CIRCOLARE N. 25/E

Roma, 20 Agosto 2020

OGGETTO: ***Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, recante: «Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19».***

SOMMARIO

1. SOSTEGNO ALLE IMPRESE E ALL'ECONOMIA 8

1.1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTO DELL'IRAP (ARTICOLO 24) 8

1.1.1 Quesito n. 1 – Ambito applicativo dell'articolo 24 con riferimento agli enti non commerciali 9

1.1.2 Quesito n. 2 – Rapporto tra i limiti di applicazione del beneficio previsti dal Temporary Framework COVID-19 e quelli previsti dalla disciplina «de minimis» 11

1.1.3 Quesito n. 3 - Determinazione degli acconti IRAP per il periodo d'imposta 2020 12

1.1.4 Quesito n. 4 – Utilizzo dell'eccedenza IRAP risultante dalla precedente dichiarazione (modello IRAP 2019) ... 13

1.2 CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO (ARTICOLO 25) 15

1.2.1 Quesito n. 1. Ambito soggettivo di applicazione. Imprenditore agricolo e coadiuvanti 15

1.2.2 Quesito n. 2 – Consorzi tra imprese 15

1.3 CREDITO D'IMPOSTA PER I CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI A USO NON ABITATIVO E AFFITTO D'AZIENDA (ARTICOLO 28) 18

1.3.1 Quesito n. 1 – Studi medici con attività intramoenia senza partita IVA 19

1.3.2 Quesito n. 2 - Bed and Breakfast svolto in via imprenditoriale 20

2 ALTRE MISURE URGENTI IN MATERIA DI LAVORO E POLITICHE SOCIALI 22

2.1 NUOVE INDENNITÀ PREVISTE PER I LAVORATORI DANNEGGIATI DALL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID-19 (ARTICOLO 84) 22

2.1.1 Quesito n. 1 – Determinazione della variazione del reddito nel secondo bimestre 2020 per i soggetti in regime forfetario 22

3 MISURE FISCALI 24

3.1 TRASFORMAZIONE DELLE DETRAZIONI FISCALI IN SCONTO SUL CORRISPETTIVO DOVUTO E IN CREDITO D'IMPOSTA CEDIBILE (ARTICOLO 121) 24

3.1.1 Quesito n. 1 – Possibilità di compensazione del debito da «rottamazione ter» 24

3.2 CREDITO DI IMPOSTA PER LE SPESE DI SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI

DI LAVORO E L'ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE (ARTICOLO 125) 25

3.2.1 Quesito n. 1 – Certificazione attività di sanificazione 25

3.2.2 Quesito n. 2 – Pulizia impianti di condizionamento 26

3.3 CUMULABILITÀ DELLA SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI E DELLA SOSPENSIONE NELL'AMBITO DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE (ARTICOLO 158) 28

3.3.1 Quesito n. 1 - Cumulabilità della sospensione dei termini processuali e della sospensione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione – ulteriori chiarimenti 29

3.3.2 – Quesito n. 2 - Cumulabilità della sospensione dei termini processuali e della sospensione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione – ulteriori chiarimenti 30

3.4 PROROGA DEI TERMINI DI RIPRESA DELLA RISCOSSIONE PER I SOGGETTI DI CUI AGLI ARTICOLI 61 E 62 DEL DECRETO-LEGGE 17 MARZO 2020, N. 18, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE 24 APRILE 2020, N. 27 (ARTICOLO 127) 31

3.4.1 Quesito n. 1 – Rateazione del versamento annuale Iva 33

3.5 RIMESSIONE IN TERMINI E SOSPENSIONE DEL VERSAMENTO DEGLI IMPORTI RICHIESTI A SEGUITO DEL CONTROLLO AUTOMATIZZATO E FORMALE DELLE DICHIARAZIONI (ARTICOLO 144) 36

3.5.1 Quesito n. 1 – Termine per fornire chiarimenti 37

3.5.2 Quesito n. 2 – Pagamenti rateali 38

3.5.3 Quesito n. 3 – Chiarimenti in merito all'ambito di applicazione dell'articolo 144 39

3.6 SOSPENSIONE DELLA COMPENSAZIONE TRA CREDITO D'IMPOSTA E DEBITO ISCRITTO A RUOLO (ARTICOLO 145) 39

3.6.1 Quesito n. 1 – Ulteriori chiarimenti in merito all'attività di rimborso ai fini delle imposte dirette e dell'Iva 39

3.7 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DELLE SOMME DOVUTE A SEGUITO DI ATTI DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE, CONCILIAZIONE, RETTIFICA E LIQUIDAZIONE, LIQUIDAZIONE E DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA

(ARTICOLO 149) 42

3.7.1 Quesito n. 1 – Calcolo del termine entro il quale gli atti sono «definibili» 43

3.7.2 Quesito n. 2 – Modalità di applicazione dell'articolo 149 del Decreto agli atti di accertamento con adesione 45

3.7.3 Quesito n. 3 – Precisazioni in merito all'applicazione dell'articolo 149 del Decreto agli atti di accertamento per i quali sia stata presentata istanza di adesione 46

3.7.4 Quesito n. 4 – Applicabilità dell'articolo 149 del decreto agli avvisi di liquidazione della maggiore imposta di registro per intervenuta decadenza dai benefici «prima casa» 47

