spettano gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'art. 20 del DPR 602/73, per il periodo compreso tra l'1.1.2021 e il giorno di notifica dello stesso.

9.1 ATTI IMPOSITIVI

Ogni atto impositivo (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, atti di contestazione/irrogazione delle sanzioni, di recupero del credito d'imposta) che scade tra l'8.3.2020 e il 31.12.2020 può essere notificato entro il 31.12.2021, sempre che l'emissione avvenga entro il 31.12.2020.

La prova dell'emissione (quindi della sottoscrizione ad opera del funzionario) dell'atto potrà risultare dai sistemi interni dell'Agenzia delle Entrate. L'eventuale "emissione tardiva" dell'atto dovrebbe condurre alla sua nullità.

Dal dato normativo, sembra che la proroga operi per qualsiasi ente impositore, ancorché l'art. 157 del DL 34/2020 ne dimandi l'attuazione a soli provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate.

Si tratta, all'evidenza, di una proroga di un anno dei termini decadenziali, sia annuali che infrannuali.

Pertanto:

- se i termini per recuperare le agevolazioni prima casa decadono a luglio 2020, il termine slitta al 31.12.2021;
- il termine per accertare il mancato versamento IMU 2015 scade non il 31.12.2020 ma il 31.12.2021;
- il termine di accertamento dei modelli REDDITI, IVA, 770 e IRAP 2016 (anno d'imposta 2015), in scadenza al 31.12.2020, slitta al 31.12.2021.

I menzionati atti, verosimilmente sotto pena di nullità, non potranno essere notificati prima dell'1.1.2021, salvo indifferibili urgenze (esempio, contestazioni penali) e ipotesi in cui l'emissione sia strumentale al perfezionamento di istituti che richiedono il pagamento delle somme (accertamento con adesione, acquiescenza).

Potranno però essere notificati, salvo particolari vincoli, le annualità che scadono successivamente al 31.12.2020, ad esempio l'accertamento sull'anno 2016 (in scadenza il 31.12.2022).

9.2 AVVISI BONARI

Dall'8.3.2020, è sospesa l'emissione delle comunicazioni bonarie di cui agli artt. 36-*bis*, 36-*ter* del DPR 600/73, 54-*bis* del DPR 633/72 e 21 del DL 78/2010, derivanti da liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione e incrocio con i dati derivanti dalle liquidazioni IVA.

L'emissione avverrà non prima dell'1.1.2021, salvo casi di urgenza, o quando l'emissione serve per perfezionare istituti deflativi del contenzioso.

È sospesa anche l'emissione di altri atti, come ad esempio gli accertamenti dell'addizionale erariale all'energia elettrica, o in tema di tasse di concessione governativa.

9.3 CARTELLE DI PAGAMENTO

In coerenza con la posticipazione dell'emissione degli avvisi bonari, viene prorogato il termine decadenziale, di cui all'art. 25 del DPR 602/73, per la notifica della cartella di pagamento. Precisamente:

- in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017), il termine per la notifica della cartella di pagamento (31.12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) derivante da liquidazione automatica scade non il 31.12.2021 ma il 31.12.2022;
- in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) e nel 2017 (anno d'imposta 2016), il termine per la notifica della cartella di pagamento (31.12 del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) derivante da controllo formale scade, rispettivamente, il 31.12.2023 (e non il 31.12.2022) e il 31.12.2022 (e non il 31.12.2021).

Non viene, di contro, prorogato il termine per le cartelle di pagamento che vanno, a pena di decadenza, notificate entro il 31.12.2020; così, l'anno 2016 (dichiarazione presentata nel 2017), continua a scadere, se si tratta di liquidazione automatica, il 31.12.2020.

Fattispecie	Ambito temporale	Note
Dilazioni dei ruoli (art. 19 del DPR 602/73)	In essere all'8.3.2020 o accolte se riferite a domande presentate sino al 31.8.2020	Scadono per il mancato pagamento di 10 (e non cinque) rate, anche non consecutive
Blocco dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni (art. 48- <i>bis</i> del DPR 602/73)	Sospensione dall'8.3.2020 al 31.8.2020	Il pagamento avviene salvo ci sia stato già il pignoramento
Compensazione volontaria con crediti d'imposta (art. 28- <i>ter</i> del DPR 602/73)	Per tutto il 2020	Non opera
Termini di decadenza di avvisi di accertamento, contestazione/irrogazione sanzioni, di liquidazione, di recupero dei crediti d'imposta	Se scadono dall'8.3.2020 al 31.12.2020	Possono essere notificati entro il 31.12.2021
Termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento (liquidazione automatica)	Anno d'imposta 2017	Scade non il 31.12.2021 ma il 31.12.2022
Termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento (controllo formale)	Anni d'imposta 2016 e 2017	Scadono non il 31.12.2021/31.12.2022 ma il 31.12.2022/31.12.2023

SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

Alfio CISSELLO¹

1 PREMESSA

Per effetto dell'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, le udienze sono rinviate d'ufficio in data successiva all'11.5.2020, e i termini processuali sono sospesi dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

Tali disposizioni, come sancisce il co. 21, si applicano, in quanto compatibili, anche alle commissioni tributarie.

Il meccanismo applicativo della sospensione, tanto per i contribuenti quanto per gli enti impositori, sembra simile a quello della sospensione feriale dei termini processuali, dal primo agosto al 31 agosto di ogni anno di cui all'art. 1 della L. 742/69.

La sospensione dei termini processuali, in origine, terminava il 15.4.2020, ed è stata prorogata all'11.5.2020 dall'art. 36 del DL 8.4.2020 n. 23.

2 RINVIO D'UFFICIO DELLE UDIENZE

L'art. 83 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 ha previsto che le udienze sono rinviate d'ufficio e a data successiva all'11.5.2020.

Sono fatte salve le urgenze come le udienze cautelari di sospensione dell'atto impugnato e/o della sentenza (artt. 47, 52 e 62-*bis* del DLgs. 546/92, 22 del DLgs. 472/97).

Essendo questioni di esclusiva competenza della Commissione tributaria, occorre procedere ad una verifica caso per caso.

3 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEI CONTRIBUENTI

L'art. 83 co. 1 del DL 17.3.2020 n. 18 ha previsto che è sospeso dal 9.3.2020 all'11.5.2020 il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto processuale.

Nel caso in cui il decorso del termine inizi durante il periodo della sospensione, l'inizio della decorrenza del termine è differito alla fine del periodo di sospensione, quindi al 12.5.2020.

Se un accertamento è stato notificato il 9.2.2020, il termine per il ricorso scadrebbe, senza proroga, il 9.4.2020; per effetto della proroga, invece, il ricorso andrebbe notificato entro il 12.6.2020. Il termine complessivo per ricorrere diventa in sostanza di 124 giorni. Invece, se un atto impositivo è stato notificato il 10.4.2020 (dentro il periodo di sospensione), il termine decorre dal 12.5.2020, e scade il 10.7.2020.

¹ a.cissello@eutekne.it.

Premesso che la sospensione opera per qualsiasi termine processuale, essa, in particolare, trova applicazione per i seguenti:

- presentazione del ricorso introduttivo (art. 18 del DLgs. 546/92);
- costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22 del DLgs. 546/92);
- ripresa del processo interrotto o sospeso (art. 43 del DLgs. 546/92);
- ripresa del processo a seguito di incompetenza (art. 5 del DLgs. 546/92);
- riassunzione in rinvio a seguito della sentenza di cassazione con rinvio (art. 63 del DLgs. 546/92);
- termini per reclamare i decreti presidenziali (art. 27 del DLgs. 546/92);
- notifica dell'atto di appello, principale o incidentale (artt. 51 del DLgs. 546/92 e 327 c.p.c.);
- mediazione (art. 17-*bis* del DLgs. 546/97), termine espressamente richiamato dall'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18.

Atto	Termine	Sospensione
Ricorso	Entro 60 giorni dalla notifica dell'atto	SÌ
Deposito del ricorso	30 giorni dalla notifica	SÌ
Riassunzione presso il giudice competente	Entro il termine indicato o 6 mesi dalla comunicazione della sentenza	SÌ
Appello	60 giorni dalla notifica della sentenza o 6 mesi dal deposito	SÌ
Riassunzione in rinvio	6 mesi dal deposito della sentenza di cassazione	SÌ

4 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI ENTI IMPOSITORI

Per effetto dell'art. 67 del DL 17.3.2020 n. 18, i termini processuali facenti capo agli enti impositori sono sospesi dall'8.3.2020 al 31.5.2020, quindi per un periodo di tempo maggiore rispetto alla sospensione prevista per i contribuenti (9.3.2020 - 11.5.2020).

Tuttavia, l'art. 29 co. 3 del DL 8.4.2020 n. 23 ha stabilito che, riguardo ai termini processuali, anche per gli enti impositori opera l'art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, quindi la sospensione dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

Rientrano, tra l'altro, i termini per:

- la costituzione in giudizio del resistente (art. 23 del DLgs. 546/92);
- la notifica dell'atto di appello, principale o incidentale (artt. 51 del DLgs. 546/92 e 327 c.p.c.).

Quanto esposto opera, in modo indistinto, per ogni ente impositore, non solo per le Agenzie fiscali (quindi anche enti locali, Camere di commercio, uffici giudiziari).

5 ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE

La sospensione dei termini processuali dal 9.3.2020 all'11.5.2020 vale anche per gli Agenti della riscossione (Agenzia delle Entrate-Riscossione, Riscossione Sicilia SPA) nonché per i concessionari locali, iscritti all'albo dell'art. 53 del DLgs. 446/97 o altre disposizioni normative.

6 TERMINI RELATIVI AL RICORSO INTRODUTTIVO

L'art. 149 co. 3 del DL 34/2020 prevede: "*È prorogato al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni tributarie relativo agli atti di cui al comma 1 e agli atti definibili ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 di cui al comma 2*".

Beneficiano della proroga del termine per il ricorso al 16 settembre, quindi, i seguenti atti, sempre che il termine di pagamento scada tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020.

Atto	Tipologia di recupero
Avvisi di recupero del credito di imposta	Tutti (esempio, ricerca sviluppo, compensazioni senza visto, omesso quadro RU)
Avvisi di liquidazione	<ul style="list-style-type: none"> • Omessa registrazione di contratti; • attribuzione della rendita catastale ai fini dell'imposta di registro, successioni e donazioni; • omesso versamento dell'imposta di registro, ipocatastali in occasione della dichiarazione di successione, dell'imposta sulle donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti e dell'imposta sulle assicurazioni.

Trattasi di proroga circoscritta agli atti indicati, peraltro di non facile interpretazione: sarebbero fuori, a titolo esemplificativo e per prudenza, gli avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'art. 20 del TUR, sulla riqualificazione degli atti.

In riferimento agli atti definibili mediante acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97), non si può trattare dei casi in cui è stata presentata domanda di adesione, in quanto l'acquiescenza postula la rinuncia alla domanda di adesione.

Oltre a ciò, il successivo art. 154 del DL 34/2020 posticipa dal 31.5.2020 al 31.8.2020 la sospensione dei termini di pagamento degli accertamenti esecutivi, sancendo che potrà avvenire entro il 30.9.2020: gli accertamenti esecutivi sono passibili di acquiescenza, dunque, in ragione del complesso normativo, non esistono accertamenti imposte sui redditi/IVA/IRAP i cui termini di pagamento scadono dal 9.3.2020 al 31.5.2020.

Non bisogna, a nostro avviso e a titolo prudenziale, confidare nella proroga esposta, per le ragioni indicate.

7 ACQUIESCENZA E DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI

Relativamente ai versamenti derivanti da acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97), a titolo prudenziale e senza una conferma ufficiale, è prudente non confidare nello slittamento dei termini di pagamento al 16.9.2020, quand'anche i termini di pagamento ordinari scadano tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020.

Infatti, l'art. 149 co. 4 del DL 34/2020 ammette sì la proroga, rinviando agli atti di cui al precedente comma terzo. Ma tale comma richiama non gli atti "definiti" o che "si intende definire" mediante acquiescenza, ma gli atti "definibili" mediante acquiescenza.

Specie per quanto riguarda la prima rata, ove le inadempienze, fermi restando i limiti di tolleranza dell'art. 15-ter del DPR 602/73, compromettono la definizione, è bene mantenere fermi i termini di scadenza originari, che sono comunque legati al ricorso e soggetti alla sospensione ex art. 83 del DL 18/2020, dal 9.3.2020 all'11.5.2020 (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5).

La Relazione illustrativa al DL 34/2020, comunque, specifica che altresì i termini per l'acquiescenza sono soggetti alla proroga al 16.9.2020.

I pagamenti di somme derivanti da definizione agevolata delle sole sanzioni (artt. 16 e 17 del DLgs. 472/97) vanno eseguiti, in ogni caso, entro il termine per il ricorso, applicando la sospensione dal 9.3.2020 all'11.5.2020 (circ. Agenzia delle Entrate 3.4.2020 n. 8, § 2.15).

8 ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Ai sensi degli artt. 6 e 12 del DLgs. 218/97, la domanda di accertamento con adesione sospende il termine per il ricorso per un periodo di 90 giorni.

La menzionata sospensione dei 90 giorni si cumula con la sospensione dei termini processuali, dal 9.3.2020 all'11.5.2020 (circ. Agenzia delle Entrate 23.3.2020 n. 6) e anche con la sospensione feriale (circ. Agenzia delle Entrate 6.5.2020 n. 11).

Il cumulo tra sospensione da istanza di adesione e sospensione ex art. 83 del DL 18/2020 è confermato dall'art. 158 del DL 34/2020.

9 TERMINI DI VERSAMENTO (MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE)

I pagamenti derivanti da mediazione (art. 17-*bis* del DLgs. 546/92) e conciliazione giudiziale (artt. 48 - 48-*bis* del DLgs. 546/92), se scadono tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020, possono avvenire entro il 16.9.2020 senza applicazione di sanzioni e interessi (art. 149 co. 1 e 3 del DL 34/2020).

Si tratta sia del pagamento della prima rata/totalità delle somme (il quale deve avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo) sia delle rate successive, che, per effetto dell'art. 8 del DLgs. 218/97, scadono nell'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Le somme che slittano al 16.9.2020 possono essere pagate in 4 rate trimestrali, che scadono il 16 di ciascun mese.

Bisogna prestare attenzione al fatto che viene posticipata solo la rata che scadrebbe tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020. Sono quindi fuori dalla proroga le mediazioni/conciliazioni sottoscritte dal 12.5.2020 in poi, posto che il termine per il versamento, di 20 giorni entro cui pagare la prima rata/totalità delle somme viene a scadere il giorno 1.6.2020.

Anche la prima rata, se scade tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020, slitta al 16.9.2020. Non è però chiaro se la seconda rata, così come le successive, debbano essere computate con riferimento al termine originario o al termine posticipato.

10 PRESENTAZIONE DI DOCUMENTI E MEMORIE ILLUSTRATIVE

I documenti, le memorie illustrative e le memorie di replica vanno prodotti, a sensi dell'art. 32 del DLgs. 546/92, rispettivamente entro 20, 10 o 5 giorni liberi prima dell'udienza.

L'art. 83 co. 2 del DL 17.3.2020 n. 18 prevede al riguardo: "*quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto*".

Detta precisazione è necessaria poiché questi termini, essendo a ritroso, avrebbero potuto, nei fatti, rendere impossibile l'attività difensiva.

Occorre rinviare l'udienza consentendo i termini a difesa, per salvaguardare le esigenze di tutte le parti, fissandola, quindi, non prima del 3.6.2020 (il 2.6.2020 è festivo), in modo che a partire dal 13.5.2020 ci siano almeno i 20 giorni liberi per produrre i documenti.

SINTESI DELLE PRINCIPALI NOVITÀ

AA.VV.¹

1 PREMESSA

La presente tabella riepiloga le principali novità del DL 19.5.2020 n. 34, includendo le tematiche già trattate nelle precedenti schede, cui si rimanda per approfondimenti.

