CIRCOLARE N. 8 /E

Divisione Contribuenti

Roma, 3 aprile 2020

OGGETTO: ***Decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 recante "Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19". Risposte a quesiti.***

INDICE

1 PROROGA E SOSPENSIONE TERMINI PER VERSAMENTI E ALTRI ADEMPIMENTI 8

1.1 VERSAMENTO TASSA ANNUALE VIDIMAZIONE LIBRI SOCIALI 8
1.2 ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ NELL'AMBITO DELLA STESSA IMPRESA 9
1.3 AZIENDA CON CODICE ATECO NON MENZIONATO NELL'ELENCO INDICATIVO DALLA RISOLUZIONE N. 12/E DEL 18 MARZO 2020 10
1.4 GRUPPO IVA 11
1.5 LIQUIDAZIONE IVA DI GRUPPO. ARTICOLO 73 DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 OTTOBRE 1972, N. 633 11
1.6 HOLDING: COMUNICAZIONI ANAGRAFE TRIBUTARIA 12
1.7 EMISSIONE DELLA FATTURA IN PRESENZA DI ATTIVITÀ PER LE QUALI È STATA DISPOSTA LA CHIUSURA. 13
1.8 DOCUMENTO DI TRASPORTO 19
1.9 OBBLIGHI INTRODOTTI IN MATERIA DI RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI DALL'ARTICOLO 4 DEL DECRETO-LEGGE N. 124 DEL 2019 21
1.10 MODELLI INTRASTAT 22
1.11 CONDOMINIO 24
1.12 REGISTRO – TERMINI PER LA REGISTRAZIONE DEGLI ATTI PRIVATI IN TERMINE FISSO, ATTI PUBBLICI E SCRITTURE PRIVATE AUTENTICATE, SIA IN MODALITÀ CARTACEA, SIA TELEMATICA 26
1.13 RITENUTE COMPENSI LAVORO AUTONOMO/PROVVIGIONI 27
1.14 IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI (ISI) 30
1.15 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI IN RELAZIONE A DETERMINATE TIPOLOGIE DI CONTRIBUENTI PER LE QUALI È PREVISTA LA VERIFICA DELL'AMMONTARE DEI RICAVI DELL'ANNO PRECEDENTE A QUELLO DI ENTRATA IN VIGORE DEL DECRETO. 31
1.16 TERMINI PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE 32
1.17 TERMINI REDAZIONE INVENTARI 32
1.18 SOSPENSIONE VERSAMENTO RITENUTE PERSONALE ENTI LOCALI 33
1.19 SCADENZA OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE ONERI DETRAIBILI PER 730 PRECOMPILATO 33
1.20 RICHIESTA DI DOCUMENTAZIONE IN SEDE DI CONTROLLO FORMALE 33
1.21 SOSPENSIONE VERSAMENTI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO IN SEDE DI REGISTRAZIONE DI UN CONTRATTO DI COMODATO O DI LOCAZIONE 34
1.22 PROROGA DEI VERSAMENTI IN SCADENZA IL 16 MARZO 35

2 SOSPENSIONE ATTIVITÀ ENTI IMPOSITORI, VERSAMENTO CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE E TERMINI PROCEDIMENTI TRIBUTARI 36

2.1 PRESCRIZIONE E DECADENZA ATTIVITÀ UFFICI 36
2.2 PROROGA DEI TERMINI DI PRESCRIZIONE E DECADENZA. RIMESSIONE IN TERMINI PER I VERSAMENTI. 39
2.3 TERMINI DI DECADENZA ACCERTAMENTO AI SENSI DELL'ARTICOLO 10-BIS LEGGE 27 LUGLIO 2000, N. 212. 39
2.4 IMPOSTE PER LE QUALI È PREVISTA DECADENZA INFRANNUALE 41
2.5 REGISTRO – AVVISI DI LIQUIDAZIONE DERIVANTI DA CONTROLLO FORMALE SULLA SPETTANZA DELLE AGEVOLAZIONI CAMPIONE UNICO 44
2.6 REGISTRO. AVVISI DI LIQUIDAZIONE DA CONTROLLO DELLA CORRETTA LIQUIDAZIONE DEGLI ATTI REGISTRATI IN FORMA PUBBLICA E PRIVATA E DA CONTROLLO CONGRUITÀ E TEMPESTIVITÀ DEI VERSAMENTI PER ANNUALITÀ SUCCESSIVE DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE 44
2.7 TERMINE PER LA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE 45
2.8 CONTENZIOSO. RAPPORTO TRA I TERMINI PREVISTI DALL'ARTICOLO 67 DEL DECRETO CON QUELLI DI CUI ALL'ARTICOLO 83 DEL DECRETO 46
2.9 ATTIVITÀ RELATIVE AI RIMBORSI 47
2.10 INDAGINI FINANZIARIE 48
2.11 SANZIONI – ESECUZIONE SANZIONI ACCESSORIE 49
2.12 ATTO IRROGAZIONE SANZIONI - DECADENZA NOTIFICA 50
2.13 ADESIONE NON FIRMATA 52
2.14 ADESIONI – ATTO DI ADESIONE GIÀ SOTTOSCRITTO E TERMINE DI 20 GIORNI (PERENTORI) PER IL PAGAMENTO 53
2.15 SOSPENSIONI EX ARTICOLI 67 E 83 DEL DECRETO 53
2.16 PROCEDURE CONCORSUALI 55
2.17 SOSPENSIONE DEI TERMINI E INVITO BLACK LIST 56
2.18 SOSPENSIONE PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI – PROCEDIMENTI DI ADESIONE IN CORSO RELATIVI AD ACCERTAMENTI FISCALI GIÀ NOTIFICATI/PROCEDIMENTI PER RILASCIO DI CERTIFICATI DI OGNI TIPO E COMUNQUE DENOMINATI NON ANCORA EMESSI DAGLI UFFICI FISCALI 57
2.19 GESTIONE ISTANZE DI SOSPENSIONE LEGALE DELLA RISCOSSIONE 58
2.20 VALIDITÀ DELLE ATTESTAZIONI DI RESIDENZA ALL'ESTERO 59

3 MISURE SPECIFICHE A SOSTEGNO DELLE IMPRESE 61

3.1 CREDITO D'IMPOSTA PER NEGOZI E BOTTEGHE. PAGAMENTO DEL CANONE PATTUITO 61
3.2 CREDITO D'IMPOSTA PER NEGOZI E BOTTEGHE. TIPOLOGIA DI IMMOBILI/ATTIVITÀ ESCLUSE. 62

4 MISURE SPECIFICHE A SOSTEGNO DEI LAVORATORI 63

4.1 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI. CALCOLO DEI GIORNI 63
4.2 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI. CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO NEL MESE DI MARZO 2020 64
4.3 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI. LAVORATORI IN SERVIZIO ESTERNO 64

4.4 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI. TRATTAMENTO DEI LAVORATORI IN PART-TIME. 65
4.5 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI. GIORNI LAVORATI IN MODALITÀ LAVORO AGILE ("*SMART WORKING*")..... 66
4.6 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI. CRITERI DI DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO DEL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE PREVISTO DALL'ARTICOLO 63 DEL DECRETO 66
4.7 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI. EROGAZIONE DEL BONUS 67
4.8 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTE. EROGAZIONE DEL BONUS. ATTESTAZIONE REDDITI DEL DIPENDENTE 67
4.9 PREMIO AI LAVORATORI DIPENDENTI. UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA RICONOSCIUTO AL DATORE DI LAVORO 68
5 ALTRE DISPOSIZIONI 69
5.1 REQUISIZIONE IN USO O IN PROPRIETÀ 69
5.2 DEDUCIBILITÀ DELLE EROGAZIONI LIBERALI DAL REDDITO D'IMPRESA 71
5.3 TRATTAMENTO IVA DONAZIONI IN NATURA 72
5.4 MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE EROGAZIONI LIBERALI FINALIZZATE A MISURE URGENTI DI SOLIDARIETÀ ALIMENTARE 73
5.5 MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLE EROGAZIONI LIBERALI EFFETTUATE A STRUTTURE OSPEDALIERE 74

PREMESSA

Con il decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 recante "*Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*" (c.d. "Decreto Cura Italia", di seguito Decreto) sono state introdotte misure volte a proteggere la salute dei cittadini, a sostenere il sistema produttivo e salvaguardare la forza lavoro.

In particolare, relativamente a tali ultimi due obiettivi, il Decreto prevede specifiche disposizioni, anche di carattere tributario, volte ad affrontare l'impatto economico dell'emergenza COVID-19 sui lavoratori, sulle famiglie e sulle imprese.

Le misure di carattere fiscale recate dal Decreto sono contenute principalmente nel Titolo IV rubricato "*Misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese*" ed attengono ai seguenti profili:

- proroga e sospensione dei termini per versamenti ed altri adempimenti tributari;
- sospensione termini delle attività degli enti impositori e del versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione;
- misure agevolative specifiche a sostegno delle imprese e dei lavoratori, nonché incentivi fiscali per le erogazioni liberali a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza COVID-19.

Ulteriori previsioni di carattere fiscale sono recate anche da singole disposizioni inserite nell'ambito del Decreto con riferimento, fra l'altro, alle "Misure a sostegno del lavoro" (Titolo II) ed alle "Misure a sostegno della liquidità attraverso il sistema bancario" (Titolo III).

Da segnalare poi, tra le disposizioni inserite nel Tiolo V ("Ulteriori disposizioni"), quelle relative al differimento delle udienze ed alla sospensione dei termini per i procedimenti giurisdizionali in materia tributaria, nonché alla sospensione dei termini per i procedimenti amministrativi.

Al fine di illustrare la portata delle previsioni fiscali del Decreto che interessano i contribuenti e delle norme che esplicano effetti sull'attività degli uffici dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle entrate Riscossione, sono stati forniti primi chiarimenti con i seguenti documenti di prassi:

- risoluzione n. 12/E del 18 marzo 2020 ("*Sospensione dei versamenti tributari e contributivi a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 – primi chiarimenti*");
- circolare n. 4/E del 20 marzo 2020 ("*Articolo 67 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 – chiarimenti e indicazioni operative sulla trattazione delle istanze di interpello nel periodo di sospensione dei termini*");
- circolare n. 5/E del 20 marzo 2020 ["*Primi chiarimenti in merito ai termini per il pagamento degli importi dovuti a seguito di accertamenti esecutivi - Articoli 83 e 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (cd. Decreto 'Cura Italia'*)"];
- risoluzione n. 14/E del 21 marzo 2020 ("*Sospensione dei versamenti tributari e contributivi a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 – ulteriori precisazioni*");
- circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 ("*Sospensione dei termini e accertamento con adesione - Articoli 67 e 83 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (cd. decreto 'Cura Italia') – Primi chiarimenti*");
- circolare n. 7/E del 27 marzo 2020 (*"Articolo 67 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 – chiarimenti e indicazioni operative sulla trattazione delle istanze di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e di determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. patent box."*).

Con la risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020, inoltre, è stato istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta di cui all'articolo 65 del Decreto Cura Italia ("*Credito d'imposta per botteghe e*

negozi").

A seguito dei quesiti pervenuti da parte delle associazioni di categoria, delle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle entrate nonché di professionisti ed altri contribuenti in merito all'ambito applicativo delle previsioni fiscali contenute nel Decreto, con la presente circolare, ad integrazione dei documenti di prassi sopra richiamati, vengono forniti ulteriori chiarimenti, sotto forma di risposta ai quesiti.

Al fine di rendere sistematica la trattazione degli argomenti nonché di facilitare la fruizione e la lettura del documento, i quesiti trattati sono suddivisi per aree tematiche omogenee sulla base del contenuto che caratterizza le singole previsioni fiscali contenute nel Decreto.

1 PROROGA E SOSPENSIONE TERMINI PER VERSAMENTI E ALTRI ADEMPIMENTI

Nel presente paragrafo sono forniti chiarimenti in merito ai quesiti relativi alle seguenti tematiche:

- rimessione in termini per i versamenti (articolo 60)**;**
- sospensione dei versamenti delle ritenute, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria (articolo 61);
- sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi (articolo 62);
- menzione per la rinuncia alle sospensioni (articolo 71).

1.1 Versamento tassa annuale vidimazione libri sociali

QUESITO: La tassa annuale di vidimazione dei libri sociali con scadenza 16 marzo 2020 rientra tra i versamenti oggetto del rinvio previsto dal Decreto?

RISPOSTA: L'articolo 60 del Decreto prevede la proroga al 20 marzo 2020 dei versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, inclusi quelli relativi ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria, in scadenza il 16 marzo 2020.

La risoluzione n. 12/E del 18 marzo 2020 precisa, al riguardo, che la proroga è applicabile ai versamenti dovuti a qualsiasi titolo dalla generalità dei contribuenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, in scadenza alla data del 16 marzo 2020.

Il versamento della tassa annuale di vidimazione dei libri sociali è prorogato, pertanto, al 20 marzo 2020.

Il Decreto non prevede, tuttavia, ulteriori differimenti dei versamenti diversi da

quelli specificatamente individuati dagli articoli 61 e 62 dello stesso decreto.
Restano salve, tuttavia, le disposizioni riguardanti tutti i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o quella operativa negli 11 comuni della Lombardia e del Veneto, individuati dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020, che stabilisce la sospensione di tutti i versamenti con scadenza tra l'8 marzo ed il 31 marzo 2020. Tali versamenti devono essere effettuati in unica soluzione entro il 31 maggio 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dallo stesso mese di maggio.

