



CONFINDUSTRIA

DL Rilancio

le misure fiscali di interesse
per le imprese

Una prima analisi dei contenuti del
Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34

25 maggio 2020

PREMESSA

È stato pubblicato sul supplemento ordinario n. 21/L alla Gazzetta Ufficiale n. 128 del 19 maggio 2020, il Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 recante "Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19", c.d. DL Rilancio.

Si tratta di un provvedimento molto atteso, cui, dopo gli interventi economici di carattere urgente affidati al DL Cura Italia (Decreto legge 17 marzo 2020, n. 18) e al DL Liquidità (Decreto legge 8 aprile 2020, n. 23), sono attribuite, secondo le intenzioni del Governo, potenzialità di sostegno alla ripresa e al rilancio dell'economia.

Il provvedimento, che stanZIA circa 55 miliardi di euro in termini di indebitamento netto, interviene, in modo trasversale, in diversi ambiti, affiancando a misure di potenziamento del sistema sanitario, strumenti di sostegno alla liquidità, interventi di riduzione del carico impositivo e di semplificazione fiscale anche finalizzati ad un più celere recupero dei crediti vantati verso la PA e dei crediti di imposta, indennizzi a famiglie e settori particolarmente colpiti, disposizioni di differimento dei versamenti e degli adempimenti tributari, misure per gli enti territoriali, etc.

Con riferimento alle misure fiscali, rinviando la loro compiuta analisi alle pagine che seguono, si segnala la centralità dello stralcio dell'IRAP dovuta per il saldo del 2019 e per la prima rata di acconto 2020 e la disattivazione delle clausole di salvaguardia IVA e accise; significativi, inoltre, le misure di sostegno alla capitalizzazione delle imprese e il potenziamento degli interventi volti a incrementare l'efficienza energetica degli edifici e a ridurre il rischio sismico, oltre ad una serie di misure a sostegno delle spese straordinarie necessarie a garantire lo svolgimento delle attività produttive e commerciali in condizioni di sicurezza.

Merita ad ogni buon conto segnalare che, nonostante le cospicue risorse messe in campo, il decreto non sembra in grado di produrre un impatto determinante sul rilancio dell'economia del Paese, a causa di una eccessiva - e a tratti confusa, - frammentazione delle misure adottate, che appare sintomatica della mancanza di una reale e ben definita strategia di sviluppo.

La nota che segue fornisce una prima disamina delle misure fiscali di maggiore interesse per le imprese e del nuovo quadro degli aiuti di Stato, con riserva di ulteriori approfondimenti su temi specifici, anche a seguito dell'iter di conversione del



provvedimento e degli eventuali chiarimenti di prassi.

Confindustria - Area Politiche Fiscali

Sommario

INTERVENTI SULLA TASSAZIONE	6
Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP (art. 24)	6
Suppressione delle clausole di salvaguardia (art. 123)	9
Riduzione aliquota IVA dei beni destinati all'emergenza (art. 124)	9
Differimento della c.d. <i>plastic tax</i> e della c.d. <i>sugar tax</i> (art. 133)	11
Esenzione IMU settore turistico (art. 177)	12
LIQUIDITÀ E SOSTEGNO AL REDDITO	14
Contributo a fondo perduto (art. 25)	14
Rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni (art. 26)	18
Reddito di emergenza (art. 87)	25
Salvaguardia del bonus 80 euro spettante ai lavoratori dipendenti durante il periodo di fruizione di misure straordinarie di sostegno al reddito (art. 128)	26
Sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo (art. 145)	27
Incremento del limite annuo dei crediti compensabili (art. 147)	28
Sospensione delle attività di pignoramento presso terzi dell'Agenzia Entrate riscossione (art. 152)	28
Sospensione delle verifiche ex art. 48-bis DPR n. 602 del 1973 (art. 153)	29
Accelerazione delle procedure di riparto del 5 per mille (art. 156)	31
INCENTIVI AGLI INVESTIMENTI E MISURE SETTORIALI	32
Rafforzamento dell'ecosistema delle start-up innovative (art. 38)	32
Superammortamento - proroga del termine di consegna dei beni (art. 50)	34
Incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica dei veicoli elettrici (art. 119)	40
Trasformazione delle detrazioni fiscali in sconto sul corrispettivo dovuto e in credito d'imposta cedibile (art. 121)	44
Cessione di crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19 (art. 122)	47
Tax Credit Vacanze (art. 176)	48
Semplificazione degli adempimenti in materia di imposta di soggiorno (art. 180)	50
Sostegno delle imprese di pubblico esercizio (art. 181)	50

Misure per il settore della cultura (art. 183, commi 7 e 9)	51
Credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari (art. 186)	52
Forfettizzazione della resa dei giornali (art. 187)	54
Credito d'imposta per i servizi digitali (art. 190)	55
Costituzione del fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale (art. 217)	56
SICUREZZA DEI LUOGHI DI LAVORO	58
Misure di sostegno alle imprese per la riduzione del rischio da contagio nei luoghi di lavoro (art. 95)	58
Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120)	59
Credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro (art. 125)	63
ADEMPIMENTI E VERSAMENTI	66
Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi (art. 126)	66
Modifiche termini versamento ritenute, IVA e contributi per settori maggiormente colpiti (art. 127)	67
Proroga adempimenti IVA (artt. 140-141-142)	68
Procedura di liquidazione imposta di bollo sulle fatture elettroniche (art. 143)	69
Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni (art. 144)	70
Indici sintetici di affidabilità fiscale - ISA (art. 148)	71
Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta (art. 149)	73
Sospensione dei termini di versamento delle cartelle emesse dall'Agenzie delle Entrate Riscossione (art. 154)	74
Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali (art. 157)	75
Cumulabilità della sospensione dei termini processuali e della sospensione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione (art. 158)	76
Modalità di presentazione del modello 730/2020 con liquidazione diretta da parte dell'Agenzia (art. 159)	77
Proroga in materia di tabacchi (art. 163)	77
AIUTI DI STATO	79
Regime Quadro aiuti di Stato (artt. da 53 a 64)	79
ALTRE MISURE	81



Imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero (art. 134)	81
Proroga della rideterminazione del costo d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati (art. 137)	81
Rafforzamento delle attività di promozione dell'adempimento spontaneo e orientamento dei servizi offerti dalle agenzie fiscali a seguito dell'emergenza COVID-19 (art. 139).....	82
Modalità di ripetizione dell'indebito su prestazioni previdenziali e retribuzioni assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di acconto (art. 150)	83

Confindustria - Area Politiche Fiscali

INTERVENTI SULLA TASSAZIONE

Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP (art. 24)

La norma esonera i soggetti passivi IRAP – con esclusione delle imprese di assicurazione, le Amministrazioni pubbliche, gli intermediari finanziari e le società di partecipazione (finanziaria e non) - con un volume di ricavi o compensi non superiore a 250 milioni nell'anno precedente, dall'obbligo di versamento del saldo dell'IRAP dovuta per il periodo in corso al 31 dicembre 2019, nonché della prima rata di acconto IRAP per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Resta fermo l'obbligo di versamento degli acconti dovuti per il 2019.

Resta, altresì, dovuto il versamento della seconda rata dell'acconto IRAP per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Nel definire la misura della prima rata di acconto 2020 non dovuta, il secondo periodo del primo comma dell'articolo 24 stabilisce che la stessa sia determinata ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del DPR n. 435/2001 ovvero, per i soggetti ISA, ai sensi dell'articolo 58 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 e prevede, altresì, che *“l'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta”*.

La disposizione agevolativa è sottoposta ai limiti e condizioni del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato (anche se non espressamente chiarito, il riferimento dovrebbe essere a quanto definito nella Sezione 3.1).

Osservazioni - La norma in commento è volta a riconoscere un sostegno finanziario immediato ed automatico ai soggetti aventi ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro, in considerazione delle difficoltà economiche derivanti dalla emergenza COVID-19, prevedendo la soppressione degli obblighi di versamento del saldo IRAP 2019 e della prima rata di acconto IRAP 2020, in scadenza nel mese di giugno 2020 (per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

Si tratta, sul piano soggettivo, di un intervento selettivo, poiché non solo sono escluse le imprese assicurative (che determinano il valore della produzione ai sensi dell'art. 7 del DLGS n. 446/1997), le pubbliche amministrazioni (ex art. 10 del DLGS n. 446/1997) e, per effetto del richiamo all'art. 162-bis del TUIR, anche le imprese finanziarie e le società di partecipazione (per quanto, la relazione illustrativa citi solo gli intermediari finanziari, ma non anche le società di partecipazione), ma anche tutti i soggetti esercenti attività di impresa, arti e professione con ricavi o compensi superiori a 250 milioni di euro nell'esercizio precedente quello di entrata in vigore del decreto-legge in esame.

Ai fini del calcolo del tetto massimo dei ricavi, la disposizione fa esclusivo riferimento ai ricavi di cui all'articolo 85, comma 1 lett. a) e b), del TUIR ossia a quelli derivanti dalle cessioni di beni merce o dalle prestazioni di servizi oggetto dell'attività di impresa e quelli derivanti dalla cessione di materie prime, semilavorati, e ogni altro bene, fatta eccezione di quelli strumentali, impiegati nella produzione.

Non si devono quindi tenere in considerazione, ai fini del calcolo di questo requisito, i corrispettivi derivanti da cessione di strumenti finanziari, le indennità per risarcimento dei danni, i contributi in conto esercizio o quelli spettanti in base a contratto.

Non essendo esplicitamente esclusi, possono beneficiare dall'esonero dal versamento in parola anche gli enti non commerciali che determinano il valore della produzione assoggettata ad IRAP ai sensi dell'art. 10 del DLGS n. 446/1997. Si ritiene che tali soggetti - in particolare quelli che non svolgono, neppure in via residuale, una attività commerciale - possano fruire di tale norma di favore, in ogni caso, non conseguendo ricavi ai sensi dell'articolo 85 del TUIR.

L'intervento si caratterizza, come accennato, per essere semplice, immediato ed automatico, non essendo richiesto alle imprese alcun tipo di istanza o adempimento, se non la verifica dell'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente. Questa semplificazione operativa può, senza dubbio, produrre effetti diversificati in capo alle imprese; tuttavia, si tratta, non solo di conseguenze connaturali ad ogni misura di favore fiscale ma, come si vedrà, anche effetti tollerabili in ragione di una semplicità operativa da preservare.

Con riguardo all'esonero dal versamento del saldo IRAP 2019, con riguardo a quest'ultimo aspetto, la disposizione favorirà i soggetti che sono stati esonerati dal versamento degli acconti nel corso del 2019, come, ad esempio, le imprese costituite nel corso dello scorso anno tenute a versare tutta l'IRAP dovuta per il 2019 in sede di versamento del saldo; nonché quelle soggette agli ISA che hanno fruito di una riduzione nell'ammontare degli acconti versati per il 2019.

Come accennato, la norma precisa che sono comunque dovuti gli acconti per il 2019. Ne consegue che i contribuenti che non li hanno corrisposti, dovranno sanare l'omesso versamento tramite il ravvedimento operoso (ex articolo 13 del DLGS n. 472/1997). In tale ipotesi l'importo da versare resta pari all'imposta dovuta per il periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 2018 (90% dell'imposta dovuta per il 2018, nel caso dei soggetti ISA).

Per quanto attiene ai profili contabili, i soggetti che hanno già approvato il bilancio relativo all'esercizio 2019 alla data dell'entrata in vigore del decreto, dovranno rilevare una sopravvenienza attiva nel conto economico relativo all'esercizio 2020 pari al saldo IRAP 2019 non più dovuto (vale a dire la quota del debito IRAP 2019 rilevato a fine anno in misura eccedente gli acconti versati nell'anno), sulla cui irrilevanza fiscale di attendono conferme dall'Agenzia delle Entrate.

Diversamente, per i soggetti che approveranno il bilancio relativo all'esercizio 2019 nel termine di 180 giorni (oltre la data di entrata in vigore del decreto in esame), il dato riferito all'IRAP dovrebbe essere rilevato al netto del saldo per il 2019 non più dovuto, valorizzando l'esistenza del debito alla chiusura dell'esercizio, ma sul punto si attendono conferme dall'OIC.

Per quanto concerne i soggetti che concluderanno il periodo di imposta 2019 con un debito IRAP inferiore agli acconti dovuti per tale annualità, sarebbe utile, al fine di riconoscere un sostegno finanziario immediato, prevedere in sede di conversione del DL Rilancio prevedere la possibilità di utilizzare il relativo credito per l'eccedenza IRAP in compensazione senza attendere l'invio preventivo della relativa dichiarazione, in deroga all'articolo 3 del DL n. 124/2019.

Con riguardo, invece, all'esonero dal versamento della prima rata di acconto 2020, merita preliminarmente sottolineare che il secondo periodo del primo comma dell'articolo 24, nel definire la misura del versamento non dovuto, stabilisce che lo stesso sia determinato ai sensi dell'art. 17, comma 3, del DPR n. 435/2001. Tale disposizione, nel richiamare la Legge 23 marzo 1977, n. 97 fa ritenere che la prima rata d'acconto, ai predetti fini, vada quantificata in base "all'imposta relativa al periodo precedente, come indicata, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, nella dichiarazione dei redditi presentata per il periodo stesso".

Si rammenta che tale regola - che nel gergo operativo viene definita "metodo storico" - è l'unica regola di determinazione degli acconti prevista nel nostro ordinamento; il metodo noto come previsionale, secondo cui l'ammontare degli acconti può essere commisurato sulla base di una stima dell'imposta dovuta per il periodo a cui si riferiscono gli acconti, invece, è una disciplina sanzionatoria definita dall'art. 2, comma 3 sempre della Legge n. 97/1977, a mente del quale le sanzioni previste per l'omesso o insufficiente versamento dell'acconto non si applicano qualora l'acconto versato, ancorché inferiore a quello dovuto sulla base dell'imposta dell'anno precedente, non sia inferiore a quello dovuto sulla base dell'imposta dovuta nell'anno coevo.

A nostro avviso, pertanto, l'esonero dal versamento della prima rata di acconto IRAP 2020 sarà pari al 40% dell'imposta dovuta per l'anno precedente, ovvero pari al 50% per i soggetti ISA di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 12-quinquies del Decreto legge n. 34 del 2019. L'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo in esame, infine, precisa che "l'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta". La disposizione, inserita nella versione definitiva del decreto, mira a fugare quei dubbi, sollevati da alcuni commentatori alle prime bozze al provvedimento, circa l'eventuale recupero della prima rata di acconto non versata, in sede di versamento del saldo, di talché l'agevolazione si sarebbe tramutata in un mero differimento finanziario e non in un sussidio a fondo perduto indiretto come era nelle intenzioni del Legislatore.

Tuttavia, la formulazione della disposizione avrebbe dovuto riferire, più propriamente, che dell'importo della rata di acconto – ancorché non versata – si sarebbe dovuto tener conto in sede del calcolo, a consuntivo, dell'imposta di periodo. In questa prospettiva e in considerazione, anche, delle considerazioni che precedono, appare poco chiaro il richiamo operato dalla relazione illustrativa secondo cui "l'esclusione opera fino a concorrenza dell'importo della prima rata calcolato con il metodo storico ovvero, se inferiore, con il metodo previsionale".

Da ultimo, il comma 3 precisa che l'agevolazione in commento sarà concessa nei limiti e alle condizioni del Quadro Temporaneo sugli aiuti di Stato. Si tratta di un richiamo necessario, poiché, come accennato, la misura è selettiva e, in mancanza di tale copertura giuridica, l'intervento sarebbe stato giudicato un aiuto di Stato illegale. Essendo un aiuto sotto forma di "agevolazioni fiscali o di pagamenti", la misura dovrebbe ricadere nelle previsioni di cui alla Sezione 3.1 del predetto Quadro temporaneo e, pertanto, il limite massimo di aiuto concedibile per singola impresa ammonterà a 800.000 euro, ridotto a 120.000 e 100.000 euro per le imprese operanti rispettivamente nel settore della pesca e della produzione agricola. Tale tetto, si rammenta, deve prendere in considerazione tutti gli altri aiuti ricevuti dalla stessa impresa nel 2020 a valere sulla stessa Sezione del citato Quadro Temporaneo.

Effetti finanziari – Dalla relazione tecnica al DL Rilancio in esame emerge che il costo finanziario della eliminazione dell'obbligo di versamento del saldo IRAP 2019 e della prima rata di acconto IRAP 2020 è stimato in misura pari a 3.952 milioni di euro nel 2020, sulla base delle dichiarazioni IRAP del 2018.

Soppressione delle clausole di salvaguardia (art. 123)

L'articolo 123 dispone la completa soppressione delle clausole di salvaguardia in materia di IVA ed accise sui carburanti previste dall'articolo 1, comma 718 della L. n. 190/2014 e modificate dall'articolo 1, comma 2 della L. n. 145/2018, a sua volta rettificato, da ultimo, dall'articolo 1, comma 3, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020).

***Osservazioni** - Le straordinarie circostanze economiche generate dalla pandemia hanno consentito al Legislatore la completa soppressione del meccanismo delle clausole di salvaguardia in materia di IVA e accise, oggetto negli anni di costanti manovre di sterilizzazione totale o parziale degli incrementi automatici di tassazione posti a salvaguardia degli equilibri finanziari.*

L'abrogazione delle clausole comporta, dunque, il venir meno degli aumenti di prelievo che avrebbero determinato – salvo sterilizzazioni – il passaggio dell'aliquota IVA ridotta dal 10% al 12% a decorrere dal 1° gennaio 2021 e dell'aliquota IVA ordinaria dall'attuale 22% al 25% nel 2021 e successivamente al 26,5% dal 2022. Vale la pena ricordare che in relazione alle accise le clausole di salvaguardia abrogate indicavano la necessità di reperire maggiori entrate pari a 1.221 milioni nel 2021, 1.683 milioni nel 2022 e 1.954 milioni nel 2023.

Effetti finanziari – La relazione tecnica al provvedimento richiama l'aggiornamento dei valori delle clausole di salvaguardia calcolati in precedenza, al fine di tenere conto del calo dei consumi finali delle famiglie atteso nel 2020 a causa dell'epidemia da COVID-19, valutato nel DEF 2020-2022 in - 7,4%, e del successivo "rimbalzo" degli stessi per il 2021, valutato dal medesimo DEF in +5,8% nel 2021. Di conseguenza, considerando una riduzione netta dei consumi dell'1,6%, la relazione tecnica stima che l'eliminazione delle clausole generi minori entrate per 19,82 miliardi nel 2021, 26,73 miliardi nel 2022, e circa 27 miliardi a decorrere dal 2023 (tali effetti derivano dall'attribuzione di un possibile maggior gettito di 2.850 milioni per l'incremento di 1 punto dell'aliquota IVA ridotta e 4300 milioni per 1 punto di aliquota IVA ordinaria).

Riduzione aliquota IVA dei beni destinati all'emergenza (art. 124)

Il comma 1 dell'articolo 124 inserisce una voce alla tabella A, Parte II-bis allegata al decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 che riporta i beni e servizi soggetti all'aliquota IVA ridotta al 5%. L'aliquota ridotta è introdotta a regime e si applicherà, dal 1° gennaio 2021, alle

cessioni di taluni beni, dettagliatamente elencati, ritenuti utili per la gestione e il contenimento dell'emergenza epidemiologica da COVID-19. A mero titolo esemplificativo, ricadono in tale voce: mascherine di protezione, disinfettanti, guanti, occhiali, camici, tute e altri strumenti di protezione, nonché apparecchi diagnostici, strumentazione medica (quali ventilatori polmonari) e altre attrezzature.

Il comma 2 dispone che le cessioni di cui al comma 1, effettuate fino al 31 dicembre 2020, siano esenti da IVA con diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti.

Osservazioni - La norma in commento è positiva in quanto dispone l'applicazione di un'aliquota IVA agevolata sulle cessioni di beni essenziali per la gestione e prevenzione della diffusione della pandemia da COVID-19. La nuova voce tabellare riporta varie tipologie di beni spaziando dagli apparecchi medici, ai dispositivi medici fino a beni diversi aventi finalità sanitaria e ritenuti necessari per il contenimento della diffusione. Tuttavia, si rileva che alcune definizioni dei beni agevolati appaiono generiche e di difficile inquadramento anche per gli operatori del settore che, sin dalle prime formulazioni della norma, hanno sollevato dubbi circa la definizione del perimetro oggettivo di applicazione. Al fine di evitare l'errata applicazione dell'aliquota IVA ridotta si auspica che, sul tema, siano forniti tempestivi chiarimenti.

In tema di aliquote IVA, si ricorda che la normativa comunitaria, consente agli Stati membri di applicare un'aliquota ridotta solamente ai beni indicati nell'Allegato III alla direttiva n. 112/2006 (c.d. Direttiva IVA) che ai numeri 3 e 4 riporta i prodotti farmaceutici, apparecchi medici, materiale ausiliario e altri strumenti medici. Laddove si facesse un'analisi puntuale di beni elencati nella nuova voce tabellare, probabilmente, si potrebbe sollevare l'ipotesi di incompatibilità della norma alla disciplina comunitaria se si pensa che, anche i dispositivi medici, non sono esplicitamente indicati nell'Allegato III (sebbene vi siano taluni dispositivi medici che già oggi godono dell'aliquota ridotta al 10%). Tuttavia, si osserva che la Commissione Europea, tramite una nota del 26 marzo 2020, ha confermato la possibilità di applicare aliquote ridotte o l'aliquota zero ai beni e servizi utili per fronteggiare l'emergenza. In conformità a tale apertura, si apprezza la decisione di applicare fino al 31 dicembre 2020, l'esenzione da IVA con diritto alla detrazione sugli acquisti. È utile precisare che con la definizione di "esenzione da IVA" - usata nella Direttiva IVA ma impropria per la disciplina nazionale - non si vuole equiparare tali cessioni alle operazioni esenti da IVA, ex art. 10 del Decreto IVA, la cui effettuazione, come noto, limita la detrazione dell'IVA sugli acquisti, quanto, piuttosto, ad operazioni con aliquota zero (ad oggi applicabili solo via eccezionale, es. Clausola "stand still").

Anche l'introduzione dell'aliquota ridotta al 5%, sebbene prevista a regime, appare compatibile con la disciplina comunitaria, se si considera che la Commissione Europea ha presentato una proposta di modifica della Direttiva IVA, attualmente in esame al Consiglio Europeo, che concede agli Stati membri maggiore flessibilità nella definizione dei beni e servizi da assoggettare ad aliquota ridotta,

purché abbiano finalità generali, siano destinate al consumatore finale e non ricadano tra i beni e servizi puntualmente esclusi (c.d. elenco negativo di beni per i quali si deve obbligatoriamente applicare l'aliquota ordinaria). La Commissione Europea ha confermato, infatti, la volontà di non avviare procedure di infrazione (in ultimo nella comunicazione del 3 aprile 2020), laddove le aliquote ridotte siano applicate a beni diversi da quelli riportati nell'Allegato III purché nel rispetto dei principi contenuti nella proposta, durante tutto il periodo di valutazione della stessa. Tuttavia, il requisito della destinazione al consumatore finale, previsto dalla proposta, potrebbe far sorgere il dubbio che la modifica alla disciplina nazionale in commento non si possa applicare alle cessioni effettuate tra soggetti passivi IVA. Nonostante un possibile, ma circoscritto, profilo di incompatibilità, siamo dell'avviso che l'aliquota ridotta si applichi, invece, a tutte le cessioni di beni, considerato che la norma aggiunge una voce generica al Decreto IVA che elenca le operazioni agevolate senza distinguere la natura del cessionario. Tale interpretazione, per la quale si auspica arrivi conferma in via interpretativa, sembra allineata con l'intento del Legislatore di agevolare le operazioni di contenimento dell'emergenza e con la natura stessa di alcune cessioni che riguardano beni generalmente acquistati da soggetti passivi IVA.