Norma di riferimento	Sintesi
Donazione di beni destinati a solidarietà sociale - Modifiche (art. 10 co. 2)	Viene ulteriormente ampliato l'ambito applicativo dell'art. 16 co. 1 della L. 166/2016, il quale prevede che determinati beni non sono considerati destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85 co 2 del TUIR e che, sotto il profilo IVA, per tali cessioni gratuite non operi la presunzione di cessione <i>ex art. 1</i> del DPR 441/97. In particolare, la lett. <i>d-bis</i> ² è sostituita dalla nuova lett. <i>d-ter</i> , la quale fa riferimento a: <ul style="list-style-type: none"> • prodotti tessili e di abbigliamento; • mobili e complementi di arredo; • giocattoli; • materiali per l'edilizia, inclusi i materiali per la pavimentazione; • elettrodomestici ad uso civile ed industriale; • televisori, <i>personal computer</i>, <i>tablet</i>, <i>e-reader</i> 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 simili.
Divieto di cumulo tra indennità e rimborso giornaliero per i volontari della Protezione civile (art. 15)	Viene introdotto il divieto di cumulo tra il rimborso per il mancato guadagno giornaliero, di cui all'art. 39 co. 5 del DLgs. 2.1.2018 n. 1, per i volontari della Protezione civile e le indennità previste dagli artt. 84 co. 1 del DL 34/2020 e 27, 28, 29 e 30 del DL 18/2020. Tale rimborso non è riconosciuto ai volontari lavoratori autonomi per i mesi in cui dichiarino di non aver svolto attività lavorativa e percepito le suddette indennità.
Esclusione dei versamenti IRAP (art. 24)	I contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19.5.2020 (2019 per i contribuenti "solari"), sono esclusi dall'obbligo di versamento: <ul style="list-style-type: none"> • del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i "solari"); • della prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo di imposta successivo (2020, per i "solari"). Rimane fermo il versamento dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i "solari").

¹ Pamela Alberti (p.alberti@eutekne.it); Maria Francesca Artusi (m.artusi@eutekne.it); Alice Boano (a.boano@eutekne.it); Alfio Cissello (a.cissello@eutekne.it); Dario Bonsanto (d.bonsanto@eutekne.it); Luisa Corso (l.corso@eutekne.it); Luca Fornero (l.fornero@eutekne.it); Stefano De Rosa (s.derosa@eutekne.it); Mirco Gazzera (m.gazzera@eutekne.it); Giada Gianola (g.gianola@eutekne.it); Emanuele Greco (e.greco@eutekne.it); Luca Mamone (l.mamone@eutekne.it); Anita Mauro (a.mauro@eutekne.it); Caterina Monteleone (c.monteleone@eutekne.it); Massimo Negro (m.negro@eutekne.it); Antonio Nicotra (a.nicotra@eutekne.it); Gianluca Odetto (g.odetto@eutekne.it); Cecilia Pasquale (c.pasquale@eutekne.it); Paola Rivetti (p.rivetti@eutekne.it); Salvatore Sanna (s.sanna@eutekne.it); Daniele Silvestro (d.silvestro@eutekne.it); Elisa Tombari (e.tombari@eutekne.it); Arianna Zeni (a.zeni@eutekne.it).

² Introdotta dall'art. 71-*bis* co. 1 lett. a) del DL 18/2020 convertito.

Norma di riferimento	Sintesi
<p><i>segue</i></p>	<p>Contribuenti che restano obbligati al versamento</p> <p>Sono espressamente esclusi dal beneficio (e quindi versano il saldo 2019 e gli acconti 2020 secondo le consuete modalità), indipendentemente dal volume di ricavi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gli intermediari finanziari (es. banche) e le società di partecipazione finanziaria e non finanziaria ("vecchie" holding industriali), come definiti dall'art. 162-<i>bis</i> del TUIR; • le imprese di assicurazione (di cui all'art. 7 del DLgs. 446/97); • le Amministrazioni Pubbliche (di cui all'art. 10-<i>bis</i> del DLgs. 446/97). <p>Ammontare del saldo 2019 escluso dal pagamento</p> <p>Di regola il saldo 2019 escluso da versamento è pari all'eventuale eccedenza a debito indicata nel rigo IR26 della dichiarazione IRAP 2020.</p> <p>Ammontare del primo acconto 2020 escluso dal pagamento</p> <p>Il versamento della prima rata è escluso "nella misura prevista" dall'art. 17 co. 3 del DPR 435/2001 ovvero dall'art. 58 del DL 124/2019 e, dunque, in misura pari al:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 40% dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti estranei agli ISA; • 50% dell'acconto complessivamente dovuto, per i soggetti ISA. <p>Scoputo del primo acconto dall'imposta dovuta a saldo</p> <p>L'importo del primo acconto non corrisposto è comunque escluso dal calcolo dell'imposta dovuta a saldo per il 2020.</p> <p>In pratica, al fine del calcolo del saldo IRAP 2020, dall'imposta dovuta per il 2020 (che emergerà dalla dichiarazione IRAP 2021) andrà scomputata, oltre alla seconda rata di acconto che sarà effettivamente versata entro il 30.11.2020 (per i soggetti "solari"), anche la prima (figurativamente determinata in misura pari al 40% – o 50% per i soggetti ISA – dell'IRAP dovuta per il 2019), pur se non versata.</p> <p>Compatibilità con le disposizioni comunitarie</p> <p>La disposizione in esame si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea 19.3.2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19".</p>
<p>Contributo a fondo perduto per imprese e lavoratori autonomi (art. 25)</p>	<p>Viene riconosciuto un contributo a fondo perduto alle imprese (anche agricole) e ai titolari di reddito di lavoro autonomo con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro.</p> <p>Sono esclusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i soggetti iscritti alla Gestione separata INPS (soggetti che hanno diritto alla percezione delle indennità di cui all'art. 27 del DL 18/2020); • i lavoratori dello spettacolo (soggetti che hanno diritto alla percezione delle indennità di cui all'art. 38 del DL 18/2020); • professionisti iscritti ad un Ordine. <p>Il contributo spetta a condizione che fatturato/corrispettivi di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 rispetto a quello di aprile 2019.</p> <p>L'ammontare del contributo è calcolato applicando una percentuale alla differenza tra il fatturato di aprile 2020 e aprile 2019:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 20% per soggetti con ricavi/compensi 2019 non superiori a 400.000,00 euro; • 15% per soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 400.000,00 e 1 milione di euro; • 10% per i soggetti con ricavi/compensi 2019 tra 1 e 5 milioni di euro. <p>È previsto un contributo minimo, pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1.000,00 euro per le persone fisiche; • 2.000,00 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche. <p>Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati devono presentare, anche tramite intermediari abilitati, un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, con l'indicazione della sussistenza dei requisiti sopra definiti.</p> <p>Modalità e termini di presentazione dell'istanza</p> <p>L'istanza:</p> <ul style="list-style-type: none"> • deve essere presentata esclusivamente in via telematica; • deve essere presentata entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa, come definita con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di prossima emanazione;

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> • deve contenere anche l'autocertificazione di regolarità antimafia dei soggetti da sottoporre a verifica ai sensi dell'art. 85 del DLgs. 159/2001, di non trovarsi nelle condizioni ostative di cui all'art. 67 del medesimo decreto legislativo. <p>Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno definiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le modalità di effettuazione dell'istanza; • il suo contenuto informativo; • i termini di presentazione della stessa; • ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni in esame. <p>Erogazione del contributo</p> <p>Sulla base delle informazioni contenute nell'istanza, il contributo a fondo perduto è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario.</p>
<p>Incentivi alla capitalizzazione delle imprese di medie dimensioni (art. 26)</p>	<p>Sono previste misure finalizzate al rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni, che si sostanziano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in un credito d'imposta del 20% per i conferimenti in denaro per l'aumento del capitale sociale di società danneggiate dalla pandemia COVID-19; • in un credito d'imposta commisurato alle perdite delle suddette società che ricevono i conferimenti; • nell'istituzione del "Fondo Patrimonio PMI", finalizzato a sottoscrivere obbligazioni emesse dalle medesime società. <p>Presupposto per le agevolazioni è la deliberazione e l'esecuzione di un aumento di capitale in denaro, da parte delle società sopra indicate, tra il 20.5.2020 e il 31.12.2020.</p> <p>La somma dei crediti d'imposta spettanti al soggetto che effettua il conferimento e alla società che lo riceve non può eccedere l'importo di 800.000,00 euro.</p> <p>I crediti d'imposta possono essere compensati, entro 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione riferita al 2020, senza limiti di importo.</p>
<p>"Patrimonio rilancio" (art. 27)</p>	<p>È prevista l'istituzione di un patrimonio destinato, finalizzato al sostegno delle imprese con fatturato superiore a 50 milioni di euro, alimentato da beni e rapporti giuridici del Ministero dell'Economia e delle Finanze.</p> <p>Il patrimonio effettuerà investimenti a carattere temporaneo, inclusi la concessione di finanziamenti e garanzie, la sottoscrizione di strumenti finanziari e l'assunzione di partecipazioni. Sono previsti, in via preferenziale, la sottoscrizione di prestiti obbligazionari convertibili, la partecipazione ad aumenti di capitale, nonché l'acquisto di azioni quotate sul mercato secondario in caso di operazioni strategiche.</p>
<p>Credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28)</p>	<p>Ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con ricavi/compensi 2019 inferiori a 5 milioni di euro spetta un credito d'imposta pari al 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, <i>leasing</i> o concessione di immobili ad uso non abitativo destinati all'attività (30% in caso di affitto d'azienda).</p> <p>Per le strutture alberghiere e agrituristiche il credito d'imposta spetta a prescindere dai ricavi 2019.</p> <p>I locatari devono aver subito un calo di almeno il 50% del fatturato nel mese di riferimento 2020 rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.</p> <p>Il credito d'imposta è parametrato all'importo dei canoni versato a marzo, aprile e maggio (aprile, maggio, giugno per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale).</p> <p>Il credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è utilizzabile in dichiarazione dei redditi o in compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97; • può essere ceduto ad altri soggetti (art. 122 del DL 34/2020).
<p>Incremento Fondo per il sostegno alle locazioni (art. 29)</p>	<p>Viene incrementato il Fondo nazionale per il sostegno all'accesso alle abitazioni in locazione di cui all'art. 11 della L. 9.12.98 n. 431.</p> <p>Il Fondo nazionale per il sostegno all'accesso alle abitazioni in locazione è funzionale a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • concedere contributi integrativi per il pagamento dei canoni di locazione ai conduttori aventi determinati requisiti minimi³;

³ I requisiti minimi che devono possedere i conduttori per poter beneficiare dei contributi sono individuati dall'art. 1 co. 1 del decreto MIT 7.6.99 e dai provvedimenti delle Regioni e delle Province autonome che, qualora concorrano con propri fondi ad incrementare

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> sostenere le iniziative intraprese dai Comuni e dalle Regioni tese a favorire la mobilità nel settore della locazione, attraverso il reperimento di alloggi da concedere in locazione a canoni concordati, ovvero attraverso la rinegoziazione delle locazioni esistenti per consentire alle parti, con il supporto delle organizzazioni di rappresentanza dei proprietari e degli inquilini, la stipula di un nuovo contratto a canone inferiore. <p>L'erogazione delle risorse è effettuata nei termini, secondo le modalità accelerate e i coefficienti indicati dall'art. 65 co. 2-<i>ter</i> e 2-<i>quater</i> del DL 18/2020.</p>
Riduzione oneri bollette (art. 30)	Per i mesi di maggio, giugno e luglio 2020 è disposta 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".
Rifinanziamento fondi (art. 31)	<p>Si stabiliscono i seguenti rifinanziamenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> il fondo destinato a copertura delle garanzie concesse dallo Stato in relazione alla garanzia SACE per i finanziamenti alle imprese⁴, di cui all'art. 1 co. 14 del DL 8.4.2020 n. 23, è incrementato di 30.000 milioni di euro per l'anno 2020, di cui 1.700 milioni di euro destinati alla sezione speciale istituita dall'art. 35 co. 5 del DL 34/2020⁵; il fondo di garanzia costituito presso il Mediocredito Centrale Spa allo scopo di assicurare una parziale assicurazione ai crediti concessi dagli istituti di credito a favore delle piccole e medie imprese⁶, è incrementato di 3.950,00 milioni di euro per l'anno 2020; sono assegnati all'ISMEA ulteriori 250 milioni di euro per l'anno 2020⁷; al fondo di garanzia per la prima casa⁸ sono assegnati 100 milioni di euro nell'anno 2020.
Disposizioni in materia di Garanzia cartolarizzazione sofferenze - GACS (art. 32)	<p>Con riferimento alla normativa che ha previsto la garanzia dello Stato sulla cartolarizzazione delle sofferenze (GACS)⁹, tenendo conto del fatto che la sospensione dei termini e delle attività giudiziarie, causata dalle misure anti COVID-19, ha ritardato le procedure di recupero giudiziale che i <i>servicers</i> (società veicolo che gestiscono i crediti cartolarizzati) avevano già intentato o che si accingevano ad avviare, vengono alleggerite le misure a carico dei <i>servicers</i> per ottenere il pagamento del loro compenso. In particolare, viene prevista la possibilità che, con accordo tra le parti del regolamento contrattuale, si disponga la temporanea disapplicazione del meccanismo¹⁰ di subordinazione e differimento del pagamento dei compensi alle <i>performances</i> di incasso, purché:</p> <ul style="list-style-type: none"> le date di pagamento cadano tra il 19.5.2020 ed il 31.7.2020; le modifiche non comportino un peggioramento del <i>rating</i> dei Titoli <i>senior</i>; la temporanea sospensione sia motivata dal rallentamento dei recuperi causato dalle misure anti COVID-19.
Sottoscrizione e comunicazioni di contratti finanziari e assicurativi in modo semplificato (art. 33)	Analogamente a quanto disposto in tema di contratti bancari ¹¹ , si prevede che i contratti finanziari ¹² e assicurativi ¹³ , conclusi tra la data di entrata in vigore del DL 34/2020 (19.5.2020) ed il termine dello stato di emergenza (attualmente il 31.7.2020), soddisfano il requisito e hanno l'efficacia probatoria dei documenti informatici ¹⁴ anche se il cliente esprime il consenso via posta elettronica non certificata o altro strumento idoneo, se il consenso così manifestato:

le risorse attribuite ai sensi dell'art. 11 co. 5 della L. 9.12.98 n. 431, possono stabilire ulteriori articolazioni delle classi di reddito o soglie di incidenze del canone più favorevoli rispetto a quelle indicate dal decreto MIT.

⁴ Garanzia prevista dall'art. 1 co. 5 e 13 del DL 23/2019 e dall'art. 1 co. 14-*bis* del DL 30.9.2003 n. 269.

⁵ Si tratta della Garanzia SACE in favore delle assicurazioni sui crediti commerciali, illustrata più in basso nella presente tabella.

⁶ Di cui all'art. 2 co. 100 lett. a) della L. 23.12.96 n. 662.

⁷ Tali risorse vanno ad incrementare il conto corrente di tesoreria centrale di cui all'art. 13 del DL 23/2020, per essere utilizzate in base al fabbisogno finanziario derivante dalla gestione delle garanzie.

⁸ Di cui all'art. 1 co. 48 lett. c) della L. 27.12.2013 n. 147.

⁹ Cfr. il DL 14.2.2016 n. 18, il cui scopo è facilitare per le banche italiane la dismissione di crediti deteriorati.

¹⁰ Previsto dall'art. 7 co. 1-*bis* del DL 18/2016.

¹¹ Così l'art. 4 del DL 8.4.2020 n. 23 in tema di conclusione dei contratti bancari *ex artt.* 117, 125-*bis*, 126-*quinquies* e 126-*quinquiesdecies* del DLgs. 1.9.93 n. 385 (TUB).

¹² Ai fini degli artt. 23, 95 e 98-*quater* del DLgs. 24.2.98 n. 58 (TUF).

¹³ Ai fini dell'art. 165 del DLgs. 7.9.2005 n. 209 (codice delle assicurazioni private) e dell'art. 1888 c.c.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 20 co. 1-*bis* primo periodo del DLgs. 7.3.2005 n. 82, di regola, il documento informatico soddisfa il requisito della forma scritta e ha l'efficacia prevista dall'art. 2702 c.c. quando vi è apposta una firma digitale, altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata.

