

CHIARIMENTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
AL D.L. 8 aprile 2020, n. 23

(Circolare n. 9/E del 13 aprile 2020)

Con la Circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti sulle misure fiscali e contabili introdotte con il D.L. 8 aprile 2020, n. 23, recante *“Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali”* (“**Decreto Liquidità**”).

Considerato che le disposizioni tributarie del Decreto Liquidità in taluni casi modificano e integrano le misure già previste dal D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (“**Decreto Cura Italia**”), i chiarimenti contenuti nella Circolare in esame operano un coordinamento con quanto già chiarito dai precedenti documenti di prassi, al fine di fornire una ricostruzione sistematica delle interpretazioni fino a questo momento rese ed aggiornare le stesse alla luce del vigente quadro normativo. Di seguito una sintesi dei commenti maggiormente significativi.

ARTICOLO 18

(Sospensione di versamenti tributari)

- a. Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, è prevista la sospensione degli obblighi di versamento relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, all'IVA e ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per l'assicurazione obbligatoria dovuti nei mesi di aprile e maggio 2020, qualora si verifichino le condizioni sintetizzate nella tabella di cui all'**Allegato A** del presente documento.
- b. **Riduzione del fatturato (§ 2.2.1)**

Ai fini della sospensione dei versamenti da eseguire nei mesi di aprile e maggio 2020, la diminuzione del fatturato o dei corrispettivi, va valutata “rispettivamente” (i) nel mese di marzo 2020, rispetto al mese di marzo 2019, relativamente ai versamenti da eseguire ad aprile 2020; (ii) nel mese di aprile 2020, rispetto al mese di aprile 2019, relativamente ai versamenti da eseguire a maggio 2020¹.

¹ Potrà verificarsi una situazione nella quale il contribuente, sulla base dei dati di marzo, abbia diritto alla sospensione per il mese di aprile 2020 ma non alla sospensione per il mese di maggio 2020, senza che ciò pregiudichi il diritto alla prima. Analogamente la sospensione può applicarsi ai versamenti da effettuarsi

c. Verifica della condizione del calo del fatturato (§ 2.2.5 – 2.2.6)

Il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo e aprile 2019 e 2020, da confrontare al fine di verificare la riduzione percentuale del 33% o del 50%², va effettuato prendendo a riferimento le operazioni eseguite nei mesi di marzo ed aprile, fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica IVA del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020). A questi ultimi vanno inoltre sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.

Per i contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente la verifica della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi va fatta in relazione ai soli mesi di marzo ed aprile (2019 e 2020).

La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura.

- d. Nei casi in cui non sussista l'obbligo della emissione della fattura o dei corrispettivi³, il riferimento al fatturato e ai corrispettivi può essere esteso al concetto di ricavi e compensi ai fini della suddetta verifica.

Per i soggetti che, in virtù dell'attività esercitata, certificano le operazioni sia con fatture sia con corrispettivi, il riscontro della percentuale di riduzione del fatturato o dei corrispettivi, nei termini sopra esposti, si compie sulla somma dei due elementi.

e. Tipologie di enti a cui si applica la sospensione dei versamenti (§ 2.2.3 e § 2.2.4)

La sospensione del versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria è estesa a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'art. 55 del TUIR.

L'elencazione prevista dal Decreto Liquidità deve ritenersi esemplificativa.

La sospensione dei versamenti previsti per gli enti non commerciali, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'ente svolga, oltre alla attività

nel mese di maggio 2020, anche qualora per i versamenti da eseguire nel mese di aprile 2020 non si fosse beneficiato della stessa.

² Per i soggetti con fatturato superiore a Euro 50 milioni.

³ Si v. le operazioni previste all'art. 74, del DPR n. 633/1972

istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo, in relazione alla quale, tuttavia, la sospensione dei versamenti si applicherà al verificarsi delle condizioni previste per i soggetti esercenti attività d'impresa.

f. **Sospensione dei versamenti delle rate successive alla prima, in caso di rateazione del saldo e versamento della prima rata il 16 marzo 2020 (§ 2.2.8)**

La sospensione dei versamenti in autoliquidazione, da eseguirsi nei mesi di aprile e maggio 2020 è estesa al versamento delle due rate relative al saldo IVA da eseguirsi nei predetti mesi.

Il versamento potrà essere eseguito entro il 30 giugno 2020 in un'unica soluzione, ovvero in 5 rate a partire dalla stessa data.