In ultimo, si riportano i dubbi che stanno emergendo circa la possibile efficacia retroattiva della misura in commento. A nostro avviso, la norma non è di interpretazione autentica e ha efficacia dalla data di entrata in vigore del decreto. Ad ogni modo, considerato che, la disapplicazione dell'IVA è stata disposta in via temporanea al fine di fronteggiare l'emergenza, potrebbe essere coerente e utile un chiarimento che consenta di recuperare l'imposta sulle cessioni effettuate sin dall'inizio del periodo emergenziale.

Effetti finanziari - Si stimano i seguenti effetti finanziari (in mln di euro):

	2020	2021	2022
IVA	-257,0	-317,7	-317,7

Differimento della c.d. *plastic tax* e della c.d. *sugar tax* (art. 133)

La lettera a) dell'articolo 133 modifica il comma 652 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (di seguito Legge di Bilancio 2020) posticipando al 1° gennaio 2021 l'entrata in vigore dell'imposta di consumo sui manufatti con singolo impiego (c.d. *plastic tax*), in precedenza prevista per il primo giorno del secondo mese successivo all'emanazione del provvedimento attuativo.

Similarmente, la lettera b) modifica il comma 676 della medesima Legge di Bilancio e, per l'effetto, rimanda al 1° gennaio 2021 l'entrata in vigore dell'imposta sulle bevande analcoliche edulcorate (c.d. *sugar tax*).

Osservazioni - La norma in commento, in linea con le richieste di Confindustria, posticipa al 2021 l'entrata in vigore di due imposte sul consumo introdotte dalla Legge di Bilancio 2020. Nello specifico, si tratta della c.d. plastic tax, la cui entrata in vigore era prevista al più tardi per il 1° luglio 2020 e della c.d. sugar tax, attesa, al più tardi, per il 1° ottobre 2020. Entrambe le imposte erano subordinate all'emanazione di provvedimenti di attuazione, ai quali veniva rimandata la definizione delle modalità di calcolo oltre al compito di chiarire, nel dettaglio, l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta. Appare evidente che l'attuale situazione di emergenza ha richiesto alle istituzioni di concentrare l'attenzione e gli sforzi verso la definizione delle misure di contenimento e sostegno alle imprese per far fronte alla crisi connessa con la pandemia, fermando comprensibilmente il processo di definizione delle nuove imposte. Inoltre, si rammenta che sin dalle prime fasi di definizione, Confindustria aveva evidenziato le pesanti ripercussioni sulle imprese dei settori colpiti dalla repentina introduzione delle due imposte. Nell'attuale situazione di emergenza e di crisi economica, le difficoltà e gli effetti sulle imprese sarebbero stati esponenziali, con il rischio di compromettere definitivamente una ripartenza, già oggi, abbastanza complessa. Si ritiene, pertanto, che il rinvio dell'entrata in vigore delle due nuove imposte sul consumo sia stato opportuno e che possa rappresentare l'occasione per una rinnovata riflessione sull'inopportunità di imposte così congegnate.

Effetti finanziari - Alla misura sono attribuiti effetti di gettito pari a 199,1 milioni di euro per il 2020, 120,4 milioni per il 2021 e 42,2 milioni per il 2022.

Esenzione IMU settore turistico (art. 177)

La disposizione prevede l'esenzione dalla prima rata IMU relativa all'anno 2020 per:

- a) gli immobili adibiti a stabilimenti balneari, marittimi, lacuali e fluviali, nonché per gli immobili degli stabilimenti termali;
- b) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 (es. alberghi) e immobili degli agriturismo, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

I Comuni verranno ristorati del minor gettito mediante un apposito fondo da ripartire, con dotazione pari a 122,5 milioni di euro.

Osservazioni - La misura è volta a sostenere il settore turistico gravemente colpito dalle misure restrittive adottate nel contesto dell'emergenza epidemiologica COVID-19, mediante l'eliminazione dell'obbligo di versamento della prima rata di acconto IMU per il periodo di imposta 2020.

La disposizione in commento sottopone la concessione dei contributi al rispetto di quanto previsto all'interno del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato. Riteniamo che il richiamo specifico sia alla Sezione 3.1 del suddetto Quadro, ossia quella che permette di concedere aiuti fino a 800.000 euro (120.000 euro e 100.000 euro per le imprese operanti nei settori della pesca e della produzione agricola). Tale tetto, ricordiamo, deve considerare tutti gli altri aiuti che la stessa impresa beneficiaria riceve a valere sulla medesima Sezione 3.1 del Quadro temporaneo.

Effetti finanziari – La misura ha un costo finanziario, per l'anno 2020, stimato in circa 205 milioni di euro.

LIQUIDITÀ E SOSTEGNO AL REDDITO

Contributo a fondo perduto (art. 25)

Rientra tra le misure di sostegno al reddito nella fase emergenziale, l'erogazione di un contributo a fondo perduto, destinato alla platea di beneficiari definita dai commi 1 e 2 dell'articolo 25 in esame; nel dettaglio:

- il comma 1 annovera tra i destinatari del beneficio i soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo, titolari di partita IVA, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR). Si tratta, pertanto, di imprese commerciali, imprese agricole e lavoratori autonomi con partita IVA;
- il comma 2 elenca, poi, alcune esclusioni: non rientrano nell'ambito applicativo della misura, per esplicita previsione normativa, i soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza, gli enti pubblici, gli intermediari finanziari, i lavoratori dipendenti e i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria, nonché coloro i quali hanno diritto a specifiche indennità (ossia quelle previste dagli articoli 27 e 38 del DL 17 marzo 2020, n. 18 (DL Cura Italia); tale riferimento esclude, dunque, dal novero dei potenziali beneficiari del contributo anche professionisti e lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa iscritti alla gestione separata e lavoratori dello spettacolo.

Così definito l'ambito soggettivo di applicazione del contributo, i successivi commi 3 e 4 disciplinano le condizioni cui lo stesso è subordinato; si tratta di due requisiti congiunti, uno di carattere reddituale, l'altro connesso al fatturato:

- quanto al requisito di carattere reddituale, possono accedere al beneficio i soggetti che, nel periodo di imposta 2019, abbiano avuto un ammontare di compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del TUIR o un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR o un reddito agrario di cui all'articolo 32, TUIR, non superiore a 5 milioni di euro (comma 3);
- quanto al requisito connesso al fatturato, il comma 4 prevede che il contributo spetti solo ove l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 (tali importi vanno determinati con riferimento al momento di effettuazione della cessione di beni o prestazione di servizi). La norma riconosce, tuttavia, che non è necessaria la sussistenza del descritto calo di fatturato in due ipotesi specifiche, ossia: i) in presenza di attività avviate dal 1° gennaio 2019; e ii) per i soggetti aventi il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni

colpiti da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dell'emergenza COVID-19.

L'ammontare del contributo è determinato – come precisato dal comma 5 – applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. La predetta percentuale è fissata al:

- 20% per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro;
- 15% per i soggetti con ricavi tra 400.000 euro e fino a un 1 mln di euro;
- 10% per i soggetti con ricavi o compensi tra 1 e 5 mln di euro,

nel periodo d'imposta 2019 (i.e. periodo precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto).

Ai sensi del comma 6 è, in ogni caso, garantito un contributo minimo ai soggetti di cui al comma 1, al ricorrere dei descritti requisiti di reddito e calo del fatturato, per un importo pari a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

I commi da 8 a 10 descrivono l'iter di richiesta del contributo che prevede, in primo luogo, la presentazione, esclusivamente in via telematica e con possibile intervento degli intermediari abilitati, di una apposita istanza, il cui contenuto – insieme ad altri elementi – sarà definito da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate; la norma già fissa il termine di 60 giorni dall'avvio della procedura telematica per l'invio dell'istanza.

L'istanza dovrà includere una autocertificazione di regolarità antimafia relativa ai richiedenti e a tutti i soggetti da sottoporre alla verifica di cui all'articolo 85 del DLGS 6 settembre 2011, n. 159. Ai fini di svolgere – anche con modalità semplificate – i necessari controlli circa la veridicità di tali autocertificazioni, il comma 9 prevede l'adozione di un protocollo tra Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ministero dell'Interno e Agenzia delle Entrate. Completa il quadro la previsione di sanzioni per i casi di irregolarità dell'autocertificazione stessa.

Il comma 11 prevede che l'Agenzia delle Entrate eroghi il contributo sulla base delle informazioni contenute nell'istanza, mediante accredito diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario, mentre i successivi commi 12 e 13 disciplinano gli aspetti relativi al controllo e al recupero dei contributi indebitamente percepiti, anche con riferimento alle conseguenze sanzionatorie penali.

Si precisa, inoltre, che qualora, successivamente all'erogazione del contributo, l'attività d'impresa o di lavoro autonomo cessi, il soggetto firmatario dell'istanza inviata in via telematica all'Agenzia delle

Entrate è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli a richiesta agli organi dell'Amministrazione finanziaria richiedenti.

Il contributo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e alla formazione del valore della produzione ai fini IRAP; non rileva, altresì, ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Osservazioni – *La norma persegue la finalità – comune anche ad altre disposizioni approvate nel contesto dell'emergenza in atto – di sostenere economicamente alcuni soggetti particolarmente colpiti; a tal fine, è demandata all'Agenzia delle Entrate sia la concessione del contributo a fondo perduto, sia l'eventuale attività di recupero di somme indebitamente percepite.*

L'individuazione dei soggetti beneficiari del contributo svela qualche complessità interpretativa, dovuta probabilmente alla complessa gestazione della norma che ha subito ripetute modifiche:

- *in primo luogo, i soggetti interessati sono di tre tipologie: imprese commerciali, imprese agricole e lavoratori autonomi, a condizione che siano titolari di partita IVA (ove tale ultima precisazione deve ritenersi rilevante per i solo lavoratori autonomi). La norma, inoltre, testualmente si riferisce a soggetti esercenti "attività di reddito agrario": la lettura combinata dei commi 1 e 3 consente di individuare più agevolmente la categoria interessata, ossia i titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32, TUIR, di talché rientrano tra i soggetti destinatari del contributo quelli che esercitano attività agricole (attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura; allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobile, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste; attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali);*
- *definito l'ambito di riferimento generale, si procede, poi, per sottrazione, escludendo alcune tipologie di soggetti dal beneficio: qualche riflessione merita l'esclusione dei soggetti che avrebbero diritto (a prescindere, dunque, dalla concreta percezione) a una delle indennità previste dagli articoli 27 e 38 del DL Cura Italia; tale riferimento esclude, dunque, dal novero dei potenziali beneficiari del contributo i professionisti e i lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa iscritti alla gestione separata, nonché i lavoratori dello spettacolo alle condizioni previste dalle norme citate; non è chiaro, tuttavia, se possano richiedere il contributo in esame, per esempio, i professionisti titolari di pensione non iscritti ad una cassa di previdenza o i lavoratori dello spettacolo che abbiano conseguito un reddito superiore a 50.000 euro nel 2019; dovrebbero ricadere nell'ambito soggettivo della norma,*

invece, i lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Ago, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali (stante il mancato richiamo all'articolo 28 del DL Cura Italia).

In merito alle modalità di determinazione del contributo - e in particolare con riferimento al requisito del calo di fatturato - va rilevato che il parametro adottato, ancorato ai ricavi (o fatturati) del solo mese di aprile 2019, rischia di escludere dal contributo soggetti che comunque si trovano in una situazione di difficoltà e che, per le più varie ragioni, abbiano manifestato ricavi (o fatturati) ridotti nel mese di aprile 2019: l'adozione di un riferimento medio avrebbe potuto, probabilmente, cogliere e valorizzare anche ipotesi siffatte.

Come descritto, inoltre, il parametro del calo del fatturato non rileva per i soggetti che abbiano avviato l'attività dopo il 1° gennaio 2019 e per quelli che – testualmente – “a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19”. Il riferimento al concetto di evento calamitoso dovrebbe indurre a ritenere che si tratti di soggetti interessati, ad esempio, da eventi sismici, alluvionali, ecc. e non dai soggetti della c.d. “prima zona rossa”, posto che la situazione attuale rientra nel concetto di evento eccezionale. Ove quella proposta sia l'interpretazione corretta potrebbe essere utile, in sede di eventuali documenti di prassi o in occasione della pubblicazione della modulistica per l'invio delle istanze, chiarire con precisione quali sono i territori nei quali sia ancora in atto lo stato di emergenza a seguito di un evento calamitoso.

In ogni caso, per le categorie di soggetti non tenuti a dimostrare il calo di fatturato, in mancanza del parametro di raffronto, il contributo in oggetto dovrebbe spettare nell'importo predeterminato di 1.000 o 2.000 euro, rispettivamente per persone fisiche e altri soggetti.

Quanto alle procedure individuate, appare positivo aver affidato la gestione delle istanze e l'erogazione del contributo ad un unico soggetto (Agenzia delle Entrate) anche al fine di evitare triangolazioni con altri soggetti (es. INPS) che avrebbero potuto determinare un - pur fisiologico - rallentamento delle procedure. L'auspicio è che si rendano disponibile in tempi brevi la modulistica e la procedura telematica per l'invio delle istanze.

A tal riguardo, appare positiva anche la previsione di una modalità di acquisizione di autocertificazione della documentazione c.d. “antimafia”, anche alla luce del protocollo d'intesa sottoscritto da Ministero dell'Interno, Ministero dell'Economia e della Finanze e SACE s.p.a. che, al fine di garantire una celere erogazione dei contributi e, al tempo stesso, assicurare le opportune verifiche antimafia, ha previsto la possibilità di rilascio, da parte del beneficiario, di un'autodichiarazione attestante la non sussistenza delle cause di divieto, di decadenza o di sospensione di cui all'articolo 67, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159. Tale

autocertificazione richiama le previsioni del DPR n. 445/2000, recante “Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa”, con particolare riferimento a quelle di cui agli articoli 75, sulla decadenza dai benefici conseguenti al provvedimento emanato grazie alla dichiarazione non veritiera e 76, relativo alle sanzioni.

Effetti finanziari – La norma determina oneri, per il 2020, pari a 6.192 mln di euro.

Rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni (art. 26)

L'articolo 26 introduce una serie di misure agevolative che, anche mediante l'utilizzo della leva fiscale, mirano a rafforzare la patrimonializzazione delle imprese di media dimensione aventi sede legale in Italia.

Le disposizioni riguardano sia l'investitore, sia la società che percepisce nuovi capitali.

Il primo comma dell'articolo 6 calibra l'intervento sugli aumenti di capitale riguardanti:

- Società per azioni;
- Società in accomandita per azioni
- Società a responsabilità limitata (anche semplificate)
- Società cooperative
- Società europee (di cui al Reg. UE 2157/2001)
- Società cooperative europee (di cui al Reg. UE 1435/2003)

Sono in ogni caso esclusi dall'intervento le imprese che svolgono attività assicurative, nonché gli intermediari finanziari e le società di partecipazione, come definite dall'articolo 162-bis del TUIR.

Per accedere agli incentivi fiscali previsti dalla disposizione, le società conferitarie devono essere costituite e regolarmente iscritte al registro delle imprese, oltre a possedere i seguenti requisiti:

a) ricavi (ex art. 85, comma 1, lett. a) e b TUIR) relativi al periodo d'imposta 2019 superiori a 5 mln di euro e non superiori a 50 milioni. Per l'accesso al “Fondo Patrimonio PMI” (che non sarà oggetto di commento in questa sede) la soglia di ricavi minimi è pari a 10 milioni di euro. Per le società appartenenti a gruppi rilevano i ricavi consolidati al più alto livello di consolidamento, con esclusione di quelli derivanti da operazioni infragruppo;

b) riduzione dei ricavi nei mesi di marzo e aprile 2020, imputabile all'emergenza COVID-19, non inferiore al 33% rispetto allo stesso periodo del 2019;

c) deliberazione ed esecuzione, dopo il 20 maggio 2020 ed entro il 31 dicembre dello stesso anno, di un aumento di capitale a pagamento ed integralmente versato.

In caso di accesso al "Fondo Patrimonio PMI", l'aumento del capitale non deve essere inferiore a 250.000 euro.

Solo ai fini dell'accesso alle agevolazioni riconosciute in capo alla società, sono previste ulteriori condizioni:

1) non essere al 31 dicembre 2019 qualificabile come un'impresa in difficoltà ai sensi dei regolamenti europei in materia di aiuti di Stato;

2) essere in una situazione di regolarità contributiva e fiscale;

3) essere in una situazione di regolarità in materia di normativa edilizia, urbanistica, del lavoro, della prevenzione degli infortuni e della salvaguardia dell'ambiente;

4) non rientrare tra le imprese che non hanno restituito aiuti dichiarati illegali o incompatibili dalla Commissione europea;

5) assenza di condizioni ostative in base alla disciplina antimafia;

6) gli amministratori, i soci o il titolare effettivo non sono stati assoggettati negli ultimi 5 anni a condanna definitiva per reati fiscali, in violazione di norme contro l'evasione dell'imposte sui redditi e dell'IVA, con applicazione delle pene accessorie previste dall'articolo 12 del DLGS n. 74/2000.

7) solo per l'accesso al "Fondo Patrimonio PMI", inoltre, il numero di occupati deve risultare inferiore a 250 persone

Il comma 3 dell'articolo in esame subordina l'efficacia di tutte le misure di favore previste dall'articolo 26 all'autorizzazione della Commissione europea.

Incentivi agli investitori - I commi da 4 a 7 dell'articolo in commento istituiscono a favore dei soggetti - persone fisiche o giuridiche - che effettuano conferimenti in denaro in esecuzione dei nuovi aumenti di capitale (di cui alla citata lett. c), una disciplina di favore consistente nel riconoscimento di un credito d'imposta pari al 20% dell'investimento effettuato.

L'ammontare massimo del conferimento agevolabile, da parte del singolo investitore, è pari a 2 milioni di euro.

Per non decadere dall'agevolazione, la partecipazione risultante dal conferimento deve essere detenuta almeno fino al 31 dicembre 2023 e, prima di tale data, la società conferitaria non potrà distribuire riserve di qualsiasi tipo, pena la decadenza dal beneficio e l'obbligo per l'investitore di restituire l'ammontare detratto, incrementato degli interessi legali.

L'agevolazione spetta a condizione che la società certifichi all'investitore il mancato superamento dell'importo complessivo agevolabile (fissato dal comma 20 dell'articolo in commento in 800.000 euro per singola impresa, ovvero 120.000 euro per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e 100.000 euro per le imprese nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli), ovvero, se superato, l'importo per il quale spetta il credito d'imposta.

Non possono beneficiare del credito d'imposta le società che controllano direttamente o indirettamente la conferitaria, quelle sottoposte a comune controllo, collegate con la stessa o da questa controllate.

L'agevolazione è accessibile anche per gli investimenti in stabili organizzazioni in Italia di imprese con sede in Paesi UE o SEE, e per quelli realizzati attraverso quote o azioni di OICR fiscalmente residenti, ovvero residenti nell'UE o nello SEE, che investono più del 50% del loro capitale nelle imprese di cui al presente articolo.

Con riguardo alla fruizione del beneficio, il comma 7 prevede che il credito d'imposta sia utilizzabile dagli investitori nella dichiarazione relativa al periodo di effettuazione del conferimento e in quelle successive, fino ad esaurimento, o anche in compensazione orizzontale (ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997), ma solo dopo il decimo giorno successivo alla presentazione della prima dichiarazione in cui il credito compare. Non trovano applicazione gli ordinari limiti all'utilizzo dei crediti agevolativi (art. 34 L. n. 388/2000 e art. 1, comma 53, L. n. 244/2007).

Si precisa che il credito d'imposta non concorre a formare base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, né rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5 TUIR.

I criteri e le modalità applicative dell'incentivo sono rimessi ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del decreto in commento che dovrà altresì definire le modalità applicative del beneficio a favore delle società conferitarie, anche al fine di assicurare il rispetto della dotazione messa a servizio delle due misure.

Incentivi all'impresa - credito d'imposta perdite - I commi da 8 a 11 dell'articolo 26 riconoscono alle società conferitarie, a seguito dell'approvazione del bilancio 2020, la possibilità di accedere ad un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto assunto al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale e comunque nei limiti previsti per gli importi complessivi agevolabili (stabiliti dal comma 20). La distribuzione di riserve di qualsiasi tipo, prima del 1° gennaio 2024, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituzione degli importi riconosciuti, incrementati dagli interessi legali.

Anche in questo caso il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione orizzontale, non concorre a formare base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, non rileva per i rapporti di cui agli artt. 61 e 109 comma 5 TUIR e non incide nel calcolo dei limiti all'utilizzo dei crediti agevolativi (sopra richiamati).

Osservazioni – *Le misure fiscali introdotte dall'articolo in esame, unitamente alle altre disposizioni a favore della capitalizzazione delle imprese, mirano ad agevolare il rafforzamento patrimoniale come alternativa all'indebitamento bancario.*

Si tratta di misure complesse, su cui ci riserviamo di tornare con un commento più approfondito anche alla luce di quanto sarà disposto dai decreti ministeriali di attuazione, limitandoci, in questa sede, a prime considerazioni.

Le misure agevolative a favore degli investitori e delle società conferitarie previste dall'articolo in esame sono riconosciute a patto che l'impresa conferitaria abbia registrato una riduzione di ricavi nei mesi di marzo e aprile 2020 per almeno il 33% rispetto a quelli dello stesso periodo 2019. Premesso che non è chiaro se il calo di ricavi debba essere riscontrato mese su mese - ossia marzo 2020 su marzo 2019 e aprile 2020 su aprile 2019 – ovvero come media dei ricavi del bimestre 2020 sul bimestre 2019, quello che desta qualche perplessità è l'aver assunto, come dato di raffronto, i due mesi puntuali dello scorso anno. In altri termini, se è vero che il mese di marzo e, ancor più quello di aprile 2020, fotografano gli impatti economici derivanti dal lockdown, certamente sarebbe stato più opportuno assumere, quale dato di raffronto, un criterio medio, prendendo i due dodicesimi dei ricavi del periodo di imposta precedente.

Il credito di imposta a favore degli investitori agevola solo i conferimenti in denaro, escludendo tutte le altre tipologie, comunque rilevanti, di aumento di capitale a pagamento, quali, ad esempio, il conferimento di beni, la rinuncia a finanziamenti soci. Si tratta, a bene vedere, di una limitazione che potrebbe limitare notevolmente la portata agevolativa della misura, atteso che si tratta di una disciplina che necessita di una autorizzazione comunitaria, di un decreto ministeriale di attuazione e che richiede che il conferimento sia versato entro il 31 dicembre 2020. Peraltro, ai fini dell'agevolazione a favore delle imprese, sembrerebbe essere sufficiente aver deliberato dopo l'entrata in vigore del decreto-legge in esame ed eseguito entro il 31.12.2020 un aumento di capitale a pagamento.

Con riguardo alla fruizione del credito di imposta da parte del soggetto conferente, non si può non rilevare che risulta troppo differita nel tempo; il soggetto conferente, infatti, potrà utilizzare il credito di imposta solo in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi 2020 - quindi, a giugno del 2021 - o in compensazione con altri debiti tributari, ma solo dopo aver presentato la dichiarazione del 2020, quindi a settembre 2021.