3.7.5 Quesito n. 5 – Chiarimenti in merito al pagamento delle rate successive alla prima dell'atto di adesione perfezionato 48

3.7.6 Quesito n. 6 – Chiarimenti in merito alla decadenza dal beneficio della rateazione 49

3.8 DIFFERIMENTO DEL PERIODO DI SOSPENSIONE DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI E PER L'ESECUZIONE DEI PROVVEDIMENTI DI SOSPENSIONE DELLA LICENZA/AUTORIZZAZIONE AMMINISTRATIVA ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ/ISCRIZIONE AD ALBI E ORDINI PROFESSIONALI (ARTICOLO 151) 51

3.8.1 Quesito n. 1 - Provvedimenti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, ovvero dell'esercizio dell'attività medesima, da notificare dopo la fine del periodo di sospensione – Calcolo dei termini di decadenza 52

3.9 PROROGA DEL PERIODO DI SOSPENSIONE DELLE ATTIVITÀ DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE (ARTICOLO 154) 52

3.9.1 Quesito n. 1 – Rapporti tra l'articolo 154 del Decreto e l'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 54

3.9.2 Quesito n. 2: come impatta la sospensione della riscossione sulle attività di recupero dell'agente della riscossione? 55

3.10 PROROGA DEI TERMINI AL FINE DI FAVORIRE LA GRADUALE RIPRESA DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE E SOCIALI (ARTICOLO 157) 58

3.10.1 Quesito n. 1 – Chiarimenti in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 157 del Decreto 59

3.10.2 Quesito n. 2. Applicabilità del differimento dei termini stabilito dall'articolo 157, comma 1, del Decreto agli avvisi di liquidazione notificati ai Notai a seguito di controllo sull'autoliquidazione degli atti notarili 62

3.10.3 Quesito n. 3. Articolo 157, comma 2 - Casi di indifferibilità e urgenza *63*

3.10.4 Quesito n. 4 – Operatività della proroga prevista dall'articolo 157, comma 1, del Decreto e calcolo degli interessi per ritardato pagamento *64*

3.10.5 Quesito n. 5 – Conciliazione dei termini di cui all'articolo 157 del Decreto con le tempistiche dettate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, e dall'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. ..... *66*

3.10.6 Quesito n. 6 – Specificazione del concetto di «atti emessi». *68*

4 MISURE PER L'EDITORIA 70

4.1 CREDITO D'IMPOSTA PER GLI INVESTIMENTI PUBBLICITARI (ARTICOLO 186) 70

4.1.1 Quesito n. 1 – Requisiti per beneficiare del credito d'imposta nell'anno 2020 ..... *71*

PREMESSA

Con il decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito, Decreto) recante «*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*» sono state introdotte, tra le altre, misure di sostegno fiscale alle imprese, ai lavoratori autonomi e, in generale, a favore dei cittadini finalizzate, da un lato, a fronteggiare la crisi di liquidità venutasi a determinare a seguito dell'adozione delle misure di contenimento dell'emergenza sanitaria da COVID 19 e, dall'altro, a ristorare i soggetti che svolgono un'attività economica e/o professionale, delle spese, sostenute e che sosterranno, per la realizzazione di interventi imposti dalle prescrizioni sanitarie adottate per contrastare l'emergenza epidemiologica.

Facendo seguito ai diversi documenti di prassi fino a questo momento emanati da parte dell'Agenzia delle entrate, con i quali sono stati resi i primi chiarimenti interpretativi in merito all'applicazione di specifiche disposizioni contenute nel Decreto, con la presente circolare si fornisce risposta a diversi quesiti relativi alle misure previste dal Decreto – anche successivi all'emanazione dei predetti documenti – trasmessi da associazioni di categoria, dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle entrate, nonché da operatori e altri contribuenti.

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

Inoltre, nell'ottica di fornire un quadro preciso del contesto all'interno del quale si inserisce la presente circolare, si elencano nel seguito i documenti di prassi fino a questo momento emanati, con l'indicazione delle norme oggetto di chiarimenti:

- **Circolare n. 14/E del 6 giugno 2020.** Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda – articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34;

- **Circolare n. 15/E del 13 giugno 2020.** Chiarimenti ai fini della fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del 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»;
- **Circolare n. 18/E del 3 luglio 2020** Primi chiarimenti ai fini della fruizione del Credito d'imposta Vacanze di cui all'articolo 176 del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 (in corso di conversione);
- **Circolare n. 20/E del 10 luglio 2020.** Articoli 120 e 125 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 - Crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione;
- **Circolare n. 22/E del 21 luglio 2020.** Ulteriori chiarimenti ai fini della fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del 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»;
- **Circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020**. Detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio) convertito con modificazione dalla legge 17 luglio 2020, n. 77– Primi chiarimenti.