1.2 Esercizio di più attività nell'ambito della stessa impresa

QUESITO: L'articolo 8, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9, ha disposto la sospensione, dal 17 marzo al 30 aprile 2020, dei termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché di quelli relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i tour operator, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato.
Detta sospensione è stata estesa dall'articolo 61 del Decreto, ad ulteriori categorie di soggetti che svolgono le attività elencate alle lettere da a) a r) del comma 2 del medesimo articolo.
A tal riguardo, si chiede di chiarire come operi la sospensione qualora un soggetto eserciti più attività nell'ambito della stessa impresa e solo una o una parte di dette attività rientri nei settori elencati dal citato articolo 61.

RISPOSTA: Come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto-legge n. 18 del 2020, l'articolo 61 ha, quale finalità, quella di «*sostenere ulteriormente i settori*

maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica in atto».

Tenuto conto, quindi, di detto fine agevolativo, per poter beneficiare della sospensione disposta dall'articolo in esame, è necessario che le attività rientranti tra quelle oggetto di sospensione siano svolte in maniera prevalente rispetto alle altre esercitate dalla stessa impresa (intendendosi per tali quelle da cui deriva, nell'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione, la maggiore entità dei ricavi o compensi).

1.3 Azienda con codice ATECO non menzionato nell'elenco indicativo dalla risoluzione n. 12/E del 18 marzo 2020

QUESITO: Un'azienda avente un codice ATECO non esplicitamente menzionato nell'elenco dei codici indicati a titolo indicativo dalle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 18 marzo 2020 e n. 14/E del 21 marzo 2020, ma che rientra nei settori elencati dall'articolo 61, comma 2, lettere da a) a r) del Decreto, e dall'articolo 8, comma 1, del decreto-legge n. 9 del 2020, può rientrare comunque tra i beneficiari della norma?

I riferimenti alle attività economiche di cui all'articolo 61, comma 2, per come individuate, a titolo indicativo, mediante i codici ATECO indicati dalle richiamate risoluzioni, possono essere considerati relativi a settori merceologici?

RISPOSTA: Come chiarito nelle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 18 marzo 2020 e n. 14/E del 21 marzo 2020, i codici ATECO riferibili a tali attività economiche sono meramente indicativi, sicché le sospensioni previste dall'articolo 61 possono riguardare anche soggetti che svolgono attività non espressamente riconducibili ai codici ATECO indicati nelle richiamate risoluzioni. Ciò a condizione che la propria attività sia riconducibile nella sostanza a una delle categorie economiche indicate.

1.4 Gruppo IVA

QUESITO: Il comma 3 dell'articolo 61 del decreto prevede che «*Per le imprese turistico recettive, le agenzie di viaggio e turismo ed i tour operator, nonché per i soggetti di cui al comma 2, i termini dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto in scadenza nel mese di marzo 2020 sono sospesi*».

Tale sospensione si applica anche ai soggetti che hanno esercitato l'opzione per il Gruppo IVA per i quali l'imposta dovuta ogni mese è calcolata sommando le liquidazioni effettuate da ciascuna società appartenente al gruppo?

Considerato che il Gruppo IVA non svolge un'unica attività ma tutte quelle svolte dai suoi partecipanti, ai fini del beneficio della sospensione di cui al citato comma 3, in base a quali criteri è possibile stabilire se l'attività svolta rientri in una di quella previste dal comma 2 dell'articolo 61?

RISPOSTA: Si ritiene che la sospensione prevista dal citato articolo 61, comma 3, si applichi anche ai versamenti IVA dovuti dalla società controllante del Gruppo IVA. Coerentemente con quanto già chiarito nella risposta al quesito 1.2, si ritiene che, ai fini della sospensione dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto dovuti dal Gruppo Iva, sia sufficiente che i soggetti appartenenti allo stesso esercitino una o più delle attività tra quelle riconducibili a quelle previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 61, sempreché l'ammontare dei ricavi ad esse relative ne rappresenti cumulativamente la parte prevalente rispetto a quelli complessivamente realizzati da tutte le società del gruppo.

1.5 Liquidazione IVA di gruppo. Articolo 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

QUESITO: Il comma 3 dell'articolo 61 del Decreto prevede che «*Per le imprese turistico recettive, le agenzie di viaggio e turismo ed i tour operator, nonché per i*

soggetti di cui al comma 2, i termini dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto in scadenza nel mese di marzo 2020 sono sospesi».

La norma non chiarisce se, in caso di liquidazione dell'IVA di gruppo (ex articolo 73 comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633), sia sufficiente che la società controllante ricada tra i soggetti individuati dal citato comma 3 oppure sia necessario che tutte le società partecipanti abbiano tali caratteristiche.

RISPOSTA: Considerato che, al pari del gruppo IVA, nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, l'unico soggetto obbligato ad effettuare i versamenti è la società controllante, si ritiene che, ai fini dell'applicazione della sospensione prevista dall'articolo 61, comma 3, del Decreto, è sufficiente che i soggetti facenti parte del perimetro della liquidazione IVA di gruppo, esercitino una o più delle attività previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 61 del Decreto, sempreché l'ammontare dei ricavi derivanti da tali attività sia prevalente rispetto a quelli complessivamente realizzato a livello di gruppo.

1.6 Holding: Comunicazioni Anagrafe tributaria

QUESITO: L'Agenzia delle Entrate sul proprio sito ha comunicato che «*ai sensi dell'articolo 62, comma 6 del decreto 'Cura Italia', la Comunicazione annuale dei saldi e dei movimenti è consentita con invio di tipo ordinario fino al 30 giugno 2020*».

Si chiede se analoghe conclusioni valgano anche, per tutto il settore delle holding, per quanto riguarda le comunicazioni mensili per le quali l'Agenzia sta definendo i termini e le modalità tecniche per la trasmissione.

RISPOSTA: Si conferma che il rinvio dei termini vale anche per le comunicazioni mensili all'Archivio dei rapporti finanziari. Per tale ambito è già pubblicato sul sito dell'Agenzia il seguente avviso:

*«**Attenzione**: ai sensi dell'articolo 62, comma 6, del decreto Decreto-Legge 17 marzo 2020, n. 18 "Cura Italia", le comunicazioni all'Archivio dei rapporti finanziari in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 possono essere effettuate entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni.*

Per minimizzare l'impatto sui sistemi informativi è stato previsto che:

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

1.7 Emissione della fattura in presenza di attività per le quali è stata disposta la chiusura.

QUESITO: Si chiede se fra gli adempimenti tributari sospesi rientri anche quello dell'emissione delle fatture o se, in alternativa, sia invocabile nel caso specifico l'esimente prevista dall'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 in quanto si è in presenza di causa di forza maggiore che impedisce di assolvere correttamente all'obbligo.

RISPOSTA: L'articolo 21, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) prevede che «*La fattura è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6* [c.d. "fattura immediata", ndr.].

La fattura cartacea è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte».

Il medesimo articolo, peraltro, ammette emissioni in momenti successivi, come avviene, ad esempio, «*per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto*», ipotesi nelle quali «*può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime*» [così il medesimo articolo 21, comma 4, lettera a), del decreto IVA in tema di fatture c.d. "differite"].

Nel caso oggetto di quesito – ossia di interruzione delle attività a far data dall'11 marzo 2020 in base al D.P.C.M. del medesimo giorno, con operazioni effettuate *ex* articolo 6 del decreto IVA (*i.e*. beni ceduti e prestazioni di servizi pagate) nei dodici antecedenti – qualora, alla data di interruzione, il cedente/prestatore non avesse ancora emesso alcuna fattura (elettronica o analogica a seconda dei soggetti coinvolti) fermo il ricorso a quella differita in presenza dei requisiti di legge, egli avrebbe comunque le seguenti alternative:

a. se non obbligato alla fatturazione elettronica tramite Sistema di Interscambio (SdI) in base all'articolo 1 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127 (cfr., sul punto, la circolare n. 14/E del 17 giugno 2019), emettere una fattura analogica o in formato elettronico (dunque anche in ".pdf" o cartacea con successiva digitalizzazione, ad esempio, tramite *scanner*) ed inviarla al cessionario/committente (ad esempio via posta elettronica, certificata o meno);
b. se obbligato alla citata fatturazione elettronica via SdI, utilizzare uno dei *software* gratuiti offerti dall'Agenzia delle entrate (*App, web, stand alone* più

portale "Fatture e Corrispettivi") per predisporre ed inviare il documento. Tali strumenti, va ricordato, sono usufruibili anche da coloro che, pur esonerati dalla fatturazione elettronica via SdI, vogliono ricorrervi su base volontaria (cfr. la già richiamata circolare n. 14/E del 2019).

Quanto all'articolo 6, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui «*Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore*», occorre rammentare che sulla nozione di *"forza maggiore*", si è espressa più volte la Corte di cassazione, sposando un orientamento in linea con la giurisprudenza unionale.

Nello specifico, con la recente ordinanza n. 8175 del 22 marzo 2019 (ripresa, tra le altre, dalla successiva n. 28321 del 5 novembre 2019) il Giudice di legittimità ha chiarito che «[…] *la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (si vedano: Corte giust., C/314/06, punto 24, nonché Corte giust., 18 gennaio 2005, causa C-325/03 P, Zuazaga Meabe/UAMI, punto 25). Rilevano dunque non necessariamente circostanze tali da porre l'operatore nell'impossibilità assoluta di rispettare la norma tributaria bensì quelle anomale ed imprevedibili, le cui conseguenze, però, non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso (Corte giust., 15 dicembre 1994, causa C-195/91 P, Bayer/Commissione, punto 31, nonché Corte giust., 17 ottobre 2002, causa C-208/01, Parras Medina, punto 19). Sotto il profilo naturalistico, infine, la forza maggiore si atteggia come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talché essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poiché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento imprevisto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso*

contribuente, nonostante tutte le cautele adottate (Cass. sez. 5, 22/09/2017, n. 22153, cit., e Cass. sez. 6-5, 08/02/2018, n. 3049, cit)».

L'orientamento della Corte di cassazione conferma sostanzialmente i chiarimenti di cui alla circolare ministeriale n. 180 del 10 luglio 1998, nella quale si precisa che «*Per forza maggiore si deve intendere ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto*».

Ora, il Decreto (unitamente ai precedenti decreto-legge del 2 marzo 2020, n. 9 e decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020) è intervenuto proprio al fine di introdurre misure di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza sanitaria in corso, sospendendo, tra l'altro, alcuni adempimenti e versamenti anche tributari, senza applicazione di sanzioni ed interessi, previa valutazione delle circostanze esterne connesse alla situazione epidemiologica che rendono estremamente difficoltoso l'adempimento agli obblighi tributari da parte di alcune categorie di soggetti.

Pertanto, in tema di fatturazione elettronica e di termini di invio allo SdI, come indicato anche nella risposta al quesito precedente, occorre rilevare che l'emissione della fattura (analogica od elettronica), in quanto documento destinato alla controparte contrattuale, è anche necessaria per adempiere a taluni obblighi nascenti dal Decreto (cfr., ad esempio, la necessità di omettere l'indicazione della ritenuta d'acconto in fattura (analogica o elettronica) prevista dall'articolo 62 del decreto, così come illustrato nella risposta n. 1.13 di cui al seguito del presente documento di prassi in tema di "Ritenute compensi lavoro autonomo/provvigioni").

Inoltre, essendo il predetto documento destinato alla controparte contrattuale è funzionale all'esercizio esercizio di alcuni diritti fiscalmente riconosciuti (si pensi alla detrazione dell'IVA o alla deducibilità dei costi da parte del cessionario/committente).

Alla luce di quanto sopra, dunque, l'emissione delle fatture non è un adempimento annoverabile tra quelli attualmente sospesi.

Con riferimento all'esimente di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la stessa può trovare applicazione in base ai principi di carattere generale prima richiamati, qualora l'Ufficio competente alla valutazione della ricorrenza degli elementi della forza maggiore ne ravvisi la sussistenza nel caso concreto.

Quanto alla trasmissione telematica dei corrispettivi, nella circolare n. 3/E del 21 febbraio 2020 si è già evidenziato che essa, insieme alla memorizzazione (e all'emissione del documento commerciale che vi è connessa), costituisce un unico adempimento ai fini dell'esatta documentazione dell'operazione e dei relativi corrispettivi. Si tratta, dunque, di una parte giuridicamente non separabile di un unico adempimento, in alcuni casi fisicamente non autonoma (si pensi alla procedura web "documento commerciale on line") e pertanto la stessa non può essere oggetto di sospensione, prevalendo, come visto per le fatture, l'esigenza della controparte di ricevere un documento variamente utilizzabile anche ai fini fiscali.

In un'ottica di massimo favor per i contribuenti, si ritiene che facciano comunque eccezione (e ricadano, quindi, nella sospensione) le ipotesi in cui, memorizzato il corrispettivo ed emesso il documento commerciale del caso, la trasmissione dei corrispettivi, non contestuale, sia stata legittimamente differita ad un momento successivo (si pensi, ad esempio, all'assenza di rete internet e/o a problemi di connettività del dispositivo).

Ricade, evidentemente, nella sospensione anche l'adempimento di sola trasmissione telematica mensile dei dati dei corrispettivi prevista dal comma 6-ter dell'articolo 2

del decreto legislativo n. 127 del 2015, attualmente in vigore per gli operatori con volume d'affari inferiore a 400 mila euro che non utilizzano ancora un registratore telematico ovvero la procedura web dell'Agenzia delle entrate e continuano ad emettere scontrini o ricevute fiscali.

Similarmente, possono ricadere nella sospensione i termini di 60 giorni previsto per la trasmissione telematica dei corrispettivi generati dalla gestione di distributori automatici. Pertanto se un gestore di un distributore automatico non è in grado di effettuare la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi entro 60 giorni dal precedente invio dei dati - poiché il tecnico incaricato di rilevare il dato presso il sistema master del distributore è impossibilitato ad effettuarlo nel periodo di emergenza, sarà possibile effettuare la rilevazione e la trasmissione in un momento successivo.