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> • è accompagnato da copia del documento di riconoscimento in corso di validità del contraente; • fa riferimento ad un contratto identificabile in modo certo; • è conservato insieme al contratto medesimo con modalità tali da garantirne la sicurezza, l'integrità e l'immodificabilità. <p>Consegna della documentazione</p> <p>La consegna di copia del contratto e della documentazione informativa obbligatoria può avvenire anche mettendo a disposizione del cliente copia del testo del contratto e della documentazione informativa obbligatoria su supporto durevole.</p> <p>In ogni caso, l'intermediario è tenuto a consegnare tali documenti al contraente alla prima occasione utile successiva al termine dello stato di emergenza.</p> <p>Esercizio dei diritti previsti dalla legge o dal contratto</p> <p>Fino al termine dello stato di emergenza, il cliente può usare le stesse modalità semplificate anche per esercitare i diritti previsti dalla legge o dal contratto stesso.</p>
<p align="center">Disposizioni in materia di Buoni fruttiferi postali (art. 34)</p>	<p>Dalla data di entrata in vigore del DL 34/2020 (19.5.2020) e fino al termine dello stato di emergenza (attualmente il 31.7.2020) è possibile stipulare i contratti di collocamento dei Buoni fruttiferi postali dematerializzati per via telefonica, purché il consenso sia attestato da registrazione vocale custodita dal preponente, con modalità che ne garantiscano la sicurezza, l'integrità, l'immodificabilità e previo accertamento dell'identità del sottoscrittore. Al cliente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prima della conclusione del contratto, devono essere fornite le informazioni di cui al DLgs. 6.9.2005 n. 206 (codice del consumo); • dopo la conclusione del contratto, va trasmessa senza ritardo copia cartacea del contratto e delle condizioni generali di contratto. <p>Esercizio dei diritti previsti dalla legge o dal contratto</p> <p>Per via telefonica il cliente può anche:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esercitare il diritto di recesso, il cui termine decorre dalla ricezione della copia cartacea, a seguito di trasmissione o spedizione per posta¹⁵; • esercitare gli altri diritti previsti dalla legge o dal contratto stesso. <p>Si applicano, in quanto compatibili, le previsioni del DLgs. 6.9.2005 n. 206 (codice del consumo), in materia di commercializzazione a distanza di servizi finanziari.</p> <p>Buoni che si prescrivono nel periodo di emergenza</p> <p>I buoni fruttiferi postali che si prescrivono nel periodo di emergenza sono esigibili entro 2 mesi successivi al termine dello stato di emergenza.</p>
<p align="center">Garanzia SACE in favore delle assicurazioni sui crediti commerciali (art. 35)</p>	<p>Viene prevista una garanzia SACE a favore delle imprese di assicurazione¹⁶ dei crediti commerciali a breve termine. La garanzia (esplicita, incondizionata, irrevocabile):</p> <ul style="list-style-type: none"> • è pari al 90% degli indennizzi generati dalle esposizioni relative a crediti commerciali maturati dal 19.5.2020¹⁷ fino al 31.12.2020; • entro il limite massimo di 2.000 milioni di euro. <p>Sulle obbligazioni di SACE derivanti dalle garanzie di cui sopra è accordata di diritto la garanzia¹⁸ dello Stato a prima richiesta e senza regresso, la cui operatività sarà registrata da SACE¹⁹ con Gestione separata. È prevista l'emanazione²⁰ di un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze che definisca le modalità attuative e operative della norma qui illustrata.</p> <p>A copertura delle garanzie viene istituita una sezione speciale nel fondo di cui all'art. 31 co. 1 del DL 34/2020.</p>

¹⁵ Ai sensi dell'art. 52 del DLgs. 6.9.2005 n. 206 (codice del consumo) prevede che il termine a disposizione del consumatore per esercitare il recesso dai contratti conclusi a distanza o negoziati fuori dei locali commerciali senza dover fornire alcuna motivazione è di 14 giorni.

¹⁶ Che siano autorizzate all'esercizio del ramo credito e che abbiano aderito mediante apposita convenzione disciplinata dal decreto attuativo previsto dall'art. 35 co. 3 del DL 34/2020.

¹⁷ Data di entrata in vigore del DL 19.5.202 n. 34.

¹⁸ L'efficacia della garanzia è subordinata all'approvazione della Commissione europea ex art. 108 del TFUE.

¹⁹ SACE svolge anche per conto del Ministero dell'Economia e delle Finanze le attività relative all'escussione della garanzia e al recupero dei crediti, che può altresì delegare alle imprese di assicurazione del ramo credito.

²⁰ Entro 30 giorni dall'entrata in vigore del DL 34/2020, ovvero entro il 18.6.2020.

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Misure di rafforzamento per <i>start up</i> innovative (art. 38)</p>	<p>È previsto un pacchetto di misure per le <i>start up</i> innovative, tra cui si segnalano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'incremento al 50% (in luogo del precedente 30%) della detrazione IRPEF per investimenti in <i>start up</i> innovative, con investimento massimo di 100.000,00 euro; • l'estensione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo ai contratti stipulati con <i>start up</i> innovative (art. 1 co. 200 lett. c) della L. 160/2019); • il termine di permanenza nella sezione speciale del registro delle imprese delle startup innovative di cui all'art. 25 del DL 179/2012 è prorogato di 12 mesi (non rileva ai fini della fruizione delle agevolazioni fiscali e contributive previste dalla legislazione vigente); • il rifinanziamento del programma "Smart&Start" con ulteriori 100 milioni di euro per il 2020; • lo stanziamento di 10 milioni di euro per contributi a fondo perduto finalizzati all'acquisizione di servizi prestati da parte di incubatori, acceleratori, <i>innovation hub</i>, <i>business angels</i> e altri soggetti pubblici o privati operanti per lo sviluppo di imprese innovative; • l'incremento della dotazione del "Fondo di sostegno al venture capital", con risorse aggiuntive pari a 200 milioni di euro per l'anno 2020 finalizzate a 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; • una quota pari a 200 milioni di euro riservata sul fondo garanzia PMI; • sono dimezzate le soglie minime di cui all'art. 26-bis co. 1 lett. b) del DLgs. 25.7.98 n. 286 (c.d. Testo unico dell'immigrazione) al fine di ottenere il visto "Investor Visa for Italy".
<p>"First Playable Fund" (art. 38 co. 12 - 19)</p>	<p>È istituito il fondo per l'intrattenimento digitale denominato "First Playable Fund", finalizzato a sostenere le fasi di concezione e pre-produzione dei videogames (destinati alla distribuzione commerciale), 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 10.000,00 a 200.000,00 euro per singolo prototipo.</p>
<p>Misure di sostegno alle micro, piccole e medie imprese titolari del servizio di distribuzione di carburanti nelle autostrade (art. 40)</p>	<p>Alle microimprese e alle piccole e medie imprese, aventi sede in Italia, che gestiscono il servizio di distribuzione autostradale di carburanti, che risultavano attive ed in regola con il versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali alla data dell'1.3.2020, può essere riconosciuto, un contributo commisurato ai contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, a carico dei datori di lavoro, dovuti sulle retribuzioni da lavoro dipendente corrisposte nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020.</p> <p>L'agevolazione opera nel limite complessivo di 4 milioni di euro per l'anno 2020.</p>
<p>Fondo per il trasferimento tecnologico (art. 42)</p>	<p>È istituito un fondo finalizzato alla promozione di iniziative e investimenti utili alla valorizzazione e all'utilizzo dei risultati della ricerca presso le imprese operanti sul territorio nazionale, con particolare riferimento alle <i>start up</i> innovative e alle PMI innovative.</p>
<p>Fondo per la salvaguardia dei livelli occupazionali e la prosecuzione dell'attività d'impresa (art. 43)</p>	<p>È istituito un fondo finalizzato al salvataggio e alla ristrutturazione di imprese titolari di marchi storici di interesse nazionale e delle società di capitali, aventi un numero di dipendenti non inferiore a 250, che si trovino in stato di difficoltà economico-finanziaria.</p>
<p>Fondo ecobonus (art. 44)</p>	<p>Il fondo per l'acquisto di autoveicoli a basse emissioni di Co2 g/km (art. 1 co. 1041 della L. 30.12.2018 n. 145) è incrementato di 100 milioni di euro per l'anno 2020 e 200 milioni per l'anno 2021.</p>
<p>Misure per le esportazioni e l'internazionalizzazione (art. 48)</p>	<p>Viene modificato l'art. 72 del DL 17.3.2020 n.18²¹, concernente le misure per le esportazioni e l'internazionalizzazione. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • viene aumentata a 400 milioni di euro²² per l'anno 2020 la dotazione del "Fondo per la promozione integrata"; • viene aumentata a 200 milioni di euro per l'anno 2020 la disponibilità del fondo a carattere rotativo destinato alla concessione di finanziamenti a tasso agevolato alle imprese esportatrici²³ di cui all'art. 2 del DL 251/81²⁴.

²¹ Come conv. dalla L. 24.4.2020 n. 27.

²² Da 150 milioni di euro.

²³ A fronte di programmi di penetrazione commerciale di cui all'art. 15 lett. n) della L. 24.5.77 n. 227, "in Paesi diversi da quelli delle Comunità europee nonché a fronte di attività relative alla promozione commerciale all'estero del settore turistico al fine di acquisire i flussi turistici verso l'Italia".

²⁴ Conv. L. 294/81.

Norma di riferimento	Sintesi
Super-ammortamenti 2019 - Proroga al 31.12.2020 (art. 50)	In considerazione della situazione emergenziale, per fruire con "prenotazione" dei super-ammortamenti di cui all'art. 1 del DL 34/2019, il termine "lungo" per l'effettuazione dell'investimento è prorogato dal 30.6.2020 al 31.12.2020.
Proroga dei termini di esecuzione dei programmi per l'amministrazione straordinaria (art. 51)	I termini di esecuzione dei programmi delle società in amministrazione straordinaria (DL 347/2003, conv. L. 39/2004), predisposti secondo gli indirizzi di cui all'art. 27 co. 2 del DLgs. 270/99 e autorizzati ex art. 57 del DLgs. 279/99, anche se già prorogati ex art. 4 co. 4-ter e 4-septies del DL 347/2003, che hanno scadenza successiva al 23.2.2020, sono prorogati di 6 mesi.
Deroga alla disciplina degli aiuti di Stato (artt. 53 - 64)	Alla luce del nuovo "Temporary Framework" della Commissione europea (comunicazione 19.3.2020 n. 1863 e successive modifiche), i soggetti beneficiari di aiuti non rimborsati, di cui è obbligatorio il recupero in esecuzione di una decisione della Commissione, possono ricevere nuovi aiuti, in deroga al divieto di concessione previsto. Inoltre, Regioni, Province e altri enti territoriali possono concedere varie tipologie di aiuti alle imprese (fra le quali sovvenzioni dirette, anticipi, agevolazioni fiscali, garanzie sui prestiti, tassi di interesse agevolati e sovvenzioni per il pagamento dei salari al fine di evitare licenziamenti) ²⁵ .
Dispositivi di protezione individuale - Lavoratori domestici (art. 66)	Viene modificato l'art. 16 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020), specificando che le mascherine chirurgiche o igieniche sprovviste di filtro sono riconosciute come dispositivi di protezione individuale (DPI) fino al 31.7.2020 per tutti i lavoratori e i volontari, sanitari e non, nonché per i lavoratori addetti ai servizi domestici e familiari che nello svolgimento dell'attività sono impossibilitati a mantenere la distanza interpersonale di un metro.
Incremento Fondo Terzo Settore (art. 67)	Viene incrementata di 100 milioni di euro, per l'anno 2020 la dotazione della seconda sezione del Fondo di cui all'art. 72 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 ²⁶ , al fine di sostenere le attività delle organizzazioni di volontariato, delle associazioni di promozione sociale e delle fondazioni del Terzo settore, volte a fronteggiare le emergenze sociali ed assistenziali determinate dall'epidemia di COVID-19.
Misure in materia di CIGO e assegno ordinario (art. 68)	Viene modificato l'art. 19 del DL 18/2020, recante norme speciali in materia di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario. In sintesi, si prevede: <ul style="list-style-type: none"> • l'estensione della durata massima del trattamento ordinario; • l'ampliamento del novero dei lavoratori beneficiari; • il riconoscimento dell'assegno per il nucleo familiare ai percettori dell'assegno ordinario; • un nuovo termine di presentazione della domanda di accesso ai trattamenti di CIGO; • la fruizione agevolata della Cassa integrazione salariale operai agricoli (CISOA). <p>Estensione della durata dei trattamenti</p> <p>Riscrivendo l'art. 19 co. 1 del DL 18/2020, si concede ai datori di lavoro che nell'anno 2020 sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza COVID-19, la possibilità di presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19", per una durata massima di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 9 settimane per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020; • incrementate di ulteriori 5 settimane nel medesimo periodo per i soli datori di lavoro che abbiano interamente fruito il periodo precedentemente concesso. <p>È altresì riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento per periodi decorrenti dall'1.9.2020 al 31.10.2020.</p> <p>Per i datori di lavoro dei settori turismo, fiere e congressi e spettacolo, è possibile usufruire delle predette 4 settimane anche per periodi precedenti al 1.9.2020, a condizione che i medesimi abbiano interamente fruito il periodo precedentemente concesso fino alla durata massima di 14 settimane.</p> <p>Ampliamento del novero dei beneficiari</p> <p>L'art. 68 del decreto "Rilancio" amplia la platea dei beneficiari del trattamento di integrazione salariale ordinario, indicando come destinatari i lavoratori in forza ai datori di lavoro richiedenti la prestazione al 25.3.2020. Viene quindi derogato il precedente limite del 17.3.2020 fissato dall'art. 41 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "Liquidità")²⁷.</p>

²⁵ Cfr. Focus MEF sulle misure del DL Rilancio 14.5.2020.

²⁶ Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel terzo settore.

²⁷ Si ricorda che in un primo tempo l'art. 22 co. 3 del DL 18/2020 aveva individuato come destinatari dei trattamenti in argomento

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<p>ANF per i beneficiari di assegno ordinario</p> <p>Un'ulteriore misura di favore consente la fruizione dell'assegno per il nucleo familiare per i beneficiari di assegno ordinario ex art. 19 del DL 18/2020, in rapporto al periodo di paga adottato e alle medesime condizioni dei lavoratori ad orario normale.</p> <p>Obbligo di consultazione sindacale</p> <p>La norma reintroduce l'obbligo – per il datore di lavoro – di informazione, consultazione ed esame congiunto con le rappresentanze sindacali, che devono essere svolti anche in via telematica entro i 3 giorni successivi a quello della comunicazione preventiva di richiesta della prestazione²⁸.</p> <p>Nuovo termine di presentazione della domanda di CIGO</p> <p>Il termine di presentazione della domanda di accesso ai trattamenti di integrazione viene ora fissato entro il mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa, e non più entro il quarto come da disposizione previgente.</p> <p>Misure speciali per la CISOA</p> <p>L'art. 68 del decreto "Rilancio" inserisce nel corpo dell'art. 19 del DL 18/2020 una speciale disposizione che riguarda il trattamento di Cassa integrazione salariale operai agricoli (CISOA), richiesto per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, che viene in questo caso 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'art. 8 della L. 8.8.72 n. 457.</p> <p>I periodi di trattamento sono concessi per un periodo massimo di 90 giorni, dal 23.2.2020 al 31.10.2020 e comunque con termine del periodo entro il 31.12.2020, e sono neutralizzati ai fini delle successive richieste.</p>
<p>Concessione della CIGO per le aziende in CIGS (art. 69)</p>	<p>Allineandosi a quanto previsto per la CIGO e l'assegno ordinario, si stabilisce che le imprese in CIGS possono presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19", per una durata massima di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 9 settimane per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020; • 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. <p>È altresì riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento di cui al presente comma per periodi decorrenti dal 1.9.2020 al 31.10.2020.</p>
<p>Misure in materia di CIG in deroga (art. 70)</p>	<p>Vengono introdotte novità anche con in materia di Cassa integrazione guadagni in deroga prevista con causale COVID-19 dall'art. 22 del DL 18/2020.</p> <p>Anche in questo caso²⁹, la norma in esame prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'estensione della durata massima del trattamento in deroga; • il riconoscimento del trattamento ai lavoratori dipendenti in forza al 25.3.2020. <p>A fronte di tale intervento estensivo, la norma in esame restringe il novero dei datori di lavoro esonerati dall'obbligo di raggiungimento dell'accordo sindacale, necessario per richiedere l'accesso al trattamento in deroga.</p> <p>Estensione della durata dei trattamenti</p> <p>Con riferimento alla durata complessiva della CIG in deroga con causale COVID-19 disciplinata dall'art. 22 del DL 18/2020, la norma in esame riconosce ai datori di lavoro che nell'anno 2020 sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, la possibilità di presentare domanda di concessione del trattamento in argomento per una durata massima di:</p>

solamente coloro che risultavano alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione alla data del 23.2.2020.