1. SOSTEGNO ALLE IMPRESE E ALL'ECONOMIA

1.1 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTO DELL'IRAP (articolo 24)

In considerazione della situazione di crisi connessa all'emergenza epidemiologica da COVID-19, la disposizione in commento prevede che le imprese con un volume di ricavi non superiore a 250 milioni e i lavoratori autonomi con un corrispondente volume di compensi non sono tenuti al versamento:

- del saldo dell'IRAP relativo al periodo d'imposta 2019. Per detto periodo d'imposta resta, invece, fermo il versamento dell'acconto, suddiviso nelle rate legislativamente previste;
- della prima rata, pari al 40 per cento (ovvero al 50 per cento per particolari categorie di soggetti previsti dalla normativa vigente[1]), dell'acconto dell'IRAP dovuto per il periodo d'imposta 2020. L'importo corrispondente alla prima rata dell'acconto è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per il 2020.

La disposizione in commento non trova applicazione per talune categorie di soggetti normativamente individuate. Si tratta, in particolare, dei seguenti soggetti:

- imprese di assicurazione, Amministrazioni ed enti pubblici (in particolare, i soggetti «*che determinano il valore della produzione netta secondo gli articoli 7 e 10-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446*»);
- banche e altri intermediari finanziari (in particolare, i soggetti «*di cui all'articolo 162-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*»;
- con volume di ricavi o compensi superiori «*a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge*».

La medesima disposizione prevede, poi, l'istituzione di un fondo nello stato di previsione

---

[1] Rif.to all'articolo 58 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 e all'articolo 12-*quinquies*, commi 3 e 4, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58

del Ministero dell'economia e delle finanze, diretto al ristoro delle Regioni e delle Province autonome per le minori entrate derivanti dall'applicazione della disciplina in esame, non compensate dai meccanismi automatici previsti per il finanziamento della sanità.

1.1.1 Quesito n. 1 – Ambito applicativo dell'articolo 24 con riferimento agli enti non commerciali

Si chiede di chiarire se le previsioni dettate dall'articolo 24 si applichino anche agli enti non commerciali.

RISPOSTA

Come chiarito con la risoluzione n. 28/E del 29 maggio 2020, le disposizioni introdotte con l'articolo 24 «*hanno applicazione generalizzata, con esclusione dei soli soggetti espressamente individuati*».

La medesima risoluzione n. 28/E del 2020 ha precisato che a tali disposizioni il legislatore ha aggiunto una delimitazione soggettiva ed oggettiva, stabilendo che le stesse disposizioni non trovano applicazione per talune categorie individuate nel comma 2 del medesimo articolo 24. Si tratta, in particolare, dei soggetti: *i)* «*che determinano il valore della produzione netta secondo gli articoli 7 e 10-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446*»; *ii)* «*di cui all'articolo 162-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*»; *iii)* con volume di ricavi o compensi superiori «*a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge*».

La stessa relazione illustrativa al Decreto, con riferimento ai soggetti che determinano il valore della produzione netta secondo gli articoli 7 e 10-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ed ai soggetti di cui all'articolo 162-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) afferma che «*l'applicazione della norma è esclusa per le banche e gli altri intermediari finanziali nonché per le imprese di assicurazione, le Amministrazioni e gli enti pubblici*».

Le disposizioni dell'articolo 24 non prevedono, quindi, nel novero dei soggetti espressamente esclusi dal beneficio, gli enti privati non commerciali.

Pertanto, in assenza di una espressa esclusione normativa – operata per altre categorie di soggetti – la disciplina di cui all'articolo 24 si rende applicabile anche in relazione agli enti privati non commerciali, sia nell'ipotesi in cui gli stessi svolgano, oltre all'attività istituzionale non commerciale, anche un'attività commerciale (in modo non prevalente o esclusivo), sia nell'ipotesi in cui detti enti non svolgano alcuna attività commerciale.

Nella prima ipotesi, con riferimento all'attività commerciale esercitata – e, di conseguenza, all'IRAP determinata con il metodo «commerciale» ai sensi dell'articolo 10, comma 2, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 – l'ente non commerciale può usufruire dell'esonero dal versamento del saldo dell'IRAP relativo al periodo d'imposta 2019 e della prima rata dell'acconto dovuto per la medesima imposta in relazione al periodo d'imposta 2020, al verificarsi delle condizioni (relative al limite di ricavi conseguiti) previste dall'articolo 24 per i soggetti esercitanti attività d'impresa.

Le previsioni recate dalla disposizione in esame trovano, altresì, applicazione con riferimento all'IRAP determinata dall'ente non commerciale – relativamente all'attività non commerciale svolta in via esclusiva o prevalente – con il metodo «*retributivo*» ai sensi dell'articolo 10, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

In tal caso, relativamente all'attività non commerciale svolta, non troveranno applicazione i parametri relativi ai ricavi e compensi conseguiti, considerato che l'applicazione di detti parametri presuppone lo svolgimento di un'attività di impresa o l'esercizio di arti e professioni.

Le previsioni di esonero dal versamento previste dall'articolo 24 non si applicano, invece, per espressa previsione normativa, con riferimento ai soggetti che determinano il valore della produzione netta secondo l'articolo 10-*bis* del decreto legislativo n. 446 del 1997 (enti non commerciali pubblici).

1.1.2 Quesito n. 2 – Rapporto tra i limiti di applicazione del beneficio previsti dal *Temporary Framework* COVID-19 e quelli previsti dalla disciplina *«de minimis»*

Si chiede di chiarire il rapporto esistente tra il limite di applicazione del beneficio in tema di versamento dell'IRAP previsto dal *Temporary Framework* per gli aiuti di Stato per il periodo dell'emergenza COVID-19 (cui fa rinvio il comma 3 dell'articolo 24) ed i limiti previsti dalla disciplina «*de minimis*» in tema di aiuti di Stato.