Non risulta definita la disciplina di cumulo tra le agevolazioni in parola e quelle a favore delle start-up innovative, ivi compresa quella introdotta dall'art. 38, comma 7 del medesimo decreto-legge, lasciando aperto lo spazio interpretativo per una possibile cumulabilità tra le diverse agevolazioni.

Effetti finanziari - Per i due crediti di imposta – tanto quello a beneficio degli investitori, quanto quello a favore della società conferitaria - è autorizzata una spesa complessiva di 2 miliardi di euro nell'anno 2021.

Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28)

L'articolo 28 prevede per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto in commento, un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo, al ricorrere di un calo del fatturato o dei corrispettivi.

La misura riguarda i soli immobili destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

In caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale,

artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, il credito d'imposta spetta nella misura del 30% dei relativi canoni.

Il credito, sia nella misura del 60% che nella misura del 30%, spetta alle strutture alberghiere e agrituristiche indipendentemente dal volume di affari registrato nel periodo d'imposta precedente.

L'agevolazione viene estesa, inoltre, anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

Il credito è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio. Per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale, il credito è invece commisurato ai mesi di aprile, maggio e giugno.

Per poter beneficiare del credito è necessario che i soggetti locatari, esercenti attività economica, abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi, nel mese di riferimento, di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Il credito è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni. Non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e alla formazione del valore della produzione ai fini IRAP.

Non si applicano i vincoli previsti per la fruizione dei crediti d'imposta (limite di compensabilità di 1 milione di euro di cui all'articolo 34 della L. n. 388/2000, così come modificato dall'articolo 147 del decreto in commento e limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, comma 53, della L. n. 244/2007).

Al fine di evitare duplicazioni del beneficio per alcuni soggetti relativamente al mese di marzo, la misura non è cumulabile con il credito d'imposta previsto dall'articolo 65 del DL Cura Italia che riconosce un credito d'imposta del 60% a valere sul canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

L'agevolazione è concessa nel rispetto dei limiti e alle condizioni del Quadro Temporaneo sugli aiuti di Stato.

Osservazioni - Il credito d'imposta, introdotto dall'articolo 28, ha la finalità di contenere, seppure in parte, gli effetti negativi che la crisi epidemiologica ha avuto sulla maggior parte delle attività produttive.

Tale misura si affianca al credito d'imposta, introdotto dall'articolo 65 del DL Cura Italia che agevola le spese di locazione relative al mese di marzo 2020, ma solo con riferimento agli immobili ricadenti nella categoria catastale C/1 (botteghe e negozi).

Coerentemente con quanto richiesto più volte da Confindustria, la nuova norma prevede il beneficio per una più ampia platea di soggetti, indipendentemente dalla categoria catastale cui gli immobili appartengono.

Risponde, altresì, a sollecitazioni sollevate da Confindustria l'estensione del beneficio anche ad altre tipologie contrattuali, del tutto simili, nelle finalità, al contratto di locazione.

Il credito d'imposta è accessibile al verificarsi di due condizioni:

- a. I soggetti beneficiari (locatari) abbiano conseguito ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (2019, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare); e
- b. I locatari abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi, nei mesi di riferimento, di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Per quanto concerne la prima condizione, non soggiacciono al limite dei 5 milioni di euro di ricavi o compensi, le strutture alberghiere e agrituristiche, in ragione del particolare danno arrecato dalla crisi a questi settori. Andrebbe, a tale riguardo, specificato cosa vada inteso per strutture alberghiere e agrituristiche, anche al fine di chiarire se rientrano in tale definizione strutture ricettive quali i B&B.

Con riferimento al requisito del calo di fatturato, va sottolineato che questo è applicabile solo ai soggetti esercenti una attività economica, come specificato al comma 5 dell'articolo 28, comprese le strutture alberghiere ed agrituristiche, ma non anche agli enti non commerciali.

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni (sul punto, devono ritenersi validi i chiarimenti già forniti con la Circolare n. 8/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate). Merita segnalare, inoltre, che ai sensi dell'articolo 122 del decreto in commento, alla cui descrizione si rimanda per ulteriori approfondimenti, i soggetti beneficiari della misura in oggetto possono, in luogo dell'utilizzo diretto del credito, optare per la cessione, anche parziale, dello stesso ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Da ultimo, l'agevolazione in commento, essendo di natura fiscale, dovrebbe essere concessa nei limiti e alle condizioni della Sezione 3.1 del Quadro Temporaneo sugli aiuti di Stato. Ne consegue che il limite massimo di aiuto concedibile per singola impresa non potrà eccedere gli 800.000 euro, ridotto a 120.000 e 100.000 euro per le imprese operanti rispettivamente nel settore della pesca o della produzione agricola. Tale tetto, tuttavia, riguarda tutti gli altri aiuti ricevuti dalla stessa impresa a valere sulla stessa Sezione del citato Quadro Temporaneo come, ad esempio, le disposizioni in materia di IRAP o i crediti d'imposta per investimenti rivolti al rafforzamento patrimoniale delle imprese di media dimensione.

Effetti finanziari - La misura comporta un onere per l'Erario stimato in 1,241 miliardi di euro.

Reddito di emergenza (art. 87)

Dal mese di luglio 2020, ai nuclei familiari in condizioni di necessità economica è riconosciuto, un reddito mensile straordinario (c.d. REm - Reddito di emergenza) di 400 euro (incrementabile fino a 800 euro mensili in relazione al numero dei componenti del nucleo familiare), da corrispondere per due mensilità.

Per un confronto, ai nuclei familiari che beneficiavano del Reddito di Cittadinanza o della Pensione di Cittadinanza (ReC), era riconosciuta una somma annua di integrazione al reddito di 6.000 euro, pari quindi a 500 euro mensili (incrementabile in relazione al numero dei componenti del nucleo familiare).

L'accesso al REm è riconosciuto ai nuclei familiari in possesso cumulativamente, al momento della domanda, dei seguenti requisiti:

- residenza in Italia, verificata con riferimento al componente richiedente il beneficio;
- reddito familiare, nel mese di aprile 2020, inferiore a 400 euro;
- valore del patrimonio mobiliare familiare con riferimento all'anno 2019 inferiore a una soglia di 10.000 euro, accresciuta di 5.000 euro per ogni componente successivo al primo e fino ad un massimo di 20.000 euro (per il ReC la soglia era fissata a 6.000 euro),
- un valore dell'ISEE inferiore a 15.000 euro (per il ReC la soglia era fissata a 9.630 euro).

Il REm non spetta ai nuclei familiari in cui è presente un componente che, al momento della domanda all'INPS, si trovi in una delle seguenti condizioni:

- beneficiario delle misure di sostegno al reddito dei lavoratori previste dagli articoli 27, 28, 29, 30 e 38 del DL Cura Italia (indennità per co.co.co, lavoratori autonomi e stagionali del settore turismo, lavoratori del settore agricolo, lavoratori dello spettacolo);
- beneficiario di ulteriori indennità previste dal DL rilancio in commento;
- titolare di pensione diretta o indiretta ad eccezione dell'assegno ordinario di invalidità;
- titolare di un rapporto di lavoro dipendente la cui retribuzione lorda sia superiore all'importo base del REm (400 euro);
- percettore di reddito di cittadinanza o di pensione di cittadinanza.

Sono esclusi dal diritto al REm i soggetti che si trovano in stato detentivo, per tutta la durata della pena, nonché coloro che sono ricoverati in istituti di cura di lunga degenza o altre strutture residenziali a totale carico dello Stato o di altra amministrazione pubblica.

Per fruire del REm è necessario presentare una apposita domanda all'INPS entro il mese di giugno, anche mediante CAF o patronati. Si prevede la stipula di un apposito accordo tra l'INPS ed i CAF ed i

patronati per gestire tali domande, nonché accordi con l'Agenzia delle Entrate per reperire le informazioni utili alla verifica dei requisiti per accedere al beneficio.

Osservazioni - La scelta di prevedere l'introduzione di una ulteriore misura di sostegno a nuclei familiari in difficoltà, invece che estendere e potenziare, anche solo per il periodo di imposta 2020, gli strumenti di sostegno attualmente previsti (es. Reddito di cittadinanza) solleva perplessità.

Tale ultima soluzione avrebbe consentito di dare una risposta immediata ai nuclei in difficoltà economica evitando di introdurre nuovi adempimenti amministrativi che, peraltro, appaiono inutili in considerazione delle mole di informazioni già in possesso dell'INPS e dell'Agenzia delle Entrate.

Peraltro, in considerazione dei numerosi divieti di cumulo previsti nella norma tra il REM e le esistenti misure di sostegno al reddito, non si comprende bene quale sia effettivamente la platea dei soggetti beneficiari cui si vuole destinare l'aiuto; complessità procedurali che potrebbero comportare, di fatto, un mancato o non pieno utilizzo delle risorse stanziata a copertura della misura, che potevano essere, più utilmente, destinate a misure già consolidate di sostegno al reddito delle persone fisiche erogate dall'INPS.

Effetti finanziari - A copertura della misura sono stati stanziati circa 954,6 milioni di euro. Si prevede un monitoraggio dell'INPS per assicurare il rispetto dello stanziamento, in quanto non si prevedono ulteriori misure concessorie.

Salvaguardia del bonus 80 euro spettante ai lavoratori dipendenti durante il periodo di fruizione di misure straordinarie di sostegno al reddito (art. 128)

La norma prevede che il credito mensile di "80 euro", di cui all'art. 13, comma 1-bis del TUIR, nonché il trattamento integrativo di ulteriori "100 euro" spettante dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, ai sensi dell'art. 1 del DL n. 3/2020 (c.d. Decreto taglio cuneo fiscale), sarà riconosciuto ai lavoratori dipendenti anche nei mesi del 2020 durante i quali gli stessi fruiscono di redditi o indennità sostitutive del reddito di lavoro dipendente (es. CIG in deroga) e, conseguentemente dovessero risultare incapienti.

Il comma 2 precisa che il credito maturato per tali mesi sarà corrisposto dal datore di lavoro dalla prima retribuzione utile, successiva al termine del periodo di sostegno al reddito.

Osservazioni – La misura in commento conferma in via normativa un chiarimento di prassi già fornito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9/E del 2014, sulle modalità di erogazione del bonus "80 euro" di cui al comma 1 dell'art. 13 del TUIR.

Merita ricordare che tale bonus, nell'importo massimo annuo di 960 euro, spetta ai soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente aventi un reddito complessivo IRPEF non superiore a 26.600 euro, la cui

imposta lorda sia superiore alle detrazioni di lavoro e che spetta in relazione ai giorni di lavoro che danno diritto a tali detrazioni.

Nella citata circolare n. 9/E, l'Agenzia delle Entrate, sulla base della considerazione che le somme percepite dai lavoratori a titolo di cassa integrazione guadagni, indennità di mobilità e indennità di disoccupazione costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti e che danno diritto alle relative detrazioni, ha chiarito che il credito deve essere calcolato tenendo conto dei giorni che danno diritto alle indennità.

La novità dell'intervento in commento è nel fatto che, mentre con la citata circolare si era dato all'ente erogatore di tali indennità (INPS), in qualità di sostituto d'imposta, l'onere di riconoscere il bonus 80 euro "in via automatica" al dipendente sulla base dei dati a propria disposizione riguardanti i redditi percepiti dal lavoratore (ad esempio, i dati desunti dal casellario delle pensioni o quelli relativi a prestazioni previdenziali direttamente erogate ai medesimi lavoratori), con la norma in esame si attribuisce questo onere al datore di lavoro nella prima retribuzione successiva al termine del periodo di intervento dell'INPS.

Tale scelta appare fortemente discutibile perché il Legislatore, anziché prevedere che sia l'INPS il soggetto ad erogare direttamente il bonus 80 euro ai lavoratori nei mesi in cui sono collocati in CIG, delega al datore di lavoro l'intervento di sostegno al reddito del dipendente che, però, potrà avvenire solo al termine del periodo di CIG.

Effetti finanziari - Alla misura non sono ascritti impatti finanziari, in quanto conferma il diritto dei lavoratori dipendenti di ricevere per il periodo di durata dell'emergenza sanitaria, una agevolazione già prevista nel nostro ordinamento, per la cui copertura sono state stanziare in passato adeguate risorse.

Sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo (art. 145)

La norma prevede che per l'intero periodo di imposta 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non sarà applicata la procedura di compensazione tra il credito di imposta ed il debito iscritto a ruolo, prevista dall'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Osservazioni - La misura, fortemente richiesta da Confindustria, sterilizza per il periodo di imposta 2020 la procedura dell'art. 28-ter del DPR n. 602/1973, che riconosce all'Agenzia delle Entrate il potere di sospendere i rimborsi fiscali a favore di contribuenti, cui risultano debiti iscritti a ruolo non pagati.

Tali pagamenti sono sospesi in attesa che l'Agenzia Entrate-Riscossione formuli all'impresa richiedente una proposta di compensazione volontaria dei debiti iscritti a ruolo, salvo procedere, in caso di esito negativo, alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo.

La disposizione in esame disattiva, per il solo 2020, tale procedura al fine di assicurare alle imprese la liquidità necessaria per salvaguardare la loro operatività.

Effetti finanziari - Alla misura sono ascrivibili oneri finanziari pari a 40 milioni di euro nel 2020.

Incremento del limite annuo dei crediti compensabili (art. 147)

Per l'anno d'imposta 2020, l'articolo 147 incrementa a 1 milione di euro, l'importo massimo dei crediti di imposta che è possibile portare in compensazione tramite modello F24.

Osservazioni - *La norma risponde alle sollecitazioni avanzate da Confindustria che, in più occasioni, ha evidenziato l'urgenza di eliminare tutti quegli ostacoli normativi che rallentano il recupero di liquidità da parte delle imprese. Tuttavia, alla luce delle nuove difficoltà che le imprese stanno fronteggiando a causa dell'emergenza pandemica, sarebbe stato importante fissare, almeno provvisoriamente, un limite ben più ampio per le compensazioni, considerato che i soggetti che potranno trarre beneficio dalla modifica in commento, ossia le imprese di maggiori dimensioni, accumulano crediti d'imposta per valori ben più significativi rispetto a 1 milione di euro. Peraltro, non possiamo che esprimere dissenso verso la modifica dell'ultimo minuto della norma, operata dal Legislatore, che ha previsto il nuovo limite per il solo anno d'imposta 2020, mentre, nelle formulazioni di tutte le bozze del provvedimento l'incremento del limite era disposto a regime. Allo stato attuale, si ritiene che gli obiettivi di sostegno originariamente prefissi dalla norma rischiano di non tradursi in un concreto vantaggio per le imprese.*

Effetti finanziari - Alla misura sono attribuiti effetti di gettito pari a 557,5 milioni di euro per l'anno 2020.

Sospensione delle attività di pignoramento presso terzi dell'Agenzia Entrate riscossione (art. 152)

La disposizione prevede nel periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del decreto (19 maggio 2020) e il 31 agosto 2020 la sospensione degli obblighi di accantonamento derivanti dai pignoramenti dei crediti del debitore verso terzi (limitatamente ai crediti aventi ad oggetto stipendi, pensioni e altre indennità assimilati), effettuati dall'Agente della riscossione e dai soggetti cui è affidata la riscossione delle entrate degli enti locali entro il 31 agosto 2020.

La misura si rende applicabile alle trattenute operate dal datore di lavoro/ente pensionistico per i pignoramenti terzi effettuati dall'Agente della riscossione dalla data di entrata in vigore del DL Rilancio fino al 31 agosto 2020, con obbligo di restituzione al debitore delle somme già pignorate, anche se anteriormente data di entrata in vigore del presente decreto sia intervenuta ordinanza di assegnazione del giudice dell'esecuzione.

Cessati gli effetti della sospensione, e quindi dal 1° settembre 2020, riprenderanno ad operare gli obblighi imposti al soggetto terzo debitore (e quindi la necessità di rendere indisponibili le somme oggetto di pignoramento e di versamento all'Agente della riscossione fino alla concorrenza del debito).

Osservazioni - *La norma in commento sospende l'attività di pignoramento dei crediti vantati dal debitore verso terzi effettuati dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, limitatamente ai crediti aventi ad oggetto a stipendi, pensioni e altre indennità assimilate.*

Merita osservare che già l'articolo 68 del DL Cura Italia aveva previsto la sospensione delle attività di riscossione dell'Agenzia delle Entrate Riscossione (tra cui rientrano le attività di pignoramento presso terzi), notificate dall'8 marzo al 31 maggio 2020.

Di fatto, la norma in commento estende tale sospensione a tutte le procedure di pignoramento presso terzi avviate dall'Agenzia delle Entrate Riscossione e dagli agenti concessionari per la riscossione delle entrate locali, fino al 31 agosto 2020 (incluse quelle antecedenti l'8 marzo 2020).

La norma appare positiva anche se non si comprendono le ragioni per prevedere due disposizioni separate, per la sospensione dei pignoramenti di crediti dei debitori verso terzi a titolo di retribuzione o pensione (art. 152) e dei pignoramenti dei crediti commerciali dei debitori verso le Pubbliche Amministrazioni (art. 153), posto che rientrano entrambi nella disciplina dei pignoramenti presso terzi ex art. 73-bis del DPR n. 602/1973.

Effetti finanziari - Alla misura sono ascrivibili effetti finanziari pari a 31,6 milioni di euro per il 2020.

Sospensione delle verifiche ex art. 48-bis DPR n. 602 del 1973 (art. 153)

Si dispone il blocco delle verifiche da parte dell'Agenzia delle Entrate Riscossione sui soggetti che vantano crediti commerciali verso le Pubbliche Amministrazioni ai sensi dell'art. 48-bis del DPR n. 602/1973.

Si rammenta che in forza di tale norma, le Pubbliche Amministrazioni devono sospendere il pagamento dei debiti commerciali vantati da un'impresa, di importo superiore 5.000,00 euro, in attesa della verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate della Riscossione dell'esistenza di debiti fiscali iscritti

a ruolo non pagati a carico del fornitore. In caso di esito positivo, l'Agenzia delle Entrate procede al recupero delle somme dovute mediante pignoramenti presso terzi ex art. 72-bis del DPR n. 602/1973.

Con il decreto in commento si prevede la sospensione delle verifiche di inadempienza per il periodo di sospensione dell'attività di riscossione coattiva dell'Agenzia delle Entrate Riscossione di cui all'articolo 68 del DL Cura Italia, vale a dire dall'8 marzo al 31 agosto 2020 (a seguito dell'ulteriore estensione operata dal successivo articolo 154 del decreto in esame).

La sospensione decorre dal 21 febbraio 2020 per i soli contribuenti che, alla medesima data, avevano la residenza, la sede legale o la sede operativa nei comuni della c.d. "zona rossa" (allegato 1 del DPCM 1° marzo 2020).

Tale disposizione si applica anche alle verifiche avviate in data antecedente a tale periodo - purché alla data di entrata in vigore del decreto in esame (19 maggio 2020) l'Agenzia delle Entrate Riscossione non abbia notificato il pignoramento ai sensi dell'art. 72-bis del DPR n. 602/1973 - con la conseguenza che le Pubbliche Amministrazioni potranno procedere al pagamento in favore del beneficiario.

Osservazioni - La previsione appare positiva e accoglie una precisa richiesta di Confindustria tesa ad eliminare ogni vincolo normativo che, in questa fase emergenziale, avrebbe potuto rallentare i pagamenti dei debiti commerciali da parte delle PA alle imprese ed assicurare, per questa via, ulteriori fonti di liquidità necessarie per la loro salvaguardia.

Tenuto conto della portata retroattiva dell'intervento, la misura potrebbe essere ulteriormente migliorata riconoscendo la disattivazione della verifica di inadempienza, ex art. 48-bis, anche alle ipotesi in cui l'Agenzia delle Entrate Riscossione abbia già notificato all'impresa l'atto di pignoramento dei crediti commerciali verso la PA (art. 72-bis del DPR n. 602/1973); in tal modo questa previsione si allineerebbe a quella prevista dall'art. 152 del decreto in esame, concernente gli atti di pignoramento aventi ad oggetto retribuzioni e pensioni.

Il richiamato articolo 152, infatti, consente di svincolare il pagamento degli stipendi soggetti ad atti di pignoramento ex art. 72-bis DPR n. 602/1973 effettuati dall'Agenzia delle Entrate Riscossione fino al 31 agosto, "anche se anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto sia intervenuta l'ordinanza di assegnazione del giudice dell'esecuzione".

Ciò comporta una evidente discriminazione fra fattispecie analoghe con il risultato che l'impresa potrebbe procedere al pagamento dello stipendio pignorato al dipendente, mentre non potrebbe recuperare i crediti commerciali vantati nei confronti della PA, soggetti a pignoramento (che peraltro sarebbero destinati al pagamento dei fattori produttivi, quali, ad esempio, proprio le spese per il personale).

Si auspica che nel passaggio di approvazione parlamentare del decreto in esame possano essere eliminate tali differenze di disciplina in relazione a fattispecie analoghe di pignoramento presso terzi.

Effetti finanziari – Alla misura sono ascrivibili costi finanziari per l'Erario pari a 105,70 milioni di euro nell'anno 2020.

Accelerazione delle procedure di riparto del 5 per mille (art. 156)

L'articolo 156 stabilisce che l'erogazione dei contributi relativi al 5 per mille IRPEF per l'esercizio finanziario 2019 avvenga senza considerare le scelte espresse nelle dichiarazioni presentate al di fuori dei termini ordinari (art. 2, commi 7 e 8 del DPR n. 322/1998). Gli elenchi degli enti ammessi ed esclusi dal beneficio dovranno essere pubblicati sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate entro il 31 luglio 2020, con erogazione prevista da parte delle amministrazioni competenti entro il 31 ottobre 2020.

Osservazioni – *La misura è volta a supportare la liquidità del terzo settore, favorendo il superamento degli ordinari tempi di erogazione del contributo legato al riparto del 5 per mille IRPEF, che prevedono un gap temporale di circa 2 anni rispetto al periodo fiscale di riferimento.*

Effetti finanziari - L'anticipo dell'erogazione al 2020 richiede uno stanziamento finanziario per tale anno non inferiore a 514 milioni di euro.

INCENTIVI AGLI INVESTIMENTI E MISURE SETTORIALI

Rafforzamento dell'ecosistema delle start-up innovative (art. 38)

L'articolo 38 incrementa i fondi per la concessione di finanziamenti e di contributi a fondo perduto all'industria dell'intrattenimento digitale e all'ecosistema delle start-up e delle PMI innovative. In tale contesto, vengono definite anche alcune misure di rilevanza fiscale, tese ad agevolare l'afflusso di nuove risorse a beneficio di start-up e PMI innovative

Il comma 4 dell'articolo 38 modifica la disciplina del credito d'imposta per investimenti in attività di Ricerca e Sviluppo come modificato dall'ultima legge di bilancio, aggiungendo le start-up innovative (come qualificate dall'articolo 25 del DL n. 179/2012) al novero dei soggetti che possono svolgere attività di ricerca in forza di un contratto di ricerca (c.d. ricerca "extra-muros") dando diritto al beneficiario del credito R&S che sostiene l'investimento alla maggiorazione del 150% delle spese ammissibili per il calcolo del credito; si ricorda che tale novero comprendeva in precedenza le sole università e gli istituti di ricerca aventi sede nel territorio dello Stato (art. 1, co. 200, lett. c) L n. 160/2019).