Successivamente, con un intervento operato dall'art. 41 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "Liquidità"), sono stati inclusi nel novero dei beneficiari anche i lavoratori assunti nel periodo compreso tra il 24.2.2020 e il 17.3.2020, e non solo quelli già in forza al 23.2.2020.

Ora, con il decreto "Rilancio", viene incrementato il numero dei lavoratori aventi diritto, comprendendo anche quelli assunti tra il 17.3.2020 e il 25.3.2020.

²⁸ Tale obbligo era stato rimosso dal testo dell'art. 19 del DL 18/2020 in sede di conversione in legge (L. 27/2020).

²⁹ Così come previsto dall'art. 68 del medesimo decreto "Rilancio" per i trattamenti di integrazione salariali ordinari concessi per la medesima causale emergenziale.

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> • 9 settimane per periodi decorrenti dal 23.2.2020 al 31.8.2020; • 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. <p>È altresì riconosciuto un eventuale ulteriore periodo di durata massima di 4 settimane di trattamento di cui al presente comma per periodi decorrenti dall'1.9.2020 al 31.10.2020.</p> <p>Lavoratori beneficiari</p> <p>Sempre con finalità estensive, l'art. 70 del decreto "Rilancio" amplia anche per la CIG in deroga – così come previsto per i trattamenti di integrazione salariale ordinari – il novero dei lavoratori interessati, indicando come beneficiari i lavoratori in forza al 25.3.2020.</p> <p>Viene quindi derogato il precedente limite del 17.3.2020 fissato dall'art. 41 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. decreto "Liquidità").</p> <p>Esonero dall'obbligo di accordo sindacale</p> <p>Rispetto alle previsioni dell'art. 22 co. 1 del DL 18/2020, la norma contenuta nel decreto "Rilancio" rimuove l'esonero dall'obbligo di accordo sindacale³⁰ 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.</p> <p>Alla luce dell'intervento restrittivo operato dal decreto "Rilancio", tale esonero risulta pertanto confermato solo per i datori di lavoro che occupano fino a 5 dipendenti, così come da previsione originaria dell'art. 22 del DL 18/2020.</p>
<p align="center">Ulteriore finanziamento dei trattamenti di integrazione salariale (art. 71)</p>	<p>Viene introdotto il nuovo art. 22-ter al DL 18/2020, con cui si dispone un ulteriore finanziamento delle integrazioni salariali 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 in materia di integrazioni salariali di cui agli artt. 19 - 22 del DL 18/2020 (ossia CIGO, assegno ordinario e CIG in deroga).</p> <p>Si prevede, a tal fine, l'istituzione nell'ambito dello stato di previsione del Ministero del Lavoro, di un apposito capitolo di bilancio con dotazione per l'anno 2020 pari a 2.740,8 milioni di euro.</p>
<p>Richiesta di CIG in deroga all'INPS e procedura di pagamento diretto per i trattamenti ordinari (art. 71)</p>	<p>Si prevede che i trattamenti di integrazione salariale in deroga di cui all'art. 22 del DL 18/2020, richiesti per periodi successivi alle prime 9 settimane riconosciute dalle Regioni, vengano concessi dall'INPS a domanda del datore di lavoro.</p> <p>La concessione è in ogni caso subordinata al rispetto dei previsti limiti di spesa e, qualora tali limiti vengano raggiunti, l'Istituto previdenziale non potrà emettere altri provvedimenti concessori.</p> <p>Per i datori di lavoro con unità produttive situate in più Regioni o Province autonome³¹, il trattamento in argomento può essere riconosciuto dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.</p> <p>Procedura operativa</p> <p>I datori di lavoro devono inviare all'INPS in modalità telematica la domanda con la lista dei beneficiari, indicando le ore di sospensione per ciascun lavoratore per tutto il periodo autorizzato.</p> <p>La domanda di accesso alla CIG in deroga potrà essere trasmessa decorsi 30 giorni dall'entrata in vigore del DL 34/2020³², ossia dal 18.6.2020, alla sede INPS competente per territorio.</p> <p>Successivamente, l'invio dovrà avvenire entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa.</p> <p>L'Istituto provvederà poi all'erogazione delle predette prestazioni, previa verifica del rispetto, anche in via prospettica, dei limiti di spesa.</p> <p>Pagamento diretto e anticipazione della prestazione di CIG in deroga</p> <p>Il datore di lavoro che si avvale del pagamento diretto da parte dell'INPS trasmette la domanda entro il 15° giorno dall'inizio del periodo di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, unitamente ai</p>

³⁰ Ai sensi dell'art. 22 del DL 18/2020, la CIG in deroga con causale COVID-19 può essere richiesta previo accordo che può essere concluso anche in via telematica con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale per i datori di lavoro.

³¹ Si tratta delle c.d. aziende "plurilocalizzate".

³² Il DL 34/2020 è entrato in vigore il 19.5.2020.

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<p>dati essenziali per il calcolo e l'erogazione di una anticipazione della prestazione ai lavoratori, secondo le modalità che verranno indicate dal medesimo Istituto previdenziale.</p> <p>L'INPS autorizzerà le domande ed erogherà l'anticipazione di pagamento del trattamento entro 15 giorni dal ricevimento delle domande stesse.</p> <p>La misura dell'anticipazione è calcolata sul 40% delle ore autorizzate nell'intero periodo.</p> <p>A seguito della successiva trasmissione completa dei dati da parte dei datori di lavoro, l'Istituto previdenziale provvederà al pagamento del trattamento residuo o al recupero nei confronti dei datori di lavoro degli eventuali importi indebitamente anticipati.</p> <p>Pagamento diretto dei trattamenti di integrazione ordinari</p> <p>Sempre secondo la norma in esame, la procedura sopra descritta trova applicazione anche per le richieste di pagamento diretto delle integrazioni salariali ordinarie previste agli artt. 19 - 21 del DL 18/2020, presentate a decorrere dal trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del DL Rilancio.</p>
<p>Specifici congedi e bonus per i genitori lavoratori (art. 72)</p>	<p>Viene prorogata sino al 31.7.2020 la possibilità di fruire del congedo COVID-19 di cui all'art. 23 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, con estensione del relativo periodo di godimento a 30 giorni.</p> <p>Quanto al diritto di astensione dall'attività lavorativa, previsto dal co. 6 dell'art. 23 del predetto DL, ora il riferimento è ai figli minori di anni 16.</p> <p>Viene inoltre prevista la possibilità di utilizzare il <i>bonus</i> di cui all'art. 23 co. 8 del DL 18/2020 – il cui importo è aumentato a 1.200,00 euro – in alternativa rispetto all'acquisto di servizi di <i>baby sitting</i> per l'iscrizione a centri estivi o servizi integrativi per l'infanzia³³.</p>
<p>Estensione dei "permessi 104" (art. 73)</p>	<p>L'aumento dei c.d. "permessi 104" a 12 giornate complessive, inizialmente prevista per i mesi di marzo e aprile 2020, viene prorogato anche per i mesi di maggio e giugno 2020.</p>
<p>Equiparazione della quarantena alla malattia (art. 74)</p>	<p>Modificando l'art. 26 del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020), viene slittato al 31.7.2020 (termine dello stato di emergenza) il termine sino al quale il periodo trascorso in quarantena con sorveglianza sanitaria attiva dei lavoratori dipendenti del settore privato è equiparato alla malattia ai fini del trattamento economico.</p>
<p>Cumulabilità delle indennità con l'assegno ordinario di invalidità (art. 75)</p>	<p>L'assegno ordinario di invalidità, di cui alla L. 12.6.84 n. 222, è cumulabile con le indennità per lavoratori autonomi, imprenditori, collaboratori e alcune categorie di dipendenti previste dagli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del DL 18/2020.</p>
<p>Proroga sospensione misure di condizionalità (art. 76)</p>	<p>Viene aumentata da 2 a 4 mesi la durata della sospensione delle misure di condizionalità. Pertanto, per il periodo compreso tra il 17.3.2020 e il 17.7.2020 sono sospesi: gli obblighi connessi alla fruizione del Reddito di cittadinanza, le misure di condizionalità delle indennità di disoccupazione (NASpl e DIS-COLL) e dei trattamenti di integrazione salariale.</p>
<p>Contributi per la sicurezza e potenziamento dei presidi sanitari (art. 77)</p>	<p>La norma prevede l'estensione agli enti del Terzo settore (di cui all'art. 4 co. 1 del DLgs. 3.7.2017 n. 117) dei contributi previsti per l'acquisto di dispositivi e altri strumenti di protezione individuale³⁴.</p>
<p>Indennità per i professionisti iscritti a Casse private (art. 78)</p>	<p>Modificando l'art. 44 del DL 18/2020, istitutivo del Fondo per il reddito di ultima istanza, è disposto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'incremento a 1.150 milioni di euro delle risorse del fondo, per il 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; • il differimento da 30 a 60 giorni del termine per l'adozione dei decreti attuativi da parte del Ministro del Lavoro, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze. <p>Inoltre, ai fini del riconoscimento dell'indennità per il sostegno del reddito dei predetti professionisti, viene abrogato l'art. 34 del DL 23/2020 e disposto che i beneficiari della prestazione, alla data di presentazione della domanda, non devono risultare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • titolari di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato; • titolari di pensione.

³³ L'importo del *bonus* per le categorie di lavoratori di cui all'art. 25 co. 3 del DL 18/2020 convertito è aumentato a 2.000,00 euro.

³⁴ Invitalia, in attuazione dell'art. 43 del DL 17.3.2020 n. 18 convertito, ha pubblicato il bando "Impresa Sicura", attraverso il quale richiedere il rimborso del 100% delle spese sostenute per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale (DPI). I fondi stanziati per tale agevolazione risultano tuttavia già esauriti. Per approfondimenti si veda la voce "Dispositivi di protezione individuale", *Guide Eutekne*.

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Proroga del divieto di licenziamenti per motivi economici (art. 80)</p>	<p>Attraverso la modifica dell'art. 46 del DL 18/2020, conv. L. 27/2020, vengono introdotte le seguenti novità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • prolungamento del divieto di licenziamenti per motivi economici per i 5 mesi successivi al 17.3.2020; • sospensione, per lo stesso periodo, delle procedure di licenziamento per giustificato motivo oggettivo di cui all'art. 7 della L. 604/66; • possibilità di revoca in ogni tempo del licenziamento per giustificato motivo oggettivo intimato nel periodo dal 23.2.2020 al 16.3.2020 anche oltre 15 giorni dall'impugnazione del licenziamento, con contestuale richiesta di fruizione di uno degli ammortizzatori di cui al DL 18/2020, conv. L. 27/2020, fin dalla data dell'originario licenziamento.
<p>Validità del DURC (art. 81)</p>	<p>È escluso dalla proroga della validità fino al 29.10.2020 il Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC); quindi, tale documento, che riporta nel campo "scadenza validità" una data compresa tra il 31.1.2020 e il 15.4.2020, conserva validità fino al 15.6.2020.</p>
<p>Reddito di emergenza (art. 82)</p>	<p>Viene introdotto il reddito di emergenza (c.d. "REM"), un sostegno al reddito straordinario per i nuclei familiari che versano in particolari condizioni di bisogno a causa dell'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del COVID-19.</p> <p>Misura e domanda</p> <p>Il beneficio è erogato in due quote dall'INPS, ciascuna determinata in un ammontare minimo pari a 400,00 euro, da moltiplicare per il corrispondente parametro della scala di equivalenza prevista per la determinazione del Reddito di cittadinanza (art. 2 co. 4 del DL 4.2019, conv. L. 26/2019). In particolare, il parametro della scala di equivalenza è pari a 1 per il primo componente del nucleo familiare ed è incrementato di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 0,4 per ogni ulteriore componente del nucleo familiare di età maggiore di 18 anni; • 0,2 per ogni ulteriore componente minorenni. <p>Il valore massimo della scala di equivalenza previsto per il Reddito di emergenza è pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2, per un corrispondente importo massimo pari a 800,00 euro; • 2,1 nel caso in cui nel nucleo familiare siano presenti componenti in condizioni di disabilità grave o non autosufficienza come definite ai fini ISEE. <p>Il REM è erogato dall'INPS su domanda dell'interessato da presentare entro il termine del mese di giugno 2020.</p>
<p>Sorveglianza sanitaria (art. 83)</p>	<p>Ai fini dello svolgimento in sicurezza delle attività produttive e commerciali, viene previsto l'obbligo, per i datori di lavoro pubblici e privati, compresi quelli che non sono tenuti a nominare il medico competente (art. 18 co. 1 lett. a) del DLgs. 81/2008), di assicurare la sorveglianza sanitaria eccezionale dei lavoratori maggiormente esposti a rischio di contagio.</p>
<p>Nuove indennità per autonomi e dipendenti (art. 84)</p>	<p>Sono rifinanziate per i mesi di aprile e maggio 2020 le indennità per lavoratori autonomi, imprenditori, collaboratori coordinati e continuativi ed alcune categorie di lavoratori, già previste per il mese di marzo 2020.</p> <p>Indennità per il mese di aprile 2020</p> <p>L'indennità è riconosciuta nella misura di 600,00 euro in favore dei soggetti, in possesso di determinati requisiti, appartenenti alle seguenti categorie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • lavoratori autonomi e collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla Gestione separata INPS; • lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'Assicurazione Generale Obbligatoria (AGO) dell'INPS (artigiani, commercianti, coltivatori diretti, mezzadri e coloni); • lavoratori dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione del settore del turismo e degli stabilimenti termali; • lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo; • lavoratori stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali, lavoratori intermittenti, lavoratori autonomi occasionali e incaricati alle vendite a domicilio. <p>Per gli operai agricoli a tempo determinato, l'indennità per il mese di aprile ammonta a 500,00 euro.</p> <p>Per i soggetti che hanno già ricevuto dall'INPS l'indennità relativa al mese di marzo 2020, quella per il mese di aprile sarà erogata automaticamente, senza necessità di presentare ulteriore domanda.</p>