RISPOSTA

L'articolo 24 stabilisce che le disposizioni dallo stesso introdotte «*si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche*».

Al riguardo, è necessario premettere che la Comunicazione della Commissione del 19 marzo 2020, C (2020)1863 (GU C 91 I/1 del 20 marzo 2020) è stata modificata dalle Comunicazioni C (2020) 2215 del 3 aprile 2020, C(2020) 3156 dell'8 maggio 2020 e C(2020) 4509 final del 29 giugno 2020, e che l'articolo 24 prevede non un mero differimento dei pagamenti ma un contributo in termini di esclusione dal versamento del saldo dell'IRAP relativo al periodo d'imposta 2019 e della prima rata dell'acconto dovuto per la medesima imposta in relazione al periodo d'imposta 2020.

Pertanto, la verifica delle condizioni e dei limiti, entro i quali il beneficio di cui all'articolo 24 del Decreto configura un aiuto di Stato compatibile con la disciplina europea, va operata con esclusivo riferimento al paragrafo 3.1 del *Framework* temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato (aiuti di importo limitato), e quindi anche con riferimento agli importi massimi ivi indicati, così come previsto dall'espresso richiamo operato dal comma 3 della disposizione in esame.

Come previsto dal punto 20 della Comunicazione del 19 marzo 2020, C (2020)1863), le misure di aiuto applicate sulla base del *Framework* temporaneo possono essere cumulate con

gli aiuti previsti dai Regolamenti «*de minimis*», a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti. Di conseguenza, anche il beneficio di cui all'articolo 24 del Decreto può essere cumulato con gli aiuti previsti dai Regolamenti UE n. 1407/2013 relativo agli aiuti «*de minimis*», n. 1408/2013 relativo agli aiuti «*de minimis*» nel settore agricolo, n. 717/2014 relativo agli aiuti «*de minimis*» nel settore della pesca e dell'acquacoltura, n. 360/2012 relativo agli aiuti di importanza minore («*de minimis*») concessi ad imprese che forniscono servizi di interesse economico generale, sempre che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

1.1.3 Quesito n. 3 - Determinazione degli acconti IRAP per il periodo d'imposta 2020

Si chiede di chiarire se il primo acconto dell'IRAP relativa al periodo d'imposta 2020 che non è dovuto ma va scomputato dal saldo da versare per il medesimo periodo d'imposta, ed il secondo acconto che, invece, deve essere versato debbano essere determinati sull'imposta complessivamente dovuta per il periodo d'imposta 2019 (quindi, tenendo conto anche del saldo relativo a detto periodo, che non è dovuto), oppure escludendo tale importo.

RISPOSTA

Ai sensi dell'articolo 30, comma 3, del decreto legislativo n. 446 del 1997, il versamento in acconto dell'IRAP deve essere effettuato secondo le stesse regole stabilite per le imposte sui redditi.

Pertanto, in linea generale, l'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 è dovuto:

- per le persone fisiche e le società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, nella misura pari al 100 per cento dell'importo indicato nel rigo IR21, sempreché tale importo sia superiore a 51,65 euro;
- per gli altri soggetti diversi da quelli di cui al punto precedente (ad esclusione dei soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'articolo 10-*bis*, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997), nella misura pari al 100 per cento dell'importo indicato nel rigo IR21, sempreché tale importo sia superiore a 20,66 euro.

Da quanto precede si desume che, ai fini della determinazione dell'acconto IRAP dovuto per il periodo d'imposta 2020 secondo il metodo "storico", deve essere preso a riferimento l'importo indicato nel rigo IR21 (*Totale imposta*) del modello di dichiarazione 2020 relativo al periodo d'imposta 2019, a prescindere dalla circostanza che il saldo dovuto per tale ultimo periodo [ed indicato nel rigo IR26 (*Importo a debito*)] sia solo "figurativo" (ovvero non debba essere versato per effetto di quanto disposto dall'articolo 24).

1.1.4 Quesito n. 4 – Utilizzo dell'eccedenza IRAP risultante dalla precedente dichiarazione (modello IRAP 2019)

Si chiede se l'eccedenza IRAP risultante dalla precedente dichiarazione (modello IRAP 2019), per la quota non utilizzata in compensazione entro la data di presentazione della dichiarazione (modello IRAP 2020), debba comunque essere portata a riduzione del saldo IRAP 2019 (per il quale è previsto l'esonero del versamento) o possa essere utilizzata in compensazione, ad esempio, del secondo acconto IRAP 2020 o in compensazione orizzontale (oppure, in caso di mancato utilizzo totale o parziale, riportata nella dichiarazione successiva).

RISPOSTA

Il saldo IRAP relativo al periodo d'imposta 2019, per il quale è previsto l'esonero dal versamento ai sensi dell'articolo 24, deve essere determinato al lordo dell'eccedenza IRAP risultante dalla precedente dichiarazione (modello IRAP 2019), non ancora utilizzata in compensazione «esterna» (tramite modello F24) e/o «interna», in quanto l'eventuale utilizzo di tale eccedenza a riduzione del saldo si tradurrebbe, di fatto, in un versamento dello stesso (che, invece, non è dovuto).