Sempre con riferimento all'adempimento di cui al comma 1 dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 127 del 2015, resta inteso che laddove l'esercizio commerciale non svolgesse alcuna attività (ad esempio in quanto chiuso per ordine dell'autorità o per altre ragioni connesse agli eventi calamitosi), nessuna ulteriore operazione relativa alla memorizzazione/invio dei dati deve essere posta in essere, considerato, come indicato nelle specifiche tecniche allegate al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 182017 del 28 ottobre 2016, "Versione 9.0 dicembre 2019", che «*Nel caso di interruzione dell'attività per chiusura settimanale, chiusura domenicale, ferie, chiusura per eventi eccezionali, attività stagionale o qualsiasi altra ipotesi di interruzione della trasmissione (non causata da malfunzionamenti tecnici dell'apparecchio), il Registratore Telematico, alla prima trasmissione successiva ovvero all'ultima trasmissione utile, provvede all'elaborazione e all'invio di un unico file contenente la totalità dei dati (ad importo zero) relativi al periodo di interruzione, per i quali l'esercente non ha effettuato l'operazione di chiusura giornaliera*» (cfr. il paragrafo 2.7 "GENERAZIONE E TRASMISSIONE DATI")."

1.8 Documento di trasporto

QUESITO: Alla luce dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, visti anche i provvedimenti emanati nelle scorse settimane (tra cui, in ultimo, il decreto-legge n. 18 del 2020) è possibile ritenere che, in presenza di fattura elettronica, non vi sia obbligo di emettere documenti di trasporto?

RISPOSTA: L'articolo 1 del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472 ha abrogato le disposizioni riguardanti l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti (fattura o bolla accompagnatoria) contenute nel D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627.

Dunque, a far data dallo stesso e con le eccezioni ivi espressamente individuate (inerenti alla circolazione di alcuni beni quali, ad esempio, tabacchi e fiammiferi), il documento di trasporto (d.d.t.) ha assunto una funzione prettamente contabile, oltre che di strumento idoneo a superare le presunzioni di cessione e di acquisto di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441.

In forza del richiamato articolo 1, del D.P.R. n. 472, «*Il documento previsto dall'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, contiene l'indicazione della data, delle generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, della qualità e della quantità dei beni ceduti. Per la conservazione di tale documento si applicano le disposizioni di cui all'articolo 39, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Lo stesso documento è idoneo a superare le presunzioni stabilite dall'articolo 53 del citato decreto*» (cfr. il comma 3).

I d.d.t., dunque, sono i documenti principali, seppure non unici (si veda l'articolo 21, comma 4, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972) su cui poggia l'emissione delle

fatture c.d. “differite”, ossia emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni in esse dettagliate [come previsto dal citato articolo 21, comma 4, lettera a), del D.P.R. n. 633].

Tuttavia, come già chiarito in precedenti documenti di prassi, i d.d.t. non devono necessariamente viaggiare insieme ai beni in essi individuati, potendo, secondo le esigenze aziendali, «*essere spediti nel giorno in cui è iniziato il trasporto dei beni oltre che tramite servizio postale, anche a mezzo corriere oppure tramite gli strumenti elettronici già richiamati nel paragrafo 2.1 della predetta circolare n. 225/E* [ossia *«tramite sistemi informativi … che consentono la materializzazione di dati identici presso l’emittente e il destinatario*» ndr.]» (cfr. la circolare n. 249 dell’11 ottobre 1996).

Parimenti, considerato anche che «*il d.d.t. deve indicare "almeno le generalità del primo incaricato del trasporto", il quale, però, "non è tenuto ad eseguire ulteriori annotazioni" sul d.d.t. medesimo*» e che «*il documento di trasporto è completo di ogni elemento obbligatorio sin dall’origine, senza che né il soggetto emittente né i successivi soggetti riceventi siano tenuti ad eseguire sul d.d.t. ulteriori annotazioni*», «*deve ritenersi ammissibile l’emissione del d.d.t. sotto forma di documento informatico*» (così la successiva circolare n. 36/E del 6 dicembre 2006).

Va inoltre rilevato che una fattura “immediata” – ossia, in base all’articolo 21, comma 4, primo periodo, dell’articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, emessa «*entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6*» – può sostituire i citati d.d.t., “scortando” i beni trasportati durante il viaggio, ma anche separatamente da essi, risultando sufficiente la sua sola emissione (cfr., in questo senso, già la circolare n. 225 del 16 settembre 1996).

Deve dunque escludersi che l'alternatività d.d.t./fattura immediata – elettronica o analogica, laddove normativamente ammessa – possa derivare dall'emergenza epidemiologica in corso, essendo già prevista nel nostro ordinamento.

Restano ovviamente fermi gli obblighi di documentazione dettati da altre disposizioni quali, ad esempio, gli articoli 1 dei D.P.C.M. 8 e 9 marzo 2020 che, in ragione della citata emergenza epidemiologica, hanno vietato gli spostamenti delle persone se non «*motivati da comprovate esigenze*» ivi individuate.

1.9 Obblighi introdotti in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti dall'articolo 4 del decreto-legge n. 124 del 2019

QUESITO: Si chiede di chiarire se e come la sospensione operi con riferimento agli adempimenti di cui all'articolo 17-*bis* del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, introdotto dall'articolo 4, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124.

RISPOSTA: Gli articoli 61 e 62 del Decreto prevedono la sospensione dei versamenti delle ritenute alla fonte di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, rispettivamente per le seguenti categorie di contribuenti:

- per i soggetti elencati all'articolo 61, commi 2 e 3 del Decreto e all'articolo 8, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9;
- per soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge (articolo 62, comma 2 del Decreto);

- per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei comuni individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020 (articolo 62, comma 4 del Decreto).

Solo per le predette categorie di soggetti risultano sospesi gli obblighi di versamento e conseguentemente sono sospesi i controlli previsti a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti dall'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, introdotto dall'articolo 4 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124. Ciò in quanto i predetti controlli da parte del committente sono strettamente connessi ai versamenti delle ritenute da parte dell'appaltatore, sospesi in virtù di quanto sopra rappresentato.

In tale evenienza, nel caso in cui, alla data stabilita dal comma 2 dell'articolo 17-bis, sia maturato il diritto a ricevere i corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, il committente non ne deve sospendere il pagamento.

I controlli a carico del committente e, quindi, l'obbligo di sospendere il pagamento dei corrispettivi, come previsto dal comma 3 del medesimo articolo 17-*bis* in caso di inadempimento o non corretto adempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, riprenderanno, pertanto, dal momento del versamento o dall'omesso versamento delle ritenute alle scadenze previste dai predetti articoli 61 e 62 del Decreto.

1.10 Modelli Intrastat

QUESITO: Si chiede di conoscere se nel rinvio delle scadenze degli adempimenti fiscali richiamati nell'articolo 62 del Decreto rientri anche il differimento della scadenza, prevista per il 25 marzo 2020, per la presentazione degli elenchi mensili INTRASTAT relativi al mese di febbraio 2020.

RISPOSTA: La compilazione degli elenchi INTRASTAT e il loro invio, con cadenza mensile, o con cadenza trimestrale per i soggetti che effettuano operazioni per un ammontare non superiore in ciascun trimestre a 50.000 euro, è un adempimento previsto ai fini fiscali dagli articoli 262 e seguenti della direttiva IVA 2006/112/CE ai fini del controllo delle operazioni intra-UE. La compilazione degli elenchi è prevista, inoltre, a fini statistici dal Regolamento UE 638/2004 del 31 marzo 2004.

Nel diritto interno gli elenchi riepilogativi sono disciplinati dall'articolo 50 del decreto-legge 30 agosto 1993 n. 331, dal decreto del 22 febbraio 2010 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 194409/2017 del 25 settembre 2017. Tali elenchi devono essere presentati telematicamente all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli entro il 25 del mese successivo al periodo di riferimento (mensile o trimestrale a secondo del superamento di talune soglie).

Ciò posto l'articolo 62 del Decreto dispone che «*1. Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.* […] *6. Gli adempimenti sospesi ai sensi del comma 1 sono effettuati entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni*».

Pertanto la scadenza prevista per il 25 marzo 2020, per la presentazione degli elenchi mensili INTRASTAT relativi al mese di febbraio 2020 è sospesa e andrà effettuata entro il 20 giugno 2020, senza applicazione di sanzioni.

Resta comunque ferma la facoltà, per gli operatori che si trovano nelle condizioni di poter fornire le predette informazioni, di inviare gli elenchi riepilogativi, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, entro i termini ordinari.

1.11 Condominio

QUESITO: L'articolo 62 del Decreto - "*Sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi*", comma 1 recita: "*Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020. Resta ferma la disposizione di cui all'articolo 1 del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9, recante disposizioni riguardanti i termini relativi alla dichiarazione dei redditi precompilata 2020*".

Alla luce del citato articolo e delle norme da esso richiamate, si chiede di sapere se è corretta l'interpretazione secondo la quale:

A. È sospeso l'obbligo del condominio, quale sostituto di imposta, di operare le ritenute d'acconto.

B. Sono sospesi i termini per l'invio all'Agenzia delle entrate delle certificazioni dovute dai sostituti di imposta (condominio) inerenti alle ritenute d'acconto operate nell'anno 2019 in quanto non relative a "dichiarazione dei redditi precompilata 2020".

RISPOSTA: A. L'articolo 62, comma 1, del Decreto prevede la sospensione degli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, relativamente ai soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato.

Tuttavia, il comma 7 del citato articolo 62 stabilisce che i ricavi e i compensi percepiti, nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del citato decreto-

legge e il 31 marzo 2020, da soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a euro 400.000 nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto-legge, non sono assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli articoli 25 e 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

Conseguentemente, non sono assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli articoli 25 e 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, da parte del sostituto d'imposta, solo i ricavi o i compensi corrisposti alle predette categorie di soggetti nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del Decreto e il 31 marzo 2020.

B. La certificazione unica contenente esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione dei redditi precompilata può essere trasmessa in via telematica all'Agenzia delle entrate entro il 31 ottobre 2020, termine ultimo di presentazione del modello 770/2020. La consegna al percipiente va, invece, effettuata entro il 31 marzo 2020.

Restano salve, tuttavia, le disposizioni riguardanti tutti i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o quella operativa negli 11 comuni della Lombardia e del Veneto individuati dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020, che stabilisce la sospensione di tutti gli adempimenti con scadenza tra l'8 marzo ed il 31 marzo 2020, che devono essere effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione e, pertanto, entro il 30 aprile 2020.

1.12 Registro – Termini per la registrazione degli atti Privati in Termine fisso, Atti Pubblici e Scritture private autenticate, sia in modalità cartacea, sia telematica

QUESITO: La sospensione dei termini degli adempimenti tributari diversi dai versamenti di cui all'articolo 62 si applica anche alle scadenze dei termini per la registrazione degli atti privati in termine fisso, nonché per la registrazione degli atti redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, sia in modalità cartacea sia telematica?

RISPOSTA: Secondo la previsione di cui all'articolo 62 del Decreto «*Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020*».

Al riguardo si ritiene che, data l'ampia formulazione normativa utilizzata dal legislatore - la cui *ratio* è motivata anche dalla esigenza di ridurre la circolazione delle persone sul territorio nazionale durante il periodo emergenziale -, la predetta disposizione assuma portata generale. Alla luce di tale considerazione, si fa presente che tra gli adempimenti tributari sospesi possa rientrare anche l'assolvimento dell'obbligo di registrazione in termine fisso, previsto dall'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico dell'imposta di registro o TUR).

Si ricorda che, in base all'articolo 10 del Testo Unico dell'imposta di registro (TUR) sono obbligati, poi, a richiedere la registrazione:

a. le parti contraenti per le scritture private non autenticate, per i contratti verbali e per gli atti pubblici e privati formati all'estero nonché i rappresentanti delle società o enti esteri, ovvero uno dei soggetti che

rispondono delle obbligazioni della società o ente, per le operazioni di cui all'articolo 4 del TUR;

b. i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o i delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati.

Pertanto, al fine di evitare disparità di trattamento, la predetta sospensione rileva a prescindere dalla circostanza che la registrazione degli atti pubblici, delle scritture private autenticate e di quelle prive dell'autentica avvenga in forma cartacea o secondo modalità telematiche.

1.13 Ritenute compensi lavoro autonomo/provvigioni

QUESITO: L'articolo 62, comma 7, del Decreto dispone che *«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 euro 400.000 nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge, i ricavi e i compensi percepiti nel periodo compreso tra il 17 marzo e il 31 marzo 2020 non sono assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli articoli 25 e 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato. I contribuenti, che si avvalgono della presente opzione, rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della presente disposizione e provvedono a versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020, senza applicazione sanzioni e interessi».*

Alla luce del citato articolo si chiede di sapere se:

A. laddove ricorrano tutte le condizioni previste dal predetto comma 7, primo periodo, va omessa l'indicazione della ritenuta d'acconto in fattura;

B. ai fini della determinazione del limite di euro 400.000 occorre tenere conto anche degli eventuali ulteriori componenti positivi non risultanti dalle scritture contabili, di cui al comma 9 dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n.50, eventualmente indicati nelle dichiarazioni fiscali per migliorare il proprio profilo di affidabilità ai fini della applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale;

C. sarà predisposta una specifica risoluzione per l'individuazione del codice tributo per il versamento delle ritenute da parte del sostituito.

RISPOSTA:

A. L'articolo 62, comma 7, primo periodo, del Decreto stabilisce che i ricavi e i compensi percepiti, nel periodo compreso tra il 17 marzo e il 31 marzo 2020, da soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, non sono assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli articoli 25 e 25-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, da parte del sostituto d'imposta, laddove ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge, abbiano percepito ricavi o compensi non superiori a euro 400.000;
- nel mese precedente, non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

In tale ipotesi, i predetti soggetti omettono l'indicazione della ritenuta d'acconto in fattura (analogica o elettronica).