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<p>Indennità per il mese di maggio 2020</p> <p>L'indennità è erogata solo ad alcune delle categorie sopra indicate e con importi variabili. L'indennità è incrementata a 1.000,00 euro per i soggetti di seguito indicati, al ricorrere di particolari condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • collaboratori coordinati e continuativi iscritti alla Gestione separata INPS che abbiano cessato il rapporto di lavoro al 19.5.2020; • lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata INPS che abbiano subito una riduzione di almeno il 33% del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019 (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); • lavoratori dipendenti (anche in somministrazione) del settore del turismo e degli stabilimenti balneari che abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra l'1.1.2019 e il 17.3.2020. <p>Per le altre categorie, l'indennità è replicata in 600,00 euro, con la sola eccezione degli operai agricoli a tempo determinato e degli iscritti alle Gestioni speciali dell'AGO ai quali, per il mese di maggio, non è riconosciuta alcuna indennità a carattere personale.</p> <p>Termine per la presentazione delle domande per le indennità per marzo 2020</p> <p>Decorsi 15 giorni dalla data di entrata in vigore del DL "Rilancio", si decade dalla possibilità di richiedere all'INPS le indennità di cui agli artt. 27, 28, 29, 30 e 38 del DL 18/2020. Il 3.6.2020 è, quindi, l'ultimo giorno per presentare la domanda per l'indennità di marzo 2020.</p>
Indennità per i lavoratori domestici (art. 85)	<p>È istituita una nuova indennità per i lavoratori domestici, nella misura di 500,00 euro, per ciascun mese di aprile e maggio 2020. L'indennità, erogata dall'INPS previa istanza, spetta se il soggetto è titolare, alla data del 23.2.2020, di uno o più contratti di lavoro per una durata complessiva superiore a 10 ore settimanali.</p> <p>Per beneficiare della misura, il lavoratore domestico non deve risultare, tra l'altro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • convivente con il datore di lavoro; • titolare di pensione, ad eccezione dell'assegno ordinario di invalidità; • titolare di rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato diverso dal lavoro domestico.
Divieto di cumulo tra indennità (art. 86)	<p>Le indennità per i mesi di aprile e maggio 2020, di cui agli artt. 84, 85, 78 e 98 del DL 34/2020, non sono cumulabili tra di loro.</p> <p>Le citate indennità sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla L. 12.6.84 n. 222.</p>
Ulteriori disposizioni per la CIG in deroga (art. 87)	<p>Sostituendo l'art. 1 co. 251 della L. 30.12.2018 n. 145, si concede ai lavoratori che hanno cessato la Cassa integrazione guadagni in deroga nel periodo dall'1.12.2017 al 31.12.2018 e non hanno diritto all'indennità di disoccupazione NASpl, un'indennità pari al trattamento di mobilità in deroga, comprensiva della contribuzione figurativa, nel limite massimo di 12 mesi e in ogni caso con termine entro il 31.12.2020.</p>
Fondo Nuove Competenze (art. 88)	<p>Viene disposta la costituzione presso l'ANPAL del fondo denominato "Fondo Nuove Competenze", destinato a farsi carico degli oneri relativi alle ore di formazione previste da specifiche intese di modulazione dell'orario di lavoro, con il fine di consentire la graduale ripresa dell'attività dopo l'emergenza epidemiologica da COVID-19.</p>
Diritto di attivazione del lavoro agile (art. 90)	<p>Fino alla cessazione dello stato di emergenza sanitaria, previsto per il 31.7.2020, viene riconosciuto il diritto a svolgere la prestazione di lavoro in modalità agile (c.d. "smart working") ai genitori lavoratori dipendenti del settore privato:</p> <ul style="list-style-type: none"> • che hanno almeno un figlio minore di 14 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 che non vi sia genitore non lavoratore.
Proroga NASpl e DIS-COLL (art. 92)	<p>Le prestazioni NASpl e DIS-COLL, il cui periodo di fruizione termini nell'arco temporale compreso tra l'1.3.2020 e il 30.4.2020, sono prorogate di ulteriori 2 mesi, a decorrere dal giorno di scadenza. Il percettore non deve essere beneficiario delle indennità previste per specifiche categorie di lavoratori stabilite dal DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27, e dal DL 19.5.2020 n. 34.</p>

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Rinnovi e proroghe dei contratti a termine (art. 93)</p>	<p>Al fine di far fronte al riavvio delle attività in conseguenza all'emergenza da COVID-19, in deroga all'art. 21 del DLgs. 81/2015³⁵, è prevista la possibilità per i datori di lavoro di rinnovare o di prorogare fino al 30.8.2020 i contratti di lavoro subordinato a termine in essere alla data del 23.2.2020, anche in assenza delle causali di cui all'art. 19 co. 1 del DLgs. 81/2015, vale a dire anche in assenza di esigenze:</p> <ul style="list-style-type: none"> • temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività; • di sostituzione di altri lavoratori; • connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria.
<p>Promozione del lavoro agricolo (art. 94)</p>	<p>I percettori di ammortizzatori sociali a zero ore, NASpl, DIS-COLL e Reddito di cittadinanza possono stipulare, con datori di lavoro agricoli, contratti a termine non superiori a 30 giorni, rinnovabili per ulteriori 30 giorni, senza subire la perdita o la riduzione del beneficio. Inoltre, fino al 31.7.2020, non sono considerati lavoratori quei soggetti che offrono aiuto e sostegno alle aziende agricole situate nelle zone montane.</p>
<p>Contributo a fondo perduto per l'attuazione di misure anti-contagio (art. 95)</p>	<p>Per favorire l'attuazione delle disposizioni di cui al Protocollo di regolamentazione delle misure per il contenimento e il contrasto della diffusione del virus COVID-19 negli ambienti di lavoro del 14.3.2020, come integrato il 24.4.2020, l'INAIL promuove interventi straordinari destinati alle imprese che, successivamente alla data di entrata in vigore del DL 18/2020 (conv. L. 27/2020), abbiano adottato misure per la riduzione del rischio di contagio.</p> <p>Soggetti beneficiari</p> <p>L'intervento spetta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle imprese, anche individuali, iscritte al registro delle imprese o all'Albo delle imprese artigiane; • alle imprese agricole iscritte nella sezione speciale del registro delle imprese; • alle imprese agrituristiche; • alle imprese sociali (DLgs. 112/2017) iscritte al registro delle imprese. <p>Misura e modalità di accesso al contributo</p> <p>Il contributo massimo concedibile varia in base al numero dei dipendenti dell'impresa, ed è pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 15.000,00 euro, fino a 9 dipendenti; • 50.000,00 euro, da 10 a 50 dipendenti; • 100.000,00 euro, con più di 50 dipendenti. <p>L'assegnazione del contributo avviene con procedura automatica ai sensi dall'art. 4 del DLgs. 123/98, in ragione della quale il contributo dovrebbe essere concesso successivamente alla presentazione di apposita domanda e secondo l'ordine cronologico di presentazione delle stesse.</p>
<p>Semplificazioni relative alle prestazioni del Fondo di garanzia INPS (art. 97)</p>	<p>Vengono introdotte alcune semplificazioni alle prestazioni rese dal Fondo di garanzia INPS di cui all'art. 2 della L. 297/82 mediante modifica del co. 7 di tale norma.</p>
<p>Indennità per i lavoratori sportivi (art. 98)</p>	<p>È riproposta per i mesi di aprile e maggio 2020 l'indennità di 600,00 euro in favore dei collaboratori sportivi, erogata dalla società Sport e Salute spa. Beneficiari della misura sono i lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione, di cui all'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR, già attivi alla data del 23.2.2020 presso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il Comitato Olimpico Nazionale (CONI); • il Comitato Italiano Paralimpico (CIP); • le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva, riconosciuti dal Comitato Olimpico Nazionale (CONI) e dal Comitato Italiano Paralimpico (CIP); • le società e associazioni sportive dilettantistiche. <p>I soggetti già beneficiari per il mese di marzo dell'indennità di cui all'art. 96 del DL 18/2020 non devono presentare ulteriori domande in quanto l'indennità per i mesi di aprile e maggio 2020 è erogata automaticamente.</p> <p>Trattamento di integrazione salariale</p> <p>I lavoratori dipendenti iscritti al Fondo pensione sportivi professionisti con una retribuzione annua lorda non superiore a 50.000,00 euro possono accedere al trattamento di integrazione salariale per CIG in deroga (art. 22 del DL 18/2020) limitatamente ad un periodo massimo di 9 settimane.</p>

³⁵ Si veda la voce "Lavoro a termine", *Guide Eutekne*.

Norma di riferimento	Sintesi
Emersione del lavoro irregolare (art. 103)	<p>È prevista una sanatoria per l'emersione dei rapporti di lavoro irregolari. I datori di lavoro e i lavoratori stranieri, con permesso di soggiorno scaduto dal 31.10.2019, tra l'1.6.2020 e il 15.7.2020, possono presentare a tal fine un'istanza, a condizione che operino nei seguenti settori:</p> <ul style="list-style-type: none"> • agricoltura, allevamento e zootecnia, pesca e acquacoltura e attività connesse; • assistenza alla persona per sé stessi o per componenti della propria famiglia, ancorché non conviventi, affetti da patologie o <i>handicap</i> che ne limitino l'autosufficienza; • lavoro domestico di sostegno al bisogno familiare. <p>Le istanze devono essere presentate previo pagamento di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • un contributo forfettario pari a 500,00 euro per ciascun lavoratore e di un contributo per le somme dovute a titolo retributivo, contributivo e fiscale, da determinarsi con decreto interministeriale, se l'istante è il datore di lavoro; • un contributo forfettario pari a 130,00 euro se l'istante è il lavoratore straniero con permesso scaduto, al netto degli oneri a carico dell'interessato, da definire con decreto interministeriale nella misura massima di 30,00 euro.
Rinvio dei termini per l'approvazione del bilancio delle Amministrazioni Pubbliche (art. 110)	<p>Viene differito dal 30.9.2020 al 30.11.2020 il termine per l'approvazione del bilancio consolidato 2019 delle Amministrazioni Pubbliche di cui all'art. 1 co. 1 del DLgs. 118/2011 (vale a dire le Regioni, gli enti locali di cui all'art. 2 del DLgs. 267/2000 e i loro enti e organismi strumentali).</p>
Pagamento dei debiti commerciali degli enti territoriali (art. 115 - 117)	<p>Regioni, Province autonome ed enti locali possono chiedere, a valere su un apposito fondo, anticipazioni di liquidità destinate al pagamento di debiti certi liquidi ed esigibili maturati alla data del 31.12.2019, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali.</p>
Interventi di riqualificazione energetica (Ecobonus) - Detrazione del 110% (art. 119)	<p>La detrazione nella misura del 110%, per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, spetta per i seguenti interventi di riqualificazione energetica:</p> <ul style="list-style-type: none"> • interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% (limite massimo di spesa 60.000,00 euro); • 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 (limite massimo di spesa 30.000,00 euro); • 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 microgenerazione (limite massimo di spesa 30.000,00 euro). <p>L'aliquota del 110% si applica anche a tutti gli altri interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (ad esempio, l'installazione di pannelli o schermature solari), nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento ed a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi sopraelencati.</p> <p>L'agevolazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo.</p>
Interventi antisismici - Detrazione del 110% (art. 119)	<p>Per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, è elevata al 110% l'aliquota delle detrazioni spettanti per gli interventi di cui ai co. 1-bis - 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013. Si tratta degli interventi che permettono di beneficiare del c.d. "sismabonus" (compresa, quindi, la particolare fattispecie riguardante il c.d. "sismabonus acquisti").</p> <p>L'agevolazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo.</p>
Impianti solari fotovoltaici - Detrazione del 110% (art. 119)	<p>Per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, la detrazione IRPEF prevista dall'art. 16-bis co. 1 del TUIR per gli interventi di recupero edilizio spetta nella misura del 110%, per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. a), b), c) e d) del DPR 412/93, se è stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica o antisismici che consentono di beneficiare della detrazione al 110%.</p>
Colonnine di ricarica dei veicoli elettrici - Detrazione del 110% (art. 119)	<p>Nel caso in cui sia stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica che consente di beneficiare del "superbonus" del 110%, per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, la detrazione di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013, spetta nella misura del 110%.</p> <p>L'agevolazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo.</p>

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo (artt. 119 e 121)</p>	<p>I soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per determinati interventi possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per lo sconto in fattura; • per la cessione della detrazione. <p>Tipologie di interventi agevolati</p> <p>La possibilità di cedere la detrazione fiscale o di optare per lo sconto sul corrispettivo riguarda gli interventi di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-<i>bis</i> co. 1 lett. a) e b) del TUIR; • riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110%; • adozione di misure antisismiche di cui all'art. 16 co. 1-<i>bis</i> - 1-<i>septies</i> del DL 63/2013, compresi quelli per i quali compete la detrazione del 110%; • recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 (c.d. "bonus facciate"); • installazione di impianti solari fotovoltaici di cui all'art. 16-<i>bis</i> co. 1 lett. h) del TUIR, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110%; • installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'art. 16-<i>ter</i> del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110%.
<p>Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120)</p>	<p>Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico di cui all'Allegato 1 al DL 34/2020 (es. bar, ristoranti, alberghi, cinema, musei) è previsto un credito d'imposta pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 per gli interventi necessari alla riapertura in sicurezza degli esercizi aperti al pubblico, nei limiti di 80.000,00 euro per beneficiario.</p> <p>Il credito d'imposta può essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • utilizzato nel 2021 in compensazione nel modello F24; • ceduto ad altri soggetti ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020.
<p>Cessione dei crediti d'imposta (art. 122)</p>	<p>Fino al 31.12.2021, i soggetti beneficiari dei crediti d'imposta di seguito elencati possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione, anche parziale, degli stessi ad altri soggetti (inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari).</p> <p>Si tratta delle seguenti agevolazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • credito d'imposta per botteghe e negozi (art. 65 del DL 18/2020 conv.); • credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28); • credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120); • credito d'imposta per sanificazione degli ambienti di lavoro e acquisto di dispositivi di protezione (art. 125). <p>L'opzione deve essere effettuata in via telematica con modalità che saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.</p>
<p>Soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di IVA e accisa (art. 123)</p>	<p>Sono soppresse le clausole di salvaguardia previste in materia di IVA e accisa dall'art. 1 co. 718 della L. 23.12.2014 n. 190 che erano state sinora "sterilizzate".</p>
<p>Regime IVA per i beni ceduti per il contenimento e la gestione dell'emergenza COVID-19 (art. 124)</p>	<p>È riconosciuto il regime di esenzione IVA con diritto a detrazione dell'imposta "a monte", fino al 31.12.2020, per le cessioni di beni necessari a mitigare il rischio di contagio da COVID-19 (tra cui, ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva, termometri, detergenti disinfettanti per mani, dispenser a muro per disinfettanti, mascherine chirurgiche, mascherine Ffp2 e Ffp3, tamponi per analisi cliniche).</p> <p>Dall'1.1.2021, le predette cessioni sono soggette ad aliquota IVA del 5%.</p>
<p>Credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro (art. 125)</p>	<p>Ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, e agli enti non commerciali viene riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 per:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati nell'ambito dell'attività lavorativa; • l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi rivolti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. <p>Il credito d'imposta spetta fino a un massimo di 60.000,00 euro per ciascun beneficiario.</p>

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<p>Il credito d'imposta può essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> • utilizzato direttamente in dichiarazione dei redditi o in compensazione nel modello F24; • ceduto ad altri soggetti ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020.
<p>Effettuazione dei versamenti sospesi e versamento delle ritenute non operate (artt. 126 e 127)</p>	<p>Le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, sia professionistiche che dilettantistiche, possono beneficiare della sospensione dei versamenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • relativi all'IVA, alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL; • fino al 30.6.2020, invece che fino al 31.5.2020. <p>In relazione a tutti i soggetti che beneficiano della sospensione dei versamenti fiscali e contributivi, i versamenti sospesi nei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020 devono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in un'unica soluzione entro il 16.9.2020; • oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 16.9.2020. <p>Tali modalità e termini si applicano anche in relazione al versamento, da parte dei soggetti percettori, delle ritenute non operate dal sostituto d'imposta.</p>
<p>Salvaguardia dei <i>bonus</i> per i lavoratori dipendenti e assimilati (art. 128)</p>	<p>Anche nel caso in cui il lavoratore risulti incapiente per effetto del minor reddito di lavoro dipendente o assimilato prodotto nell'anno 2020 a causa delle conseguenze connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, sono comunque riconosciuti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il c.d. "<i>bonus</i> Renzi" di 80,00 euro al mese (agevolazione applicabile fino al 30.6.2020); • il "trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati" di 100,00 euro al mese (agevolazione applicabile dall'1.7.2020 e che di fatto sostituisce il predetto "<i>bonus</i> Renzi", ampliandone l'ambito di applicazione e l'importo). <p>Il <i>bonus</i> non attribuito nei mesi in cui il lavoratore fruisce delle misure a sostegno del lavoro di cui agli artt. 19 - 22 del DL 18/2020, è riconosciuto dal sostituto d'imposta a decorrere dalla prima retribuzione utile e comunque entro i termini di effettuazione delle operazioni di conguaglio.</p>
<p>Rate di acconto per il pagamento dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica (art. 129)</p>	<p>Le rate di acconto mensili dell'accisa sul gas naturale e sull'energia elettrica, relative al periodo da maggio a settembre 2020, sono versate nella misura del 90% di quelle calcolate.</p> <p>L'eventuale versamento a conguaglio può essere effettuato anche 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.</p> <p>Il termine per il pagamento della rata di acconto mensile dell'accisa sull'energia elettrica, relativa al mese di maggio 2020, è differito al 20.5.2020.</p>
<p>Differimento di alcuni adempimenti in materia di accisa (art. 130)</p>	<p>Sono differiti i termini relativi alle seguenti novità previste dal DL 26.10.2019 n. 124 (conv. L. 19.12.2019 n. 157):</p> <ul style="list-style-type: none"> • obblighi autorizzativi e di contabilizzazione relativi ai piccoli depositi di prodotti energetici assoggettati ad accisa; • sistema di tracciamento del trasferimento di prodotti classificabili come oli lubrificanti; • estensione del sistema INFOIL; • introduzione del documento amministrativo semplificato telematico; • trasmissione telematica dei quantitativi di energia elettrica e di gas naturale.
<p>Rimessione in termini per i versamenti in materia di accisa (art. 131)</p>	<p>Per i prodotti energetici immessi in consumo nel mese di marzo 2020, i pagamenti dell'accisa da effettuare entro la scadenza del 16.4.2020 sono considerati tempestivi, se effettuati entro il 25.5.2020.</p>
<p>Pagamenti dell'accisa sui prodotti energetici (art. 132)</p>	<p>Per i prodotti energetici immessi in consumo nei mesi di aprile, maggio, giugno, luglio e agosto 2020, i pagamenti dell'accisa possono essere eseguiti nella misura dell'80%, a titolo di acconto, degli importi dovuti.</p> <p>Il pagamento dell'accisa relativa ai prodotti immessi in consumo nel mese di aprile 2020 può essere effettuato entro il 25.5.2020.</p> <p>Il versamento del saldo delle somme dovute è eseguito entro il 16.11.2020, senza il pagamento di interessi.</p>
<p>Rinvio dell'imposta sulla plastica e dell'imposta sulle bevande edulcorate (art. 133)</p>	<p>È differita all'1.1.2021 l'efficacia delle disposizioni che hanno istituito l'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI) e l'imposta sul consumo delle bevande edulcorate.</p>