A sostegno di tale soluzione si rappresenta che un eventuale utilizzo dell'eccedenza 2018 a scomputo dell'IRAP 2019 determinerebbe una disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno già utilizzato l'eccedenza IRAP 2018 (rimborso o compensazione esterna) e quelli che, invece, non l'hanno ancora utilizzata.

L'eccedenza IRAP 2018 non utilizzata a riduzione del saldo IRAP 2019 può essere, pertanto, recuperata con la dichiarazione IRAP 2020 ed essere utilizzata secondo le consuete

modalità previste per le eccedenze d'imposta (compensazione, rimborso o riporto all'anno successivo). A tal fine, la sezione II del quadro IR va compilata secondo le regole ordinarie avendo cura, tuttavia, di riportare nel rigo IR28 «*Eccedenza di versamento a saldo*» la quota dell'eccedenza IRAP 2018 utilizzata in tale sezione a riduzione del saldo IRAP 2019, il cui versamento non è dovuto in applicazione dell'articolo 24 del Decreto[2].

Resta fermo che l'eccedenza IRAP 2018 sarà, invece, utilizzabile a riduzione dell'eventuale quota del saldo IRAP 2019 che dovesse eccedere il limite previsto dal paragrafo 3.1. del Framework temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato.

Con Decisione C(2020) 4447 *final* del 26 giugno 2020, la Commissione Europea ha autorizzato la misura agevolativa in commento ritenendola compatibile con il mercato interno in accordo con l'articolo 107, paragrafo 3, lettera b), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

A tal riguardo, i contribuenti che fruiscono dell'esonero dal versamento del saldo IRAP 2019 (ai sensi dell'articolo 24), sono tenuti a compilare nel modello IRAP 2020 la sezione XVIII del quadro IS, avendo cura di indicare:

- nella casella «Tipo aiuto», il codice 1;
- nella colonna 1 «Codice aiuto», il codice 999;
- nella colonna 3 «Quadro», il quadro IR;
- nelle successive colonne 4 «Tipo norma», 5 «Anno», 6 «Numero» e 7 «Articolo», rispettivamente, «1», «2020», «34», «24»;
- nella colonna 26 «Tipologia costi», il codice 20;
- nella colonna 29 «Importo aiuto spettante», l'importo del saldo IRAP relativo all'anno 2019 non versato per effetto dell'applicazione dell'art. 24 del DL Rilancio.

Le altre colonne del rigo IS201 vanno compilate secondo le indicazioni fornite nelle istruzioni contenute nel modello IRAP 2020.

---

[2] Si ricorda che l'eccedenza IRAP 2018 utilizzabile a riduzione del saldo IRAP 2019, va determinata al netto della quota già utilizzata in compensazione «esterna» (tramite modello F24) e/o «interna» con gli acconti IRAP 2019. Pertanto, l'eccedenza già compensata non può essere recuperata nel rigo IR28.

1.2 CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO (articolo 25)

Come ricordato dalle circolari n. 15/E del 13 giugno 2020 e n. 22/E del 21 luglio 2020, il contributo a fondo perduto, introdotto dall'articolo 25 del Decreto, rappresenta un'agevolazione avente come finalità quella di compensare, almeno in parte, i gravi effetti economici e finanziari che hanno subito determinate categorie di operatori economici a seguito della pandemia.

Con le predette circolari, sono stati forniti chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo agli uffici dell'Agenzia delle entrate, relativi al contributo a fondo perduto erogato direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinato ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Al fine di soddisfare ulteriori esigenze di chiarimento da parte degli operatori, con la presente circolare vengono forniti ulteriori indicazioni nella forma di risposte a quesiti.

1.2.1 Quesito n. 1. Ambito soggettivo di applicazione. Imprenditore agricolo e coadiuvanti

È possibile estendere il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto anche ai coadiuvanti dell'imprenditore agricolo?

RISPOSTA

In considerazione dell'ambito soggettivo identificato al comma 1 dell'articolo 25 e ferme restando le esclusioni per i soggetti di cui al medesimo articolo, il contributo spetta esclusivamente all'impresa agricola e pertanto, non è riconosciuto anche ai coadiuvanti dell'imprenditore.

1.2.2 Quesito n. 2 – Consorzi tra imprese

Sono inclusi tra i soggetti che fruiscono del beneficio i consorzi fra imprese rientranti tra i soggetti IRES di cui all'articolo 73 del TUIR, con attività esterna, che non ribalta costi e ricavi? Nell'ipotesi in cui tali soggetti abbiano già ottenuto il contributo, si chiede se e con quali

modalità poter regolarizzare la situazione.

RISPOSTA

Con la circolare n. 22/E del 2020 è stato chiarito che i consorzi tra imprese – riconducibili ai soggetti di cui all'articolo 73 del TUIR – per ragioni di ordine logico sistematico, non possono fruire del contributo qui in esame in considerazione della peculiare natura di tali soggetti che si limitano ad operare il ribaltamento dei costi/proventi percepiti alle imprese che ne fanno parte. Diversamente, i consorzi che svolgono una propria attività autonoma rispetto alle consorziate e che assumono rappresentanza esterna possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 (fermo restando il rispetto degli ulteriori requisiti previsti) in relazione alle attività ammesse al contributo stesso.