Il successivo comma 5 dell'articolo 38, pur prorogando di 12 mesi la permanenza delle start-up innovative nella speciale sezione ad esse dedicata del registro delle imprese, esclude la possibilità di fruire nel periodo di proroga del complesso delle agevolazioni fiscali e contributive concesse dalla normativa vigente.

I commi 7 ed 8 provvedono, infine, ad introdurre due nuove agevolazioni fiscali in regime "*de minimis*" rispettivamente volte a promuovere investimenti privati in start-up e PMI innovative.

La norma recata dal comma 7 affianca alla vigente disciplina degli incentivi fiscali all'investimento in start-up innovative (articolo 29 del DL n. 179/2012) il nuovo articolo 29-bis, che regola *ex novo* una detrazione IRPEF alternativa al regime preesistente.

La nuova detrazione è concessa a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto in commento, ed è pari al 50% delle somme investite direttamente o per il tramite di OICR nel capitale sociale di una o più start-up innovative. La detrazione, come accennato, è concessa ai sensi del regolamento "*de minimis*" (Reg. UE 1407/2013) ed è riconosciuta per un investimento massimo, in ciascun periodo d'imposta, pari a 100.000 euro. L'investimento deve essere mantenuto per un periodo di almeno tre anni, a pena di decadenza dal beneficio con conseguente recupero dello stesso e dei relativi interessi legali, in capo all'investitore.

Un intervento sostanzialmente identico per decorrenza e parametri è effettuato mediante il comma 8 dell'articolo 38, in favore degli investimenti realizzati dai soggetti IRPEF nel capitale sociale delle PMI innovative (di cui all'articolo 4 del DL n. 3/2015).

Entrambi gli incentivi descritti dovranno essere attuati con decreto congiunto del Ministro dello Sviluppo Economico e del Ministro dell'Economia e delle Finanze entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni di legge.

Osservazioni - Con riferimento all'ampliamento del perimetro di soggetti "qualificati" per lo svolgimento di attività di ricerca extra muros, che danno diritto ad una maggiorazione dell'agevolazione, vale la pena segnalare come la norma richiami le sole start-up innovative e non anche le PMI innovative solitamente equiparate alle prime sul piano delle agevolazioni.

Per quanto concerne invece le nuove detrazioni IRPEF riconosciute per investimenti in Start-up e PMI innovative, si sottolinea come tale azione potrebbe agevolare il finanziamento privato mediante importi unitari contenuti, che tuttavia possono risultare fondamentali nelle fasi iniziali di sviluppo delle iniziative imprenditoriali. L'intento dichiarato del Legislatore è quello di varare meccanismi analoghi a quelli già introdotti con successo in altri Paesi, quali, ad esempio, il Seed Enterprise Investment Scheme – SEIS, introdotto dal Regno Unito. Tale iniziativa dovrebbe, in ogni caso, essere accompagnata da meccanismi applicativi semplificati rispetto a quelli già in vigore per gli investimenti realizzati da persone fisiche o giuridiche, regolati dall'articolo 29 del DL n. 176/2012 e dal recente DM attuativo del 7 maggio 2019. Questi ultimi, che rimangono invariati, prevedono ad oggi il riconoscimento di una detrazione – ovvero di una deduzione nel caso delle persone giuridiche – dalle imposte sui redditi, pari al 30% delle somme investite, con massimali di investimento annuali fissati ad 1 milione di euro per i soggetti IRPEF e 1,8 milioni per i soggetti IRES.

Posta la coesistenza delle nuove detrazioni IRPEF con quanto già disposto dall'articolo 29 del DL n. 179/2012, un punto che merita chiarimenti è la possibilità per i soggetti intenzionati a fruire delle detrazioni concesse in base alle precedenti disposizioni, di transitare al nuovo regime, che in ragione dell'aliquota incrementata (e di eventuali semplificazioni procedurali) appare di per sé più favorevole per investimenti di importo inferiore a 100.000 euro. Per giunta, la possibilità che le nuove disposizioni comportino un maggiore afflusso di capitale sui medesimi soggetti che danno diritto alle agevolazioni di cui all'articolo 29 citato, comporta particolare attenzione nella verifica del rispetto della soglia massima di 15 milioni di euro stabilita per i conferimenti ammissibili in ciascuna start-up o PMI innovativa ai fini delle agevolazioni concesse (cfr. Art. 4, co. 7 del DM 7 maggio 2019).

Effetti finanziari - L'intervento di rafforzamento delle detrazioni per start-up e PMI innovative genera un impatto finanziario stimato in un minor gettito IRPEF stimato in 70,8 milioni di euro nel 2021 e 40,5 milioni a regime a decorrere dal 2022.

Superammortamento - proroga del termine di consegna dei beni (art. 50)

La norma dispone il differimento, dal 30 giugno al 31 dicembre 2020, del termine per la consegna di beni agevolabili con il c.d. superammortamento, ai sensi dell'articolo 1, DL 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. Decreto Crescita). Si ricorda che l'articolo 1 del Decreto Crescita ha reintrodotto, per gli investimenti effettuati dal 1° aprile al 31 dicembre 2019, il superammortamento, incentivo consistente in una maggiorazione figurativa del 30% del costo di acquisizione di beni materiali strumentali nuovi. La prima edizione di questo incentivo risale alla Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) che, all'articolo 1, commi 91-97, prevedeva una maggiorazione figurativa nella misura del 40% delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione di beni strumentali, a fronte di investimenti in beni materiali strumentali nuovi, compresi i mezzi di trasporto a motore di cui all'articolo 164 del TUIR. Tale agevolazione, in origine applicabile agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi acquisiti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, è stata oggetto di una prima proroga con la Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) e, successivamente, di una ulteriore proroga con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018).

Il meccanismo agevolativo è stato, sin dalla sua introduzione, connotato da una peculiare scansione temporale e da un meccanismo c.d. di "prenotazione", che consente di agevolare anche gli investimenti effettuati oltre il termine previsto dalla norma, a condizione che entro tale termine vi sia un ordine accettato dal venditore, oltre al versamento di un acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Il meccanismo consente di differire la consegna del bene entro un termine che era fissato dal DL crescita al 30 giugno 2020 e che viene ora prorogato in ragione della situazione emergenziale legata all'epidemia Covid-19.

Osservazioni – *Il differimento del termine di consegna di beni materiali strumentali ordinati e prenotati (con versamento di un acconto del 20%) entro il 31 dicembre 2019 dal 30 giugno al 31 dicembre di quest'anno risponde ad una richiesta avanzata anche da Confindustria, per tener conto delle concrete difficoltà nell'evadere ordini che le imprese fornitrici hanno incontrato in conseguenza del periodo emergenziale (e della sospensione di talune attività produttive e logistiche).*

Va rilevato che l'ultima Legge di Bilancio (Legge di Bilancio 2020 - Legge 27 dicembre 2019, n. 160) ha operato un profondo restyling delle misure di incentivo alla ricerca, alla digitalizzazione e alla innovazione, ivi incluso il superammortamento, sostituendo la misura con un differente strumento, articolato nella forma di credito di imposta; in linea con il descritto meccanismo di "prenotazione", l'articolo 1, comma 196, Legge di Bilancio 2020 ha precisato che le nuove disposizioni, relative al credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali non si applicano agli investimenti aventi a oggetto beni strumentali materiali (non 4.0) effettuati tra il 1° gennaio 2020 e il 30 giugno 2020, in relazione ai quali entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore

e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali resta ferma l'agevolazione prevista dal DL Crescita. Una previsione, quest'ultima, da rileggere, ora, alla luce dell'intervento normativo in commento.

Effetti finanziari – Alla norma non sono ascrivibili effetti di gettito.

Credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno (art. 244)

La norma intende rafforzare la misura del credito d'imposta per investimenti in R&S prevista dalla Legge di Bilancio 2020 (articolo 1, comma 200) nelle Regioni del Mezzogiorno (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia). Si includono anche progetti di ricerca e sviluppo in materia di COVID-19 afferenti a strutture produttive ubicate nelle stesse Regioni. La maggiorazione prevista considera un incremento della percentuale di credito dal 12% al 25% per le grandi imprese, dal 12% al 35% per le medie imprese e dal 12% al 45% per le piccole imprese. Per la determinazione della dimensione dell'impresa si rimanda alla definizione comunitaria di cui alla Raccomandazione 2003/361/CE.

Le maggiorazioni si applicano nel rispetto dei limiti e alle condizioni del Regolamento di esenzione per categoria (articolo 25, relativo agli aiuti a progetti di ricerca e sviluppo del Regolamento (UE) n. 651/2014).

Osservazioni – Le maggiorazioni previste nella norma in commento rimandano alle condizioni del Regolamento comunitario n. 651/2014 (GBER) che definisce i limiti e le condizioni affinché aiuti di Stato, compresi – come in questo caso – quelli relativi a progetti di ricerca e sviluppo, possano essere concessi in esenzione da notifica. Il rimando è necessario dal momento che la norma in commento, a differenza della misura originaria istituita dalla Legge di Bilancio 2020, prevede una maggiorazione per alcune Regioni, decretandone la "selettività" e, quindi, la natura di aiuto di Stato.

In linea di principio il GBER stabilisce che possono essere agevolati progetti che comprendono una o più delle seguenti categorie:

- *Ricerca fondamentale: lavori sperimentali o teorici svolti soprattutto per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;*
- *Ricerca industriale: ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze e capacità da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o per apportare un notevole miglioramento ai prodotti, processi o servizi esistenti. Essa comprende la creazione di componenti di sistemi complessi e può includere la costruzione di prototipi in ambiente di laboratorio o in un ambiente dotato di interfacce di simulazione verso sistemi*

esistenti e la realizzazione di linee pilota, se ciò è necessario ai fini della ricerca industriale, in particolare ai fini della convalida di tecnologie generiche;

- *Sviluppo sperimentale: l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione di nuovi prodotti, processi o servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, test e convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, effettuate in un ambiente che riproduce le condizioni operative reali laddove l'obiettivo primario è l'apporto di ulteriori miglioramenti tecnici a prodotti, processi e servizi che non sono sostanzialmente definitivi. Lo sviluppo sperimentale può quindi comprendere lo sviluppo di un prototipo o di un prodotto pilota utilizzabile per scopi commerciali che è necessariamente il prodotto commerciale finale e il cui costo di fabbricazione è troppo elevato per essere utilizzato soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. Lo sviluppo sperimentale non comprende, tuttavia, le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione e servizi esistenti e ad altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.*

I costi ammissibili possono rientrare in una o più delle seguenti categorie:

- *spese del personale;*
- *costi relativi a strumentazioni e attrezzature;*
- *costi relativi agli immobili e ai terreni utilizzati per il progetto;*
- *costi per la ricerca contrattuale, know-how, brevetti acquisiti o ottenuti in licenza;*
- *spese generali supplementari e altri costi di esercizio, compresi materiali, forniture, prodotti analoghi.*

Nello specifico, per verificare i costi ammissibili per la fruizione dell'aiuto in oggetto occorrerà comunque riferirsi alle previsioni contenute nell'ultima Legge di Bilancio e, in particolare, all'articolo 1, comma 200 che precisa che, le spese agevolabili, nel rispetto delle regole di effettività, pertinenza e congruità sono:

a) spese di personale relative a ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni. Le spese relative a ricercatori con specifiche caratteristiche (ossia, di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o

scientifiche secondo la classificazione UNESCO Isced), assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo, in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo maggiorato, pari al 150% del loro ammontare;

b) quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati nei progetti di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta di utilizzo e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale indicate alla lettera a). La norma precisa che ove i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività dell'impresa, si considera solo la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle attività di ricerca e sviluppo;

c) spese per contratti di ricerca extra-muros, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Anche in questo caso – come per i ricercatori “qualificati” è previsto un rafforzamento dell'agevolazione: le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università e istituti di ricerca residenti nel territorio dello Stato, nonché alle start-up innovative per effetto del DL Rilancio in commento, concorrono alla base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare;

d) nel caso di contratti di ricerca commissionati ad imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili ai casi di ricerca svolta internamente all'impresa. Le spese per la ricerca extra-muros sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di R&S, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) o in Stati compresi nell'Elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito, di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996;

e) quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di un'invenzione industriale o biotecnologica, una topografia di prodotto a semiconduttori o una nuova varietà vegetale, nel limite massimo di spesa di 1 milione di euro e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di R&S ammissibili al credito d'imposta. Tali spese sono ammissibili a condizione che afferiscano a contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi, fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti al SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4 settembre 1996;

f) non sono ammissibili le spese per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei suddetti beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa acquirente;

g) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti, inerenti alle attività di R&S ammissibili, nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale indicate alla lettera a) ovvero delle spese per contratti di ricerca extra-muros indicate alla lettera c), al netto delle eventuali maggiorazioni. Anche in questa ipotesi, le spese rilevano a condizione che i contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti al SEE o in Stati compresi nell'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito (DM 4 settembre 1996);

h) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei progetti di R&S ammissibili, svolte internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale sopra indicate ovvero, nel caso di ricerca extra-muros, del 30% dei costi dei contratti suindicati.

I due ambiti non sono, dunque, perfettamente sovrapponibili: si noti, ad esempio, che la disciplina nazionale non include tra i costi agevolabili quelli relativi agli immobili.

La disposizione in commento precisa che l'agevolazione è rivolta anche ai "progetti di ricerca e sviluppo in materia di COVID-19". Osserviamo che tale formulazione appare generica e potrebbe creare confusione, in quanto non dovrebbero sussistere dubbi sul fatto che, ad esempio, la ricerca scientifica o farmaceutica su misure di cura o prevenzione del contagio da COVID-19 rientri nella ricerca agevolabile con il credito R&S: non si comprende, dunque, a che tipo di ricerca la norma faccia riferimento.

La norma, inoltre, precisa che la maggiorazione compete esclusivamente agli investimenti "afferenti" a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno. Tuttavia, anche in questo caso, la formulazione appare equivoca: conformemente al credito R&S, infatti, l'aiuto dovrebbe spettare alle imprese aventi sede in una delle Regioni del Mezzogiorno, che sostengono i costi relativi al progetto in ricerca e sviluppo; non è chiaro, pertanto, cosa debba intendersi per progetto "afferente".

Trattandosi di una misura che potenzia – a determinate condizioni - quella recata dalla Legge di Bilancio 2020, maggiori chiarimenti circa il concreto ambito di applicazione della misura dovrebbero derivare dal decreto del Ministro dello Sviluppo Economico cui la stessa Legge di Bilancio ha affidato il compito di definire i criteri per la corretta individuazione della ricerca agevolabile, alla luce dei principi generali e dei criteri contenuti nel c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE.

Effetti finanziari - Alla misura sono attribuiti effetti di gettito pari a 48,5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021, 2022, 2023, cui si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo di Sviluppo e Coesione.

Confindustria - Area Politiche Fiscali

Incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica dei veicoli elettrici (art. 119)

Ecobonus - L'articolo 119 del DL Rilancio, al primo comma, stabilisce nuove regole per le detrazioni fiscali relative ad interventi di efficientamento energetico, concedendo una detrazione in misura pari al 110% per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, fruibile in 5 rate di pari importo. Gli interventi rilevanti sono:

a) interventi di isolamento termico su superfici opache degli involucri degli edifici, con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente. Il massimale di spesa agevolabile è 60.000 euro per ciascuna unità che compone l'edificio. I materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri di cui al decreto del MATTM dell'11 ottobre 2017;

b) interventi su parti comuni di edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con impianti centralizzati di riscaldamento, raffrescamento o fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza pari almeno alla classe A (Reg. UE n. 811/2013), a pompa di calore, inclusi impianti ibridi o geotermici. È possibile abbinare l'intervento all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo o con impianti di microcogenerazione (vedi in seguito). Il massimale di spesa è in questo caso di 30.000 per ciascuna unità che compone l'edificio. La detrazione spetta anche per le spese di smaltimento e bonifica dell'impianto sostituito;

c) interventi di cui alla precedente lettera b) realizzati su edifici unifamiliari (no impianti centralizzati), con l'esclusione degli impianti di fornitura di acqua sanitaria a condensazione classe A. Identico il massimale di spesa agevolabile e la possibilità di includere le spese di smaltimento e bonifica del vecchio impianto.

Il secondo comma dell'articolo 119 precisa che la detrazione maggiorata al 110% è concessa per ogni altro intervento di efficientamento energetico previsto dall'articolo 14 del DL n. 63/2013, nel rispetto dei relativi massimali di spesa, a condizione che questi siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi richiamati alle lett. a), b) e c).

Ai fini dell'accesso alla detrazione del 110%, sia gli interventi di cui al comma 1, sia quelli congiuntamente realizzati (comma 2), devono rispettare i requisiti tecnici prescritti dalla normativa vigente (articolo 14, comma 3-ter del DL n. 63/2013). L'intervento di efficientamento, anche congiuntamente all'installazione di impianti fotovoltaici e sistemi di accumulo, deve produrre un miglioramento di almeno due classi energetiche per l'edificio e laddove ciò non sia possibile il raggiungimento della classe energetica più elevata. Il miglioramento deve essere dimostrato mediante attestato di prestazione energetica (APE), rilasciato, prima e dopo l'intervento, in forma di dichiarazione asseverata da parte di un tecnico abilitato.

Sisma bonus - Il comma 4 dell'articolo 119 dispone l'innalzamento al 110% delle detrazioni riconosciute per le varie tipologie di interventi di miglioramento antisismico degli edifici previste all'art. 16, commi da 1-bis a 1-septies del DL n. 63/2013. Il beneficio spetta per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 e può essere fruito in 5 rate annuali di pari importo. Qualora alla realizzazione degli interventi indicati segua la cessione del corrispondente credito ad un'impresa di assicurazione, con contestuale stipula di una polizza che copra il rischio di eventi calamitosi, la detrazione dei premi stabilita dall'articolo 15, comma 1, lett. f-bis) del TUIR è innalzata al 90% (in luogo del 19%). Sono in ogni caso esclusi dalle maggiori detrazioni gli edifici classificati in zona sismica 4 in base all'ordinanza del PDC n. 3274 del 20 marzo 2003.

Impianti fotovoltaici e sistemi di accumulo - Il comma 5 dell'articolo in commento dispone l'incremento al 110% della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 16-bis, comma 1, del TUIR, per le spese di installazione di impianti fotovoltaici connessi alla rete elettrica. La maggiorazione spetta per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, a condizione che l'intervento sia realizzato congiuntamente alle misure di efficientamento energetico e/o di miglioramento sismico indicate dai precedenti commi da 1 a 4. Il massimale di spesa è pari a 48.000 euro annui da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo (e comunque nel limite di 2.400 euro per kW di potenza nominale installata ovvero 1.600 euro in caso di interventi di ristrutturazione edilizia, nuova costruzione o ristrutturazione urbanistica). Sono incluse tra le spese detraibili al 110%, mediante il successivo comma 6, anche quelle per l'installazione, contestuale o successiva alla realizzazione degli impianti fotovoltaici agevolati, di sistemi di accumulo integrati agli stessi, nel rispetto delle medesime condizioni e dei limiti di importo già citati (è in questo caso previsto un tetto di 1.000 euro per kW di capacità di accumulo).

La detrazione spettante per gli impianti fotovoltaici ed i sistemi di accumulo, è subordinata alla cessione al Gestore dei Servizi Energetici (GSE) dell'energia non consumata in sito. È prevista l'incumulabilità dell'incentivo con ogni altra forma di agevolazione.

Infrastrutture di ricarica di veicoli elettrici - Il comma 8 incrementa la 110% anche la detrazione spettante, ai sensi dell'articolo 16-ter del DL n. 63/2013, per l'installazione negli edifici di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici. In questo caso è necessario che l'intervento sia realizzato in combinato con le sole fattispecie indicate al comma 1 del presente articolo.

Ambito soggettivo - Le disposizioni fin qui descritte sono applicabili ad interventi realizzati da condomini, da persone fisiche (al di fuori di attività di impresa, arte e professione), dagli IACP e istituti analoghi, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa.

Le maggiorazioni previste per gli interventi di efficientamento energetico (commi 1-3 dell'articolo 119) non spettano per gli interventi effettuati da persone fisiche su edifici unifamiliari diversi da quelli adibiti ad abitazione principale.

Procedure per la cessione della detrazione o per la richiesta dello sconto in fattura - I commi 11 e ss. dell'articolo 119 stabiliscono alcune regole procedurali a carattere antielusivo che interagiscono con il meccanismo di trasformazione delle detrazioni fiscali in crediti d'imposta cedibili, regolato dal successivo art. 121 del decreto in commento.

In particolare, il comma 11 precisa che per accedere all'opzione di sconto in fattura o cessione del credito, il contribuente è tenuto a richiedere il visto di conformità sulla documentazione attestante i presupposti per la fruizione delle detrazioni maggiorate. Il visto è rilasciato dai soggetti abilitati (commercialisti, ragionieri, periti commerciali, etc. e dai responsabili dei CAF). I dati relativi all'opzione dovranno essere comunicati telematicamente secondo quanto disposto da un Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto in esame.

Per quanto concerne gli interventi di efficientamento energetico (commi 1-3 dell'articolo in commento), è richiesta l'asseverazione, da parte di soggetti abilitati, del rispetto dei parametri tecnici (di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del DL n. 63/2013) e della congruità delle spese sostenute rispetto all'intervento realizzato. L'asseverazione dovrà essere trasmessa in via telematica all'ENEA con modalità da definire mediante un DM attuativo da emanare da parte del Ministero dello Sviluppo Economico, entro 30 giorni dalla conversione in legge del DL in commento.

Con riferimento al sisma bonus, l'efficacia degli interventi e la congruità delle spese dovrà invece essere asseverata dai professionisti iscritti ai rispettivi Ordini o Collegi, incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori e del collaudo statico, secondo competenza.

In caso di attestazioni e asseverazioni infedeli è prevista la decadenza dai benefici concessi in capo ai contribuenti e l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie ai soggetti certificatori. Allo scopo di tutela erariale è richiesta la stipula di assicurazioni di responsabilità civile per coloro che esercitano l'attività di asseverazione/attestazione, con massimale congruo rispetto al numero di documenti rilasciati, e comunque non inferiore a 500.000 euro.

Le spese sostenute dai contribuenti per ottenere le attestazioni, le asseverazioni ed il visto di conformità rientrano tra quelle detraibili.

Osservazioni -Si precisa, in via preliminare che, in base a quanto disposto dal comma 9 dell'articolo in commento, il perimetro soggettivo delle nuove detrazioni maggiorate ricomprende i soli condomini, le persone fisiche (al di fuori dell'attività d'impresa, arte o professione) e gli istituti autonomi case popolari (IACP) o soggetti similari. Tale demarcazione esclude, dunque, dal novero dei soggetti agevolabili le imprese, per le quali restano valide le percentuali di detrazione accordate dalle disposizioni previgenti.

Un ulteriore punto che merita evidenza è la scelta di fissare la decorrenza temporale per l'accesso alle detrazioni maggiorate a partire dal secondo semestre 2020 (1° luglio 2020 – 31 dicembre 2021). Sul piano dell'avvio di interventi programmati tale scelta potrebbe generare rinvii in una fase in cui appare invece particolarmente urgente rilanciare l'attività del comparto delle costruzioni e dell'impiantistica. Similmente potrebbe indurre i contribuenti ad una procrastinazione strategica la scelta di vincolare la maggiorazione delle detrazioni su taluni interventi di efficientamento energetico (quali quelli per gli impianti fotovoltaici ma anche quelli attinenti all'acquisto e alla posa in opera di finestre o infissi o di schermature solari) alla necessaria realizzazione di più vaste opere sugli interi edifici.