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Disciplina IVAFE per i soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 134)</p>	<p>Al fine di uniformare la disciplina IVAFE al prelievo previsto dall'imposta di bollo sui conti correnti ed i prodotti finanziari, si modifica l'art. 19 co. 20 del DL 201/2011 stabilendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la misura fissa di 100,00 euro per l'IVAFA, applicabile sui conti correnti e i libretti di risparmio dei soggetti diversi dalle persone fisiche; • la misura massima dell'imposta dovuta dai soggetti diversi dalle persone fisiche in misura pari a 14.000,00 euro come previsto per l'imposta di bollo.
<p>Contributo unificato - Sospensione del termine per il computo delle sanzioni da ritardato versamento e nuove norme per le udienze (art. 135)</p>	<p>Il mancato pagamento del contributo unificato atti giudiziari dà luogo ad una sanzione dal 100% al 200% dell'imposta (art. 16 del DPR 115/2002).</p> <p>Entro 30 giorni dal deposito dell'atto processuale che sconta il contributo (ad esempio il ricorso), la segreteria richiede la differenza di contributo ex art. 248 del DPR 115/2002. Tale termine è sospeso dall'8.3.2020 al 31.5.2020.</p> <p>Sempre dall'8.3.2020 al 31.5.2020 è sospeso il "termine per il computo" delle sanzioni indicate: la disposizione pare di ardua interpretazione, considerata l'assenza di specifici termini per il computo delle sanzioni indicate.</p> <p>Nuove norme per udienze</p> <p>L'art. 16 co. 4 del DL 119/2018 è stato sostituito da un nuovo comma secondo cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le parti processuali e loro difensori, i giudici e il personale amministrativo possono partecipare all'udienza che si svolge in camera di consiglio o con modalità pubblica, mediante collegamento audiovisivo; • il luogo dal quale avviene il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza; • la partecipazione all'udienza pubblica da remoto deve essere chiesta dalle parti nel primo atto processuale o con apposita istanza notificata alle parti costituite e successivamente depositata in segreteria, prima che sia comunicata la data dell'udienza; • i giudici, a seguito di criteri definiti dai Presidenti delle commissioni tributarie, individuano le controversie per le quali le segreterie comunicheranno alle parti lo svolgimento dell'udienza a distanza.
<p>Modifiche al regime dei PIR (art. 136)</p>	<p>I piani di risparmio a lungo termine (PIR) sono una specifica tipologia di investimento destinato alle persone fisiche, i cui redditi beneficiano dell'esenzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dalle imposte sui redditi derivanti dagli strumenti finanziari e dalla liquidità che concorrono a formare il PIR (sia i redditi di capitale che i redditi diversi); • dall'imposta sulle successioni relativa agli strumenti finanziari che compongono il piano in caso di trasferimento a causa di morte. <p>Il DL "Rilancio" consente la costituzione di una nuova tipologia di PIR attraverso un'ampia categoria di intermediari e prevede che i limiti all'entità dell'investimento, per il nuovo PIR, possano essere superiori a quelli previsti per il PIR ordinario.</p> <p>Inoltre, l'unicità del PIR deve essere ora intesa nel senso che ciascun contribuente può costituire un PIR ordinario e un nuovo PIR.</p>
<p>Proroga della rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni non quotate (art. 137)</p>	<p>È disposta la proroga della possibilità di rideterminare il costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni (agricoli e edificabili), suscettibili di produrre plusvalenze ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. da a) a c-bis) del TUIR, allorché tali beni vengano ceduti a titolo oneroso.</p> <p>Per avvalersi della nuova rivalutazione, sarà necessario possedere il terreno o la partecipazione alla data dell'1.7.2020.</p> <p>Entro il successivo 30.9.2020, occorrerà:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima, da parte di un soggetto abilitato; • procedere con il versamento in autoliquidazione di un'imposta sostitutiva con aliquota unica dell'11% sul valore periziato.
<p>Delibere TARI e IMU entro il termine del bilancio di previsione 2020 (art. 138)</p>	<p>Sono uniformati i termini entro cui devono essere approvate le delibere ed i regolamenti della tassa rifiuti (TARI) e dell'IMU. Abrogando alcune norme, infatti, è stabilito che i Comuni debbano approvare gli atti deliberativi entro il termine del 31.7.2020 di approvazione del bilancio di previsione.</p>
<p>Promozione dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti (art. 139)</p>	<p>Si stabiliscono, per le agenzie fiscali, a decorrere dal triennio 2020-2022, obiettivi volti ad ottimizzare i servizi di assistenza e consulenza offerti ai contribuenti, favorendone, ove possibile, la fruizione online, e migliorando i tempi di erogazione dei rimborsi fiscali ai cittadini ed alle imprese.</p>

Norma di riferimento	Sintesi
Rinvio del termine per la moratoria delle sanzioni per l'invio dei corrispettivi telematici (art. 140)	È prorogato dal 30.6.2020 al 31.12.2020 il termine relativo alla moratoria delle sanzioni per la trasmissione dei corrispettivi telematici entro l'ultimo giorno del mese successivo, da parte dei soggetti il cui volume d'affari nel 2018 non era superiore a 400.000,00 euro.
Rinvio della lotteria degli scontrini (art. 141)	È posticipato dall'1.7.2020 all'1.1.2021 l'avvio della lotteria degli scontrini.
Rinvio della messa a disposizione dei documenti IVA (art. 142)	Il servizio di elaborazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle bozze precompilate dei registri IVA e delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche è rinviato a partire dalle operazioni effettuate dall'1.1.2021 (invece che da quelle effettuate dall'1.7.2020).
Procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle e-fatture (art. 143)	È rinviata dall'1.1.2020 all'1.1.2021 la procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche via Sistema di Interscambio, messa in atto dall'Agenzia in caso di ritardato, insufficiente od omesso versamento dell'imposta di bollo stessa.
Avvisi bonari - Sospensione pagamenti (art. 144)	I pagamenti derivanti da avvisi bonari, emessi a seguito di liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione, se il termine per il versamento scade dall'8.3.2020 al 31.5.2020, vanno eseguiti entro il 16.9.2020. Il versamento può avvenire in unica soluzione oppure in 4 rate mensili di pari importo, senza aggravio di sanzioni e interessi. Quanto esposto vale anche per le rate che scadono dall'8.3.2020 al 31.5.2020, mentre rimane invariato il termine di pagamento delle rate che scadono in momenti successivi.
Compensazione volontaria con crediti d'imposta (art. 145)	L'art. 28-ter del DPR 602/73 prevede che se il contribuente presenta una domanda di rimborso, in presenza di carichi di ruolo da onorare l'Agente della riscossione, informato di ciò dall'Agenzia delle Entrate, può proporre una compensazione volontaria tra poste debitorie e creditorie. Tale procedura è sospesa nel corso del 2020.
Indennità di requisizione strutture alberghiere (art. 146)	Si prevede che l'indennità di requisizione, dovuta al proprietario dei beni immobili requisiti in uso ai sensi dell'art. 6 del DL 18/2020 convertito ("Cura Italia") ³⁶ , pari, per ogni mese o frazione di mese di effettiva durata della requisizione, a un sessantesimo del valore calcolato per la requisizione in proprietà (ossia il 100% del valore del bene requisito), sia liquidata mediante: <ul style="list-style-type: none"> • acconto, determinato applicando lo 0,42%, per ogni mese o frazione di mese di effettiva durata della requisizione, al valore catastale ottenuto moltiplicando la rendita catastale, rivalutata del 5%, per il moltiplicatore utilizzato ai fini dell'imposta di registro, di cui all'art. 52 co. 5 del DPR 131/86, relativo alla corrispondente categoria catastale dell'immobile requisito³⁷; • saldo a seguito della determinazione in via definitiva dell'importo dovuto, effettuata entro 40 giorni con successivo decreto del Prefetto. Ai fini della stima, il Prefetto si avvale dell'Agenzia delle Entrate, sulla base del valore corrente di mercato al 31.12.2019 dell'immobile requisito o di quello di immobili di caratteristiche analoghe, in misura corrispondente, per ogni mese o frazione di mese di effettiva durata della requisizione, allo 0,42% di detto valore. In tale decreto è liquidata la differenza tra gli importi definitivi e quelli in acconto dell'indennità di requisizione.
Incremento del limite per le compensazioni orizzontali (art. 147)	Per l'anno 2020, viene elevato da 700.000,00 a 1 milione di euro il limite dell'ammontare, cumulativo, dei crediti d'imposta e contributivi che, in ciascun anno solare, possono essere: <ul style="list-style-type: none"> • utilizzati in compensazione c.d. "orizzontale" nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97; • ovvero rimborsati ai soggetti intestatari di conto fiscale, con la procedura c.d. "semplificata".
Modifiche agli ISA (art. 148)	Per tener conto degli effetti dell'emergenza sanitaria e per l'elaborazione di ulteriori cause di esclusione, viene previsto che, in relazione ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2020 e 31.12.2021:

³⁶ L'art. 6 del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia") autorizza, fino al termine dell'emergenza, il Prefetto a disporre la requisizione in uso di strutture alberghiere, ovvero di altri immobili aventi analoghe caratteristiche di idoneità, per ospitarvi le persone in sorveglianza sanitaria e isolamento fiduciario. Si veda anche Cosentino C., Pasquale C. "Indennità per le requisizioni in uso in due fasi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 21.5.2020.

³⁷ Sul tema, si veda la voce "Valore catastale", *Guide Eutekne*.

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> siano definite specifiche metodologie per l'applicazione degli ISA, utilizzando direttamente le banche dati già disponibili per l'Amministrazione finanziaria, l'INPS, l'Ispettorato nazionale del lavoro e l'Istituto nazionale di statistica, nonché i dati e gli elementi acquisibili presso istituti ed enti specializzati nella ricerca e nell'analisi economica; potranno essere individuati ulteriori dati necessari per una migliore valutazione dello stato di crisi individuale, tenendo conto delle proposte avanzate da organizzazioni di categoria e ordini professionali presenti nella Commissione degli esperti; i termini per l'approvazione degli ISA e per la loro eventuale integrazione siano spostati, rispettivamente, dal 31 dicembre al 31 marzo e dal mese di febbraio al 30 aprile dell'anno successivo a quello di applicazione. <p>Definizione delle strategie di controllo</p> <p>Nella definizione delle strategie di controllo basate sui livelli di affidabilità fiscale per il periodo d'imposta 2018, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza tengono conto anche del livello di affidabilità fiscale derivante dall'applicazione degli ISA per il periodo 2019.</p> <p>Allo stesso modo, per il periodo d'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.</p>
Accertamenti con adesione, mediazione e conciliazione giudiziale - Sospensione dei pagamenti (art. 149)	<p>I pagamenti derivanti da accertamenti con adesione, mediazioni fiscali e conciliazioni giudiziali, se il termine per il versamento scade dal 9.3.2020 al 31.5.2020, vanno eseguiti entro il 16.9.2020.</p> <p>Il versamento può avvenire in unica soluzione oppure in 4 rate mensili di pari importo, senza aggravio di sanzioni e interessi.</p> <p>Quanto esposto vale anche per le rate che scadono dal 9.3.2020 al 31.5.2020, mentre rimane invariato il termine di pagamento delle rate che scadono in momenti successivi.</p>
Avvisi di liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta - Sospensione dei pagamenti e postergazione del termine per il ricorso (art. 149)	<p>I pagamenti derivanti da taluni avvisi di liquidazione (fabbricati non iscritti in Catasto, omessa registrazione, omesso versamento) e da avvisi di recupero del credito d'imposta, se il termine per il versamento scade dal 9.3.2020 al 31.5.2020, vanno eseguiti entro il 16.9.2020.</p> <p>Il versamento può avvenire in unica soluzione oppure in 4 rate mensili di pari importo, senza aggravio di sanzioni e interessi.</p> <p>Con esclusivo riferimento agli atti indicati e sempre che il termine di versamento scada dal 9.3.2020 al 31.5.2020, il termine di presentazione del ricorso introduttivo slitta al 16.9.2020.</p> <p>Relativamente agli atti non espressamente indicati dall'art. 149 del DL 34/2020, non opera alcuna sospensione, né dei pagamenti né dei termini per il ricorso (rammentiamo però che, per i termini processuali, opera la generale sospensione dal 9.3.2020 all'11.5.2020 ex art. 83 del DL 18/2020).</p>
Atti definibili mediante acquiescenza - Sospensione dei pagamenti e postergazione del termine per il ricorso (art. 149)	<p>Il termine per il ricorso nonché di pagamento degli atti "definibili" mediante acquiescenza ex art. 15 del DLgs. 218/97 slitta al 16.9.2020 se il termine per il versamento scade dall'8.3.2020 al 31.5.2020.</p> <p>Il versamento può avvenire in unica soluzione oppure in 4 rate mensili di pari importo, senza aggravio di sanzioni e interessi.</p> <p>Bisogna rilevare che la norma è di difficile, se non impossibile, interpretazione, quindi è al momento poco prudente confidare nella proroga al 16.9.2020 (basti pensare che gli accertamenti esecutivi, che sono definibili per acquiescenza, hanno un termine di pagamento posticipato al 31.8.2020, dunque tecnicamente scadono dopo il 31.5.2020).</p> <p>Comunque, essendo l'acquiescenza collegata al termine per il ricorso, opera la sospensione dell'art. 83 del DL 18/2020, dal 9.3.2020 all'11.5.2020.</p>
Pagamenti derivanti da pace fiscale (art. 149)	<p>Le rate derivanti dalla c.d. pace fiscale (definizione degli accertamenti, delle liti, dei verbali, delle SSD e ASD ex artt. 1, 2, 6 e 7 del DL 119/2018) che scadono dal 9.3.2020 al 31.5.2020 vanno pagate entro il 16.9.2020. Il versamento può avvenire in unica soluzione oppure in 4 rate mensili di pari importo, senza aggravio di sanzioni e interessi.</p> <p>Non vengono invece posticipate le rate che scadono successivamente, ad esempio il 31.8.2020.</p>
Restituzione di somme indebitamente erogate (art. 150)	<p>L'art. 10 co. 1 lett. d-bis) del TUIR viene integrato con l'introduzione del co. 2-bis, il quale prevede che, se le somme restituite al soggetto che le ha erogate sono state assoggettate a ritenuta, la restituzione al soggetto erogatore deve avvenire al netto della ritenuta, senza applicazione dell'onere deducibile.</p> <p>Specularmente, viene previsto che al sostituto d'imposta al quale siano state restituite somme al netto della ritenuta, sia attribuito un credito d'imposta pari al 30% delle somme ricevute che può essere utilizzato senza limite di importo in compensazione ex art. 17 del DLgs. 241/97.</p>