Al riguardo, si rammenta che i due requisiti di cui ai commi 4 e 5 dell'articolo 25, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato, andranno determinati in relazione all'ammontare dei ricavi e del fatturato direttamente riferibili esclusivamente all'attività autonoma posta in essere dal consorzio.

Per quanto concerne le modalità di restituzione del contributo, si precisa quanto segue.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020, sono state approvate le modalità attuative per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui articolo 25, comma 1, del Decreto.

In particolare, al punto 3.6 è stato previsto che «*A seguito della presentazione dell'Istanza è rilasciata una prima ricevuta che ne attesta la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione, ovvero lo scarto a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti. Entro 7 giorni lavorativi dalla data della ricevuta di presa in carico è rilasciata una seconda ricevuta che attesta l'accoglimento dell'istanza ai fini del pagamento ovvero lo scarto dell'Istanza, in tale ultimo caso con indicazione dei motivi del rigetto. Nel caso in cui l'Istanza sia stata accolta ai fini del pagamento non è possibile trasmettere ulteriori istanze, mentre è consentita la presentazione di una rinuncia di cui al punto 3.5*».

Fermo restando quanto stabilito al punto 6.1 del richiamato provvedimento, con la circolare n. 15/E del 13 giugno 2020 è stato precisato che, non si applicano le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, se è presentata una rinuncia prima che il contributo venga accreditato sul conto corrente bancario o postale.

Parimenti, in applicazione di quanto disposto dall'articolo 10, comma 3 della legge n. 212 del 2000, secondo cui «*3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria*» non saranno dovute le predette sanzioni anche nel caso in cui il contribuente, che abbia già fruito del contributo qui in esame, solo a seguito della pubblicazione dei chiarimenti contenuti nella circolare n. 22/E del 2020 conosca di avere assunto un comportamento non coerente con i chiarimenti forniti con il menzionato documento di prassi (si pensi, altresì, all'ipotesi di cui al quesito 2.10 della circolare n. 22/E del 2020, riguardante gli studi associati composti da professionisti iscritti alle Casse di Previdenza).

In tal caso, il soggetto che ha percepito il contributo non spettante restituirà tempestivamente il contributo e i relativi interessi utilizzando i codici tributo indicati nella risoluzione n. 37/E del 26 giugno 2020.

1.3 CREDITO D'IMPOSTA PER I CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI A USO NON ABITATIVO E AFFITTO D'AZIENDA (articolo 28)

L'articolo 28 del Decreto, al fine contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica COVID-19, prevede, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, l'istituzione di un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare mensile del canone di locazione degli immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Il credito spetta ai soggetti con ricavi e compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente.

Si rappresenta che l'articolo 77, comma 1, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, ha modificato i commi 3 e 5 dell'articolo 28 del Decreto, stabilendo che:

- il credito d'imposta spetta, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente, oltre che alle strutture alberghiere e agrituristiche, alle agenzie di viaggio e ai *tour operator*, anche alle strutture termali;

- il credito d'imposta è commisurato all'importo versato a titolo di canone di locazione nel periodo d'imposta 2020, con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno (in luogo di marzo, aprile e maggio), e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale, con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio (in luogo di aprile, maggio e giugno).

In merito all'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda previsto dall'articolo 28 del Decreto, sono stati forniti chiarimenti con la circolare n. 14/E del 6 giugno 2020 cui si fa rinvio.

Di seguito, si fornisce risposta ad ulteriori quesiti prevenuti successivamente alla pubblicazione della predetta circolare n. 14/E del 2020.

1.3.1 Quesito n. 1 – Studi medici con attività intramoenia senza partita IVA

Si chiede di conoscere se il beneficio del credito d'imposta sui canoni di locazione previsto dall'articolo 28 del Decreto che, come noto, è stato esteso anche agli studi professionali, è applicabile anche agli studi di medici che esercitano attività intramoenia senza partita IVA.

RISPOSTA

In relazione al quesito posto, si rappresenta che l'articolo 50, comma 1, lettera e), del TUIR qualifica come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente «*i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, …)nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*».

Per effetto di tale disposizione, i compensi relativi a prestazioni rese in regime di intramoenia, ancorché definiti dalla norma di natura libero-professionale, sono ricondotti nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente se rese nel rispetto della disciplina amministrativa dettata, inizialmente dall'articolo 1, comma 7, della legge n. 662 del 1996 e, successivamente, sostituita dall'articolo 72 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 (cfr. risoluzione del 29 settembre 2009, n. 254/E).

Per il personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, si possono configurare diverse forme di esercizio della libera professione intramoenia: sia all'interno («entro le mura») che all'esterno («fuori le mura») della struttura ospedaliera.

Come chiarito con la circolare 25 marzo 1999, n. 69, i redditi conseguiti dai dirigenti sanitari per l'attività intramoenia esercitata presso studi professionali privati, a condizione che la stessa sia prestata in conformità alla normativa sanitaria e ai regolamenti aziendali, rientrano tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente così come previsto dall'articolo 50, comma 1, lettera e), del TUIR.