Nello specifico, laddove venga emessa una fattura elettronica, nella sezione *"DettaglioLinee"* non va valorizzata con SI la voce *"Ritenuta"* e, conseguentemente, non va compilato il blocco *"DatiRitenuta"* (Cfr. *"Specifiche*

tecniche - Versione 1.6”, allegate al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 febbraio 2020, prot.n. 99922).

In base, inoltre, a quanto previsto dal comma 7, secondo periodo, del medesimo articolo 62, laddove stabilisce «*I contribuenti, che si avvalgono della presente opzione, rilasciano un’apposita dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della presente disposizione [...]*», è necessario indicare nella “*Causale”* della fattura la dicitura *«Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d’acconto ai sensi articolo 62, comma 7, del decreto-legge n. 18 del 2020»*.

B. In merito al quesito posto appare possibile richiamare, per analogia, le indicazioni nel tempo fornite con riguardo all’istituto dell’adeguamento ai ricavi o compensi determinati sulla base degli studi di settore di cui agli articoli 62-*bis* e 62-*sexies* del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331.

In proposito, relativamente alla rilevanza dell’adeguamento ai fini del superamento del limite di cui all’articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600, nel paragrafo 13 della Circolare del 13 giugno 2001 n. 54/E era stato precisato che «*qualora a seguito dell'adeguamento agli studi di settore l'ammontare dei ricavi superi i limiti previsti per la tenuta della contabilità semplificata, non sorge, per il periodo d'imposta successivo, l'obbligo della tenuta della contabilità ordinaria. Inoltre, qualora il nuovo volume d'affari superi il limite previsto dall'articolo 7 del D.P.R. n. 542 del 1999, per l'effettuazione trimestrale delle liquidazioni periodiche e dei relativi versamenti, il contribuente può continuare a mantenere tale periodicità. Analogamente, il predetto adeguamento non produce nessun effetto sull'obbligo di presentazione delle dichiarazioni periodiche IVA»*.

Più recentemente il legislatore ha previsto che (articolo 1, comma 55 lettera a), della legge 23 dicembre 2014, n. 190) non concorrono alla determinazione del limite di

riferimento per il regime forfetario i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore.

Tale disposizione, tenuto conto di quanto previsto dal comma 18 dell'articolo 9-*bis* del decreto legge 24 aprile 2017, n.50, si ritiene sia valida anche per gli ulteriori componenti positivi indicati in dichiarazione ai fini degli ISA.

Tutto ciò innanzi premesso, appare coerente con tale consolidata impostazione ritenere che gli ulteriori componenti eventualmente indicati per migliorare il proprio profilo di affidabilità fiscale non rilevino per la determinazione del limite di euro 400.000 individuato dalla norma in argomento.

C. I percipienti effettueranno il versamento delle somme corrispondenti alle ritenute non operate, tramite modello F24, indicando un nuovo e specifico codice tributo di prossima istituzione.

1.14 Imposta sugli Intrattenimenti (ISI)

QUESITO: Il versamento dell'Imposta sugli intrattenimenti (ISI) è sospeso? In caso affermativo, fino a quando?

RISPOSTA: Come già chiarito in risposta al quesito n. 1.1, cui si rinvia, l'articolo 60 del Decreto ha previsto la proroga generalizzata al 20 marzo 2020 dei versamenti in scadenza al 16 marzo 2020. I successivi articoli 61 e 62 del Decreto dispongono ulteriori differimenti per alcune tipologie di versamento, tra le quali non è ricompreso il versamento dell'imposta sostitutiva sugli intrattenimenti (ISI). Conseguentemente a detta imposta si applica il solo rinvio al 20 marzo 2020.

Come già detto con riferimento alla tassa annuale per la vidimazione dei libri sociali, restano salve, tuttavia, le disposizioni riguardanti tutti i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o quella operativa negli 11 comuni della Lombardia e del Veneto, individuati dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del

24 febbraio 2020, che stabilisce la sospensione di tutti i versamenti con scadenza tra l'8 marzo ed il 31 marzo 2020. Tali versamenti devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, quindi, entro il 30 aprile 2020.

1.15 Sospensione dei versamenti in relazione a determinate tipologie di contribuenti per le quali è prevista la verifica dell'ammontare dei ricavi dell'anno precedente a quello di entrata in vigore del Decreto.

QUESITO: Considerato che per la generalità dei contribuenti, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la verifica concerne i ricavi del 2019, si chiede se occorra far riferimento, per la determinazione dei ricavi dell'anno precedente, alle regole che presidiano i differenti regimi contabili applicati (cassa per i semplificati e i forfetari, competenza per gli ordinari) e se alla determinazione dei ricavi non concorrano gli eventuali maggiori ricavi da ISA (tale ultima scelta sembrerebbe logicamente motivata dal fatto che la scansione temporale delle sospensioni è incompatibile con la possibilità di tener conto di tali maggiori ricavi).

RISPOSTA: In considerazione della *ratio legis*, si ritiene che la soglia dei ricavi vada determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito d'impresa. Tale ricostruzione consente di adattare la soglia di carattere generale alle singole tipologie di contribuenti cui il TUIR o leggi speciali consentono modalità peculiari di determinazione del proprio reddito d'impresa. Tale ammontare non deve tener conto di eventuali ulteriori componenti positivi disposti dalla normativa ISA. Si conferma che gli ulteriori componenti positivi, eventualmente indicati per migliorare il proprio profilo di affidabilità fiscale, non rilevano ai fini della determinazione del limite di 2 milioni di

euro dei ricavi/compensi. Si richiamano in proposito le valutazioni formulate in risposta al precedente quesito n. 1.13 lettera B.

1.16 Termini presentazione dichiarazione di successione

QUESITO: Il Decreto sospende anche i termini di legge previsti per la presentazione delle dichiarazioni di successione (un anno dalla morte)?

RISPOSTA: La presentazione della dichiarazione di successione costituisce un adempimento cui si applica la sospensione di cui all'articolo 62, comma 1, del Decreto. Di conseguenza, qualora il termine di presentazione della dichiarazione di successione scada nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, lo stesso rimane sospeso e tale adempimento dovrà essere effettuato entro il 30 giugno 2020. Al riguardo si precisa che il contribuente, se si avvale della sospensione, non sia tenuto al versamento delle imposte ipotecarie, catastali e degli altri tributi indiretti. Coerentemente, se il contribuente, nonostante il beneficio della sospensione, intende presentare la dichiarazione di successione è anche tenuto al versamento delle imposte e tributi indiretti.

1.17 Termini redazione inventari

QUESITO: Il Decreto sospende i termini di legge previsti per la redazione degli inventari (tre mesi dall'accettazione con beneficio di inventario, ad esempio)?

RISPOSTA: Il Decreto non sospende i predetti termini, non essendo gli stessi connessi ad adempimenti tributari. Si può comunque richiamare la disciplina civilistica in materia, prevedendo il Codice Civile espressamente la possibilità di chiedere la proroga di tale termine.

1.18 Sospensione versamento ritenute personale enti locali

QUESITO: La sospensione del versamento delle ritenute fiscali e dei contributi dal 2 marzo al 30 aprile prevista dall'articolo 61, comma 2, si applica anche al personale delle Amministrazioni Locali?

RISPOSTA: La sospensione del versamento delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali ed assistenziali si applica anche alle amministrazioni locali, le quali non devono versare ritenute Irpef e contributi sociali per i lavoratori dipendenti impiegati nelle attività richiamate dal comma 2 dell'articolo 61 (per esempio, musei, biblioteche, asili nido, scuole, ecc.).

1.19 Scadenza obblighi di comunicazione oneri detraibili per 730 precompilato

QUESITO: È confermata la scadenza al 31 marzo 2020 degli obblighi di comunicazione degli oneri detraibili per il 730 precompilato e delle Certificazioni Uniche?

RISPOSTA: Le scadenze ordinarie per la comunicazione degli oneri detraibili per il 730 precompilato (28 febbraio) e per le Certificazioni Uniche (7 marzo; per il 2020, 9 marzo, cadendo il 7 nella giornata sabato) erano già state prorogate al 31 marzo 2020 dal decreto legge n. 9/2020 e quest'ultima scadenza è stata confermata dal Decreto.

1.20 Richiesta di documentazione in sede di controllo formale

QUESITO: Si chiede se rientri nella sospensione di cui all'articolo 62, comma 1, la risposta alla richiesta di documentazione pervenuta nell'ambito delle attività di

controllo formale delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

RISPOSTA: La sospensione degli adempimenti diversa dai versamenti prevista dall'articolo 62, comma 1, del Decreto si applica anche alle risposte alle richieste di documentazione effettuate in sede di controllo formale delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in cui i termini assegnati per fornire la documentazione scadono nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio. In questi casi, la documentazione deve essere prodotta entro il 30 giugno 2020, in applicazione del comma 6 del richiamato articolo 62.

1.21 Sospensione versamenti dell'imposta di registro in sede di registrazione di un contratto di comodato o di locazione

QUESITO: Si chiede se rientrino nella sospensione prevista dall'articolo 62 del Decreto anche i versamenti dell'imposta di registro da effettuare in sede di registrazione di un contratto di comodato o di locazione.

RISPOSTA: Si premette che a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 62, comma 1, del Decreto «*sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020*».

Pertanto, se il termine per effettuare la registrazione cade tra le date indicate, il contribuente può beneficiare della sospensione dei termini, con diritto di effettuare l'adempimento entro il 30 giugno 2020.

Dato che in base all'articolo 16 del Testo Unico dell'imposta di Registro (TUR) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 la

liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio è subordinata alla richiesta di registrazione, se il contribuente si avvale della sospensione e non richiede la registrazione, non si determina neanche il correlato obbligo di versamento. Coerentemente, deve ritenersi che se il contribuente si avvale della sospensione anche per la registrazione dei contratti di locazione di immobili non sia tenuto al relativo versamento dell'imposta.

Se il contribuente, nonostante il beneficio della sospensione, chiede la registrazione dei contratti resta dovuto il relativo versamento dell'imposta.

Il contribuente è tenuto altresì a effettuare i versamenti delle rate successive dell'imposta di registro dovuta per i contratti di locazione già registrati.

1.22 Proroga dei versamenti in scadenza il 16 marzo

QUESITO: Rientra nella proroga di cui all'articolo 60 il versamento dell'IRAP dovuta dalle Aziende del SSN in scadenza il 16 marzo 2020?

RISPOSTA: Il versamento dell'IRAP dovuta dalle aziende del servizio sanitario nazionale, in scadenza il 16 marzo 2020, analogamente agli altri versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, rientra nella proroga al 20 marzo 2020.

2 SOSPENSIONE ATTIVITÀ ENTI IMPOSITORI, VERSAMENTO CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE E TERMINI PROCEDIMENTI TRIBUTARI

Nel presente paragrafo sono forniti chiarimenti in merito alle questioni attinenti alle disposizioni del Decreto relative a:

- sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori (Articolo 67):
- sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione (Articolo 68);
- differimento delle udienze e sospensione dei termini dei procedimenti tributari (articolo 83)
- sospensione dei termini nei procedimenti amministrativi ed effetti degli atti amministrativi in scadenza (articolo 103).

2.1 Prescrizione e decadenza attività uffici

QUESITO: L'articolo 67 comma 4 del Decreto con riferimento ai termini di prescrizione e di decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori prevede che si applichi, anche in deroga alle disposizioni dello Statuto del Contribuente, l'articolo12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, secondo cui (al comma 2) «*I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi, ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni*

dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione». Al riguardo è utile specificare l'ambito oggettivo di tale previsione, chiarendo espressamente a quali attività e annualità si faccia riferimento.

RISPOSTA: L'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 è intervenuto sulla disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali, prevedendo che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti, siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti. L'articolo stabilisce che, in dette ipotesi, i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici dell'Agenzia delle entrate che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

La disposizione in commento opera, inoltre, una complessiva sistematizzazione della disciplina dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi.

Pertanto la proroga dei termini di decadenza riguarda tutte le attività per le quali è prevista una decadenza dei termini, come ad esempio quelle disciplinate dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n 600, dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) e dell'articolo 27 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico dell'imposta di successione e donazione).

Tra le finalità perseguite dalla norma vi è anche quella di distribuire la notifica degli atti accertamento da parte degli uffici in un più ampio lasso di tempo, al fine di

evitare la concentrazione di notifiche dei predetti atti nei confronti dei contribuenti nei mesi immediatamente successivi al termine del periodo di crisi. In merito, la Relazione Illustrativa al comma 2 del citato art. 12 chiarisce che: «*L'inserimento del secondo comma risponde all'esigenza di evitare che si proceda a notificare atti degli enti impositori e cartelle di pagamento nei confronti di soggetti colpiti da eventi eccezionali durante il periodo di difficoltà conseguente all'evento, spostando in avanti gli ordinari termini di decadenza che imporrebbero di procedere comunque alla notifica*».

Quale mero esempio, si rappresenta che, per le attività di notifica degli atti di accertamento o di rettifica per le imposte dirette e IVA, i termini di decadenza dell'attività accertatrice per i periodi d'imposta 2015 (dichiarazione presentata) e 2014 (dichiarazione omessa), in scadenza al 31 dicembre 2020, potranno essere distribuiti in un lasso di tempo di due anni, virtù della proroga al 31 dicembre 2022 prevista dal Decreto. In assenza di detta proroga, peraltro, eventuali pagamenti dovuti dai contribuenti per tali annualità si sarebbero concentrati in uno spazio di tempo più ristretto (con ulteriore rischio di sovrapposizione degli eventuali piani di rateazione).