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Sanzioni accessorie per commercianti e professionisti (art. 151)</p>	<p>Qualora siano state contestate nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo circa il rilascio dello scontrino/ricevuta fiscale compiute in giorni diversi, è disposta la sospensione della licenza o autorizzazione all'esercizio dell'attività o l'esercizio dell'attività medesima per un periodo da 3 giorni a un mese (art. 12 co. 2 - 2-<i>quater</i> del DLgs. 471/97).</p> <p>Una disposizione simile è contemplata per gli iscritti ad albi od ordini professionali, in cui si prevede la sanzione accessoria della sospensione dall'albo/ordine.</p> <p>L'atto di contestazione della sanzione va notificato a pena di decadenza entro 6 mesi da quando è stata contestata la quarta violazione.</p> <p>Dall'8.3.2020 al 31.1.2021 è sospeso il termine per la contestazione della sanzione nonché per l'esecuzione della sanzione accessoria stessa.</p> <p>Tale sospensione, però, non opera se una qualsiasi delle violazioni è stata commessa dopo il 19.5.2020.</p>
<p>Sospensione dei pignoramenti (art. 152)</p>	<p>Dal 19.5.2020 a 31.8.2020 sono sospesi gli obblighi di accantonamento derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima del 31.8.2020, se hanno ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, anche se dovute a causa di licenziamento, pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.</p> <p>Le somme che avrebbero dovuto essere accantonate nel medesimo periodo restano nella disponibilità del debitore esecutato anche se già assegnate con ordinanza del giudice dell'esecuzione. Tale beneficio non viene riconosciuto per le somme accantonate dal terzo prima del 19.5.2020 e, quindi, restano nella disponibilità dell'Agente per la Riscossione.</p>
<p>Blocco dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni - Sospensione (art. 153)</p>	<p>Per effetto dell'art. 48-<i>bis</i> del DPR 602/73, gli enti e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare pagamenti di importo superiore a 5.000,00 euro, devono verificare presso Agenzia delle Entrate-Riscossione se il creditore risulta moroso; in caso affermativo, viene disposto il pignoramento presso terzi.</p> <p>Dall'8.3.2020 al 31.8.2020 la procedura indicata è sospesa, dunque, salvo sia ormai stato disposto il pignoramento, la Pubblica Amministrazione procede al pagamento.</p>
<p>Cartelle di pagamento e altri atti - Sospensione pagamenti (art. 154)</p>	<p>Le cartelle di pagamento che scadono dall'8.3.2020 al 31.8.2020 possono essere pagate entro il 30.9.2020 (prima il termine finale della sospensione era il 31.5.2020, con pagamento entro il 30.6.2020). Comunque, si ritiene possibile presentare la domanda di dilazione delle somme.</p> <p>Lo stesso vale per gli atti di accertamento doganali e per gli accertamenti esecutivi in tema di tributi locali, nonché per gli avvisi di addebito INPS <i>ex art.</i> 30 del DL 78/2010.</p> <p>Anche le rate da dilazione dei ruoli che scadono dall'8.3.2020 al 31.8.2020 dovrebbero essere soggette alla proroga, dovendo quindi essere pagate entro il 30.9.2020.</p>
<p>Accertamenti esecutivi - Sospensione pagamenti (art. 154)</p>	<p>Gli accertamenti esecutivi (art. 29 del DL 78/2010) che scadono dall'8.3.2020 al 31.8.2020 possono essere pagati entro il 30.9.2020 (nella versione originaria dell'art. 68 del DL 18/2020, il termine finale della sospensione era il 31.5.2020, con pagamento entro il 30.6.2020).</p> <p>Comunque, si ritiene possibile presentare la domanda di dilazione delle somme.</p> <p>L'Agenzia delle Entrate (20.3.2020 n. 5) ha specificato che la disposizione, benché introdotta con norma di legge, in sostanza non si applica, operando la sola sospensione del termine per il ricorso, dal 9.3.2020 all'11.5.2020 (resta da verificare se ciò verrà confermato con riferimento al DL 34/2020).</p>
<p>Dilazione delle somme iscritte a ruolo (art. 154)</p>	<p>I piani di dilazione in essere all'8.3.2020, e quelli richiesti sino al 31.8.2020, decadono con il mancato pagamento non di 5 rate, ma di dieci, anche non consecutive.</p>
<p>Rottamazione dei ruoli e saldo/stralcio - Sospensione (art. 154)</p>	<p>Relativamente alla rottamazione dei ruoli (artt. 3 e 5 del DL 119/2018) e al saldo e stralcio degli omessi versamenti, tutte le rate in scadenza nel 2020 possono essere pagate entro il 10.12.2020.</p> <p>Il pagamento delle rate deve avvenire entro la data indicata senza possibilità di dilazioni, e non si applica la tolleranza dei 5 giorni.</p> <p>Inoltre, per le rottamazioni decadute in ragione di inadempimenti verificatisi sino al 31.12.2019, ferma restando la decadenza è possibile chiedere la dilazione ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73.</p>
<p>Riparto del cinque per mille per l'esercizio finanziario 2019 (art. 156)</p>	<p>Al fine di accelerare l'erogazione del contributo del 5 per mille relativo all'anno finanziario 2019 (cioè quello relativo all'IRPEF del periodo d'imposta 2018, derivante dai modelli 730/2019 e REDDITI PF 2019), viene previsto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'Agenzia delle Entrate provvede alla pubblicazione sul proprio sito degli elenchi degli enti ammessi e di quelli esclusi, entro il 31.7.2020, senza tenere conto delle dichiarazioni tardive e integrative; • le amministrazioni competenti procedono all'erogazione del contributo entro il 31.10.2020.

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Atti impositivi - Proroga dei termini di decadenza (art. 157)</p>	<p>Tutti gli atti di accertamento, di liquidazione, di recupero dei crediti d'imposta e di contestazione/irrogazione delle sanzioni che scadono dall'8.3.2020 al 31.12.2020 possono essere notificati sino al 31.12.2021, sempre che l'emissione avvenga entro il 31.12.2020.</p> <p>Ciò vale per qualsiasi ente impositore, non solo per l'Agenzia delle Entrate. Pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se i termini per recuperare le agevolazioni prima casa decadono a luglio 2020, il termine slitta al 31.12.2021; • il termine di accertamento dei modelli REDDITI, IVA, 770 e IRAP 2016 (anno d'imposta 2015), in scadenza al 31.12.2020, slitta al 31.12.2021. <p>Non vengono prorogati i termini per gli atti che scadono dall'1.1.2021, ad esempio il 31.12.2021.</p>
<p>Avvisi bonari - Sospensione (art. 157)</p>	<p>Non si procede all'emissione e alla notifica di avvisi bonari sino al 31.12.2020.</p> <p>L'emissione avverrà dall'1.1.2021, e da tale data alla notifica non si applicano gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo.</p>
<p>Cartelle di pagamento - Proroga dei termini di decadenza (art. 157)</p>	<p>In coerenza con la posticipazione dell'emissione degli avvisi bonari, viene prorogato il termine decadenza, di cui all'art. 25 del DPR 602/73, per la notifica della cartella di pagamento. Precisamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017), il termine per la notifica della cartella di pagamento (31.12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) derivante da liquidazione automatica scade non il 31.12.2021 ma il 31.12.2022; • in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) e nel 2017 (anno d'imposta 2016), il termine per la notifica della cartella di pagamento (31.12 del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) derivante da controllo formale scade, rispettivamente, il 31.12.2023 (e non il 31.12.2022) e il 31.12.2022 (e non il 31.12.2021).
<p>Termini per il ricorso - Cumulo tra istanza di adesione e sospensione straordinaria (art. 158)</p>	<p>La domanda di accertamento con adesione sospende il termine per il ricorso per un periodo di 90 giorni.</p> <p>Il periodo di sospensione indicato si cumula con la sospensione (di 64 giorni) dell'art. 83 del DL 18/2020, dal 9.3.2020 all'11.5.2020.</p>
<p>Ampliamento dell'utilizzo del modello 730 "senza sostituto" (art. 159)</p>	<p>Per evitare difficoltà nell'effettuazione dei conguagli, a causa dell'emergenza sanitaria e del livello di gravità della situazione economica, il modello 730/2020, relativo al periodo d'imposta 2019, può essere presentato con la modalità "senza sostituto" anche in presenza di un sostituto d'imposta tenuto a effettuare il conguaglio.</p> <p>Con tale modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se dal modello 730/2020 presentato emerge un debito, il pagamento è effettuato direttamente dal contribuente con il modello F24, entro i termini previsti per il versamento dei saldi e degli acconti derivanti dal modello REDDITI PF 2020; • se, invece, dalla dichiarazione emerge un credito, il rimborso è eseguito direttamente dall'Agenzia delle Entrate.
<p>Proroga del termine per la regolarizzazione in Catasto dei fabbricati rurali siti nei Comuni colpiti dal sisma 2016 e 2017 (art. 160)</p>	<p>È prorogato al 31.12.2021 il termine per la contestazione delle sanzioni tributarie applicabili nei confronti dei soggetti che non hanno dichiarato al Catasto Edilizio Urbano, ex art. 13 co. 14-<i>quater</i> del DL 201/2011, i fabbricati rurali ancora iscritti nel Catasto dei terreni ubicati nei Comuni colpiti dal sisma del 2.8.2016, del 26 e 30.10.2016 e dal sisma del 18.1.2017, con esclusione di quelli che non costituiscono oggetto di inventariazione ai sensi dell'art. 3 co. 3 del DM 2.1.98 n. 28.</p> <p>I titolari di diritti reali su fabbricati rurali ancora iscritti al Catasto Terreni, quindi, hanno tempo fino al 31.12.2021 per completare le procedure per la loro iscrizione al Catasto Fabbricati, regolarizzando spontaneamente la loro posizione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97.</p>
<p>Proroga del pagamento dei diritti doganali (art. 161)</p>	<p>Per i soggetti titolari del conto di debito che si trovano nelle condizioni previste, i pagamenti dei diritti doganali in scadenza tra l'1.5.2020 e il 31.7.2020 sono prorogati di 60 giorni, senza applicazione di sanzioni e interessi.</p>
<p>Rateizzazione del debito di accisa (art. 162)</p>	<p>Ai fini della rateizzazione del debito di accisa da parte del titolare del deposito fiscale di prodotti energetici o di alcole e bevande alcoliche, si prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica debbano essere documentate e riscontrabili; • il pagamento dell'accisa dovuta possa avvenire in rate mensili in un numero modulato in funzione del completo versamento del debito di imposta entro la data prevista per il pagamento dell'accisa sui prodotti immessi in consumo nel mese di novembre del medesimo anno.

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Proroga dei versamenti in materia di tabacchi (art. 163)</p>	<p>I soggetti obbligati al pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> dell'accisa per i tabacchi lavorati di cui agli artt. 39-<i>bis</i>, 39-<i>ter</i> e 39-<i>terdecies</i> del DLgs. 504/95 (es. prodotti da fumo e tabacchi da inalazione senza combustione); dell'imposta di consumo sui prodotti di cui agli artt. 62-<i>quater</i> e 62-<i>quinquies</i> del DLgs. 504/95 (prodotti succedanei dei prodotti da fumo e prodotti accessori ai tabacchi da fumo), <p>sono autorizzati a versare entro il 31.10.2020, con debenza degli interessi legali calcolati giorno per giorno, gli importi dovuti per i periodi contabili dei mesi di aprile e maggio 2020.</p>
<p>Garanzia dello Stato su passività di nuova emissione (art. 165 - 167)</p>	<p>Nei 6 mesi³⁸ successivi all'entrata in vigore del DL 34/2020 (19.5.2020), il Ministero dell'Economia e delle Finanze è autorizzato, sulla base della valutazione caso per caso, da parte dell'Autorità competente³⁹, a concedere la garanzia dello Stato su passività delle banche aventi sede legale in Italia, nel rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di Stato, fino a un valore nominale di 19 miliardi di euro.</p> <p>La garanzia può essere concessa solo dopo la positiva decisione della Commissione europea.</p> <p>Entro 6 mesi⁴⁰ dall'entrata in vigore del DL 34/2020 (19.5.2020), il Ministro dell'Economia e delle Finanze può altresì rilasciare, fermi restando i limiti di cui sopra, la garanzia statale per integrare il valore di realizzo del collaterale stanziato da banche aventi sede legale in Italia a garanzia di finanziamenti erogati dalla Banca d'Italia per fronteggiare gravi crisi di liquidità (erogazione di liquidità di emergenza - ELA), in conformità con gli schemi previsti dalla Banca centrale europea.</p> <p>Per la copertura della garanzia qui illustrata, è istituito nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, un fondo con una dotazione di 30 milioni di euro per l'anno 2020.</p>
<p>Banche in liquidazione coatta amministrativa - Trasformazione delle DTA in crediti d'imposta (art. 168 - 172)</p>	<p>Al fine di assicurare l'ordinato svolgimento delle procedure di liquidazione coatta amministrativa delle banche con attività totali di valore pari o inferiore a 5 miliardi di euro, diverse dalle banche di credito cooperativo, è autorizzato, previa decisione positiva dell'UE in tema di compatibilità con la disciplina degli Aiuti di Stato, il sostegno pubblico alle operazioni di trasferimento a una banca acquirente di attività e passività, di azienda, rami d'azienda nonché di beni e rapporti giuridici individuabili in blocco della banca in liquidazione coatta amministrativa, nelle seguenti forme, anche in combinazione fra di loro:</p> <ul style="list-style-type: none"> trasformazione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate della banca posta in liquidazione coatta amministrativa, anche laddove non iscritte nel bilancio di quest'ultima; trasformazione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate dell'acquirente, anche laddove non iscritte nel bilancio di quest'ultima; concessione all'acquirente di garanzie su componenti del compendio ceduto; erogazione all'acquirente di contributi nella misura in cui le precedenti forme di sostegno pubblico non siano sufficienti. <p>Aspetti fiscali</p> <p>Le suddette cessioni si considerano cessione di rami di azienda ai fini IVA; le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano, ove dovute, nella misura fissa di 200,00 euro ciascuna.</p> <p>I componenti positivi derivanti dagli interventi a sostegno della cessione non concorrono, in quanto escluse, alla formazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sul reddito e alla determinazione del valore della produzione netta del cessionario.</p> <p>Le spese sostenute dal cessionario nell'ambito delle misure di ristrutturazione aziendale sovvenzionate con i contributi, sono comunque deducibili dal reddito complessivo ai fini delle imposte sul reddito e dal valore della produzione netta ai fini dell'IRAP.</p>
<p>Credito d'imposta per vacanze (art. 176)</p>	<p>Per il 2020 è riconosciuto un credito alle famiglie con un reddito ISEE non superiore a 40.000,00 euro per il pagamento dei servizi offerti dalle imprese turistico ricettive, agriturismi e B&B.</p> <p>Il credito, utilizzabile da un solo componente per ciascun nucleo familiare, è pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> 500,00 euro massimo per ogni nucleo familiare;

³⁸ Il termine di 6 mesi può essere esteso fino a un massimo di ulteriori 6 mesi dal Ministro dell'Economia e delle Finanze con proprio decreto, previa approvazione da parte della Commissione europea.

³⁹ Con tale termine si intende la Banca d'Italia o la Banca centrale europea secondo le modalità e nei casi previsti dal Regolamento (UE) del Consiglio n. 1024/2013 del 15.10.2013

⁴⁰ Il termine di 6 mesi può essere esteso fino a un massimo di ulteriori 6 mesi dal Ministro dell'Economia e delle Finanze con proprio decreto, previa approvazione da parte della Commissione europea.