In particolare, ai sensi dell'articolo 52, comma 1, lettera a-*bis*), del TUIR, i compensi percepiti dal personale dipendente del Servizio sanitario nazionale per l'attività libero-professionale che operano in regime di intramuraria presso studi professionali privati, a seguito di autorizzazione del direttore generale dell'azienda sanitaria, costituiscono reddito nella misura del 75 per cento.

La norma prevede, quindi, un abbattimento forfetario del 25 per cento dei compensi percepiti, al fine di tener conto e compensare le spese sostenute dal medico per svolgere l'attività esternamente (costi di gestione vari, telefono, luce, acqua, gas, ecc).

I soggetti che svolgono l'attività *intramoenia*, in conformità alla disciplina amministrativa fissata dal Ministero della Salute e che, pertanto, come sopra chiarito, sono inquadrabili tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, non hanno alcun obbligo di richiedere l'attribuzione del numero di partita Iva.

Ciò premesso, con riferimento al quesito posto, l'attività di intramoenia esercitata presso gli studi professionali privati, nel rispetto della normativa sanitaria e dei regolamenti aziendali, rientrando tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi del citato articolo 50 del TUIR, non può beneficiare del credito di imposta previsto dall'articolo 28 del Decreto che non contempla tale tipologia di attività.

1.3.2 Quesito n. 2 - *Bed and Breakfast* svolto in via imprenditoriale

Si chiede se un soggetto che svolge attività di «*Bed and Breakfast*» in via imprenditoriale con partita iva, possa fruire del credito d'imposta in relazione ai canoni di locazione dell'immobile a uso non abitativo corrisposti al proprietario (o ai proprietari) dei medesimi, ancorché l'immobile condotto in locazione ed adibito all'esercizio di tale attività, sia ad uso residenziale, come richiesto dalla normativa nazionale e regionale del settore, e non invece commerciale.

RISPOSTA

Con la circolare n. 14/E del 6 giugno 2020, è stato precisato che il credito d'imposta in

esame è riconosciuto, in misura percentuale, in relazione ai canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e che gli immobili oggetto di locazione, indipendentemente dalla categoria catastale, devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività: industriale; commerciale; artigianale; agricola; di interesse turistico (per i soggetti diversi da quelli di cui al comma 3 dell'articolo 28 del Decreto).

Ne consegue, in base a tali precisazioni, che il credito d'imposta in questione spetta anche in ipotesi di immobili che, sebbene accatastati come abitativi, siano utilizzati per lo svolgimento di attività commerciali (come ad esempio, nel caso di attività professionale svolta in immobile non riaccatastato).

In considerazione della ratio sottesa ai chiarimenti sopra richiamati, il credito d'imposta *de quo* è riconosciuto, laddove, come nel caso oggetto del quesito, l'immobile locato ad uso abitativo sia strumentale all'attività di *Bed and Breakfast* svolta in via imprenditoriale.

2 ALTRE MISURE URGENTI IN MATERIA DI LAVORO E POLITICHE SOCIALI

2.1 NUOVE INDENNITÀ PREVISTE PER I LAVORATORI DANNEGGIATI DALL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA COVID-19 (articolo 84)

Il Decreto ha introdotto, con l'articolo 84, nuove indennità per i lavoratori danneggiati dall'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In particolare, il comma 2 della citata la disposizione riconosce una indennità per il mese di maggio 2020 pari a 1000 euro a favore di liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data di entrata in vigore del Decreto, purché questi ultimi:

- siano iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335,
- non siano titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie,
- abbiano subito una comprovata riduzione di almeno il 33 per cento del reddito del secondo bimestre 2020, rispetto al reddito del secondo bimestre 2019.

Ai fini della determinazione del reddito, sulla base del quale deve essere verificata la riduzione prevista dalla citata disposizione, viene stabilito che lo stesso deve essere individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento.

2.1.1 Quesito n. 1 – Determinazione della variazione del reddito nel secondo bimestre 2020 per i soggetti in regime forfetario

Si chiede se il criterio di determinazione del reddito previsto dall'articolo 84, comma 2, del Decreto, in base al quale quest'ultimo «*è individuato secondo il principio di cassa come differenza tra i ricavi e i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento*», risulti

applicabile a prescindere dal regime contabile/fiscale adottato dal professionista, vale a dire il regime ordinario, il regime dei minimi o il regime forfetario.

In particolare, considerato che, nell'ambito del regime forfetario di cui alla legge n. 23 dicembre 2014, n. 190, la determinazione del reddito prescinde dalla misurazione dei costi sostenuti, si chiede di confermare che anche ai fini della sussistenza della condizione in esame possa essere mantenuta la stessa semplificazione, in maniera tale che lo scostamento del reddito possa essere misurato applicando ai compensi percepiti nel bimestre interessato la percentuale forfetaria del 78 per cento prevista dalla predetta norma.

RISPOSTA

In relazione al quesito posto e, in particolare alle modalità di determinazione della riduzione del reddito di almeno il 33 per cento subita dai liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data del 19 maggio 2020 (e iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335), la disposizione stabilisce di fatto criteri per la determinazione del reddito effettivo individuato come differenza tra i compensi percepiti e le spese effettivamente sostenute nel periodo interessato e nell'esercizio dell'attività, comprese le eventuali quote di ammortamento. Pertanto, la misurazione dello scostamento del reddito e l'attribuzione della nuova indennità prescinde dal regime contabile adottato dal professionista (sia esso regime ordinario o regime forfetario).