Infine, sempre a titolo esemplificativo, per quanto riguarda l'imposta di registro - tenuto conto della disposizione contenuta nel citato comma 2 del citato articolo 12 che prevede che la proroga dei termini di prescrizione e decadenza relativa agli atti i cui termini per la notifica «[…] *scadono entro il 31 dicembre dell'anno* […] *durante* [*il quale*] *si verifica la sospensione*» - nel caso in cui la decadenza dell'attività di rettifica e liquidazione intervenga in data 26 giugno 2020, il termine è prorogato fino al 31 dicembre 2022. Anche in questo caso la finalità della disposizione è quella di differire gli ordinari termini di decadenza per distribuire in un più ampio lasso di tempo l'attività di notifica dei predetti atti nei confronti dei soggetti interessati dalla crisi.

2.2 Proroga dei termini di prescrizione e decadenza. Rimessione in termini per i versamenti.

QUESITO: La proroga dei termini di prescrizione e decadenza prevista dall'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, si applica anche alle ipotesi contemplate dall'articolo 60 del decreto che, più propriamente, ricadono nella fattispecie di "rimessione in termini" e non in quella di una vera a propria sospensione?

RISPOSTA: L'articolo 60 del decreto prevede che i versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, inclusi quelli relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali ed ai premi per l'assicurazione obbligatoria, in scadenza il 16 marzo 2020 sono prorogati al 20 marzo 2020. Come chiarito anche dalla rubrica dell'articolo che prevede la "Rimessione in termini dei versamenti", la norma in questione non introduce una sospensione dei termini e, pertanto, non si rende applicabile la disciplina di cui all'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159.

2.3 Termini di decadenza accertamento ai sensi dell'articolo 10-bis legge 27 luglio 2000, n. 212.

QUESITO: L'Ufficio ha in corso un procedimento ex articolo10 bis legge 27 luglio 2000, n. 212 per il periodo di imposta 2014 per una fattispecie già oggetto di accertamento e contenzioso per annualità precedenti.
La Società ha dato riscontro in data 14 febbraio 2020 alla richiesta di chiarimenti ex articolo 10-bis notificata dall'Ufficio a fine dicembre, quindi, il termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, prorogato dalla norma, andrebbe a scadere il 14 aprile 2020, fatta salva l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 67 del Decreto.

A tale riguardo, sorge il dubbio se si debba fare riferimento al comma 1 di detto articolo 67, secondo cui «*sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*» - nel qual caso il termine per la notifica dell'atto impositivo, scadrebbe l'8 luglio 2020 (il termine del 14 aprile 2020 a cui si aggiungerebbero 85 giorni intercorrenti tra l'08 marzo e il 31 maggio) – oppure se si debba applicare il comma 4 dello stesso articolo che prorogherebbe al 31 dicembre 2022 il termine di decadenza, ai sensi dell'articolo12 comma 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159.

Tenuto conto che sono state impartite istruzioni volte ad evitare lo svolgimento delle attività di accertamento, fatta eccezione per le attività urgenti ed indifferibili, sarebbe utile conoscere il termine corretto entro cui procedere alla notifica.

RISPOSTA: Il comma 7 dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 dispone che, per gli accertamenti sull'abuso del diritto, a seguito della richiesta di chiarimenti «*Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni*».

Secondo la norma, in sintesi, il termine di decadenza - nei casi in cui i 60 giorni cadano dopo il termine ordinario di decadenza dal potere accertativo - si individua in quello prorogato di sessanta giorni.

Considerato che nel caso prospettato detto termine scade il 14 aprile 2020, trova applicazione l'articolo 67 del Decreto: di conseguenza, sono sospesi sia i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti (fino al 31 maggio), sia i termini di

prescrizione e decadenza relativi alle attività degli uffici finanziari che scadono entro il 31 dicembre dell'anno durante il quale si verifica la sospensione (fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione).
Il termine per notificare l'avviso di accertamento scadrà, quindi, il 31 dicembre 2022.

2.4 Imposte per le quali è prevista decadenza infrannuale

QUESITO: L'articolo 67 del Decreto prevede, al comma 1, una sospensione dall'8 marzo al 31 maggio dei termini delle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso. In sostanza vi è una sospensione di 85 giorni dei termini relativi alle attività descritte. Il comma 4 del medesimo articolo del Decreto rinvia, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici impositori, all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 in base al quale i termini che scadono entro il 31 dicembre dell'anno in cui si verifica la sospensione sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.
Poiché l'articolo 62 del Decreto non prevede una sospensione dei versamenti, fatta eccezione per i soggetti aventi domicilio fiscale nei Comuni individuati nell'allegato 1 al Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 1 marzo 2020, è corretto ritenere che per gli avvisi di liquidazione relativi all'imposta di registro, ipocatastale e di successione (al di fuori dei casi previsti dall'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, peraltro non collegati neppure al termine di proposizione del ricorso – sospeso ai sensi dell'articolo 83 del Decreto), rimane fermo il termine di pagamento di 60 giorni dalla notifica senza alcuna forma di sospensione?

Nel caso di soggetto non residente nel territorio dello Stato (come ad esempio un erede non avente domicilio fiscale in Italia tenuto alla presentazione della

dichiarazione di successione), si ritiene operante la sospensione prevista dall'articolo 62 del Decreto oppure deve prevalere una interpretazione letterale del dettato normativo?

La sospensione dei termini prevista dall'articolo 67 deve intendersi riferita a tutti gli atti in relazione ai quali è prevista una decadenza dell'azione degli uffici entro il 31 dicembre dell'anno della sospensione, ivi inclusi quelli per i quali è prevista una decadenza infrannuale (come ad esempio nel caso degli accertamenti di maggior valore rilevanti ai fini dell'imposta di registro, ipotecarie e catastali, di atti di liquidazione dell'imposta sulle assicurazioni dei soggetti che operano nel territorio italiano in libera prestazione di servizi e per le attività di accertamento relativi all'imposta sulle assicurazioni disciplinata dalla legge n. 1216 del 1961)?

RISPOSTA: L'articolo 12, comma 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 159 ha realizzato una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi, nell'ipotesi di sospensione dei termini per eventi eccezionali. Pertanto, la proroga dei termini di prescrizione e decadenza relativi alle attività degli uffici che scadono «*entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione*» si applica anche a quelle attività per cui è prevista una decadenza infrannuale, come può avvenire ad esempio per l'imposta di registro.

L'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 prevede un trattamento agevolato, ossia la riduzione ad un terzo delle sanzioni irrogate, a favore del contribuente che rinunci sia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione sia a formulare istanza di accertamento con adesione, a condizione che paghi le somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso. Per effetto delle modifiche apportate all'articolo in esame ad opera dell'articolo 2, comma 3, del

decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, tale beneficio si applica agli avvisi di accertamento/rettifica e liquidazione ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di successione, come individuati nei chiarimenti forniti con la circolare n. 17/E del 29 aprile 2016 dell'Agenzia delle entrate.

Per gli atti di liquidazione, non richiamati nella citata circolare e per i quali il termine di pagamento non è collegato al termine di proposizione del ricorso, non opera alcuna sospensione per il versamento in considerazione del fatto che l'articolo 62 del Decreto esclude dalla sospensione dei termini i versamenti, ad eccezione di quelli in autoliquidazione espressamente previsti.

Al riguardo, si precisa che per i soggetti che, alla data del 21 febbraio, avevano il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei comuni individuati nell'allegato 1) al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020, occorre tener conto delle disposizioni di cui all'articolo 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020, che ha previsto la sospensione dei «*termini dei versamenti e degli adempimenti tributari* […] *scadenti nel periodo compreso tra il 21 febbraio 2020 e il 31 marzo 2020*», precisando che gli stessi «*devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione*». Tali soggetti, quindi, nel caso di termine di versamento scadente tra il 21 febbraio e il 31 marzo 2020, effettuano il relativo versamento entro il 30 aprile 2020.

Come espressamente previsto dall'articolo 62 del Decreto, la sospensione dei termini degli adempimenti tributari scadenti nel periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 riguarda esclusivamente i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, e non anche i soggetti esteri.

Con riferimento alla sospensione dell'attività degli enti impositori di cui all'articolo 67 del Decreto, la stessa si applica, come indicato nella risposta fornita al paragrafo 2.1, anche alle attività di controllo e di accertamento relative all'imposta di registro e ha effetto, come già chiarito con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, anche sullo

svolgimento del procedimento di accertamento con adesione ai fini delle altre imposte indirette, ai sensi degli articoli da 10 a 13 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

2.5 Registro – avvisi di liquidazione derivanti da controllo formale sulla spettanza delle agevolazioni campione unico

QUESITO: La sospensione dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori si applica anche agli avvisi di liquidazione derivanti dal controllo formale sulla spettanza delle agevolazioni Campione Unico?

RISPOSTA: Il controllo formale degli atti agevolati ai fini dell'imposta di registro prevede l'appuramento della sussistenza dei requisiti e delle condizioni in base alla tipologia di agevolazione fiscale richiesta in sede di stipula di un atto. Ciò premesso, la sospensione dei termini di cui all'articolo 67 del Decreto si applica anche agli avvisi di liquidazione che scaturiscono dal controllo sulla spettanza delle agevolazioni, in quanto trattasi di atti impositivi emessi a fronte di un'attività di controllo.

2.6 Registro. Avvisi di liquidazione da controllo della corretta liquidazione degli atti registrati in forma pubblica e privata e da controllo congruità e tempestività dei versamenti per annualità successive dei contratti di locazione

QUESITO: La sospensione dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori si applica anche agli avvisi di liquidazione derivanti dal controllo della corretta liquidazione degli atti registrati sia in forma pubblica sia in forma

privata e dal controllo della congruità e tempestività dei versamenti dovuti per le annualità successive dei contratti di locazione?

RISPOSTA: L'articolo 67, comma 1, del Decreto, prevede che «*Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*».

Al riguardo, si ritiene che l'attività di controllo della corretta liquidazione degli atti registrati, sia in forma pubblica sia in forma privata, e di controllo della congruità e tempestività dei versamenti dovuti per le annualità successive dei contratti di locazione, rientrino nel novero delle attività degli uffici degli enti impositori i cui termini sono sospesi dal comma 1 dell'articolo 67 del Decreto. Ciò premesso, si precisa che - per quanto detto nel paragrafo 2.4 - non operi alcuna sospensione del versamento chiesto con avvisi di liquidazione, già notificati, che non rientrino tra quelli richiamati nella circolare n. 17/E del 29 aprile 2016, per i quali il termine di pagamento non è collegato al termine di proposizione del ricorso.

2.7 Termine per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione

QUESITO: Si chiede di chiarire se e come operi la disposizione contenuta nell'articolo 67 del Decreto con riferimento al termine per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione da parte del contribuente, anche alla luce della sospensione dei termini per la proposizione del ricorso disposta dall'articolo 83.

RISPOSTA: In relazione all'applicazione dei vari istituti sospensivi introdotti dal decreto-legge n. 18 del 2020, si rinvia ai chiarimenti forniti nella circolare 6/E del 23 marzo 2020. Il citato documento di prassi ha chiarito che, per l'istanza di

accertamento con adesione presentata a seguito della notifica di un avviso di accertamento, non si applica la sospensione prevista dall'articolo 67 del Decreto, bensì quella prevista dall'articolo 83 del Decreto con riguardo al termine per l'impugnazione. In tal caso «*si applicano cumulativamente:*

- *sia la sospensione del termine di impugnazione "per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente", prevista ordinariamente dal comma 3 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218 del 1997,*
- *sia la sospensione prevista dall'articolo 83 del decreto»*.

2.8 Contenzioso. Rapporto tra i termini previsti dall'articolo 67 del Decreto con quelli di cui all'articolo 83 del Decreto

QUESITO: I termini di sospensione del contenzioso previsti dall'articolo 67 (8 marzo – 31 maggio) come si conciliano con quelli dell'83 (9 marzo – 15 aprile) del Decreto?

RISPOSTA: In relazione ai termini di sospensione relativi alle attività di controllo degli uffici, nonché di quelli processuali, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 6/E del 23 marzo 2020. In particolare, l'articolo 67, comma 1, del Decreto prevede che «*sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*». L'articolo 83 dello stesso Decreto, invece, al comma 2 dispone la sospensione dei termini, dal 9 marzo al 15 aprile 2020, del «*decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali*», specificando al comma 21 che «*Le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano altresì ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie e alla magistratura militare*» Inoltre sempre il citato comma 2, dispone con specifico riguardo al contenzioso tributario che la

sospensione dei termini, dal 9 marzo al 15 aprile 2020 si applica anche per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni tributarie e in relazione al termine di cui all'articolo 17-bis, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

In merito, occorre evidenziare che l'articolo 67 del Decreto contiene una disciplina generale di riferimento per la sospensione dei termini delle attività degli enti impositori, fatte salve le specifiche deroghe previste dalle altre norme "speciali" contenute nel decreto stesso, quale ad esempio, appunto, l'articolo 83 del Decreto.

Di conseguenza con riferimento a tutti i termini processuali e in particolare per la notifica del ricorso in primo grado e al termine per la conclusione del procedimento di mediazione risulta applicabile la specifica sospensione di cui al citato articolo 83, comma 2 del Decreto.

2.9 Attività relative ai rimborsi

QUESITO: Le attività relative ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione utile ad eseguire l'istruttoria, sono sospese ai sensi dell'articolo 67 del Decreto?

RISPOSTA:

Il comma 1 dell'articolo 67 del Decreto sospende «*dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*».

Come indicato con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, la sospensione dei termini previsti dalla disposizione richiamata non sospende né esclude le attività degli uffici. Coerentemente, anche in questo periodo emergenziale gli uffici continueranno a svolgere, nell'interesse dei contribuenti, l'attività istruttoria dei procedimenti relativi

ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione utile ad eseguire l'istruttoria, con modalità volte a limitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente.

2.10 Indagini finanziarie

QUESITO: Si chiede se in base alle disposizioni del Decreto siano sospese le attività relative alle indagini finanziarie.