ARTICOLO 19

(Proroga sospensione delle ritenute su redditi di lavoro autonomo e provvigioni)

- a. Proroga del periodo di sospensione (fino al 31 maggio 2020) degli obblighi di assoggettamento alle ritenute d'acconto sui redditi di cui agli artt. 25 e 25-bis del DPR n. 600/1973 subordinata al verificarsi di una **triplice condizione**, riferita ai soggetti percipienti. In particolare, i beneficiari di tale misura (i) non devono aver conseguito, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 17 marzo 2020, un ammontare di ricavi o compensi superiore a Euro 400.000; (ii) non devono aver sostenuto nel mese precedente spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato; e (iii) devono avere il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato.
- b. Il versamento potrà essere eseguito entro il 31 luglio 2020 in un'unica soluzione, ovvero in 5 rate a partire dalla stessa data, senza applicazione di sanzioni e interessi.

ARTICOLO 20

(Calcolo degli acconti IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP)

- a. In caso di versamento dell'acconto con il "metodo previsionale", per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, non si applicano sanzioni e interessi nel caso in cui lo scostamento dell'importo versato a titolo di acconto, rispetto a quello dovuto sulla base delle risultanze della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP, non risulti superiore al 20%.
- b. È possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso per sanare l'omesso o insufficiente versamento al fine di garantire il raggiungimento della soglia

minima dell'80%, sempreché non sia già intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento.

- c. La disposizione si applica anche agli acconti successivi a quelli di giugno 2020.
- d. La disposizione si applica anche (i) all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP (dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari); (ii) alla cedolare secca sul canone di locazione; (iii) all'IVIE; e (iv) all'IVAFE.

ARTICOLO 21

(Rimessione in termini per i versamenti nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni)

- a. Si considerano effettuati regolarmente i versamenti scadenti il 16 marzo 2020 se eseguiti entro il 16 aprile 2020.
- b. Alle fattispecie di "rimessione in termini" non si rende applicabile la proroga dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori e degli agenti della riscossione prevista dall'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 159/2015.

ARTICOLO 22

(Termini di consegna e di trasmissione telematica della Certificazione Unica 2020)

- a. I termini di consegna ai percipienti e di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni Uniche 2020 è differito al 30 aprile 2020, senza applicazione di sanzioni.
- b. La trasmissione in via telematica all'Agenzia delle Entrate delle Certificazioni contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata⁴ può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, ovvero il 31 ottobre 2020 (prorogato a lunedì 2 novembre 2020).

⁴ Si cfr. art. 1 del D.Lgs. n. 175/2014.

ARTICOLO 23

(Proroga dei certificati, in materia di appalti, emessi dall'Agenzia delle Entrate – c.d. DURF)

- a. La proroga si riferisce ai certificati emessi fino al 29 febbraio 2020 che saranno validi sino al 30 giugno 2020.
- b. Resta valido quanto chiarito nel § 1.9 della Circolare n. 8/E del 3 aprile 2020.

ARTICOLO 24

(Termini agevolazioni prima casa)

- a. I termini oggetto di sospensione, nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020, sono i seguenti:
 - periodo di 18 mesi dall'acquisto della prima casa entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel comune in cui è ubicata l'abitazione;
 - termine di 1 anno entro il quale il contribuente che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici "prima casa" nei 5 anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da destinare a propria abitazione principale;
 - termine di 1 anno entro il quale il contribuente che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata, a sua volta, acquistata usufruendo dei benefici "prima casa";
 - termine di 1 anno dalla vendita dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa", stabilito per il riacquisto di altra casa di abitazione al fine del riconoscimento, in relazione a tale ultimo atto di acquisto, di un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato⁵.
- b. Il periodo di sospensione **non si applica al termine quinquennale di decadenza** dall'agevolazione "prima casa", previsto dal comma 4 della Nota II-bis dell'art. 1, Tariffa - Parte Prima, allegata al DPR n. 131/1986 (in caso di dichiarazione mendace o di cessione infraquinquennale dell'immobile agevolato).

⁵ Ai sensi e secondo le condizioni dell'art. 7 della L. n. 448/1998.

ARTICOLO 27

(Trattamento fiscale della cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole)

- a. La presunzione di cessione⁶ non opera per le cessioni gratuite di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole⁷ autorizzate dal competente Comitato Etico ed effettuate nei confronti dei soggetti indicati dall'art. 3 del Decreto del Ministero della Salute⁸. Ai fini delle imposte sui redditi, pertanto, il valore normale dei beni ceduti non concorrerà alla determinazione del reddito d'impresa del cessionario, mentre il costo sostenuto per l'acquisto sarà deducibile nel periodo d'imposta in cui si verifica l'estromissione.

Per quanto attiene al trattamento ai fini IVA, è riconosciuto al cessionario l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa all'acquisto del farmaco.