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> • 300,00 euro per i nuclei familiari composti da due persone; • 150,00 euro per quelli composti da una sola persona. <p>Il credito viene utilizzato all'80% come sconto sul corrispettivo e al 20% come detrazione IRPEF. Il fornitore recupera lo sconto riconosciuto sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24.</p>
<p>Abolizione prima rata IMU per l'anno 2020 per alberghi, stabilimenti balneari e altri immobili del settore turistico (art. 177)</p>	<p>Sono esentati dal pagamento della prima rata dell'IMU per l'anno 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali; • gli immobili della categoria catastale D/2 (alberghi e pensioni), gli immobili degli agriturismi, 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 <i>bed & breakfast</i>, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate. <p>Per i sopraelencati immobili, quindi, non deve essere versato nulla a titolo di IMU entro il 16.6.2020.</p>
<p>Fondo turismo (art. 178)</p>	<p>È istituito un fondo finalizzato alla sottoscrizione di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio e fondi di investimento, gestiti da società di gestione del risparmio, in funzione di acquisto, ristrutturazione e valorizzazione di immobili destinati ad attività turistico-ricettive.</p>
<p>Gestore della struttura ricettiva responsabile del versamento dell'imposta di soggiorno (art. 180)</p>	<p>Il gestore della struttura ricettiva è responsabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> • del pagamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi; • degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale; • della presentazione della dichiarazione.
<p>Esenzione di TOSAP e COSAP per le imprese di pubblico esercizio (art. 181)</p>	<p>Sono esonerate dal pagamento della TOSAP e del COSAP le imprese di pubblico esercizio di cui art. 5 della L. 287/91, titolari di concessioni o di autorizzazioni di suolo pubblico a partire dall'1.5.2020 al 31.10.2020.</p> <p>Dall'1.5.2020 al 31.10.2020, non è dovuta l'imposta di bollo sulle domande di nuove concessioni per l'occupazione del suolo pubblico ovvero di ampliamento delle superfici già concesse, presentate per via telematica, mediante istanza all'ufficio competente dell'ente locale, con allegata la sola planimetria in deroga al DPR 160/2010.</p>
<p>Ulteriori misure a sostegno del settore turistico (art. 182)</p>	<p>È istituito un fondo per il sostegno delle agenzie di viaggio e dei <i>tour operator</i>.</p> <p>In riferimento ai beni del demanio marittimo in concessione, per le aree e le relative pertinenze oggetto di riacquisizione già disposta o comunque avviata o da avviare, oppure di procedimenti di nuova assegnazione, gli operatori proseguono l'attività nel rispetto degli obblighi inerenti al rapporto concessorio già in atto.</p>
<p>Misure a sostegno del settore culturale (art. 183 - 185)</p>	<p>Sono previsti fondi a sostegno:</p> <ul style="list-style-type: none"> • delle librerie, dell'intera filiera dell'editoria, nonché dei musei e degli altri istituti e luoghi della cultura; • degli organismi finanziati a valere sul Fondo unico per lo spettacolo, diversi dalle fondazioni lirico-sinfoniche (decorso il periodo di 9 mesi in cui è possibile accedere al trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19", gli organismi dello spettacolo dal vivo possono utilizzare le risorse in parola ad integrazione del reddito dei dipendenti); • della salvaguardia e della valorizzazione del patrimonio culturale; • di artisti, interpreti ed esecutori. <p>Voucher per biglietti non utilizzati</p> <p>Gli acquirenti di titoli di accesso non utilizzati per spettacoli di qualsiasi natura possono ottenere, anche tramite i canali di vendita, un <i>voucher</i> di pari importo da utilizzare nei 18 mesi successivi.</p>
<p>Credito d'imposta per investimenti pubblicitari 2020 - Ulteriore incremento (art. 186)</p>	<p>Per il 2020, il credito d'imposta per investimenti pubblicitari è aumentato dal 30% al 50% del valore degli investimenti complessivamente effettuati nel 2020, nel rispetto del tetto massimo di spesa per l'anno 2020 pari a 60 milioni di euro (art. 57-<i>bis</i> co. 1-<i>ter</i> del DL 50/2017, introdotto dall'art. 98 del DL 18/2020 convertito).</p>

Norma di riferimento	Sintesi
Regime di forfetizzazione delle rese dei giornali (art. 187)	Limitatamente all'anno 2020, per il commercio di giornali quotidiani e di periodici nonché dei relativi supporti integrativi, l'IVA può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 95% (anziché dell'80%, come avviene ordinariamente) per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi.
Credito d'imposta per acquisto carta giornali (art. 188)	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, entro il limite di 24 milioni di euro per l'anno 2020.
Bonus una tantum edicole (art. 189)	Alle persone fisiche esercenti punti vendita esclusivi per la rivendita di giornali e riviste, non titolari di redditi da lavoro dipendente o pensione, è riconosciuto un contributo <i>una tantum</i> fino a 500,00 euro.
Credito d'imposta per i servizi digitali (art. 190)	Al fine di sostenere l'offerta informativa online in coincidenza con l'emergenza sanitaria, 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 2020 per l'acquisizione dei servizi di <i>server</i> , <i>hosting</i> e banda larga per le testate edite in formato digitale, entro il limite di 8 milioni di euro per l'anno 2020.
Contribuzione figurativa per i giornalisti ammessi alla Cassa integrazione in deroga (art. 193)	<p>Ferma restando l'erogazione dei trattamenti di Cassa integrazione in deroga con causale COVID-19 a carico dell'INPS di cui all'art. 22 del DL 18/2020, anche ai giornalisti dipendenti iscritti alla gestione sostitutiva dell'Istituto nazionale di previdenza dei giornalisti italiani (INPGI), la relativa contribuzione figurativa spettante⁴¹ è accreditata presso il medesimo INPGI.</p> <p>A tal fine, l'INPS trasmetterà su base mensile all'INPGI l'elenco dei beneficiari dei trattamenti in deroga e, entro il mese successivo, l'INPGI presenterà all'INPS la rendicontazione necessaria al fine di ottenere le somme relative alla contribuzione figurativa.</p>
Misure di tutela per i pendolari di trasporto ferroviario e di trasporto pubblico locale (art. 215)	Le aziende erogatrici di servizi di trasporto ferroviario ovvero di servizi di trasporto pubblico locale procedono all'emissione di un <i>voucher</i> o al prolungamento della durata dell'abbonamento nei confronti dei titolari di titoli di viaggio, compresi gli abbonamenti, non utilizzati e in corso di validità durante il periodo di efficacia dei provvedimenti attuativi delle misure di contenimento per fronteggiare l'emergenza COVID-19.
Disposizioni in materia di impianti sportivi (art. 216)	<p>Sospensione dei versamenti dei canoni per il settore sportivo</p> <p>A seguito delle modifiche apportate all'art. 95 del DL 18/2020, per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le società e associazioni sportive, professionistiche e dilettantistiche, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il pagamento dei canoni di locazione o di concessione relativi all'affidamento di impianti sportivi pubblici dello Stato e degli enti territoriali è sospeso dal 17.3.2020 al 30.6.2020; • il pagamento dei canoni sospesi potrà avvenire, in un'unica soluzione entro il 31.7.2020, ovvero in 4 rate mensili di pari importo, da corrispondere dal mese di luglio 2020. <p>Revisione dei rapporti relativi ad impianti sportivi pubblici</p> <p>I concessionari di impianti sportivi pubblici⁴² possono richiedere la revisione dei rapporti in scadenza entro il 31.7.2023, mediante la rideterminazione delle condizioni di equilibrio economico-finanziarie originariamente pattuite.</p> <p>Squilibrio contrattuale</p> <p>Viene previsto che la sospensione delle attività sportive⁴³:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sia sempre valutata, ex artt. 1256, 1464, 1467 e 1468 c.c., quale fattore di sopravvenuto squilibrio dell'assetto di interessi pattuito con il contratto di locazione di palestre, piscine, impianti sportivi di proprietà di soggetti privati; • configuri la sopravvenuta impossibilità della prestazione dovuta ex art. 1463 c.c. in relazione ai contratti di abbonamento per l'accesso ai servizi offerti da palestre, piscine, impianti sportivi di ogni tipo.

⁴¹ Per i lavoratori che accedono alla CIG in deroga con causale COVID-19, l'art. 22 co. 1 del DL 18/2020 riconosce infatti la contribuzione figurativa e i relativi oneri accessori.

⁴² Comunque sia denominato il rapporto di concessione intercorrente tra le parti.

⁴³ Disposta con i DPCM attuativi del DL 23.2.2020 n. 6 (conv. L. 5.3.2020 n. 13) e del DL 25.3.2020 n. 19.

Norma di riferimento	Sintesi
<i>segue</i>	Voucher per il rimborso dell'abbonamento A seguito di istanza (da presentare entro 30 giorni dal 19.5.2020), da parte dei soggetti acquirenti degli abbonamenti, il gestore dell'impianto sportivo, può rilasciare (entro 30 giorni dall'istanza), in alternativa al rimborso un <i>voucher</i> di pari valore incondizionatamente utilizzabile presso la stessa struttura entro un anno dalla cessazione delle misure di sospensione dell'attività sportiva.
Sospensione del decorso del termine per la presentazione della querela (art. 221)	Tra le misure volte a contenere gli effetti del COVID 19 in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare, previste dall'art. 83 del DL 18/2020 (e sue successive modificazioni), viene inserita la sospensione del decorso del termine per la presentazione della querela sancito dall'art. 124 c.p. – 3 mesi dal giorno della notizia del fatto che costituisce il reato – per il periodo compreso tra il 9.3.2020 e l'11.5.2020.
Fondo emergenziale a tutela delle filiere in crisi (art. 222)	È istituito il "Fondo emergenziale a tutela delle filiere in crisi", finalizzato all'attuazione di interventi di ristoro per i danni subiti dal settore agricolo, della pesca e dell'acquacoltura.
Misure in favore della filiera agroalimentare (art. 224)	Per garantire la continuità aziendale delle imprese agricole di cui all'art. 2135 c.c., in forma singola o associata, è prevista, tra le altre misure, la rinegoziabilità dei mutui e degli altri finanziamenti concessi dalle banche e dagli altri soggetti autorizzati all'esercizio del credito destinati a soddisfare le esigenze di conduzione o miglioramento delle strutture produttive, in essere all'1.3.2020, anche perfezionati tramite il rilascio di cambiali agrarie, tenuto conto delle esigenze economiche e finanziarie delle imprese agricole ed assicurando condizioni migliorative incidendo sul piano di ammortamento e sulla misura del tasso di interesse. Le operazioni di rinegoziazione sono esenti da ogni imposta e da ogni altro onere, anche amministrativo, a carico dell'impresa, ivi comprese le spese istruttorie. La previsione sostituisce il co. 4- <i>sexies</i> dell'art. 78 del DL 18/2020.
Sostegno alle zone economiche ambientali (art. 227)	È riconosciuto un ulteriore contributo straordinario alle micro, piccole e medie imprese che svolgono attività economiche eco-compatibili, ivi incluse le attività di guida escursionistica ambientale e di guida del parco, attive alla data del 31.12.2019 e che hanno subito un calo del fatturato in conseguenza dell'emergenza COVID-19. Il contributo non concorre alla formazione del reddito ed è riconosciuto nel rispetto della normativa sugli aiuti "de minimis".
Misure per incentivare la mobilità sostenibile - Buono mobilità (art. 229)	Vengono apportate rilevanti modifiche all'art. 2 del DL 14.10.2019 n. 111 ⁴⁴ , che aveva introdotto ⁴⁵ alcune misure per incentivare la mobilità sostenibile nelle aree metropolitane. Buono mobilità Viene prevista la possibilità di usufruire ⁴⁶ , anche cumulativamente, delle seguenti agevolazioni: <ul style="list-style-type: none"> • dal 4.5.2020 al 31.12.2020, un "buono mobilità"⁴⁷ per l'acquisto di biciclette o di determinati mezzi elettrici o per l'utilizzo di servizi di mobilità condivisa ad uso individuale, pari al 60% della spesa sostenuta ma nel limite di 500,00 euro; • un "buono mobilità"⁴⁸ a seguito della rottamazione di mezzi (dal 1.1.2021 al 31.12.2021) da utilizzare per il successivo riacquisto entro 3 anni di biciclette o di determinati mezzi elettrici o di servizi per la mobilità Decreto attuativo Le modalità ed i termini per l'ottenimento e l'erogazione dei benefici di cui sopra, anche ai fini del rispetto del limite di spesa, saranno definiti con decreto del Ministro dell'Ambiente e della Tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e il Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti.

⁴⁴ Conv. dalla L. 12.12.2019 n. 141.

⁴⁵ Con decorrenza dal 14.12.2019, ma l'attuazione delle misure era subordinata ad un decreto attuativo non ancora approvato.

⁴⁶ A valere sul fondo "Programma sperimentale buono mobilità", istituito dall'art. 2 co. 1 del DL 111/2019.

⁴⁷ Spetta ai soggetti maggiorenni residenti nei capoluoghi di Regione, nelle Città metropolitane, nei capoluoghi di Provincia ovvero nei Comuni con popolazione superiore a 50.000 abitanti.

⁴⁸ Spetta ai soggetti residenti nei comuni interessati dalle procedure di infrazione comunitaria 10.7.2014 n. 2014/2147 o 28.5.2015 n. 2015/2043 per la non ottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE.

Norma di riferimento	Sintesi
<p>Credito d'imposta ricerca e sviluppo nel Mezzogiorno (art. 244)</p>	<p>Per gli investimenti nelle regioni del Mezzogiorno, viene prevista una maggiorazione dell'aliquota ordinaria del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1 co. 200 della L. 160/2019, come di seguito:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dal 12% al 25% per le grandi imprese; • dal 12% al 35% per le medie imprese; • dal 12% al 45% per le piccole imprese.
<p>Misura di sostegno al fabbisogno di circolante dei beneficiari di "Resto al Sud" (art. 245)</p>	<p>I fruitori della misura agevolativa "Resto al Sud" (art. 1 del DL 91/2017) possono accedere ad un contributo a fondo perduto a copertura del loro fabbisogno di circolante, il cui ammontare è determinato in misura pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 15.000,00 euro per le attività di lavoro autonomo e libero-professionali esercitate in forma individuale; • 10.000,00 euro per ciascun socio, fino ad un importo massimo di 40.000,00 euro per ogni impresa.
<p>Sostegno al Terzo settore nelle Regioni del Mezzogiorno (art. 246)</p>	<p>Sono concessi contributi, in forma di sovvenzione diretta per il finanziamento dei costi ammissibili, volti al sostegno del terzo settore nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, con la finalità di rafforzare l'azione a tutela delle fasce più deboli della popolazione.</p> <p>Il contributo è destinato agli enti che svolgono almeno una delle attività di interesse generale previste all'art. 5 co. 1, lett. a), c), d), e), f), i), l), m), p), q), r), s), t), u), v), w) e z) del DLgs. 3.7.2017 n. 117.</p>
<p>Liberalizzazione e semplificazione dei procedimenti amministrativi (art. 264)</p>	<p>Rimozione degli ostacoli di carattere burocratico</p> <p>Sono introdotte disposizioni, con efficacia dal 19.5.2020 e fino al 31.12.2020, volte a garantire la semplificazione, l'accelerazione dei procedimenti amministrativi e la rimozione degli ostacoli burocratici per i cittadini e le imprese. Si stabilisce, tra l'altro, che nei procedimenti avviati su istanza di parte, che hanno ad oggetto l'erogazione di benefici economici da parte di Pubbliche Amministrazioni, le dichiarazioni di cui agli artt. 46 e 47 del DPR 445/2000 sostituiscono ogni tipo di documentazione comprovante i requisiti di legge soggettivi ed oggettivi, fatto salvo il rispetto delle disposizioni del codice delle leggi antimafia (DLgs. 6.9.2011 n. 159); la revoca del provvedimento è ammessa solo per eccezionali ragioni di interesse pubblico sopravvenute.</p> <p>Divieto di richiedere documenti già in possesso della P.A.</p> <p>Si introducono altresì disposizioni di attuazione ai principi che non consentono alle Pubbliche Amministrazioni di richiedere la produzione di documenti e informazioni già in loro possesso, stabilendo, tra l'altro, che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le amministrazioni sono tenute ad effettuare idonei controlli, anche a campione in misura proporzionale al rischio e all'entità del beneficio, anche successivamente all'erogazione dei benefici; • la dichiarazione mendace comporta la revoca degli eventuali benefici già erogati nonché il divieto di accesso a contributi, finanziamenti e agevolazioni per un periodo di 2 anni; • la sanzione ordinariamente prevista dal codice penale per dichiarazione mendace è aumentata da un terzo alla metà; • nell'ambito delle verifiche, delle ispezioni e dei controlli comunque denominati sulle attività dei privati, la Pubblica Amministrazione non richiede la produzione di informazioni, atti o documenti in possesso della stessa o di altra Pubblica Amministrazione; • è nulla ogni sanzione disposta nei confronti dei privati per omessa esibizione di documenti già in possesso dell'amministrazione procedente o di altra amministrazione.