RISPOSTA: Come chiarito con circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 l'articolo 67 del Decreto, al comma 1, prevede la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso ma «*non sospende, né esclude, le attività degli Uffici*». Ne deriva che non risultano sospese le richieste di preventiva autorizzazione a procedere, nei confronti degli intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie, alla richiesta di fornire dati, notizie e documenti relativi ai rapporti con i clienti ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numero 7) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 51, secondo comma, numero 7), del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633.

Tuttavia, anche in questo caso sono valide le indicazioni già fornite agli uffici di sospendere le attività di controllo, volte ad evitare gli spostamenti del personale dipendente e il contenimento del contagio da coronavirus, ove le stesse non risultino indifferibili o urgenti.

2.11 Sanzioni – esecuzione sanzioni accessorie

QUESITO: Le sanzioni accessorie ex articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, già notificate prima dell'8 marzo, devono essere portate a esecuzione?

RISPOSTA: Il comma 1 dell'articolo 67 del Decreto sospende «*dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*».

Come chiarito dalla circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, tale previsione «*non sospende, né esclude, le attività degli Uffici, ma disciplina la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento. Tuttavia, in questo periodo emergenziale gli uffici dell'Agenzia delle entrate sono stati destinatari di istruzioni volte ad evitare lo svolgimento delle attività sopra indicate, al fine di non sollecitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente*».

Nell'ambito applicativo delle richiamate disposizioni normative ed indicazioni di prassi rientra anche il procedimento di sospensione dell'esercizio dell'attività ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in caso di contestazione, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, di quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale.

In proposito va precisato quanto segue.

Il comma 2-*quater* del citato articolo 12 dispone che l'esecuzione del provvedimento di sospensione è assicurata con l'apposizione del sigillo dell'organo procedente e con le sottoscrizioni del personale incaricato.

Qualora tali attività siano state già svolte, la chiusura resta ferma, non risultando applicabili le disposizioni ed istruzioni operative riferite alla sospensione dei termini e dell'attività degli Uffici.

2.12 Atto irrogazione sanzioni - decadenza notifica

QUESITO: Ai sensi dell'articolo 16 settimo comma decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, a pena di decadenza, occorre notificare l'atto di irrogazione entro un anno dalla presentazione delle deduzioni difensive. Nel periodo connesso all'emergenza potrebbero spirare i termini di decadenza.
Ci si chiede se anche in questo caso è sospesa la notifica degli atti di irrogazione sanzioni oppure deve considerarsi rientrante in quelle attività indifferibili per cui vanno notificati gli atti.

RISPOSTA: L'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 prevede che l'atto di contestazione, notificato al contribuente ai sensi del suo comma 1, debba contenere, tra l'altro, «*l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso,* […] *ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive* […]*»* (così il comma 6).
Ove tali deduzioni siano presentate «*l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22*» (cfr. il comma 7).
L'ufficio, dunque, con specifico riferimento alle deduzioni presentate dal contribuente deve svolgere un'attività di esame, controllo ed accertamento degli

elementi giuridici e materiali (fatti e circostanze addotte) ivi contenuti, al fine di irrogare le conseguenti sanzioni con atto motivato.

Tale attività non si differenzia, sotto questo profilo, da quella svolta per l'accertamento delle violazioni e l'irrogazione delle sanzioni effettuati in applicazione di altre disposizioni normative (tipicamente l'articolo 17, comma 1, del medesimo decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472).

Alla luce di quanto sopra, dunque, si ritiene che la fattispecie in esame (notifica degli atti di irrogazione delle sanzioni ex articolo 16, settimo comma, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nonché 16-bis, comma 2, dello stesso decreto legislativo che si richiama al precedente) rientri nel disposto dell'articolo 67 del Decreto, ai sensi del quale, tra l'altro, «*Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*».

Pertanto, qualora i termini richiamati per la notifica (un anno dalla presentazione delle deduzioni, ovvero sei mesi nel caso dell'articolo 16-*bis*) spirassero nel periodo 8 marzo – 31 maggio 2020, gli stessi sono sospesi e riprendono a decorrere dal 1° giugno 2020, fermo restando:

- l'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 (cui l'ultimo comma del richiamato articolo 67 del Decreto rinvia): «*I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31*

dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione»; e

- le indicazioni contenute nella circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, laddove si è precisato che la previsione contenuta nell'articolo 67, comma 1, del Decreto, «*non sospende, né esclude, le attività degli Uffici, ma disciplina la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento. Tuttavia, in questo periodo emergenziale gli uffici dell'Agenzia delle entrate sono stati destinatari di istruzioni volte ad evitare lo svolgimento delle attività sopra indicate, al fine di non sollecitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente*».

2.13 Adesione non firmata

QUESITO: Per l'accertamento con adesione non ancora sottoscritto, i termini dei 90 giorni previsti dal comma 3 dell'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 vengono estesi in virtù della sospensione di cui all'articolo 67 del Decreto?

RISPOSTA: Come chiarito con circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, nel caso di istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente, a seguito della notifica di un avviso di accertamento, si applica la sospensione disciplinata dall'articolo 83 del Decreto. Pertanto, al termine di impugnazione si applicano cumulativamente:

- sia la sospensione del termine di impugnazione «*per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente*», prevista ordinariamente dal comma 3 dell'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218,
- sia la sospensione prevista dall'articolo 83 del Decreto.

2.14 Adesioni – Atto di adesione già sottoscritto e termine di 20 giorni (perentori) per il pagamento

QUESITO: In caso di atto di adesione già sottoscritto, il termine di versamento della prima o unica rata da effettuarsi entro 20 giorni ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 beneficia della sospensione introdotta dal Decreto?

RISPOSTA: Come già chiarito dalla circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, il termine di versamento della prima o unica rata relativa all'adesione, da effettuarsi entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto (articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), non beneficia di alcuna proroga o sospensione introdotta dal Decreto.
Fanno eccezione solo i soggetti che alla data del 21 febbraio avevano il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei comuni individuati nell'allegato 1) al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020; per tali contribuenti, in virtù dell'articolo 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020, il versamento di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, scadente tra il 21 febbraio e il 31 marzo 2020, va effettuato in unica soluzione entro il 30 aprile.

2.15 Sospensioni ex articoli 67 e 83 del Decreto

QUESITO: Dalla lettura del Decreto si evidenziano due differenti sospensioni inerenti alle attività di accertamento (articolo 67 comma 1 e articolo 83 comma 2). Quello che sembra riguardare le adesioni in corso pare sia l'articolo 83 comma 2 (ultimo periodo) del Decreto, in cui si fa riferimento a un termine di sospensione (dal 9 marzo al 15 aprile 2020 diverso da quello di cui all'articolo 67 (8 marzo – 31 maggio), previsto per la notifica del ricorso di primo grado alla CTP. Considerato

che dal termine per il ricorso discendono tutti i termini previsti dalla legge, per l'acquiescenza (articolo 15 decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), la sottoscrizione dell'adesione (Circolare 65/E del 2001 par 4.2 penultimo capoverso), la definizione delle sole sanzioni (articolo 17 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472), la specifica sospensione per il procedimento di adesione può godere di tale arco temporale (anziché di quello fino al 31/5 di cui all'articolo 67 del Decreto)?

RISPOSTA: Con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 sono stati forniti chiarimenti con riferimento all'applicazione del periodo di sospensione previsto dagli articoli 67 e 83 del Decreto, sia sul decorso del termine per impugnare gli avvisi di accertamento sia sullo svolgimento dei procedimenti di accertamento con adesione.
In particolare, è stato precisato che in caso di istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente a seguito della notifica di un avviso di accertamento, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione di 90 giorni (previsto dal comma 3 dell'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), sia la sospensione prevista dal citato articolo 83 del Decreto (dal 9 marzo al 15 aprile 2020).
Dalle indicazioni fornite dalla citata circolare 6/E si desume, quindi, che la sospensione dei termini di impugnazione di cui all'articolo 83 risulta applicabile a tutti gli istituti definitori che fanno esplicito rinvio, ai fini del godimento del beneficio, ai termini per l'impugnazione dell'atto (si pensi all'acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alla definizione degli atti di contestazione ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alla possibilità di presentare istanza di adesione a seguito della notifica di un avviso di accertamento, alla presentazione delle istanze IPEA/IPEC).

2.16 Procedure concorsuali

QUESITO: La sospensione dei termini per il compimento degli atti dei procedimenti civili si applica anche alle procedure concorsuali? Come si concilia tale previsione con la sospensione dei termini per l'attività degli Uffici che ha una durata più ampia?

RISPOSTA: Tenuto conto che l'articolo 83 del Decreto stabilisce la sospensione dal 9 marzo al 15 aprile c.a. del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili (tra i quali rientrano le procedure concorsuali) e penali e, in genere, di tutti i termini procedurali, sono da ritenersi sospesi anche i termini prescritti per il compimento di atti nei procedimenti di natura concorsuale (come si evince peraltro nella relazione illustrativa al decreto) e, pertanto, anche i termini per la presentazione della domanda di insinuazione al passivo.

In particolare, il termine per l'insinuazione tempestiva, essendo correlato alla fissazione dell'udienza per la verifica dello stato passivo (trenta giorni prima dell'udienza), viene a slittare per effetto del rinvio d'ufficio di tutte le udienze a data successiva al 15 aprile 2020, rinvio che viene disposto in modo da consentire il rispetto dei termini computati a ritroso, come stabilito dal citato articolo 83. Relativamente, invece, al termine per l'insinuazione tardiva, essendo correlato al deposito del decreto di esecutività dello stato passivo (un anno dal deposito), la sua scadenza è prorogata per il numero di giorni corrispondente al periodo di sospensione.

Con riguardo poi all'articolo 67 del medesimo Decreto, che stabilisce la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio c.a. dei termini di prescrizione e decadenza per l'esercizio dell'attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e

contenzioso da parte degli enti impositori, si evidenzia che tale previsione non sospende le attività e quindi non ne impedisce lo svolgimento nel predetto periodo. Ne consegue che, laddove dovesse verificarsi l'esigenza di compiere un'attività propedeutica agli adempimenti connessi alla procedura concorsuale nel rispetto della tempistica scaturente dallo spirare del termine del periodo di sospensione previsto dal già citato articolo 83 del medesimo Decreto, gli Uffici sono legittimati a procedere alle relative iniziative propedeutiche all'adempimento (ad esempio, liquidazione anticipata delle dichiarazioni fiscali, notifica di avvisi di accertamento).

2.17 Sospensione dei termini e invito black list

QUESITO: Con riferimento a un invito relativo al periodo d'imposta 2015 notificato, ai sensi dell'articolo 110, comma 11, del TUIR, il 13 marzo 2020, con termine per rispondere fissato all'11 giugno 2020 (cioè 90 giorni dopo), si applica l'articolo 67, comma 1 del Decreto, e in caso affermativo l'ufficio è tenuto a comunicare al contribuente che ai 90 giorni previsti per tale tipo di invito si sommano ulteriori 85 giorni?

RISPOSTA: l'articolo 67 del Decreto prevede, al comma 1, che «*Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori»*. Come chiarito dalla circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, tale previsione normativa non ha inteso sospendere le attività degli uffici, bensì solo i termini relativi alle suddette attività (tra cui quelle di accertamento e controllo) «*da parte degli uffici degli enti impositori*». Nell'ambito applicativo della sospensione di cui al citato articolo 67 non rientra quindi il termine di 90 giorni entro cui il contribuente è chiamato a fornire risposta ai sensi dell'articolo 110, comma 11, del TUIR.

A tale adempimento risulta invece applicabile l'articolo 62 del Decreto, il quale - oltre a disciplinare la sospensione di adempimenti e versamenti fiscali con riferimento al mondo dichiarativo/autoliquidativo - al comma 1 prevede anche che «*sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti [...] che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020*». La citata disposizione non introduce una sospensione di termini, ma una sospensione degli adempimenti, i quali andranno effettuati, ai sensi del comma 6 del citato articolo, «*entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni*».

Ciò posto, nonostante l'adempimento di cui all'articolo 110, comma 11, del TUIR rientri tra quelli per cui è prevista la sospensione disciplinata dal citato articolo 62 del Decreto, nel caso prospettato nel quesito la suddetta sospensione non risulterà applicabile, atteso che la scadenza per l'adempimento viene ipotizzata in una data (11 giugno 2020) non rientrante nel periodo (compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020) indicato nel comma 1 dell'articolo 62 del Decreto.

2.18 Sospensione procedimenti amministrativi – procedimenti di adesione in corso relativi ad accertamenti fiscali già notificati/procedimenti per rilascio di certificati di ogni tipo e comunque denominati non ancora emessi dagli uffici fiscali

QUESITO: Nell'ambito applicativo dell'articolo 103 del Decreto rientrano anche i procedimenti relativi al rilascio dei certificati di ogni tipo e comunque denominati non ancora emessi dagli uffici fiscali?

RISPOSTA: Il primo periodo del comma 1 dell'articolo 103 del Decreto (*Sospensione dei termini nei procedimenti amministrativi ed effetti degli atti amministrativi in scadenza*) del Decreto prevede che «*Ai fini del computo dei termini ordinatori o perentori, propedeutici, endoprocedimentali, finali ed esecutivi, relativi allo svolgimento di procedimenti amministrativi su istanza di parte o*

d'ufficio, pendenti alla data del 23 febbraio 2020 o iniziati successivamente a tale data, non si tiene conto del periodo compreso tra la medesima data e quella del 15 aprile 2020».

Il richiamato disposto normativo si applica anche ai procedimenti di rilascio di certificazioni da parte degli Uffici dell'Agenzia delle entrate.