ARTICOLO 29

(Processo tributario e notifica degli atti sanzionatori relativi al contributo unificato)

- a. L'obbligo di utilizzazione delle modalità telematiche⁹ è stato esteso a tutte le controversie tributarie, anche se una o più parti si siano costituite in giudizio con le tradizionali modalità cartacee.
- b. La previsione non si applica ai soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica nelle controversie tributarie di valore fino a tremila euro¹⁰ (in questi casi l'utilizzo delle modalità telematiche costituisce una facoltà).
- c. È consentito agli Uffici giudiziari di notificare gli atti sanzionatori derivanti da omesso o parziale pagamento del Contributo Unificato tramite PEC nel domicilio eletto o, in mancanza di tale indicazione, mediante il deposito presso l'ufficio di Segreteria delle Commissioni tributarie o la cancelleria competente.

La suddetta notifica PEC è consentita anche qualora l'irrogazione della sanzione sia contenuta nell'invito al pagamento di cui all'art. 248 del D.P.R. n. 115/2002.

⁶ Di cui all'art. 1 del DPR n. 441/1997.

⁷ Individuati dal Decreto del Ministro della salute 7 settembre 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 2 novembre 2017, n. 256.

⁸ Si v. nota 7.

⁹ Obbligo già previsto per i giudizi tributari instaurati in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019.

¹⁰ Per tali soggetti continua a trovare applicazione quanto previsto dall'art. 16-bis, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui «*I soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi dell'articolo 12, comma 2, hanno facoltà di utilizzare, per le notifiche e i depositi, le modalità telematiche indicate nel comma 3, previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni*»

ARTICOLO 30

(Credito d'imposta per le spese di sanificazione e per l'acquisto di dispositivi di protezione nei luoghi di lavoro)

- a. La disposizione amplia l'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta già previsto dall'art. 64 del Decreto Cura Italia per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro, includendovi anche quelle sostenute nel 2020 per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale¹¹, ovvero per l'acquisto e l'installazione di altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici o a garantire la distanza di sicurezza interpersonale¹².

Sono, inoltre, compresi i detergenti mani e i disinfettanti.

Roma - Milano, 15 aprile 2020

¹¹ Quali, ad esempio, mascherine chirurgiche, Ffp2 e Ffp3, guanti, visiere di protezione e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari.

¹² Quali, ad esempio, barriere e pannelli protettivi.

ALLEGATO A

Sintesi delle fattispecie interessate dalla sospensione dei versamenti e relative condizioni (art. 18)

Tipologia di soggetti	Condizioni	Oggetto della sospensione	Ripresa della riscossione
Esercenti attività d'impresa, arti o professioni con ricavi o compensi non superiori a €50 mln. di euro nel periodo di imposta precedente	Diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019	Versamenti in autoliquidazione di aprile 2020 e maggio 2020: • ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato; • imposta sul valore aggiunto. Versamenti di aprile e maggio 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali	Unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante 5 rate mensili a decorrere da giugno 2020
Esercenti attività d'impresa, arti o professioni con ricavi o compensi superiori a €50 mln. nel periodo di imposta precedente	Diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019	Versamenti in autoliquidazione di aprile 2020 e maggio 2020: • ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato; • imposta sul valore aggiunto. Versamenti di aprile e maggio 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali	Unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante 5 rate mensili a decorrere da giugno 2020
Soggetti che hanno intrapreso l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione dopo il 31 marzo 2019	Non previste	Versamenti in autoliquidazione di aprile 2020 e maggio 2020: • ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato; • imposta sul valore aggiunto. Versamenti di aprile e maggio 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali	Unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante 5 rate mensili a decorrere da giugno 2020

Tipologia di soggetti	Condizioni	Oggetto della sospensione	Ripresa della riscossione
Enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività non in regime d'impresa	Non previste	Versamenti in autoliquidazione di aprile 2020 e maggio 2020 delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato. Versamenti di aprile e maggio 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali	Unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante 5 rate mensili a decorrere da giugno 2020
Esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza	Diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019 (indipendentemente dall'ammontare dei ricavi e compensi dell'anno precedente).	Versamenti IVA in autoliquidazione di aprile 2020 e maggio 2020.	Unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante 5 rate mensili a decorrere da giugno 2020.
	Diminuzioni di fatturato o corrispettivi di marzo e aprile 2020 rispetto al 2019 (per il 33% ovvero 50%, a seconda se i ricavi e compensi dell'esercizio precedente siano, rispettivamente, inferiori/uguali o superiori a €50 mln.)	Versamenti in autoliquidazione di aprile 2020 e maggio 2020 delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato; Versamenti di aprile 2020 e maggio 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali.	