Con riferimento agli interventi di efficientamento energetico, il comma 10 dell'articolo 119 precisa che le detrazioni maggiorate (di cui ai commi 1-3) non spettano nel caso di interventi realizzati da persone fisiche su edifici unifamiliari diversi dall'abitazione principale. Tale dicitura consente di agevolare gli interventi operati su immobili diversi dall'abitazione principale, purché posti in condomini garantendo, quindi, interventi che altrimenti potrebbero risentire di scelte di opportunità da parte dei condomini meno favoriti.

Proprio tale lettura, tuttavia, apre un punto delicato che riguarda la possibilità per la generalità dei soggetti in condominio di fruire dei maggiori benefici fiscali relativi ad interventi realizzati sulle parti comuni, anche quando trattasi di soggetti diversi da quelli elencati nel perimetro soggettivo (si pensi, ad esempio, alla presenza di un soggetto IRES all'interno di un condominio).

Una restrizione analoga a quella prevista per gli interventi di efficientamento energetico non si ravvede per le azioni volte al miglioramento antisismico degli edifici, che non differenziano quindi in base alla destinazione e alla natura dell'immobile. Il richiamo ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del DL n. 63/2013, operato dal comma 4 dell'articolo in commento, come accennato, abbraccia un ampio elenco di misure (cc.dd. sismabonus edifici, sismabonus condomini e sismabonus nuovi acquisti) che fanno capo, innanzitutto, alla disposizione di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lett. i) del TUIR (richiamata dal comma 1-bis) volta ad incentivare l'esecuzione di opere e la redazione della documentazione necessaria ai fini della sicurezza statica del patrimonio edilizio, anche relativamente a complessi di edifici collegati strutturalmente, e nei centri storici sulla base di progetti unitari. In assenza di nuovi massimali di spesa restano validi quelli definiti a seconda delle diverse tipologie di intervento previsti dalle norme richiamate.

Similmente, per quanto concerne la maggiorazione della detrazione riconosciuta per le spese di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici, va segnalato come il richiamo all'articolo 16-ter del DL n. 64/2013 implica l'applicazione delle prescrizioni in esso contenute nelle parti non derogate, che parrebbero riguardare, oltre l'aliquota del beneficio, la sola fruibilità in 5 anni (anziché 10) della nuova detrazione. Resta dunque fermo il massimale di spesa (3.000 euro) così come

l'inclusione dei costi correlati alla richiesta di potenza addizionale. Come accennato, la maggiorazione non spetta qualora l'installazione dell'impianto sia effettuata in congiunzione con interventi di efficientamento antisismico, essendo prevista solo in combinato con gli interventi di cui al comma 1 del DL in commento.

Effetti finanziari - Gli oneri finanziari del complesso delle misure introdotte dall'articolo in commento sono quantificati dalla clausola di copertura (comma 16) in 62,2 milioni di euro per il 2020, 1.268,4 milioni per il 2021, 3.239,2 milioni per il 2022, 2.827,9 milioni per il 2023, 2.659 milioni per ciascuno degli anni 2024 e 2025, 1.290 milioni per il 2026, 11,2 milioni per il 2031 e 48,6 milioni per il 2032.

La relazione tecnica al provvedimento tenendo conto del maggiore gettito delle imposte sui redditi e dell'IVA generato dall'effetto incentivante dell'intervento, stima i seguenti effetti netti: -21,8 milioni di euro nel 2020; -990,1 milioni nel 2021; -2929,9 milioni nel 2022; -2804,7 milioni nel 2023; -2659 milioni nel 2024 e 2025; -1290,1 milioni nel 2026; +959,4 milioni nel 2027; +212,2 milioni nel 2028 e 2029; +192,5 milioni nel 2030; -9,9 milioni nel 2031; -48,6 milioni nel 2032.

Trasformazione delle detrazioni fiscali in sconto sul corrispettivo dovuto e in credito d'imposta cedibile (art. 121)

L'articolo 121 introduce, per talune spese che danno diritto a detrazione, sostenute negli anni 2020 e 2021, la facoltà di richiedere alternativamente:

- a) un contributo, nella forma dello sconto in fattura sui corrispettivi dovuti, fino a concorrenza di questi, anticipato dal fornitore che effettua gli interventi e da esso recuperabile nella forma di un credito d'imposta, anche cedibile a terzi, inclusi istituti di credito e intermediari finanziari;
- b) la trasformazione dell'importo detraibile in un credito d'imposta trasferibile ad altri, ivi inclusi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari.

Il nuovo meccanismo, che opera in deroga alle previgenti norme per la trasformazione e la cessione di crediti fiscali (rispettivamente all'art. 14, co. 2-ter, 2-sexies e 3.1 per quanto riguarda gli ecobonus; e art. 16, co. 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo e 1-septies, secondo e terzo periodo, del DL n. 63/2013 per quanto concerne i sisma bonus), riguarda:

- a) interventi di recupero del patrimonio edilizio effettuati su parti comuni o su singole unità immobiliari residenziali (ex art. 16.bis, comma 1, lett. a) e b) TUIR);
- b) interventi di efficientamento energetico di cui all'articolo 14 del DL n. 63/2013, ivi inclusi gli interventi assistiti dalla detrazione maggiorata del 110% (cfr. art. 119 del DL in commento);
- c) interventi di miglioramento antisismico di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del DL n. 63/2014, ivi inclusi quelli assistiti dalla detrazione maggiorata del 110%;

- d) gli interventi di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (c.d. bonus facciate) di cui all'articolo 1, comma 219 della L. n. 160/2019;
- e) gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici (ex art. 16.bis, comma 1, lett. h) TUIR), ivi compresi quelli assistiti dalla detrazione maggiorata del 110%;
- f) gli interventi di installazione delle infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici (art. 16-ter del DL n. 63/2013) anche in questo caso, inclusi quelli assistiti da detrazione del 110%.

I crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione sono utilizzabili anche in compensazione orizzontale ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite.

Ai fini della fruizione, il credito d'imposta deve essere ripartito in quote annuali seguendo la disciplina applicabile alle detrazioni da cui origina. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere riportata agli anni successivi e non può essere chiesta a rimborso. Non si applicano gli ordinari limiti di utilizzo dei crediti agevolativi (art. 34 della L. n. 388/2000 e art. 1, co. 53, L. n. 244/2007).

In relazione ai controlli e all'accertamento, sui sostenitori delle spese agevolate si applicano le attribuzioni ed i poteri previsti in materia di imposte sui redditi (art. 31 e ss del DPR n. 600/1973). Fornitori e cessionari rispondono per il solo utilizzo irregolare o eccedente rispetto allo sconto praticato o al credito ricevuto. L'Agenzia delle Entrate opera la verifica documentale dei presupposti che danno diritto alle detrazioni negli ordinari termini di decadenza per l'accertamento (art. 43 del DPR n. 600/1973) ed entro quelli previsti in caso di indebita compensazione (art. 27, co. 16-20 del DL 185/2008).

In caso di mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alle detrazioni, l'Agenzia delle Entrate recupera l'importo non spettante in capo al contribuente che ha sostenuto le spese agevolate, maggiorato di interessi e sanzioni. Qualora sia accertata una violazione in concorso, è esplicitata la possibilità di comminare la sanzione a più soggetti (in applicazione dell'articolo 9 del DLGS n. 472/1997) e di richiedere la responsabilità in solido per il recupero degli importi indebiti, tanto in capo al fornitore che ha applicato lo sconto, quanto sui cessionari del credito.

Le modalità attuative del nuovo meccanismo, incluse quelle per l'esercizio e la comunicazione telematica dell'opzione, sono rimesse ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del DL in commento.

Osservazioni - La norma reintroduce, con sostanziali modifiche sul regime di successiva trasferibilità, il meccanismo dello sconto in fattura per tutti gli ecobonus ed il sisma bonus, e lo estende per la prima volta anche agli interventi di recupero del patrimonio edilizio (effettuati su parti comuni o su singole unità immobiliari) al bonus facciate, alla detrazione per gli impianti fotovoltaici e a quella per l'installazione di colonnine di ricarica di veicoli elettrici. A tale facoltà si aggiunge la possibilità per i contribuenti, per tutti gli interventi menzionati, di trasformare la detrazione in un credito d'imposta

cedibile ad altri soggetti. Si tratta di una misura particolarmente rilevante per i possibili effetti che la maggior fluidità dei vantaggi fiscali può indurre nel sistema economico, con ricadute positive dirette ed indirette per le imprese.

Come anticipato, possono accedere al nuovo meccanismo tutti i contribuenti che ottengono le detrazioni a fronte di spese sostenute negli anni 2020 e 2021. Restano dunque escluse le detrazioni già maturate in relazione a periodi precedenti.

Il meccanismo agevola sia i nuovi bonus maggiorati al 110% (di cui all'articolo 119) sia quelli concessi sulla base delle aliquote ordinarie, e dunque, laddove previsto (come nel caso, ad esempio, degli ecobonus o del bonus facciate), possono accedere alle opzioni dello sconto in fattura e della trasformazione anche i soggetti che esercitano attività d'impresa.

Come accennato la novità di assoluto rilievo consiste nell'aver concesso ai soggetti che hanno praticato lo sconto in fattura (o che hanno trasformato la detrazione in credito di imposta) la possibilità di trasferire il credito di imposta, non solo ai soggetti rientranti nella filiera di fornitura, ma anche ad altri soggetti ivi compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. Questa maggiore possibilità di cessione dei crediti di imposta, nonché di "bancabilità" degli stessi potrebbe rappresentare un reale volano per questa tipologia di interventi.

Coloro che acquisiscono i crediti fiscali - sia quelli derivanti dal riconoscimento dello sconto in fattura, sia quelli ottenuti per mezzo di trasformazione e cessione della detrazione – potranno utilizzarli seguendo la disciplina che sarebbe stata applicata alla detrazione originaria, di conseguenza in 5 o 10 quote annuali di pari importo a seconda dei casi.

Si osserva a tale riguardo che l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta può essere effettuato "sulla base delle rate residue di detrazioni non fruite". Tale inciso parrebbe orientato a consentire la cessione ed il trasferimento anche parziale del credito fiscale. Chiarimenti in tal senso dovrebbero essere forniti nell'ambito delle misure attuative, specificando altresì i tempi per l'esercizio delle opzioni.

Preme evidenziare, inoltre, come la quota del credito d'imposta non utilizzata nell'anno, non possa essere riportata agli anni successivi, né essere chiesta a rimborso. Tale approccio sebbene coerente con l'adeguamento del credito d'imposta alla natura della detrazione da cui origina, appare inedito e potrebbe penalizzare il trasferimento dei benefici fiscali nei confronti di soggetti (in particolare gli intermediari finanziari) che dovessero incorrere nella saturazione della capienza fiscale in un dato periodo, ancorché la compensazione di tali crediti non è assoggettata ai limiti annui di compensazione orizzontale o a quelli previsti per la compensazione dei crediti di imposta di natura agevolativa.

Effetti finanziari – La relazione tecnica al provvedimento evidenzia che il meccanismo di trasformazione e cessione, mantenendo anche in capo al cessionario i medesimi profili di fruizione delle agevolazioni, non dovrebbe comportare effetti finanziari negativi per l'erario.

Cessione di crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19 (art. 122)

Dal 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del DL in commento) e fino al 31 dicembre 2021 viene consentita la cessione, anche parziale, in luogo dell'utilizzo diretto, di alcuni crediti d'imposta introdotti per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19. La cessione può avvenire anche nei confronti di istituti di credito o intermediari finanziari.

Le misure che possono beneficiare del nuovo meccanismo, elencate al comma 2 dell'articolo 122, sono le seguenti:

- a) credito d'imposta per le locazioni dovute nel mese di marzo 2020 per botteghe e negozi in categoria catastale C/1, di cui all'articolo 65 del DL n. 18/2020;
- b) credito d'imposta per le locazioni di immobili ad uso non abitativo e per l'affitto di azienda, introdotto dall'articolo 28 del decreto in commento;
- c) credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, di cui all'articolo 120 del decreto in commento;
- d) credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e per l'acquisto dei dispositivi di protezione di cui all'articolo 125 del decreto in commento;

I cessionari usufruiscono dei crediti d'imposta acquisiti con gli stessi criteri e modalità applicabili ai cedenti. I crediti ceduti possono essere usati anche in compensazione orizzontale (ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997). Le quote non utilizzate nell'anno non possono essere riportate agli anni successivi e non è possibile richiedere rimborsi. Non si applicano gli ordinari limiti all'utilizzo dei crediti agevolativi e alle compensazioni orizzontali dei crediti di imposta (art. 34 della L. n. 388/2000 e art. 1, comma 53, L. n. 244/2007).

Le competenti Amministrazioni mantengono i poteri di controllo e accertamento, nonché la potestà sanzionatoria nei confronti dei soggetti cui è stato originariamente riconosciuto il credito d'imposta, anche qualora questo venga ceduto. I cessionari rispondono, invece, per il solo utilizzo irregolare o in misura indebita del credito acquisito.

Le modalità attuative e di esercizio dell'opzione in via telematica sono rimesse ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Osservazioni – La possibilità di cedere i crediti d'imposta di recente introduzione specificatamente orientati a fronteggiare l'emergenza da COVID-19 appare positiva nella misura in cui consentirà un più rapido utilizzo del ristoro fiscale concesso anche attraverso la trasformazione del credito in liquidità per i relativi assegnatari. A tale riguardo l'impossibilità di riportare le quote di crediti non fruite nell'anno, che risultano parimenti non rimborsali, potrebbe essere penalizzante e generare un disallineamento tra i beneficiari iniziali e i cessionari che potrebbe incidere anche sui valori dei crediti trasferiti.

Per assicurare efficacia alla misura sarà importante la tempestività con cui l'Agenzia delle Entrate procederà all'emanazione del provvedimento attuativo, che dovrà individuare le modalità e gli adempimenti necessari alle pratiche di cessione del credito.

Effetti finanziari - L'intervento non comporta nuovi o maggiori oneri rispetto a quanto già previsto per i diversi crediti resi cedibili dalla misura.

Tax Credit Vacanze (art. 176)

L'articolo 176, comma 1, introduce per il solo periodo d'imposta 2020 un credito in favore dei nuclei familiari con ISEE in corso di validità (ordinario o corrente) non superiore a 40.000 euro. Si specifica che il credito è utilizzabile dal 1° luglio al 31 dicembre 2020 per il pagamento dei servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico-ricettive, dagli agriturismi e dai bed and breakfast in possesso dei titoli per l'attività ricettiva.

In base al comma 2, il credito è utilizzabile da un solo componente per nucleo familiare ed è pari a 500 euro. Per i nuclei familiari di due persone il credito è ridotto a 300 euro ed è invece di 150 euro per i nuclei composti da una sola persona.

Il credito è riconosciuto alle seguenti condizioni, a pena di decadenza:

- a) sostenimento delle spese in un'unica soluzione e presso un'unica attività tra quelle indicate;
- b) il corrispettivo totale deve essere documentato con fattura elettronica o documento commerciale (ex art. 2 DLGS n. 127/2015) integrato dal codice fiscale del soggetto che intende fruire del credito;
- c) il pagamento del corrispettivo deve avvenire senza l'ausilio, l'intervento o l'intermediazione di soggetti che gestiscono piattaforme o portali telematici diversi da agenzie di viaggio o tour operator.

Il comma 4 stabilisce che il credito sia fruibile per l'80% come sconto sul corrispettivo dovuto in accordo con il fornitore dei servizi e per il 20% come detrazione d'imposta in sede di dichiarazione dei redditi.

Il fornitore dei servizi turistici recupera lo sconto applicato attraverso un credito d'imposta utilizzabile in compensazione orizzontale. Il credito è altresì cedibile ad altri soggetti, anche diversi dai fornitori, inclusi gli intermediari finanziari e gli istituti di credito. Il cessionario che non opera ulteriore trasferimento, utilizza il credito con le stesse modalità del cedente. Non si applicano gli ordinari limiti all'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti agevolativi (di cui all'art. 34 L. 388/2000 e art. 1, comma 53, L. n. 244/2007).

Qualora venga accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto al credito il fornitore dei servizi ed i cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo eccedente del credito rispetto allo sconto praticato. L'Agenzia delle Entrate procede al recupero degli importi maggiorati di interessi e sanzioni.

In base al comma 6, le modalità applicative del nuovo incentivo sono rimesse ad un decreto direttoriale dell'Agenzia delle entrate, sentito l'INPS e acquisito il parere del garante della privacy, anche avvalendosi dei servizi della società PagoPA Spa.

Osservazioni – *La misura è volta, positivamente, a sostenere il settore turistico fortemente colpito dagli effetti economici derivanti dalle misure restrittive derivanti dall'emergenza sanitaria da COVID-19, nonché dai danni reputazionali dovuti alle dimensioni rilevanti del fenomeno nel nostro Paese.*

In questa ottica, lo strumento fiscale è sicuramente utile a favorire il turismo domestico (posto che la capacità attrattiva di turismo dall'estero necessita di precisi accordi internazionali), ma la misura adottata, che necessita di una complessa disciplina attuativa che dovrà essere emanata dall'Agenzia delle Entrate e dall'INPS, rischia di non essere efficace o di produrre risultati tardivi rispetto alla stagione turistica 2020 con la conseguenza di avere accantonato per il 2020 risorse ingenti non sfruttate.

La commisurazione del credito spettante al valore dell'ISEE del nucleo familiare, aggiornato al momento della richiesta dello sconto per il pagamento del servizio turistico, comporta una procedura complessa di calcolo con rischi di potenziali errori/frodi da parte dei contribuenti.

In questa ottica è senz'altro positiva la disposizione che esclude qualsiasi responsabilità da parte del fornitore del servizio (o del cessionario del credito) qualora il cliente abbia ottenuto uno sconto sui servizi turistici erogati sulla base di un credito non spettante, ma sarebbe auspicabile una semplificazione della procedura in modo che sia la stessa Agenzia delle Entrate o l'INPS a fornire il dato corretto del tax credito spettante per nucleo familiare in base delle informazioni contenute nelle banche dati a loro disposizione.

Effetti finanziari - Alla misura sono ascrivibili dalla relazione tecnica al provvedimento i seguenti effetti finanziari: 1.677,2 milioni di euro per l'anno 2020, 733,3 milioni per il 2021 e 345 milioni di euro nel 2022.

Semplificazione degli adempimenti in materia di imposta di soggiorno (art. 180)

Il primo comma dell'articolo 180 istituisce un Fondo, con dotazione pari a 100 milioni di euro, destinato a parziale ristoro delle minori entrate registrate nel settore del turismo correlate con il mancato incasso dell'imposta di soggiorno e del contributo di sbarco a seguito delle misure restrittive adottate a causa del COVID-19. Il comma 2 affida le regole di ripartizione del Fondo ad un decreto ministeriale da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore del DL Rilancio.

Il terzo comma attribuisce al gestore della struttura la responsabilità del versamento dell'imposta, della presentazione della dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento e degli altri adempimenti di legge e previsti dal regolamento comunale. Inoltre, si applica la sanzione che va dal 100% al 200% dell'importo dovuto, in caso di omessa o infedele dichiarazione e una sanzione amministrativa del 30% in caso di omesso o tardivo versamento dell'imposta di soggiorno.

Infine, il comma 4, introduce la medesima responsabilità sul versamento dell'imposta, la presentazione della dichiarazione e altri adempimenti, nonché il medesimo regime sanzionatorio disposti dal comma 3 a carico dei soggetti che incassano i corrispettivi dei canoni di locazione breve.

Osservazioni – *I primi due commi della norma in commento introducono una misura di sostegno per i Comuni, tramite l'istituzione di un Fondo con dotazione pari a 100 milioni di euro destinato a compensare il mancato incasso dell'imposta di soggiorno, a seguito della chiusura delle strutture ricettive durante il periodo emergenziale.*

Gli ultimi due commi, invece, modificano la disciplina stessa dell'imposta di soggiorno ponendo a carico del gestore della struttura e dei soggetti che fanno locazioni brevi, la responsabilità del versamento dell'imposta e del rispetto degli adempimenti tributari connessi. Si tratta di una misura di forte impatto per gli operatori del settore, sia dal punto di vista organizzativo e amministrativo sia dal punto di vista economico, se si considera, peraltro, il nuovo regime sanzionatorio applicabile in caso di inadempienza.

Effetti finanziari - Alla misura sono attribuiti effetti di gettito pari a 100 milioni per l'anno 2020.

Sostegno delle imprese di pubblico esercizio (art. 181)

Il primo comma dell'articolo 181 stabilisce che le imprese di pubblico esercizio quali ristoranti, bar, pub, gelaterie, locali notturni, etc. (esercizi di cui all'articolo 5 della L. n. 287/1991), titolari di concessioni o autorizzazioni all'uso del suolo pubblico, siano esonerati dal 1° maggio 2020 e fino al 31 ottobre 2020 dal pagamento della Tassa per l'Occupazione di Spazi o Aree Pubbliche (TOSAP) e

dal Canone di Occupazione di Spazi o Aree Pubbliche (COSAP), applicabili nel 2020 in base alla deroga all'abrogazione disposta dall'articolo 4, comma 3-quater della L. n. 162/2019.

In base al successivo comma 2, per il medesimo periodo di esonero citato, le domande di nuove concessioni o di ampliamento di quelle esistenti, dovranno essere presentate in via telematica e in forma semplificata (allegando la sola planimetria) al competente Ente locale, senza l'applicazione dell'imposta di bollo.

Al solo fine di assicurare il rispetto delle misure di distanziamento connesse all'emergenza COVID-19, sempre nel periodo 1° maggio - 31 ottobre 2020, è consentita agli esercizi pubblici la posa in opera temporanea di strutture amovibili funzionali all'attività su vie, piazze, strade e altri spazi aperti di interesse culturale o paesaggistico, senza richiedere le relative autorizzazioni ordinariamente dovute in base agli artt. 24 e 146 del Codice dei beni delle attività culturali e del paesaggio (DLGS n. 42/2004). Per coerenza con tale concessione, il comma 4 dell'articolo 187 dispone la disapplicazione della norma che obbliga alla tempestiva rimozione, al massimo entro 90 giorni, di strutture destinate ad esigenze contingenti o temporanee (art. 6, co. 1, lett. e-bis) del DPR n. 380/2001)

Infine, per il ristoro ai Comuni delle minori entrate derivanti dalla TOSAP e dalla COSAP è istituito presso il Ministero dell'Interno un fondo da ripartire con decreto interministeriale coinvolgendo il MEF, e d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, con dotazione pari a 127,5 milioni per il 2020. La ripartizione può avvenire anche in deroga al raggiungimento dell'intesa con la Conferenza Stato-Città.

Osservazioni – *L'intervento persegue il condivisibile obiettivo di evitare ulteriori esborsi alle imprese che, nell'esercizio della loro attività, siano costrette ad occupare il suolo pubblico per garantire l'attuazione delle misure di sicurezza e prevenzione di contagio del virus COVID-19, prima fra tutte quella del distanziamento sociale. La disposizione, tuttavia, si rende applicabile solo a favore delle imprese esercenti pubblici esercizi, mentre sarebbe stato più opportuno, come da noi richiesto, garantire analogo trattamento a tutte le imprese, a prescindere dal settore di appartenenza, che, nell'attuazione dei protocolli di sicurezza, si vedano costrette ad occupare suolo pubblico.*

Effetti finanziari - Gli effetti finanziari attesi sono pari allo stanziamento effettuato dalla disposizione, pari a 127,5 milioni di euro per il 2020.