Il secondo periodo dello stesso comma 1 aggiunge tuttavia che «*Le pubbliche amministrazioni adottano ogni misura organizzativa idonea ad assicurare comunque la ragionevole durata e la celere conclusione dei procedimenti, con priorità per quelli da considerare urgenti, anche sulla base di motivate istanze degli interessati*».

Gli Uffici provvedono pertanto al rilascio dei certificati secondo le istruzioni fornite nel periodo emergenziale volte a limitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente.

2.19 Gestione istanze di sospensione legale della riscossione

QUESITO: Sono sospesi i termini previsti per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 1, commi da 537 a 543, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. sospensione legale)?

RISPOSTA: L'articolo 67 del Decreto stabilisce la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio c.a. dei termini di prescrizione e decadenza per l'esercizio dell'attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso da parte degli enti impositori. Nell'ambito dell'attività di riscossione rientrano anche gli adempimenti previsti a carico dell'ente creditore dall'articolo 1, commi da 537 a 543, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 e, pertanto, i relativi termini di prescrizione e decadenza devono ritenersi sospesi ai sensi del predetto articolo 67.

Non si ritiene infatti applicabile alle attività svolte dall'ente impositore l'articolo 103 del Decreto - che disciplina la sospensione dei termini relativi allo svolgimento di procedimenti amministrativi su istanza di parte o d'ufficio, pendenti alla data del 23 febbraio 2020 o iniziati successivamente a tale data, nel periodo compreso tra la medesima data e quella del 15 aprile 2020 - in quanto, stante la peculiarità della materia impositiva, il legislatore ha ritenuto di prevedere una disciplina speciale per le predette attività quale appunto quella contenuta nel già citato 67 del Decreto.
La sospensione prevista dal predetto articolo 103 del Decreto trova invece applicazione con riguardo alla dichiarazione che, a pena di decadenza, il contribuente, ai sensi del comma 538 del citato articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, deve presentare, entro sessanta giorni dalla notifica, da parte dell'agente della riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva intrapresa dallo stesso.

2.20 Validità delle attestazioni di residenza all'estero

QUESITO: L'attuale stato emergenziale ha comportato per gli intermediari finanziari talune criticità connesse alla raccolta e alla trasmissione di documenti cartacei in originale, come i certificati di residenza rilasciati dalle autorità estere, necessari ai fini dell'applicazione delle ritenute ridotte previste dalle normative interne o convenzionali.
Per ovviare a tali difficoltà operative, possono trovare applicazione le disposizioni di cui all'articolo 103 del Decreto, con particolare riferimento al secondo comma che proroga fino al 15 giugno 2020 la validità di tutti i certificati, attestati, permessi, concessioni e atti abilitativi comunque denominati, in scadenza nel periodo compreso tra il 31 gennaio e il 15 aprile 2020?

RISPOSTA: Preliminarmente, preme rilevare che l'applicazione dell'esenzione o

delle ritenute ridotte, in ragione della normativa interna di matrice europea o della normativa convenzionale, è una facoltà dell'intermediario che può decidere di avvalersene sotto la propria responsabilità.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, ha chiarito in più circostanze (a titolo esemplificativo, si vedano le risoluzioni 17 luglio 2006, n. 86; 24 settembre 2003, n. 183; 24 maggio 2000, n. 68; 10 giugno 1999, n. 95, 21 aprile 2008, n. 167) che i sostituti d'imposta hanno la facoltà, e non l'obbligo, di applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote convenzionali.

Pertanto, anche laddove il percettore del reddito abbia diritto a un'imposizione più favorevole rispetto a quella ordinaria, il medesimo diritto può essere fatto valere attivando le procedure di rimborso, mentre l'intermediario può legittimamente limitarsi ad applicare la ritenuta piena prevista dalla normativa nazionale.

Ciò premesso, in merito all'articolo 103 del Decreto, rubricato «*Sospensione dei termini nei procedimenti amministrativi ed effetti degli atti amministrativi in scadenza*», si osserva che la norma riguarda i procedimenti amministrativi e gli atti amministrativi adottati nell'ambito dell'ordinamento giuridico italiano.

Si tratta di una disposizione che si è resa necessaria alla luce della drammatica emergenza epidemiologica da COVID-19 che si è sviluppata in Italia, al fine di ridurre le attività delle pubbliche amministrazioni alle funzioni essenziali, per contenere la diffusione del contagio.

La norma, quindi, non ha un'applicazione generalizzata ma introduce una deroga connessa alle eccezionali criticità che, in questo momento, si trova ad affrontare il sistema italiano.

Ciò precisato, non si può, tuttavia, ignorare la crescente diffusione del COVID-19 in numerosi Paesi del mondo, che si trovano in uno stato emergenziale analogo a quello italiano in termini di diffusione del virus e di necessità di contenimento dello stesso, mediante l'adozione di misure restrittive assimilabili a quelle recentemente introdotte in Italia.

In tali casi, occorre riconoscere che l'alterazione dell'ordinario funzionamento di tutte le attività, pubbliche e private, nell'ottica di favorire un contenimento dei contagi, può rendere difficoltosi il reperimento e la trasmissione in originale dei certificati di residenza.

In queste circostanze, paragonabili a quella attualmente esistente in Italia, si ritiene che quanto previsto dall'articolo 103, comma 2, del Decreto possa trovare applicazione anche alle attestazioni rilasciate dalle Amministrazioni finanziarie estere, la cui validità si considera, pertanto, prorogata. La norma citata, peraltro, fa testualmente riferimento a "tutti i certificati".

Resta inteso che spetta all'intermediario che applica il regime tributario di maggior favore l'onere di verificare la situazione di oggettiva difficoltà o impossibilità del soggetto estero di reperire la documentazione in esame a causa dello stato emergenziale (anche in termini di diffusione epidemiologica e di intensità delle misure restrittive) esistente nel Paese estero interessato.

3 MISURE SPECIFICHE A SOSTEGNO DELLE IMPRESE

Nel presente paragrafo sono forniti chiarimenti in merito alle questioni attinenti alle disposizioni del Decreto relative a:

- credito d'imposta per botteghe e negozi (articolo 65);
- misure di sostegno finanziario alle imprese (articolo 55).

3.1 Credito d'imposta per negozi e botteghe. Pagamento del canone pattuito

QUESITO: L'articolo 65 del Decreto prevede testualmente che il credito è riconosciuto «*nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione di marzo 2020*». Quindi, letteralmente, sembrerebbe spettare in relazione al canone pattuito senza necessità di verifica dell'eventuale pagamento del medesimo; peraltro,

la relazione tecnica ha effettuato la stima sulla base dei contratti registrati che riportano il canone pattuito. Si chiede, in proposito, di chiarire se il credito d'imposta in esame previsto dall'articolo 65 del Decreto matura in relazione al canone di affitto pattuito indipendentemente dal pagamento del medesimo.

RISPOSTA: L'agevolazione in esame ha la finalità di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di contenimento dell'emergenza epidemiologica nei confronti dei soggetti esercitanti attività d'impresa nell'ambito della quale risulta condotto in locazione un immobile in categoria catastale C/1. Ancorché la disposizione si riferisca, genericamente, al 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, la stessa ha la finalità di ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone, sicché in coerenza con tale finalità il predetto credito maturerà a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo.

3.2 Credito d'imposta per negozi e botteghe. Tipologia di immobili/attività escluse.

QUESITO: In merito all'articolo 65 del Decreto rubricato «Credito d'imposta per botteghe e negozi» visto l'esplicito riferimento ai *«canoni di locazione di immobili rientranti nella categoria catastale C1*», si chiede se il credito d'imposta si applica anche ai contratti di locazione di immobili rientranti nella categoria catastale D8 (categoria non espressamente prevista dall'articolo suddetto, che individua gli immobili rientranti nella categoria catastale D8 "Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni").

RISPOSTA: L'articolo 65 del Decreto prevede un credito d'imposta, a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, pari al 60 per cento delle spese sostenute per il

mese di marzo 2020 per canoni di locazione purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1. L'importo può essere utilizzato – come precisato con la recente risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020 – a partire dal 25 marzo 2020 esclusivamente in compensazione, utilizzando il Modello di pagamento F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate attraverso il codice tributo "6914", denominato «Credito d'imposta canoni di locazione botteghe e negozi – articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18».
L'articolo 65 del Decreto espressamente specifica che gli immobili oggetto di locazione (per cui è possibile fruire del credito d'imposta) devono essere classificati nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe). Restano, quindi, esclusi dal credito d'imposta previsto dal Decreto i contratti di locazione di immobili rientranti nelle altre categorie catastali anche se aventi destinazione commerciale, come ad esempio la categoria D/8.

4 MISURE SPECIFICHE A SOSTEGNO DEI LAVORATORI

Nel presente paragrafo sono forniti chiarimenti in merito alle questioni attinenti alle disposizioni del Decreto relative a premio ai lavoratori dipendenti (articolo 63).

4.1 Premio ai lavoratori dipendenti. Calcolo dei giorni

QUESITO: I giorni per l'attribuzione del bonus previsto dall'articolo 63 del Decreto, devono essere conteggiati da calendario o da contratto (cioè in 26.esimi o in 30.esimi)?

RISPOSTA: In assenza di precisazioni risultanti dalla lettera della norma e/o dalla relazione illustrativa, si ritiene che al fine del calcolo complessivo dei giorni rilevanti ai fini della determinazione dell'importo del bonus spettante ai sensi

dell’articolo 63 del Decreto, rilevi il rapporto tra le ore effettive lavorate nel mese e le ore lavorabili come previsto contrattualmente.

4.2 Premio ai lavoratori dipendenti. Cessazione del rapporto di lavoro nel mese di marzo 2020

QUESITO: L'attribuzione del bonus ai lavoratori dipendenti di cui all’articolo 63 del Decreto, come deve avvenire in caso di cessazione del rapporto di lavoro nel mese di marzo 2020?

RISPOSTA: Considerato che l’importo del bonus è rapportato al numero di giorni di lavoro svolti, nel mese di marzo 2020, nella propria sede di lavoro, ai dipendenti licenziati nel predetto mese spetterà il bonus in proporzione ai giorni di lavoro svolti presso la predetta sede calcolati come illustrato al paragrafo 4.1.

4.3 Premio ai lavoratori dipendenti. Lavoratori in servizio esterno

QUESITO: I lavoratori che sono in servizio esterno presso clienti o in missione o presso altre sedi dell’impresa o del gruppo diverse dalla propria hanno diritto alla percezione del premio di cui all’articolo 63 del Decreto?

RISPOSTA: L’articolo 63 del Decreto riconosce ai lavoratori dipendenti che hanno conseguito, nell’anno precedente, un reddito di lavoro dipendente non superiore a 40.000 euro, un premio di 100 euro da rapportare al numero di giorni di lavoro svolti presso la sede di lavoro nel mese di marzo 2020.
Tenuto conto che la ratio di tale disposizione persegue l’obiettivo di dare ristoro ai dipendenti che hanno continuato a lavorare nel mese di marzo senza poter adottare, quale misura di prevenzione, quella del lavoro agile o da remoto, si ritiene che il

premio, ivi stabilito, debba essere riconosciuto anche a coloro che hanno prestato la loro attività lavorativa in trasferta presso clienti o in missioni o presso sedi secondarie dell'impresa. Restano, invece, esclusi i dipendenti che hanno prestato la loro attività lavorativa in modalità di lavoro agile ("*smart working*").

4.4 Premio ai lavoratori dipendenti. Trattamento dei lavoratori in part-time.

QUESITO: Il bonus ai lavoratori dipendenti di cui all'articolo 63 del Decreto deve essere proporzionato alla percentuale di occupazione? Oppure si dovrà usare la proporzione tra giorni lavorati "in sede" e giorni lavorabili secondo l'orario di lavoro previsto? Inoltre, come vanno considerate le giornate di ferie, malattia, congedo?

RISPOSTA: Sulla base della lettera della norma che rapporta l'ammontare del premio «*al numero di giorni di lavoro svolti nella propria sede di lavoro»,* si è dell'avviso che indipendentemente dalla tipologia di contratto, full time e part time, l'importo del bonus erogabile dovrà essere determinato in ragione del periodo di lavoro durante il quale il dipendente presta effettivamente l'attività lavorativa presso la propria sede.

Inoltre, in considerazione della finalità della norma che vuole premiare i dipendenti che hanno continuato a prestare la propria attività lavorativa presso la sede di lavoro non devono considerarsi nel rapporto - né al numeratore né al denominatore - le giornate di ferie o di malattia.

In base alla medesima ratio, sono esclude dal calcolo le giornate di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni.

4.5 Premio ai lavoratori dipendenti. Giorni lavorati in modalità lavoro agile ("*smart working*")

QUESITO: I giorni lavorati in *smart working* devono essere esclusi dal calcolo del bonus di 100 euro ai lavoratori dipendenti e, in caso affermativo, in che modo?

RISPOSTA: In ragione dell'espresso riferimento fatto dall'articolo 63 del Decreto al «numero di giorni svolti nella propria sede di lavoro», si è dell'avviso che non possano rientrare nel computo dei giorni di lavoro rilevanti ai fini della determinazione dell'importo del cd. premio, il periodo di lavoro svolto a distanza, ovvero al di fuori dell'ordinaria sede di lavoro e/o degli ordinari luoghi in cui tradizionalmente viene prestata l'attività lavorativa, anche se funzionalmente e strutturalmente collegati ad essi attraverso l'ausilio di strumenti di comunicazione informatici e telematici.

4.6 Premio ai lavoratori dipendenti. Criteri di determinazione dell'importo del reddito di lavoro dipendente previsto dall'articolo 63 del Decreto

QUESITO: Ai fini del calcolo del reddito di lavoro dipendente, che – ai fini della corresponsione del bonus di cui all'articolo 63 del Decreto - non deve superare l'importo di 40.000 euro rispetto all'anno precedente, devono essere considerati anche i premi di risultato soggetti a tassazione sostitutiva al 10% e/o le somme soggette a tassazione separata?