Misure per il settore della cultura (art. 183, commi 7 e 9)

Nel quadro degli interventi disposti a supporto del settore della cultura, l'articolo 183, comma 7, concede al Ministero dei Beni e delle Attività Culturali e del Turismo maggiore flessibilità, nel rispetto del limite degli stanziamenti relativi all'anno 2020, nel modulare con propri decreti, anche in deroga alle disposizioni normative vigenti (sezione II L. n. 220/2016), l'intensità e le modalità attuative dei

crediti d'imposta previsti per la filiera cinematografica (c.d. tax credit cinema). È altresì concessa la possibilità di destinare a copertura di eventuali nuovi o maggiori oneri le risorse del Fondo emergenze spettacolo, cinema e audiovisivo (art. 89, co. 1, DL Cura Italia).

Il comma 9 dell'articolo in commento, integrando la disciplina dell'art-bonus (art. 1, comma 1, DL n. 83/2014), estende il novero dei soggetti beneficiari di erogazioni liberali che danno diritto all'agevolazione fiscale, includendovi i complessi strumentali, le società concertistiche e corali, i circhi e gli spettacoli viaggianti.

Osservazioni - *Gli interventi fiscali varati dall'articolo 183 appaiono condivisibili, in quanto incrementano la flessibilità con la quale vengono riconosciute misure più o meno dirette di aiuto alle attività economiche. Con riferimento al comparto cinematografico, appare particolarmente opportuna la decisione di rimettere al MiBACT la facoltà di rimodulare i crediti d'imposta riconosciuti dalla L. n. 220/2016, all'uopo rafforzando le risorse ad essi destinate.*

Effetti finanziari - Qualora dall'attuazione della rimodulazione dei crediti d'imposta riconosciuti al comparto del settore cinematografico derivino maggiori oneri rispetto a quanto già preventivato è consentito l'utilizzo delle risorse stanziare nel Fondo di cui all'articolo 89, comma 1, del DL Cura Italia che reca dotazione ulteriore di 50 milioni di euro per il 2020.

Credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari (art. 186)

L'articolo 186, comma 1, interviene sulla disciplina del credito d'imposta per investimenti pubblicitari di cui all'articolo 57-bis del DL n. 50/2017. In particolare, viene sostituito integralmente il comma 1-ter del richiamato articolo 57-bis, inserito lo scorso marzo dal DL Cura Italia (cfr. articolo 97, comma 1).

In base alle nuove disposizioni il c.d. bonus pubblicità sarà riconosciuto - nello stesso perimetro soggettivo e nel rispetto dei medesimi regolamenti comunitari richiamati dalla normativa previgente - con aliquota del 50% sull'intero ammontare degli investimenti realizzati nel 2020. La dotazione finanziaria a servizio della misura è pari a 60 milioni di euro, di cui 40 destinati ad agevolare gli investimenti pubblicitari sulla stampa, quotidiana o periodica (anche online) e 20 destinati agli investimenti su emittenti televisive e radiofoniche, analogiche o digitali, locali o nazionali, non partecipate dallo Stato.

Il finanziamento della misura è, come di consueto, rimesso al Fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione, che viene a tal fine incrementato di 32,5 milioni di euro per il 2020. Per gli aspetti non espressamente derogati dalla nuova disciplina sono fatte salve le modalità applicative stabilite dal Regolamento di cui al DPCM 16 maggio 2018, n. 90. Si chiarisce, altresì, che le comunicazioni per l'accesso all'incentivo - regolate dall'articolo 5 del regolamento richiamato - potranno essere trasmesse dai contribuenti nel mese di settembre dell'anno in corso con le modalità prestabilite, ferma

restando la validità delle istanze eventualmente già inviate nella finestra temporale precedentemente fissata (l'intero mese di marzo 2020).

Osservazioni - *L'intervento appare positivo, poiché mira a rafforzare un'agevolazione che, seppur inficiata da difficoltà applicative iniziali, ha negli anni riscosso apprezzamenti da parte delle imprese. Vale la pena sottolineare che la riscrittura del comma 1-ter assume una duplice valenza positiva, da un lato viene infatti incrementata l'aliquota del beneficio (che passa dal 33% definito con il DL Cura Italia all'attuale 50% del valore degli investimenti realizzati nel 2020) e dall'altro risulta confermata l'eliminazione del requisito dell'incrementalità delle spese sostenute rispetto al periodo precedente, condizione che avrebbe verosimilmente limitato l'appetibilità della misura in una fase in cui anche gli investimenti pubblicitari programmati hanno risentito delle inedite circostanze socio-economiche generate dalla pandemia di COVID-19.*

Un'ulteriore apprezzabile novità concerne l'inclusione nel perimetro degli investimenti agevolabili di quelli effettuati sulle emittenti radiofoniche o televisive, digitali o analogiche, a diffusione nazionale (non partecipate dallo Stato.) Vale la pena sottolineare come l'inclusione di tale nuova fattispecie nell'ambito oggettivo operi nella cornice derogatoria costruita per il solo 2020 e che tale circostanza dovrebbe in ogni caso essere tenuta presente in prospettiva. Qualora il Legislatore decidesse, infatti, di tornare al meccanismo ordinario e al requisito della incrementalità delle spese sostenute rispetto agli anni precedenti, andrebbe o confermato l'ambito oggettivo esteso (scelta auspicabile), o definita una nuova disciplina transitoria che non penalizzi i contribuenti che hanno investito sulle fattispecie di nuova inclusione.

Con riferimento alle modalità applicative, appare positiva la conferma della finestra temporale di settembre per la trasmissione delle comunicazioni di accesso all'incentivo regolate dall'articolo 5 del DPCM 18 maggio 2018, n. 90. È auspicabile che la facoltà di considerare comunque valide le comunicazioni già inviate da alcuni contribuenti nel mese di marzo, non pregiudichi la possibilità di trasmettere comunicazioni sostitutive che tengano conto del mutato contesto normativo ed economico; possibilità peraltro chiarita dal Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria sul proprio sito istituzionale il 23 marzo 2020, in relazione ad una formulazione analoga a quella qui in commento, recata dalle modifiche apportate dal bonus pubblicità dal DL Cura Italia.

Effetti finanziari - Il tetto di spesa per il bonus pubblicità è fissato in 60 milioni di euro per il 2020, i maggiori oneri derivanti dall'intervento sono pari alle risorse aggiuntive attribuite ai fini del riconoscimento del credito d'imposta al Fondo per il pluralismo e l'innovazione: 32,5 milioni di euro per il 2020.

Forfeittizzazione della resa dei giornali (art. 187)

La norma introduce una modifica al regime IVA sulla vendita dei giornali, quotidiani e periodici calcolato in base alla forfeittizzazione della resa disponendo che, per l'anno 2020, l'imposta è dovuta sulla base delle copie consegnate o spedite, diminuite calcolando una resa forfeittaria del 95%, anziché dell'80%.

Osservazioni - La misura è da ritenersi positiva in quanto mira a sostenere il settore dell'editoria, anch'esso colpito dalla situazione emergenziale in corso. Alla luce della riduzione delle vendite registrata sui prodotti editoriali durante l'emergenza, la norma modifica, per l'anno 2020, le modalità di calcolo della base imponibile sulla quale è dovuta l'IVA, che viene ridotta grazie ad un aumento di 15 punti percentuali della resa forfeittaria da applicare al numero di copie consegnate.

Effetti finanziari - Alla misura sono attribuiti effetti di gettito pari a 13 milioni di euro per l'anno 2020.

Credito d'imposta per l'acquisto della carta dei giornali (art. 188)

Per il 2020 alle imprese editrici di quotidiani e periodici iscritte al Registro degli Operatori di Comunicazione (ROC) viene riconosciuto un credito d'imposta pari all'8% della spesa sostenuta nel 2019 per l'acquisto della carta utilizzata per la stampa delle testate edite. Il tetto di spesa è stabilito di 24 milioni di euro, appositamente assegnati al Fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'Informazione da cui la misura verrà finanziata.

Vengono richiamate in vigore le norme stabilite per il previgente e analogo incentivo introdotto dall'articolo 4, della L. n. 350/2003, ed in particolare i commi da 182 a 186, nonché il relativo DPCM attuativo del 21 dicembre 2004, n. 318.

L'articolo 191 chiarisce la non cumulabilità dell'incentivo con i contributi diretti alle imprese editrici di quotidiani e periodici (di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, della L. n. 198/2016 e al DLGS n. 50/2017) e l'attivazione ove compatibile del meccanismo di recupero su segnalazione dell'Agenzia delle Entrate delle somme indebitamente fruite da parte delle Amministrazioni competenti.

Osservazioni - La misura, agendo al di fuori di una logica incentivante, è volta a consentire un ristoro economico alle imprese editrici di quotidiani e periodici per l'acquisto di materia prima. Il credito d'imposta seppur concesso nel 2020 è infatti parametrato su costi già sostenuti dalle imprese nel corso dell'anno precedente.

Il riferimento alla disciplina dell'analoga misura introdotta nel 2003 fornisce indicazioni utili in merito alle necessarie modalità di acquisizione della carta (anche mediante terzi); sulle possibili esclusioni oggettive (cfr. articolo 4, comma 183 della L. n. 350/2003), sulla facoltà di utilizzare il credito in compensazione orizzontale e sul riporto dell'eventuale eccedenza, etc.

Non è chiaro se, tra le altre, le imprese saranno tenute a seguire per compatibilità le disposizioni attuative contenute nel DPCM del 2004, anch'esso richiamato in norma, che in taluni casi potrebbero necessitare di un adeguamento (ad esempio, essendo riconosciuto nel 2020 per spese sostenute nel 2019, andrebbe chiarito se anche per il nuovo credito le imprese debbano autocertificare l'utilizzo della carta nello stesso anno di acquisto, come previsto dall'articolo 1, comma 2, lett. e) del vecchio regolamento attuativo).

Effetti finanziari – La misura genera un onere per le finanze pubbliche pari a 24 milioni di euro per l'anno 2020.

Credito d'imposta per i servizi digitali (art. 190)

L'articolo 190, per il solo 2020, riconosce alle imprese editrici di quotidiani e periodici iscritte al Registro degli Operatori di Comunicazione (ROC), con almeno un dipendente a tempo indeterminato, un credito d'imposta pari al 30% della spesa sostenuta nel 2019 per l'acquisto di servizi di server, hosting, e manutenzione evolutiva delle testate digitali, nonché per l'ICT di gestione della connettività.

Il tetto di spesa complessivo stabilito per la misura è pari ad 8 milioni di euro per l'anno 2020.

Il beneficio è concesso in regime “*de minimis*”, previa istanza al dipartimento dell'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri. In caso di insufficienza delle risorse per il riconoscimento pieno del credito a tutte le domande ammesse, si prescrive il ricorso ad un meccanismo di riparto pro quota in capo ai soggetti beneficiari.

Le spese si considerano sostenute in base ai criteri di competenza fiscale stabiliti dall'articolo 109, TUIR. Viene richiesta la produzione di una specifica attestazione prodotta dai soggetti legittimati al rilascio del visto di conformità sui dati fiscali (Commercialisti, CAF, etc.) o da revisori legali dei conti abilitati (art. 2409-bis CC).

Il credito d'imposta non è cumulabile con altri incentivi sulle medesime spese, né con i contributi diretti all'editoria di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, della L. n. 198/2016 e al DLGS n. 50/2017. Il beneficio può essere fruito esclusivamente in compensazione orizzontale mediante presentazione del modello F24 attraverso i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Sono previste specifiche regole di revoca e recupero anche parziale del credito in caso di insussistenza dei requisiti o dichiarazioni non veritiere.

Le modalità attuative, i contenuti, la documentazione richiesta ed i termini di presentazione della domanda per l'accesso al credito, sono rimessi ad un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri da emanare entro 30 giorni dalla data di conversione in legge del DL in commento.

Osservazioni – La misura in commento affianca, completandola, la nuova disciplina del credito d'imposta per l'acquisto di carta (di cui all'articolo 188 del decreto in commento), introducendo una misura di ristoro retroattiva anche per le testate edite in formato digitale che vedono, nelle spese per l'infrastruttura tecnologica, un'azione analoga di approvvigionamento di materia prima essenziale. Tale circostanza invita ad una riflessione sull'opportunità di dividere le due misure prevedendo due percorsi attuativi e burocratici separati per la loro fruizione.

A differenza del credito per l'acquisto di carta, la nuova misura non può peraltro fare affidamento sulle risultanze di un iter attuativo già elaborato in precedenti edizioni e potrebbe, dunque, risentire maggiormente degli effetti della prima applicazione, in primis la necessità di chiarire i possibili dubbi applicativi che inevitabilmente sorgeranno. In ragione di ciò, della transitorietà dell'intervento e dei vari presidi burocratici posti a tutela dell'Erario (tra cui la richiesta del visto di conformità), sorgono dubbi in merito all'adeguatezza della leva fiscale nella forma del credito d'imposta a sé stante.

Effetti finanziari – La misura comporta un onere pari al tetto di spesa quantificato dalla norma in 8 milioni di euro per il 2020.

Costituzione del fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale (art. 217)

L'articolo 217, al fine di fronteggiare la crisi economica nel comparto sportivo determinata dalle misure di contenimento dell'epidemia da COVID-19, istituisce nello stato di previsione del MEF un fondo denominato "Fondo per il rilancio del sistema sportivo nazionale" le cui risorse sono trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio per essere assegnate all'ufficio per lo sport.

L'alimentazione del fondo è generata attraverso un prelievo, applicato dal 19 maggio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, di una quota pari allo 0,5% del totale della raccolta delle scommesse relative ad eventi sportivi di ogni genere, anche in formato virtuale, effettuate con qualsiasi metodo e mezzo (sia online sia tramite canali tradizionali). La raccolta su cui è applicabile il prelievo è determinata quadrimestralmente dall'ente incaricato dallo Stato al netto dell'imposta unica sulle scommesse, e resta acquisita all'Erario.

Il finanziamento del Fondo è determinato nel limite massimo di 40 milioni di euro per il 2020 e 50 milioni per il 2021 e 2022. In caso di entrate inferiori a quelle determinate è prevista la possibile corrispondente riduzione della quota assegnata al CONI dall'articolo 1, comma 630 della L. n. 145/2018.

Con decreto dell'autorità delegata allo sport di concerto con il MEF, da adottare entro 10 giorni dall'entrata in vigore del DL, sono individuati i criteri di gestione del fondo.

Osservazioni – La norma, seppur con finalità condivisibili, introduce l'ennesima forma di prelievo su un settore negli anni costantemente al centro di incrementi di tassazione a copertura delle contingenti esigenze di bilancio. Sul piano sistemico si osserva come il nuovo contributo aggiuntivo sulla raccolta delle scommesse agisca non tenendo conto del rapporto di simbiosi esistente tra il comparto del gioco legale e l'attività sportiva. La sospensione di quest'ultima in conseguenza delle misure di contenimento epidemiologico ha, infatti, recato un sensibile danno economico al comparto del gioco legale, al pari degli altri settori economici. Il prelievo aggiuntivo peraltro non dovrebbe incidere sui soggetti che ancora si collocano al di fuori del circuito regolato, e che fruirebbero di un'ulteriore ed indebito vantaggio competitivo. L'auspicio, come più volte richiesto dalle rappresentanze di settore, rimane quello di avviare presto una riforma organica delle diverse materie che toccano il comparto, inclusa quella fiscale.

Effetti finanziari – La norma non introduce nuovi oneri di finanza pubblica ma comporta un prelievo massimo pari alle dotazioni del fondo determinate nel limite massimo di 40 milioni nel 2020 e 50 milioni nel 2021.

SICUREZZA DEI LUOGHI DI LAVORO

Misure di sostegno alle imprese per la riduzione del rischio da contagio nei luoghi di lavoro (art. 95)

Al fine di favorire l'attuazione delle disposizioni di cui al Protocollo di sicurezza, sottoscritto dal Governo e dalle parti sociali il 14 marzo scorso, come integrato il 24 aprile, l'INAIL promuove interventi straordinari destinati alle imprese che, al fine di ridurre il rischio di contagio, acquistino:

- apparecchiature ed attrezzature per l'isolamento o il distanziamento dei lavoratori, compresi i relativi costi di installazione;
- dispositivi elettronici e sensoristica per il distanziamento dei lavoratori;
- apparecchiature per l'isolamento o il distanziamento dei lavoratori rispetto agli utenti esterni e rispetto agli addetti di aziende terze fornitrici di beni e servizi;
- dispositivi per la sanificazione dei luoghi di lavoro; sistemi e strumentazione per il controllo degli accessi nei luoghi di lavoro utili a rilevare gli indicatori di un possibile stato di contagio;
- dispositivi ed altri strumenti di protezione individuale.

L'importo massimo concedibile mediante gli interventi predetti è pari a 15.000 euro per le imprese fino a 9 dipendenti, 50.000 euro per le imprese da 10 a 50 dipendenti, 100.000 euro per le imprese con più di 50 dipendenti.

I contributi sono concessi nel rispetto dei limiti e alle condizioni del Quadro Temporaneo sugli aiuti di Stato.

Tali interventi sono incompatibili con altri benefici, anche di natura fiscale, aventi ad oggetto i medesimi costi ammissibili.

Al finanziamento di tali iniziative sono destinate risorse per un importo pari a 403 milioni di euro che l'INAIL provvede a trasferire ad Invitalia S.p.A, per le erogazioni dei contributi alle imprese.

Osservazioni - L'articolo 95 reca misure di sostegno alle imprese, al fine di agevolare l'adeguamento dei luoghi di lavoro alle prescrizioni contenute nel Protocollo sottoscritto il 14 marzo scorso, come aggiornato il 24 aprile.

Le risorse destinate a tali interventi vengono trasferite ad Invitalia S.p.A che provvederà ad erogare i contributi alle imprese. A tale riguardo, sarebbe opportuno rifinanziare il bando "Impresa Sicura", pubblicato da Invitalia, per l'accesso al rimborso delle spese sostenute dalle imprese, di qualunque dimensione e operanti su tutto il territorio nazionale, al fine di agevolare l'acquisto di dispositivi di protezione individuale. A fronte di una dotazione finanziaria complessiva di 50 milioni di euro, nelle

prime ore di apertura delle prenotazioni, erano già pervenute richieste per oltre un miliardo di euro. Lo stanziamento previsto dalla norma in commento risulta, in questo senso, positivo.

La disposizione in commento sottopone la concessione dei contributi al rispetto di quanto previsto all'interno del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato. Benché il vincolo sia da considerare non necessario, dal momento che la misura non sembrerebbe avere alcun carattere di selettività a livello delle imprese potenzialmente beneficiarie del contributo (quindi non un aiuto di Stato, in linea con quanto già disposto con il Bando Impresa Sicura), si ritiene che il richiamo specifico sia alla Sezione 3.1 del suddetto Quadro, ossia quella che permette di concedere aiuti fino a 800.000 euro (120.000 euro e 100.000 euro per le imprese operanti nei settori della pesca e della produzione agricola). Tale tetto, si ricorda, deve ricomprendere tutti gli altri aiuti che la stessa impresa beneficiaria riceve a valere sulla medesima Sezione 3.1 del Quadro temporaneo.

Effetti finanziari - Al finanziamento di tali iniziative sono destinate risorse per un importo pari a 403 milioni di euro.

Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120)

L'articolo 120 prevede un credito d'imposta a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico (indicati nell'allegato 1 al decreto in esame), alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore, per le spese necessarie ad effettuare interventi finalizzati alla riapertura in sicurezza delle attività.

Il credito è riconosciuto nella misura del 60% delle spese sostenute nel 2020, per un importo massimo di 80.000 euro.

Gli interventi agevolabili sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure di contenimento del fenomeno epidemiologico. In particolare, vengono elencati quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, per l'acquisto di arredi di sicurezza, nonché in relazione agli investimenti in attività innovative, ivi compresi quelli per lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, nel limite dei costi sostenuti ed è utilizzabile nel 2021 esclusivamente in compensazione e ad esso non si applicano i vincoli previsti per la fruizione dei crediti d'imposta.

Ulteriori spese ammissibili e ulteriori soggetti beneficiari potranno essere individuati da uno o più decreti del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle

Finanze. La relazione illustrativa giustifica tale scelta con l'impossibilità, allo stato attuale, di identificare tutti i soggetti e gli investimenti necessari alle riaperture.

Sono inoltre demandate ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto, le modalità per il monitoraggio dell'utilizzo dell'agevolazione.

L'agevolazione è concessa nel rispetto dei limiti e alle condizioni del Quadro Temporaneo sugli aiuti di Stato.

Osservazioni - L'introduzione di questa misura risponde all'esigenza di agevolare la messa in sicurezza degli ambienti di lavoro e, di conseguenza, prevenire il rischio epidemiologico per i lavoratori e gli utenti.

Preliminarmente, è utile evidenziare la frammentazione normativa che caratterizza, nel decreto in commento, la materia della sicurezza degli ambienti di lavoro. Sarebbe stato più utile ed efficiente prevedere, in luogo delle tre misure introdotte dal decreto (articoli 95, 120 e 125) che presentano, peraltro, le stesse finalità, un unico strumento di sostegno. L'indicazione di discipline separate e dei relativi distinti provvedimenti attuativi può ingenerare confusione e, soprattutto, creare ulteriori complessità in un periodo di gravi difficoltà in cui già versano le imprese.

Ciò posto, si tratta di una misura senz'altro positiva, seppure circoscritta, in relazione alle attività economica, ai soli operatori che svolgono attività in luoghi aperti al pubblico, di cui allegato 1 del decreto in esame. In considerazione della necessità di adeguare tutti gli ambienti di lavoro alle prescrizioni dettate per motivi sanitari e, dunque, indipendenti dalla tipologia delle attività, sarebbe stato opportuno prevedere la possibilità di accesso al credito per tutti i soggetti che svolgono attività commerciale.

Sempre sul piano soggettivo, si segnala che l'accesso a questa misura agevolativa viene comunque garantito anche agli enti non commerciali, ivi compresi quelli del terzo settore.

Si segnala che l'articolo in commento non dispone la non concorrenza del credito di imposta alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP e, pertanto, allo stato attuale, si tratta di un contributo assoggettato a tassazione. È auspicabile che una disciplina di esenzione venga inserita in sede emendativa per non depotenziare il vantaggio fiscale concesso.

Le modalità per la comunicazione del credito saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che dovrà essere emanato entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione. Al fine di velocizzare i tempi di accesso al beneficio, sarebbe stato auspicabile prevedere l'emanazione di tale provvedimento in un lasso di tempo immediatamente successivo all'entrata in vigore del decreto stesso.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 122 del decreto in esame, alla cui descrizione si rimanda per ulteriori approfondimenti, i soggetti beneficiari del credito d'imposta in oggetto possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione, anche parziale, dello stesso ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari. Anche quest'ultima circostanza imporrebbe di sancire la non concorrenza alla formazione del reddito e del valore della produzione di questo credito.

Si riportano di seguito i soggetti ammessi al beneficio, elencati nell'allegato 1 al decreto e i relativi codici ATECO.

Codice ATECO	Descrizione
55.10.00	Alberghi
55.20.10	Villaggi turistici
55.20.20	Ostelli della gioventù
55.20.30	Rifugi di montagna
55.20.40	Colonie marine e montane
55.20.51	Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence
55.20.52	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole
55.30.00	Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte
55.90.10	Gestione di vagoni letto
55.90.20	Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero
56.10.11	Ristorazione con somministrazione
56.10.12	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole
56.10.20	Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto
56.10.30	Gelaterie e pasticcerie
56.10.41	Gelaterie e pasticcerie ambulanti

56.10.42	Ristorazione ambulante
56.10.50	Ristorazione su treni e navi
56.21.00	Catering per eventi, banqueting
56.29.10	Mense
56.29.20	Catering continuativo su base contrattuale
56.30.00	Bar e altri esercizi simili senza cucina
59.14.00	Attività di proiezione cinematografica
79.11.00	Attività delle agenzie di viaggio
79.12.00	Attività dei tour operator
79.90.11	Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento
79.90.19	Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio nca
79.90.20	Attività delle guide e degli accompagnatori turistici
82.30.00	Organizzazione di convegni e fiere
90.01.01	Attività nel campo della recitazione
90.01.09	Altre rappresentazioni artistiche
90.02.01	Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli
90.02.02	Attività nel campo della regia
90.02.09	Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche
90.04.00	Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche
91.01.00	Attività di biblioteche ed archivi
91.02.00	Attività di musei

91.03.00	Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili
91.04.00	Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali
93.21.00	Parchi di divertimento e parchi tematici
93.29.20	Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali
96.04.20	Stabilimenti termali

Effetti finanziari - La misura ha un costo finanziario per l'anno 2020 stimato in circa 2 miliardi di euro.

Credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro (art. 125)

La misura prevede un credito d'imposta a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, degli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, per le spese, sostenute nel 2020, per la sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Il credito spetta in misura pari al 60% delle spese sostenute, fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro stanziati per l'anno in corso.

In particolare, sono ammissibili le spese sostenute per:

- la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;
- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
- l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui alla lettera b), quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione;
- l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

Il credito è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di sostenimento delle spese ovvero in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241/1997 e non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Non si applicano i vincoli previsti per la fruizione dei crediti d'imposta.

I criteri e le modalità di applicazione e fruizione del credito sono stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

Infine, vengono contestualmente abrogati l'articolo 64 del Cura Italia, che aveva istituito l'originario credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro e l'articolo 30 del DL Liquidità che ne aveva esteso il perimetro oggettivo anche alle spese per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale.

Osservazioni - L'articolo 125 sostituisce, abrogandoli, gli articoli 64 del DL Cura Italia e 30 del DL Liquidità, che avevano introdotto un credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, di fatto mai attuati, per mancanza dei decreti richiesti dalla norma. Il credito era riconosciuto nella misura del 50% delle spese sostenute nel 2020 per un importo massimo di 20.000 euro per beneficiario.

Confindustria, sin da subito, ha sottolineato la necessità di prevedere un maggiore stanziamento di risorse finanziarie a copertura della misura, innalzando anche l'ammontare delle spese agevolabili per ciascun beneficiario, in ragione delle ingenti spese sostenute dalle imprese alla luce anche delle prescrizioni contenute nel protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento del virus COVID-19, sottoscritto il 14 marzo scorso, come integrato il 24 aprile. L'intervento operato dall'articolo 125 in commento va, dunque, in questa direzione.

Sarebbe per completezza utile precisare che il credito spetti anche per la sanificazione di strumenti di lavoro di soggetti terzi, ovvero di strumenti dati in dotazione/comodato/concessione a soggetti terzi. Peraltro, tale riferimento era contenuto nelle bozze di decreto circolate antecedentemente la pubblicazione in Gazzetta ma non è stato replicato nella versione definitiva.

Vale la pena evidenziare anche in questo caso come la scelta del Legislatore di varare diverse discipline agevolative indirizzate al comune obiettivo della ripresa in sicurezza delle attività economiche possa generare difficoltà in sede applicativa. Si evidenzia, a titolo esemplificativo, come il credito d'imposta riconosciuto per la messa in sicurezza degli ambienti di lavoro solo a talune attività economiche (art. 120), parrebbe cumularsi con l'agevolazione in commento relativamente a talune voci di spesa (ad esempio, l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi dai DPI), vista la possibilità di cumulo delle due misure con le medesime voci di spesa.

Essendo una misura molto attesa dalle imprese in ragione delle spese che stanno sostenendo, sin dall'inizio dell'emergenza epidemiologica, sarebbe opportuno prevedere tempi celeri per la definizione delle modalità di fruizione del credito che, allo stato attuale, è demandata ad un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, da pubblicare entro 30 giorni dalla legge di conversione del decreto.

Anche la presente misura rientra tra i crediti d'imposta che l'articolo 122 del decreto in commento consente di cedere a soggetti terzi, inclusi istituti di credito ed intermediari finanziari.

Effetti finanziari - La misura presenta un impatto finanziario pari a 200 milioni di euro per l'anno 2020.

ADEMPIMENTI E VERSAMENTI

Proroga dei termini di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi (art. 126)

Il termine per la ripresa dei versamenti tributari sospesi dalle disposizioni del DL Liquidità (art.18) relativi ai mesi di aprile e maggio 2020 (IVA, ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, addizionali locali IRPEF, contributi previdenziali e assistenziali, premi INAIL), è posticipato dal mese di giugno al 16 settembre, con pagamento in un'unica soluzione ovvero in quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020.

La misura interessa i soggetti titolari di partita IVA che hanno subito una significativa riduzione del fatturato nei mesi di marzo e di aprile 2020 rispetto all'anno precedente, le imprese costituite dopo il 31 marzo 2019, gli enti non commerciali e le imprese residenti nelle province lombarde di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza.

Analogamente è posticipata al 16 settembre (in luogo del 31 maggio 2020) la data per la ripresa dei versamenti sospesi nei mesi di marzo ed aprile 2020 (ritenute di lavoro dipendente e assimilati, IVA, contributi previdenziali ed assistenziali, premi INAIL), in base alle disposizioni del Cura Italia (artt. 61 e 62). La norma si applica ai soggetti operanti nei settori economici maggiormente colpiti, società sportive e soggetti con ricavi e compensi non superiori a 2 milioni di euro.

Viene, altresì, posticipata al 16 settembre (in luogo del 31 luglio) la data per il versamento delle ritenute non operate sui compensi percepiti dai professionisti nel periodo compreso tra il 17 marzo ed il 31 maggio 2020.

Osservazioni – La misura è volta a riconoscere positivamente un sostegno alla liquidità delle imprese prorogando dal 30 giugno al 16 settembre il termine per la ripresa dei versamenti tributari sospesi.

Ciò premesso, non si può sottacere come il mantenimento al 31 dicembre 2020 del termine per il pagamento rateale dei tributi sospesi riduca significativamente l'impatto della misura, che risponde a esigenze di bilancio dello Stato, in considerazione della gravità degli effetti economici negativi derivanti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Per analoghi eventi straordinari o calamità naturali verificatesi nel nostro Paese negli ultimi dieci anni (es. terremoti in Abruzzo del 2009, in Emilia-Romagna del 2012, del Centro Italia del 2016), che peraltro interessavano parti limitate del territorio nazionale, il periodo temporale di versamento dei tributi sospesi è stato ben maggiore proprio al fine non gravare con oneri fiscali la fase di ripresa delle attività economiche.

Effetti finanziari - La misura non ha impatti finanziari in quanto i tributi oggetto di sospensione dovranno essere versati entro il termine di chiusura di esercizio del periodo di imposta 2020.

Modifiche termini versamento ritenute, IVA e contributi per settori maggiormente colpiti (art. 127)

La lettera a) del comma 1 posticipa il termine per la ripresa della riscossione dei versamenti tributari sospesi per i soggetti operanti nei settori economici maggiormente colpiti dalla emergenza epidemiologica al 16 settembre 2020 (in luogo della precedente data del 31 maggio) in un'unica soluzione o in quattro rate di pari importo a decorrere dal 16 settembre.

Si rammenta che per tali soggetti, a prescindere dal loro fatturato, erano sospesi i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi previdenziali e assistenziali e premi INAIL in scadenza nei mesi di marzo ed aprile 2020, ai sensi dell'articolo 61 del DL Cura Italia.

DI maggiore impatto l'intervento operato per le federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche.

Per tali soggetti, infatti, da un lato si proroga, dal 31 maggio al 30 giugno 2020, la scadenza del periodo di sospensione per i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, contributi previdenziali e assistenziali e premi INAIL, dall'altro si differisce il termine per la ripresa dei versamenti dei tributi e contributi sospesi da effettuarsi in un'unica soluzione o in quattro rate di pari importo a decorrere dal 16 settembre, in luogo della precedente data del 30 giugno 2020.

Da ultimo, con la lettera b) viene prorogato al 16 settembre 2020 (in luogo della precedente data del 31 maggio) il termine per la ripresa della riscossione di

- i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e delle addizionali locali, dell'IVA, dei contributi previdenziali ed assistenziali, premi INAIL in scadenza dall'8 marzo al 31 marzo 2020 per i soggetti con ricavi o compensi inferiori a 2 milioni di euro (art. 62, comma 2 del DL Cura Italia);
- I versamenti IVA in scadenza nel mese di marzo per i soggetti esercenti attività di impresa o professioni nelle province di Brescia, Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza, a prescindere dal fatturato (art. 62, comma 3 del DL Cura Italia).

Tali versamenti potranno essere effettuati in un'unica soluzione ovvero in quattro rate di pari importo a decorrere dal 16 settembre 2020.

Osservazioni - La misura, positivamente, differisce al 16 settembre 2020 la ripresa dei versamenti fiscali e contributivi previsti dal DL Cura Italia, uniformandoli alla scadenza già prevista per le sospensioni disposte dal DL Liquidità ai sensi del precedente articolo 126.

Tale intervento, sebbene sia sicuramente meritevole, evidenzia tutte le criticità avanzate verso interventi fiscali emergenziali, quali la loro eccessiva frammentazione e le differenze di trattamento tra soggetti economici colpiti dall'emergenza epidemiologica, dovute, non solo a vincoli di risorse finanziarie, ma spesso alle complicazioni connesse alla legislazione di urgenza.

Effetti finanziari - La misura non ha impatti finanziari, in quanto i tributi oggetto di sospensione dovranno essere versati entro il termine di chiusura di esercizio del periodo di imposta 2020.

Proroga adempimenti IVA (artt. 140-141-142)

L'articolo 140 apporta una modifica alla disciplina della trasmissione telematica dei corrispettivi prolungando, fino al 1° gennaio 2021, la possibilità di trasmettere i dati dei corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione per i soggetti aventi volume d'affari inferiore ai 400.000 euro. Similarmente, il comma 2, prolunga fino al 1° gennaio 2021, la possibilità di adempiere alla trasmissione dei corrispettivi mediante la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria.

L'articolo 141 posticipa, al 1° gennaio 2021, l'entrata in vigore della c.d. Lotteria degli scontrini la cui partenza era stata prevista per il 1° luglio 2020.

Sempre al 1° gennaio 2021, è posticipata, ad opera dell'articolo 142, la partenza del servizio di predisposizione delle bozze precompilate dei documenti IVA.

Osservazioni - *Le norme in commento rimandano al 2021 l'entrata in vigore di alcuni adempimenti e nuove procedure in ambito IVA, che sarebbero dovuti entrare in vigore dal 1° luglio 2020. Le proroghe sono condivisibili e, probabilmente, necessarie considerato che sono correlate con il nuovo obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi; adempimento che grava sui soggetti che effettuano commercio al dettaglio o attività in luoghi aperti al pubblico, ossia, la categoria che, forse più di altre (ad eccezione degli alimentari), è stata tenuta alla chiusura delle attività a causa della emergenza da COVID-19.*

Per tale ragione, si condivide la decisione di prorogare a tutto il 2020, il periodo transitorio nel quale tali soggetti possono trasmettere i dati dei corrispettivi giornalieri entro la fine del mese successivo alla data di effettuazione (invece che entro 12 giorni dalla stessa). Si rammenta che, tale possibilità, era stata riconosciuta per consentire alle imprese, non ancora provviste, di potersi dotare di un registratore telematico, senza incorrere in sanzioni, nonostante l'avvio dell'obbligo di trasmissione telematica. Non era stato, infatti, possibile, per tutti i soggetti tenuti ad adempiere, adeguare gli apparecchi elettronici entro il 2020, né per i fornitori degli stessi, far fronte a tutte le richieste di installazioni pervenute. A questo ritardo si sono aggiunti i due mesi di blocco delle attività che hanno contestualmente fermato anche le forniture dei registratori telematici, rendendo necessario concedere un tempo ulteriore per terminare il processo di adeguamento. Peraltro, tale proroga non apporta un

eccessivo aggravio a carico dell'Erario in quanto, durante il periodo transitorio, i soggetti sono comunque tenuti alla trasmissione telematica dei corrispettivi che, seppur tardiva, non incide sulla tempestiva liquidazione dell'imposta.

La chiusura delle attività commerciali e il protrarsi del processo di adeguamento degli apparecchi hanno spinto il Legislatore a rimandare, al 2021, anche la partenza della c.d. "Lotteria degli scontrini". La proroga era anch'essa necessaria in quanto, come detto, buona parte degli esercenti non sarebbero stati pronti a trasmettere i dati per partecipare all'estrazione, sin dal 1° luglio 2020. L'ipotesi di gravare ulteriormente sulle imprese, già in grossa difficoltà a seguito dell'emergenza, con il rischio di essere segnalati all'Amministrazione finanziaria per inadempienza o di perdere clientela era, pertanto, da scongiurare.

Allo scenario descritto, segue inevitabile anche la proroga del servizio di predisposizione delle bozze dei documenti IVA, che l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto iniziare a produrre con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2020. In tale data, infatti, sarebbe dovuto entrare a regime l'ordinario tempo di trasmissione telematica dei corrispettivi per tutti gli operatori IVA e, tra maggio e ottobre 2020, si doveva adottare, altresì, anche il nuovo tracciato di fatturazione elettronica, anch'esso posticipato al 2021. La proroga di entrambe le misure non consente all'Amministrazione di ottenere i dati necessari alla compilazione dei documenti IVA, pertanto, il servizio di predisposizione delle bozze partirà con riferimento alle operazioni effettuate dal 2021, anno nel quale tutti i sistemi di trasmissione telematica saranno a regime. Si rammenta che i documenti per i quali sarà predisposta la bozza sono i registri IVA (IVA acquisti e IVA vendite), le comunicazioni delle liquidazioni periodiche (c.d. LIPE) e la dichiarazione annuale IVA. Tuttavia, si segnala che, l'articolo 142, nel modificare l'entrata in vigore della disciplina, ripropone una versione ormai superata dell'articolo 4, del DLGS n. 127/2015 nella quale si elenca tra i documenti, la "liquidazione periodica" al posto della "comunicazione della liquidazione periodica". Si era trattato di un errore nella formulazione originaria della norma che, in seguito, fu corretta. Al di là della riproposta errata formulazione, è pacifico – e, peraltro, confermato nella relazione illustrativa - ritenere che il servizio di predisposizione riguarderà la comunicazione delle liquidazioni periodiche.

Effetti finanziari - All'articolo 141 che rinvia la c.d. Lotteria degli scontrini, sono attribuiti risparmi di spesa pari 19,4 milioni di euro. Alle altre misure non sono attribuiti effetti di gettito.

Procedura di liquidazione imposta di bollo sulle fatture elettroniche (art. 143)

L'articolo 143 rimanda al 1° gennaio 2021 la procedura di automatica integrazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle fatture elettroniche, che non recano la dicitura assolvimento

dell'imposta di bollo virtuale ai sensi del DM del 17 giugno 2020, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta.

Osservazioni - L'articolo 143 rimanda di un anno la procedura di automatica integrazione nella liquidazione dell'imposta di bollo virtuale, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle fatture elettroniche che non riportano l'annotazione obbligatoria di assolvimento in modalità virtuale. Al pari di altre misure, anche in questo caso, il Legislatore sembra esser mosso dall'intento di non gravare con nuove procedure sulle imprese già in difficoltà a causa della situazione emergenziale. Tuttavia, la descritta procedura non sembra apportare un onere aggiuntivo per gli operatori quanto, piuttosto, il vantaggio di ottenere una liquidazione più precisa dell'imposta di bollo dovuta, anche nel caso non sia stata riportata in fattura la suddetta annotazione. Ci si interroga, pertanto, sul reale vantaggio della misura in commento, considerato che implicitamente si prolunga, di fatto, l'obbligo per le imprese di inserire l'annotazione in fattura. Ad ogni modo, considerato che la procedura di integrazione doveva partire con riferimento alle fatture emesse dal 1° gennaio 2020, si auspica che non siano contestate eventuali fatture elettroniche già emesse senza annotazione, in affidamento alla descritta procedura, laddove l'imposta sia comunque correttamente liquidata.

Effetti finanziari - Alla misura sono attribuiti effetti di gettito pari a 57 milioni per l'anno d'imposta 2020.

Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni (art. 144)

Il comma 1 prevede la rimessione in termini per i versamenti, anche con modalità rateali, degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni fiscali con apposite comunicazioni dell'Agenzia delle Entrate (cc.dd. avvisi bonari), ai sensi degli articoli 2 e 3 del DLGS n. 462/1997, aventi scadenza tra l'8 marzo alla data di entrata in vigore del decreto in esame (19 maggio 2020).

I predetti versamenti non saranno soggetti a sanzioni ed interessi qualora siano effettuati entro il 16 settembre 2020. Non viene previsto il rimborso delle somme già versate da parte dai contribuenti.

Il comma 2 consente, altresì, di differire al 16 settembre 2020 anche i versamenti dovuti per gli avvisi bonari in scadenza dal 19 maggio 2020 al 31 maggio 2020.

Infine, il comma 3 dispone che i già menzionati versamenti sospesi richiesti con avvisi bonari potranno essere effettuati dai contribuenti a decorrere dal mese di settembre 2020, in quattro rate mensili entro il 16 di ciascun mese.

Osservazioni - La misura accoglie una precisa richiesta di Confindustria di estendere la sospensione delle somme richieste con cartelle di pagamento emesse dall'Agenzia delle Entrate Riscossione anche agli importi richiesti con avvisi bonari dall'Agenzia delle Entrate a seguito di controllo formale o automatizzato delle dichiarazioni fiscali.

Per le imprese in difficoltà a causa delle misure restrittive economici generati dall'emergenza sanitaria da COVID-19 è necessario prevedere nella fase emergenziali delle misure fiscali di sostegno alla liquidità, sospendendo i versamenti dovuti all'attività di controllo e di riscossione svolta complessivamente dall'Amministrazione finanziaria, a prescindere dalla Agenzia fiscale che ha emanato il singolo atto.

Purtroppo, come commentato in precedenti interventi, tale intervento è stato tardivo e, peraltro, con discutibile scelta giuridica, ha penalizzato i contribuenti che correttamente avevano tempestivamente adempiuto ai loro versamenti fiscali che non avranno diritto al rimborso di quanto versato (o quanto meno prevedendo un credito fiscale per le somme già versate).

Effetti finanziari - Alla misura non sono ascrivibili effetti finanziari.

Indici sintetici di affidabilità fiscale - ISA (art. 148)

La norma dispone interventi per adeguare gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art.9-bis del DL n. 50/2017 agli effetti di natura straordinaria della crisi economica correlati all'emergenza sanitaria da COVID-19 per i periodi di imposta 2020 e 2021.

Si rammenta che gli ISA sono utilizzati dall'Agenzia delle Entrate per favorire la "tax compliance", il controllo delle PMI e dei professionisti con ricavi o compensi annui non superiori a 5,164 milioni di euro.

Il comma 1 rinvia a successivi provvedimenti l'individuazione di ulteriori cause di esclusione dall'applicazione dagli ISA per i settori economici in maggiore difficoltà, nonché affida alla Soluzioni per il Sistema Economico SpA (SoSE), una società partecipata dal ministero dell'Economia e delle Finanze e dalla Banca d'Italia, il compito di individuare metodologie di correzione dei 175 ISA attualmente approvati, per tenere conto degli effetti economici dell'emergenza sanitaria, sulla base delle informazioni disponibili nell'Anagrafe tributaria, ISTAT, INAIL e INPS, senza aggravare le imprese di ulteriori adempimenti.

Si prevede la possibilità per le associazioni di categoria e gli ordini professionali, che partecipano alla Commissione degli esperti, di proporre nuovi dati per tenere conto delle crisi individuali.

Inoltre, sono prorogati i termini per l'approvazione degli ISA, nonché delle relative integrazioni per tenere conto di eventi straordinari, rispettivamente al 31 marzo ed al 30 aprile del periodo di imposta

successivo a quello di applicazione (in precedenza la loro approvazione doveva avvenire entro il 31 dicembre del periodo di imposta per il quale erano applicati).

Infine, in considerazione delle difficoltà correlate al primo periodo di applicazione degli ISA, il comma 2 fornisce indicazioni specifiche all'Agenzia delle Entrate ed al Corpo della Guardia di Finanza per l'utilizzo delle risultanze degli ISA ai fini del controllo dei soggetti di minori dimensioni.

Osservazioni – La norma, di carattere programmatico, rinvia a futuri interventi correttivi sugli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili ai periodi di imposta 2020 e 2021 per tenere conto che tali annualità costituiranno periodi di “non normale svolgimento dell'attività economica” perché risentiranno degli effetti negativi derivanti dall'emergenza sanitaria da COVID-19.

La ragione dell'intervento è rinvenibile nel fatto oggettivo che gli ISA sono stati elaborati tenendo conto di una banca dei dati economici e fiscali registrati negli ultimi 8 anni che chiaramente non tengono dell'assoluta straordinarietà dell'emergenza sanitaria da COVID-19 che coinvolge il periodo di imposta 2020 e, che potrebbe coinvolgere, l'anno successivo.

La scelta del Legislatore di considerare l'emergenza COVID-19 come una situazione oggettiva di “anormalità” economica che preclude l'utilizzo degli ISA in sede di controllo da parte degli uffici fiscali è assolutamente condivisibile. Resta, però, inspiegabile perché il medesimo intervento, sebbene più volte richiesto da Confindustria, non sia stato adottato anche in relazione alla disciplina in materia di società di comodo di cui all'articolo 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 e di società in perdita sistematica di cui ai commi 36-decies e 36-undecies dell'articolo 2 del DL 13 agosto 2011, n. 138 (conv. dalla L. 14 settembre 2011, n. 148).

È di tutta evidenza che gli effetti economici della emergenza sanitaria da COVID-19 potrebbero incidere pesantemente sui risultati fiscali delle imprese e sulla loro redditività, e quindi sull'attendibilità dei risultati derivanti dall'applicazione di tali strumenti presuntivi e sul loro utilizzo in sede di accertamento fiscale da parte degli uffici fiscali.

Peraltro, la stessa Agenzia delle Entrate in passato aveva disposto la non applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica per le imprese che hanno beneficiato di sospensioni fiscali in quanto operanti in territori colpiti da calamità naturali “.. limitatamente al periodo di imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo” (Prov. to del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. protocollo 87956 del 2012).

La fattispecie sopra descritta è la medesima che si presenta oggi per le imprese che fruiscono delle sospensioni dei versamenti tributari, previste dai diversi decreti emergenziali (DL Cura Italia, DL liquidità) e la scelta di non estendere quanto previsto ai fini ISA anche ai fini della disciplina delle società di comodo e delle società in perdita sistematica, risulta poco chiara.

Si auspica, quindi, un intervento in tale direzione.

Effetti finanziari - Alla misura non sono ascrivibili effetti finanziari.