RISPOSTA: Si ritiene che, ai fini della verifica del rispetto del limite di 40 mila euro previsto dall'articolo 63 del Decreto, debba considerarsi esclusivamente il reddito di lavoro dipendente assoggettato a tassazione progressiva IRPEF e non anche quello assoggettato a tassazione separata o ad imposta sostitutiva. Tanto in coerenza con i chiarimenti già forniti nella Circolare n. 28/E del 15 giugno 2016.

4.7 Premio ai lavoratori dipendenti. Erogazione del bonus

QUESITO: Considerato il fatto che l'erogazione del premio per i lavoratori dipendenti di cui all'articolo 63 del Decreto spetta per il mese di marzo e che l'elaborazione dei cedolini è già in corso, si chiedono indicazioni operative alle quali allineare il comportamento (anche in ragione dell'urgenza di garantire la continuità dei servizi paga e la riduzione del personale legata all'emergenza).

RISPOSTA: Il comma 2 dell'articolo 63 del Decreto dispone, tra l'altro, che i sostituti d'imposta riconoscono, in via automatica, l'incentivo a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile e comunque entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno. Conseguentemente, il bonus in esame non dovrà essere erogato necessariamente con le competenze stipendiali del mese di aprile 2020.

4.8 Premio ai lavoratori dipendente. Erogazione del bonus. Attestazione redditi del dipendente

QUESITO: Ai fini dell'erogazione del premio ai lavoratori dipendenti ai sensi dell'articolo 63 del Decreto, per i lavoratori assunti nel corso del 2020 è il datore di lavoro che deve chiedere al precedente datore i dati reddituali del dipendente?

RISPOSTA: Analogamente a quanto già chiarito con riferimento alla disciplina di detassazione dei premi di risultato, si ritiene che, qualora il datore di lavoro tenuto all'erogazione del premio non sia lo stesso che abbia rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, il dipendente, al fine di ottenere il premio, dovrà rilasciare al sostituto di imposta una autodichiarazione ai sensi degli artt. 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, in cui attestare l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente.

4.9 Premio ai lavoratori dipendenti. Utilizzo del credito d'imposta riconosciuto al datore di lavoro

QUESITO: Il recupero in compensazione del credito di imposta riconosciuto al sostituto di imposta per il premio di 100 euro anticipato al dipendente è soggetto ai limiti di utilizzo dei crediti di imposta?

RISPOSTA: Il recupero in compensazione orizzontale del premio anticipato al dipendente deve avvenire mediante l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia, come chiarito con la risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019 e non è soggetto agli altri limiti o vincoli previsti per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta.
Al fine di consentire ai sostituti d'imposta di recuperare in compensazione il premio erogato ai dipendenti, con la risoluzione n. 17/E del 31 marzo 2020, sono stati istituiti, per il modello F24, il codice tributo "1699" e per il modello F24 "enti pubblici" (F24 EP), il codice, "169E", denominati "*Recupero da parte dei sostituti d'imposta del premio erogato ai sensi dell'articolo 63 del decreto-legge n. 18 del 2020*".

5 ALTRE DISPOSIZIONI

Nel presente paragrafo sono forniti chiarimenti in merito alle questioni attinenti alle disposizioni del Decreto relative a:

- requisizioni in uso o in proprietà (articolo 6);
- fondo centrale di garanzia PMI (articolo 49);
- erogazioni liberali a sostegno del contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19 (artt. 66 e 99).

5.1 Requisizione in uso o in proprietà

QUESITO: L'articolo 6 del Decreto dispone che il Capo del Dipartimento della protezione civile possa ordinare la requisizione in uso o in proprietà, da ogni soggetto pubblico o privato, di presidi sanitari e medico-chirurgici, nonché di beni mobili di qualsiasi genere, occorrenti per fronteggiare l'emergenza sanitaria. Il comma 4, del medesimo articolo, dispone che l'Amministrazione corrisponda al proprietario di detti beni una somma di denaro a titolo di indennità di requisizione.
Si chiede di chiarire se tali indennità abbiano natura risarcitoria (quindi fuori campo IVA) o natura di corrispettivo erogato per l'acquisizione o la prestazione di uso del bene (in questi casi operazione imponibile IVA).

RISPOSTA: L'articolo 6 citato introduce una misura straordinaria per agevolare il reperimento, da parte delle istituzioni, di beni essenziali per fronteggiare lo stato di emergenza epidemica. Le requisizioni dei beni hanno natura giuridica di provvedimenti ablatori di carattere reale (con l'eccezione delle requisizioni di servizi) mediante i quali la Pubblica Amministrazione si appropria autoritariamente di beni mobili o immobili privati, acquisendoli in proprietà o in uso. Le requisizioni in proprietà concernono cose mobili consumabili o tali da essere suscettibili di

alterazione nella sostanza a causa dell'uso. Le requisizioni in uso hanno ad oggetto beni mobili o immobili inconsumabili, suscettibili con la loro utilizzazione di soddisfare i bisogni concreti del requirente.

Le norme di riferimento stabiliscono che il bene requisito in uso deve essere restituito al proprietario entro un termine stabilito. Deve poi ritenersi che l'oggetto del procedimento ablatorio di requisizione in uso sia assimilabile al diritto reale di "uso", disciplinato dagli articoli 1021 e ss. del codice civile, come nel caso previsto dall'articolo 6 in esame.

Il tema è stato già affrontato nella risoluzione 31 ottobre 2000, n. 160, laddove è stato chiarito che nel caso di requisizione, sia in proprietà sia in uso, spetta al requisito un'indennità a ristoro del sacrificio subito, liquidata secondo criteri di stima: nel caso di specie la somma è liquidata alla stregua dei valori correnti di mercato dei beni requisiti alla data del 31 dicembre 2019. Agli effetti dell'IVA, le requisizioni in proprietà, accompagnate da indennità, in quanto determinano un trasferimento a titolo oneroso, sia pure coattivo, della proprietà di un bene, rientrano nella previsione di cui all'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633. Nell'ampio concetto di cessione di cui al citato articolo devono, infatti, ricomprendersi tutti i trasferimenti di beni, pur se coattivi, in armonia a quanto disposto dall'articolo 14 della Direttiva 112/2006/CE che considera come cessione il trasferimento, accompagnato dal pagamento di indennità, della proprietà di un bene, per effetto di atto della pubblica autorità.

Per espressa previsione dell'articolo 2 citato rientrano nella categoria delle cessioni di beni anche gli atti che costituiscono o trasferiscono diritti reali di godimento.

Le requisizioni in uso, pertanto, in quanto atti che costituiscono o trasferiscono un diritto reale in capo alla P.A., costituiscono, agli effetti del tributo, cessioni di beni.

Accertata la rilevanza oggettiva delle requisizioni, ai fini dell'imposizione ad IVA, è necessario riscontrare, anche per tali cessioni, l'esistenza del presupposto soggettivo, nonché la condizione della effettuazione nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

5.2 Deducibilità delle erogazioni liberali dal reddito d'impresa

QUESITO: Si chiede di chiarire se le erogazioni liberali a sostegno delle misure di contrasto all'attuale situazione di emergenza epidemiologica che l'articolo 66 del Decreto, incentiva, per l'anno 2020, sotto forma di deducibilità ai fini IRES/IRAP, possano essere dedotte dal reddito d'impresa anche qualora l'impresa erogante si trovi in perdita fiscale.

RISPOSTA: L'articolo 66 del Decreto stabilisce che «*per le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all' emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa, si applica l'articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133. Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, le erogazioni liberali di cui al periodo precedente sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate*».

L'articolo 27 della legge n. 133 del 1999 - espressamente richiamato - prevede, tra l'altro, che «*sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti»* e che «*non si considerano destinati a finalità' estranee all'esercizio dell'impresa* [...] *i beni ceduti gratuitamente* [...]».

Con specifico riferimento al reddito d'impresa, quindi, il citato articolo 66 del Decreto - con il richiamo al predetto articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133- si prefigge la finalità di assicurare una peculiare disciplina a favore delle erogazioni liberali effettuate nel 2020 a sostegno dell'emergenza da COVID 19, mediante:

- la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro;
- la non tassazione del valore dei beni ceduti gratuitamente, che non determinano plusvalenze o ricavi rilevanti fiscalmente.

In tale contesto, occorre evidenziare che la deduzione in esame è collegata esclusivamente all'erogazione liberale effettuata e, pertanto, prescinde dalla presenza o meno di un reddito d'impresa conseguito e dichiarato nel periodo dell'erogazione.
In altri termini, non essendo parametrata al reddito realizzato, la deduzione prevista dalla norma in esame spetta anche in presenza di una perdita fiscale realizzata nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale in esame.

5.3 Trattamento IVA donazioni in natura

QUESITO: Si chiede di chiarire se alle donazioni in natura di cui all'articolo 66, comma 2, del Decreto possa essere applicato il trattamento di cui all'articolo 6, comma 15, della legge 13 maggio 1999, n. 133, indipendentemente dalla natura dei beni donati.

RISPOSTA: L'articolo 6, comma 15, della legge 13 maggio 1999, n. 133 assimila le cessioni gratuite dei beni da esso previste alla distruzione ai fini dell'IVA. In questo modo la cessione gratuita non è gravata da IVA e il donante mantiene il diritto alla detrazione.
Tanto premesso, il regime previsto dall'articolo 6, comma 15, della legge n. 133 del 1999 non è applicabile a tutte le donazioni previste dall'articolo 66 del Decreto.
Si ricorda infatti che l'articolo 6, comma 15 citato, ha un ambito applicativo circoscritto sia in termini soggettivi che oggettivi. A prescindere dal mancato rinvio dell'articolo 66 del Decreto all'articolo 6 della legge n. 133 del 1999, si ritiene, comunque, che alle donazioni in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza COVID -19 siano applicabili le previsioni dell'articolo 6 citato esclusivamente in relazione a quelle che rispondono ai requisiti oggettivi e soggettivi ed alle condizioni in esso previste.

5.4 Modalità di effettuazione delle erogazioni liberali finalizzate a misure urgenti di solidarietà alimentare

QUESITO: Le donazioni effettuate in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro e finalizzate a misure urgenti di solidarietà alimentare, rientrano nell'ambito di applicazione degli incentivi previsti dall'articolo 66 del decreto-legge 17 marzo 2020 n. 18?

RISPOSTA: L'articolo 66, al comma 1, prevede espressamente che per le erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nell'anno 2020, dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30%, per un importo non superiore a 30.000 euro.

In base al successivo comma 2, le predette erogazioni effettuate dai soggetti titolari di reddito d'impresa, qualora abbiano ad oggetto beni e denaro relativi all'attività d'impresa, sono deducibili dal reddito d'impresa ed i beni ceduti gratuitamente non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Ciò premesso, poiché la finalità dell'intera disciplina agevolativa di cui all'art. 66 è quella di incentivare le erogazioni liberali volte a finanziarie gli interventi per la gestione dell'emergenza epidemiologia, si ritiene che, nell'ambito oggettivo di tale disposizione, rientrino anche le donazioni effettuate dalle persone fisiche, dagli enti non commerciali e dai soggetti titolari di reddito d'impresa aventi ad oggetto misure di solidarietà alimentare, purché i beneficiari di tali donazioni siano uno dei soggetti indicati dal primo comma dell'art. 66, ovvero le stesse avvengano per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133, ovvero

direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

5.5 Modalità di effettuazione delle erogazioni liberali effettuate a strutture ospedaliere

QUESITO: È possibile ricomprendere nelle previsioni agevolative di cui all'art. 66 del Decreto anche le donazioni effettuate direttamente alle strutture ospedaliere sul territorio?

RISPOSTA: L'art. 66 del Decreto intende incentivare le erogazioni liberali «*finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19*». In particolare:

- il comma 1 dell'art. 66 prevede che per le erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nell'anno 2020 dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali, in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30%, per un importo non superiore a 30.000 euro;
- il comma 2, mutuando la disciplina agevolativa prevista dall'articolo 27 della legge n. 133 del 1999 (cui fa rinvio), garantisce, come chiarito nel precedente paragrafo 5.2, la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro e la non tassazione del valore dei beni ceduti gratuitamente, che non determinano plusvalenze o ricavi fiscalmente rilevanti. Ciò a condizione che anche tali

erogazioni liberali, effettuate nel 2020 dai soggetti titolari di reddito di impresa, siano finalizzate al sostegno dell'emergenza da COVID 19.

Pertanto, coerentemente con la finalità perseguita dall'art. 66 del Decreto, volta ad incentivare la destinazione delle erogazioni liberali finalizzate al finanziamento degli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, si ritiene che rientrino nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi della predetta disposizione:

- le donazioni effettuate in favore degli enti espressamente elencati dallo stesso art. 66 (Stato, regioni, fondazioni, ecc.), nonché quelle eseguite anche per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27 della 13 maggio 1999, n. 133 cui il comma 2 dell'art. 66 del Decreto fa rinvio;
- donazioni eseguite dai soggetti indicati nei commi 1 e 2 dello stesso articolo 66 (persone fisiche, enti non commerciali, soggetti titolari di reddito di impresa), non necessariamente per il tramite e/o favore degli enti espressamente indicati dalla norma, ma direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

Tale conclusione risulta coerente, sotto il profilo sistematico, anche con la previsione extra-fiscale dell'articolo 4 del Decreto che al comma 1 stabilisce che le regioni e le province autonome possono attivare, anche in deroga ai requisiti autorizzativi e di accreditamento, aree sanitarie anche temporanee sia all'interno che all'esterno di strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private, o di altri luoghi idonei, per la gestione dell'emergenza COVID- 19, sino al termine dello stato di emergenza deliberato dal Consiglio dei ministri in data 31 gennaio 2020.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)