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta (art. 149)

Il comma 1 dispone la proroga al 16 settembre 2020 dei termini di versamento della prima o unica rata delle somme dovute a seguito di: atti di accertamento con adesione, conciliazioni, mediazioni, atti di recupero di crediti di imposta ed avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, dell'imposta di successione e donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, dell'imposta sulle assicurazioni.

La proroga si applica agli atti i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020.

Il comma 3 dispone il differimento al 16 settembre 2020 del termine per la notifica del ricorso in commissione tributaria provinciale relativo agli atti di adesione, conciliazione, mediazione e atti di recupero ed avvisi di liquidazioni di cui al comma 1.

Il comma 4 precisa che il differimento al 16 settembre 2020 opera anche con riferimento ai versamenti rateali delle somme dovute per le rate relative all'acquiescenza, adesione, mediazione, conciliazione, aventi scadenza tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020.

Tale disposizione si rende applicabile anche alle rate in scadenza per il medesimo periodo relative agli istituti definitivi di cui agli articoli 1, 2, 6 e 7 del DL n. 119/2018 (cd. pace fiscale) quali: la definizione agevolata dei processi verbali di constatazione, gli atti di accertamento, adesione ed inviti al contraddittorio, la chiusura delle liti pendenti e la regolarizzazione delle società sportive dilettantistiche.

Restano invece confermati i termini di versamento delle rate relative ai predetti istituti definitivi non aventi scadenza nel periodo tra il 9 marzo ed il 31 maggio 2020.

Il comma 5 dispone un ulteriore beneficio consentendo di differire il pagamento delle somme oggetto di sospensione in ulteriori 4 rate mensili a decorrere dal 16 settembre 2020.

Osservazioni – La misura, in modo condivisibile, uniforma al 16 settembre 2020 anche il termine previsto per il versamento delle somme dovute dal contribuente a titolo di adesione, mediazione, conciliazione, nonché per quelle relative agli istituti definitivi, aventi scadenza tra il 9 marzo 2020 ed il 31 maggio 2020.

Con riferimento alla sospensione delle rate dovute per alcuni istituti della cd. Pace fiscale di cui al DL n. 119/2018, si osserva come tale misura interessa in sostanza il pagamento della rata in scadenza entro il 31 maggio 2020, a differenza di quanto previsto per le somme dovute a titolo di rottamazione-

ter e “saldo e stralcio”, per i quali il successivo articolo 157 riconosce una proroga per tutte le rate in scadenza nel 2020.

Effetti finanziari - Alla misura non sono ascrivibili effetti finanziari in quanto il versamento rateale delle somme dovute si completerà entro il periodo di imposta 2020.

Sospensione dei termini di versamento delle cartelle emesse dall'Agenzie delle Entrate Riscossione (art. 154)

La norma interviene sull'articolo 68 del DL Cura Italia, disponendo con la lettera a) il differimento, dal 31 maggio al 31 agosto 2020, del termine finale per la sospensione dei versamenti derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle entrate (art. 29 del DL n. 78/2010 ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP) e dagli avvisi di addebito emessi dagli enti previdenziali (art. 30 del DL n. 78/2010).

Con la successiva lettera b) si prevede che per i piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 agosto 2020, la decadenza del debitore dalle rateazioni accordate dall'agente della riscossione si applicherà solo in caso di mancato pagamento di dieci rate (anziché le cinque ordinariamente previste).

La lettera c) stabilisce che per i soggetti che hanno aderito alle procedure di sanatoria fiscale (c.d. “rottamazione-ter” e del c.d. “saldo e stralcio”), il mancato e/o insufficiente versamento delle rate in scadenza nell'anno 2020 non comporta la decadenza dalle misure agevolative, qualora i predetti versamenti siano eseguiti entro il 10 dicembre 2020.

Infine, la lettera d) riconosce la possibilità di concedere ulteriori dilazioni ai soggetti che sono decaduti da precedenti piani di dilazione dei debiti iscritti a ruolo.

Osservazioni – La misura va nella direzione positiva di rinviare di alcuni mesi l'attività di riscossione dell'Agenzia delle Entrate nei confronti di famiglie e imprese, che potrebbero trovarsi in difficoltà economica derivanti dalla emergenza COVID-19.

Positivo, altresì, l'intervento di sospensione per l'intero periodo di imposta 2020 della riscossione delle rate relative alle precedenti sanatorie fiscali (rottamazione ter e saldo e stralcio) anche se la previsione del versamento delle rate sospese entro il 10 dicembre 2020 potrebbe essere di ostacolo per i soggetti che si trovano in difficoltà finanziaria a causa dell'emergenza COVID-19, solo in parte compensata dalla successiva previsione che riconosce la possibilità di concedere ulteriori dilazioni ai soggetti decaduti da precedenti piani.

Effetti finanziari – Alla misura non sono ascrivibili effetti finanziari, in quanto il versamento rateale delle somme dovute si completerà entro il periodo di imposta 2020.

Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali (art. 157)

L'articolo 157 prevede, in deroga all'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, che gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, scadano tra l'8 marzo 2020 (giorno di inizio del periodo di sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori) e il 31 dicembre 2020, saranno notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021, fatti salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento di adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

Il secondo comma specifica, inoltre, che dal 9 marzo non si procede, altresì agli invii, tra gli altri, delle comunicazioni degli accertamenti formali di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del DPR n. 600/1973; delle comunicazioni di irregolarità di cui all'articolo 54-*bis* del decreto IVA (liquidazione dell'imposta dovuta) e degli inviti all'adempimento ex articolo 21-*bis* del DL n. 78/2010, elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020. Anche questi atti, comunicazioni e inviti sono notificati, inviati o messi a disposizione, a partire dal 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2021.

Il terzo comma prevede la proroga di un anno dei termini di decadenza, previsti dall'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), per la notificazione delle cartelle di pagamento del DPR n. 602/1973. In particolare, la proroga è relativa alle:

1. dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli articoli 36-*bis* del DPR n. 600/1973 e 54-*bis* del decreto IVA;
2. dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 TUIR;
3. dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter* del DPR n. 600/1973.

Il comma 4 chiarisce che per gli atti e le comunicazioni interessati dalla proroga dei termini non sono dovuti gli interessi per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di notifica dell'atto.

Il comma 5 individua specifiche modalità di attestazione dell'avvenuta elaborazione o emissione degli atti e delle comunicazioni nel 2020.

Le modalità di applicazione delle disposizioni precedenti saranno individuate da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (comma 6).

Osservazioni – Tale intervento risponde ai rilievi evidenziati dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate e Presidente dell'Agenzia delle Entrate Riscossione, avv. Ernesto Maria Ruffini, nell'audizione tenutasi in videoconferenza il 22 aprile scorso presso la Camera dei Deputati, Commissioni Riunite VI Finanze e X Attività produttive, avente ad oggetto "le misure per il sostegno del sistema finanziario con riferimento all'aspetto tributario e della riscossione, connesse alla situazione determinatasi dall'epidemia da COVID-19".

Nel corso dell'Audizione era stato evidenziato come l'Agenzia delle Entrate, per rispettare i termini di decadenza dei poteri di accertamento fosse obbligata a concentrare nel secondo semestre del 2020 al termine del periodo di sospensione delle attività di controllo, accertamento, liquidazione, riscossione degli uffici finanziari (ulteriormente esteso fino al 31 agosto con il DL Rilancio) la notifica di milioni di atti e comunicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate Riscossione.

La misura, in deroga allo Statuto del contribuente, consentirà all'Agenzia delle Entrate di notificare gli atti per i quali i termini di decadenza scadono il 31 dicembre 2020 fino al 31 dicembre 2021.

Effetti finanziari - Alla misura sono attribuiti effetti di gettito pari a 205 milioni di euro.

Cumulabilità della sospensione dei termini processuali e della sospensione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione (art. 158)

L'articolo 158 chiarisce che la sospensione dei termini processuali, di cui all'articolo 83 del DL Cura Italia, è cumulabile, in ogni caso, con la sospensione del termine di impugnazione stabilito dalla procedura di accertamento con adesione.

Pertanto, come chiarisce la relazione illustrativa, in caso di istanza di adesione presentata dal contribuente, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione "per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza", prevista dall'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sia la sospensione prevista dal citato articolo 83.

Osservazioni – La disposizione, fortemente richiesta da Confindustria, ha l'obiettivo di garantire una maggior certezza sui termini per la notifica del ricorso avverso l'avviso di accertamento, confermando in via normativa quanto già chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate nella circolare 6/E del 2020, evitando il rischio di possibili diverse letture da parte della giurisprudenza tributaria.

In proposito, già in passato la giurisprudenza di legittimità aveva affermato la non operatività della sospensione di termini processuali nel periodo di decorrenza del termine per l'accertamento con adesione. Per risolvere il problema interpretativo, con riguardo al termine sospensione feriale, fu

necessario un apposito intervento normativo, operato con l'art. 7-quater, comma 18, del decreto-legge n. 193 del 22 ottobre 2016.

La disposizione in commento riproduce di fatto, il menzionato precedente e chiarisce che il termine previsto dalla procedura di accertamento con adesione – i 90 giorni – e la sospensione dei termini processuali prevista dal Cura Italia s'intendono in ogni caso cumulabili, sicché il contribuente che abbia presentato l'istanza di accertamento con adesione beneficerà sempre dei 60 giorni ordinariamente previsti per il ricorso, dei 90 giorni previsti dalla procedura di adesione, dei 38 giorni previsti dai commi 2 e 21 dell'articolo 83 del decreto legge n. 18/2020.

Effetti finanziari – Alla norma non si ascrivono effetti di gettito

Modalità di presentazione del modello 730/2020 con liquidazione diretta da parte dell'Agenzia (art. 159)

La norma consente ai lavoratori dipendenti e assimilati di presentare il modello 730/2020 nella modalità “senza sostituto” di cui all'articolo 51-*bis* del DL n. 69/2013, anche in presenza di un sostituto di imposta. Ciò consentirà ai dipendenti di ottenere l'erogazione dei rimborsi spettanti direttamente dall'Amministrazione finanziaria.

Osservazioni - *L'intervento è da giudicare senz'altro positivo, in quanto introduce una semplificazione che risulterà di particolare aiuto alle imprese, che hanno fatto richiesta di accesso alla Cassa Integrazione Guadagni per il pagamento, da parte dell'INPS, delle retribuzioni del proprio personale, le quali non avranno un monte ritenute sufficiente a liquidare ai propri dipendenti i rimborsi IRPEF relativi al periodo d'imposta 2019.*

Ciò avrebbe comportato che le somme a credito sarebbero state rimborsate dal sostituto con una corrispondente riduzione delle ritenute relative ai compensi corrisposti nei successivi mesi dell'anno.

La norma consente ai dipendenti la presentazione del 730 nella modalità “senza sostituto” e di ottenere i rimborsi derivanti dalla direttamente all'Agenzia delle Entrate, al fine di ovviare alla “incapienza” del datore di lavoro.

Effetti finanziari – Alla norma non si ascrivono effetti di gettito.

Proroga in materia di tabacchi (art. 163)

Le accise sui tabacchi lavorati e l'imposta sul consumo sui tabacchi da inalazione e altri prodotti accessori dovute per i mesi di aprile e maggio 2020 possono essere versate, senza applicazione di

sanzioni, ma maggiorate degli interessi giornalieri, entro il 31 ottobre 2020. Restano fermi gli adempimenti di rendicontazione.

Osservazioni – *La norma riconosce una proroga dei tempi di versamento delle imposte dovute sul settore dei tabacchi similmente a quanto riconosciuto per gli altri versamenti tributari. La modifica è da ritenersi positiva in quanto si tiene in considerazione delle difficoltà di reperire liquidità durante il periodo emergenziale.*

Effetti finanziari - Alla misura non sono attribuiti effetti di gettito ma impatta sui profili di cassa in virtù dello slittamento del termine di versamento.

AIUTI DI STATO

Regime Quadro aiuti di Stato (artt. da 53 a 64)

Il decreto in commento prevede un “regime quadro” che autorizza le Regioni, le Province autonome, gli altri enti territoriali, le Camere di Commercio ad adottare, a valere sulle proprie risorse finanziarie, misure di aiuto nel rispetto dei limiti e condizioni indicate all’interno del “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19” (2020/C 91 I/01).

Il pacchetto di misure comprende:

- aiuti sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili, agevolazioni fiscali, garanzie, prestiti e partecipazioni fino a 800.000 euro per impresa beneficiaria, 120.000 euro per le imprese attive nel settore della pesca e dell’acquacoltura e 100.000 euro per quelle attive nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli (Sezione 3.1 del QT);
- aiuti sotto forma di garanzie sui prestiti alle imprese (Sezione 3.2 del QT);
- aiuti sotto forma di tassi d’interesse agevolati per i prestiti alle imprese (Sezione 3.3 del QT);
- aiuti alle imprese per la ricerca e lo sviluppo in materia di COVID-19 (Sezione 3.6 del QT);
- aiuti alle imprese per gli investimenti per le infrastrutture di prova e *upscaling* (Sezione 3.7 del QT);
- aiuti alle imprese per investimenti per la produzione di prodotti connessi al COVID-19 (Sezione 3.8 del QT);
- aiuti sotto forma di sovvenzioni per il pagamento dei salari dei dipendenti per evitare i licenziamenti durante la pandemia di COVID-19 (Sezione 3.10 del QT).

L’approfondimento degli aiuti che possono essere concessi a valere sulle singole Sezioni sarà oggetto di una nota *ad hoc*.

Le misure potranno essere concesse anche alle imprese destinatarie di ordini di recupero della Commissione europea per aver beneficiato di aiuti illegali e incompatibili (c.d. clausola Deggendorf). Non potranno, invece, essere concesse a imprese che rientravano nella definizione di “imprese in difficoltà” al 31 dicembre 2019.

La validità del regime quadro è fissata fino al 31 dicembre 2020.

L’efficacia delle misure è subordinata all’approvazione da parte della Commissione europea e alla relativa notifica provvederà il Dipartimento delle politiche europee della Presidenza del Consiglio dei Ministri entro 7 giorni dall’entrata in vigore del decreto in commento.

Lo stesso Dipartimento provvederà alla registrazione del regime quadro all'interno del Registro Nazionale degli aiuti di Stato, mentre ai singoli Soggetti concedenti è affidata la responsabilità della registrazione degli aiuti individuali e della verifica del rispetto dei limiti e delle condizioni imposti per ogni singola misura di aiuto.

Osservazioni - *La previsione di un “regime quadro” che permetta a Regioni, Province autonome, enti territoriali e Camere di Commercio una maggiore autonomia nella concessione di aiuti a sostegno dell’economia nell’attuale contesto emergenziale è da giudicarsi senz’altro positiva. Le amministrazioni potranno, in questo modo, rafforzare le misure nazionali già esistenti o concederne di nuove, specificamente dedicate a talune esigenze territoriali o settoriali.*

Tuttavia, merita, in questa sede, ricordare che ognuna delle forme di aiuto previste all’interno del Quadro temporaneo prevede delle precise disposizioni di cumulo. Pertanto, nel caso in cui l’Amministrazione locale volesse intervenire per implementare misure nazionali, il suo intervento dovrà prendere in considerazione tali limitazioni.

In ultimo, è opportuno chiarire che la Commissione Europea ha autorizzato il regime quadro il 21 maggio 2020, in anticipo rispetto ai tempi dettati dalla norma.

ALTRE MISURE

Imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero (art. 134)

Dopo le modifiche già intervenute con la Legge di Bilancio 2020 che ne ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione (anche a enti non commerciali e società semplici ed equiparate ai sensi che detengono attività di natura finanziaria all'estero), si segnalano ulteriori interventi sull'IVAFE (imposta sul valore dei prodotti finanziari detenuti all'estero da soggetti residenti nel territorio dello Stato). In particolare, allo scopo di uniformare il trattamento previsto per i conti correnti e i libretti di risparmio dei soggetti diversi dalle persone fisiche, ai fini dell'IVAFE, a quello previsto per gli stessi soggetti, ai fini dell'imposta di bollo, si stabilisce la misura fissa – pari a quella dell'imposta di bollo (100 euro su base annua) - in cui si applica l'IVAFE sui conti correnti e i libretti di risparmio dei soggetti diversi dalle persone fisiche, nonché la misura massima dell'imposta dovuta dai soggetti diversi dalle persone fisiche in misura pari a quella prevista per l'imposta di bollo (14.000 euro).

Effetti finanziari – Alla norma non si ascrivono effetti di gettito.

Proroga della rideterminazione del costo d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati (art. 137)

Viene riproposta la disciplina di rivalutazione del costo di acquisto dei terreni, agricoli ed edificabili, e delle partecipazioni in società non quotate nei mercati regolamentati, detenute da persone fisiche e società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

La rivalutazione riguarderà i beni posseduti da tali soggetti, al di fuori del regime di impresa, al 1° luglio 2020. Resta confermata l'aliquota dell'imposta sostitutiva all'11% come già previsto per l'analoga disciplina di rivalutazione prevista nella Legge di Bilancio 2020.

Per fruire della agevolazione, entro il 30 settembre 2020, il professionista abilitato dovrà redigere e giurare la perizia di stima di valori dei terreni e delle partecipazioni, mentre il contribuente dovrà procedere al versamento dell'imposta sostitutiva in un'unica soluzione, ovvero della prima rata (in caso opti per il versamento dilazionato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo). Sulle rate successive alla prima sarà dovuto un interesse nella misura del 3%.

Osservazioni - Le disposizioni in commento dispongono l'ennesima proroga della disciplina di rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni finanziarie detenute da persone fisiche, introdotte e disciplinate dagli articoli 5 e 7 della Legge n. 448 del 2001.

Sussistono forti dubbi che tali misure di carattere ricorrente, prorogate ogni anno dal 2002 ad oggi, possano avere un effetto “shock” di rilancio dell’economia del Paese in questo momento di straordinaria difficoltà.

Peraltro, come auspicato da tempo Confindustria, sarebbe necessaria una riflessione approfondita da parte del Legislatore sull’opportunità di una loro stabilizzazione.

Effetti finanziari - Alla misura sono ascrivibili effetti finanziari positivi per l’Erario derivante dal versamento dell’imposta sostitutiva ai fini della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni.

Rafforzamento delle attività di promozione dell’adempimento spontaneo e orientamento dei servizi offerti dalle agenzie fiscali a seguito dell’emergenza COVID-19 (art. 139)

A decorrere dal triennio 2020-2022 si prevede che le convenzioni MEF-Agenzie fiscali (di cui all’art. 59, co. 2, del DLGS n. 300/1999) stabiliscano specifici obiettivi volti ad ottimizzare i servizi di assistenza e consulenza ai contribuenti, anche online, e al miglioramento dei rimborsi (per cittadini e imprese). Vengono inoltre rivisti in parte i meccanismi incentivanti per il personale dell’Amministrazione finanziaria. A partire dall’attività 2020, per l’accesso ai premi connessi alle attività di promozione della compliance e di controllo si deroga al criterio vigente, basato sul conseguimento di un maggior gettito incassato rispetto a quanto consuntivato nell’anno precedente, per tenere invece conto del recupero di gettito connesso al raggiungimento degli obiettivi fissati nelle convenzioni con il MEF.

Osservazioni - *Le straordinarie circostanze generate dall’epidemia hanno impattato anche l’attività dell’Amministrazione finanziaria. La norma in commento, di conseguenza tende ad adeguare gli obiettivi operativi delle Agenzie fiscali, rimodulandoli in favore di azioni relativamente meno incise e maggiormente rilevanti in considerazione del mutato contesto, quali i servizi di assistenza e consulenza (anche online) ed il miglioramento dei rimborsi fiscali ai fini di assicurare maggiore liquidità a cittadini ed imprese. Vengono di conseguenza rivisti anche i criteri rilevanti per il riconoscimento delle retribuzioni premiali del personale dell’Amministrazione, ancorati ai nuovi obiettivi e non all’ordinario criterio di miglioramento progressivo che avrebbe risentito delle inedite circostanze causate dalla pandemia nel 2020.*

Effetti finanziari - La rimodulazione deve essere effettuata senza maggiori o nuovi oneri a carico dell’Erario.

Modalità di ripetizione dell'indebito su prestazioni previdenziali e retribuzioni assoggettate a ritenute alla fonte a titolo di acconto (art. 150)

La norma recepisce una precisa proposta di Confindustria di semplificazione fiscale volta a ridurre il contenzioso civile, amministrativo e tributario in relazione al diritto del datore di lavoro (nonché sostituto di imposta) a pretendere dal dipendente la restituzione delle somme indebitamente erogate, al lordo o al netto delle ritenute fiscali operate all'atto del loro pagamento.

Nel merito, il comma 1 inserisce un nuovo comma 2-bis all'articolo 10 del TUIR prevedendo che le somme indebitamente erogate al dipendente dovranno essere restituite al datore di lavoro al netto delle imposte dovute.

Il comma 2 stabilisce che il datore di lavoro che ha ricevuto la restituzione delle predette somme al netto delle imposte dovute, potrà recuperare le ritenute già versate con un credito di imposta pari al 30% delle somme ricevute, utilizzabile in compensazione orizzontale senza limiti di importo.

Le disposizioni precedenti si applicheranno alle somme restituite dal 1° gennaio 2020, mentre sono fatti salvi i rapporti già definiti entro il 19 maggio 2020.

Osservazioni - La misura in commento accoglie una precisa richiesta di Confindustria contenuta anche nel documento sulle proposte di semplificazioni fiscali, elaborato congiuntamente con il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e presentato lo scorso ottobre.

La norma è volta a ridurre un lungo contenzioso civile, amministrativo e tributario che era sorto tra sostituti di imposta ed il sostituto, in materia all'obbligo del datore di lavoro di richiedere al sostituto la restituzione delle somme indebitamente erogate, al lordo delle ritenute effettuate al momento del loro pagamento.

In base alla normativa precedente, infatti, e tenuto conto dell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate in materia (risoluzione n. 110/E del 29 luglio 2005 e successiva risoluzione n. 71/E del 28 febbraio 2008), la restituzione al datore di lavoro dovrebbe essere operata al lordo delle ritenute subite, mentre il dipendente poteva recuperare tali somme secondo le modalità stabilite dall'art. 10, comma 1, lett. d-bis), del TUIR, in base alle quali sono deducibili dal reddito complessivo «le somme restituite al soggetto erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti. L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Tale interpretazione risulta, però in contrasto tra la posizione della giurisprudenza dominante di legittimità (ex plurimis, Cassazione Civile, sezione I, 4 settembre 2014, n. 18674; id., Sezione Lavoro, 2 febbraio 2012, n. 1464;), amministrativa (cfr. ex multis, Consiglio di Stato, sezione II, parere su

richiesta straordinaria, n. 991, adunanza 5 aprile 2017), in base alla quale “.. il sostituito/dipendente non può che dover restituire le sole somme effettivamente percepite poiché le sole affluite nella sua sfera patrimoniale (e non, dunque, le somme calcolate al lordo delle ritenute fiscali che non sono mai entrate nella sua disponibilità materiale e giuridica).”

Pertanto, al fine di dirimere tale contrasto interpretativo, la norma introduce una disposizione che sancisce, a decorrere dal 1° gennaio 2020, la possibilità per il dipendente di restituire tali somme al netto dell'imposta, mentre il sostituto potrà recuperare la maggior imposta a suo tempo versata mediante la fruizione di un credito d'imposta, da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del DLGS n. 241 del 1997.

Effetti finanziari - Alla misura non sono ascrivibili effetti di gettito.