Il regime forfettario previsto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge di stabilità per il 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) e successive modificazioni, rileva, quindi, su un piano diverso e cioè ai fini della determinazione dell'imposta dovuta dal professionista e delle semplificazioni contabili previste anche ai fini delle imposte dirette.

3 MISURE FISCALI

Il Decreto ha introdotto una serie di misure di natura fiscale, per alcune delle quali sono stati forniti chiarimenti interpretativi nei documenti di prassi richiamati in premessa. Nel seguito, classificati per articolo di riferimento, si forniscono i chiarimenti a fronte di diversi quesiti pervenuti.

3.1 TRASFORMAZIONE DELLE DETRAZIONI FISCALI IN SCONTO SUL CORRISPETTIVO DOVUTO E IN CREDITO D'IMPOSTA CEDIBILE (articolo 121)

I chiarimenti interpretativi in merito all'ambito applicativo dell'articolo in esame sono stati forniti con la circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020, alla quale si rinvia ai fini di un inquadramento sistematico della disposizione. Si fornisce di seguito risposta ad un ulteriore quesito pervenuto all'Agenzia.

3.1.1 Quesito n. 1 – Possibilità di compensazione del debito da «rottamazione ter»

Si chiede se sia possibile effettuare la compensazione tra il credito d'imposta derivante dalle spese sostenute per interventi di efficientamento energetico (*i.e.*, in relazione ad impianti fotovoltaici e pompe di calore) e il debito sottoscritto in estinzione rateale, a titolo di cosiddetta *«rottamazione ter»*.

RISPOSTA

L'articolo 3 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, nel disciplinare la cd. «rottamazione-*ter*», al comma 12 stabilisce che *«Il pagamento delle somme dovute per la definizione può essere effettuato:*

a) mediante domiciliazione sul conto corrente eventualmente indicato dal debitore nella dichiarazione resa ai sensi del comma 5;

b) mediante bollettini precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione di cui al comma 11, se il debitore non ha richiesto di eseguire il versamento con le modalità previste dalla lettera a) del presente comma;

c) presso gli sportelli dell'agente della riscossione. In tal caso, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 7-bis, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, con le modalità previste dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 settembre 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 236 del 10 ottobre 2014, con riferimento a tutti i carichi definiti».

La norma sopra richiamata, non prevedendo espressamente modalità di assolvimento del debito risultante dalla dichiarazione di adesione alla rottamazione-*ter* con modalità diverse da quelle richiamate dalle citate lettere da a) a c), lo stesso non può essere compensato con il credito d'imposta derivante dalle spese sostenute per interventi di efficientamento energetico.

3.2 CREDITO DI IMPOSTA PER LE SPESE DI SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO E L'ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE (articolo 125)

I chiarimenti interpretativi in merito all'ambito applicativo del credito di imposta per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione, disciplinato dall'articolo 125 del Decreto, sono stati forniti con la circolare n. 20/E del 10 luglio 2020 alla quale si rinvia ai fini di un inquadramento sistematico della disposizione. Si fornisce di seguito risposta ad una serie di ulteriori quesiti pervenuti all'Agenzia.

3.2.1 Quesito n. 1 – Certificazione attività di sanificazione

Con la circolare n. 20/E del 10 luglio u.s., nel paragrafo 2.2.1, in relazione alle spese per attività di sanificazione degli ambienti e degli strumenti, è stato chiarito che «*Con riferimento alle attività di sanificazione* [...]*, deve trattarsi di attività finalizzate ad eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus che ha determinato l'emergenza epidemiologica COVID-19*», e precisato, ulteriormente, che tale condizione «*risulta soddisfatta qualora sia presente apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base di Protocolli di*

regolamentazione vigenti». Si richiedono maggiori delucidazioni in merito alla certificazione e ai protocolli in parola.

RISPOSTA

Ai fini dell'individuazione dei «Protocolli di regolamentazione vigenti» è necessario, *in primis*, fare riferimento alle indicazioni contenute nel Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro, sottoscritto il 24 aprile 2020 fra il Governo e le parti sociali, i cui contenuti sono trasfusi nell'allegato 12 al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 17 maggio 2020, ovvero in ulteriori protocolli, anche a carattere territoriale, sottoscritti dagli esercenti attività d'impresa e dagli enti territoriali, secondo le indicazioni ivi contenute temporalmente vigenti alla data di esecuzione degli interventi.

Sarà, dunque, cura degli operatori professionisti della sanificazione (o delle imprese che svolgono in proprio la predetta attività di sanificazione) predisporre una certificazione che attesti che le attività poste in essere siano coerenti con quanto indicato nel predetto protocollo e, perciò, finalizzate ad eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus che ha determinato l'emergenza epidemiologica COVID-19.

3.2.2 Quesito n. 2 – Pulizia impianti di condizionamento

Considerato che nelle «Linee guida per la riapertura delle attività economiche e produttive della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome dell'11 giugno 2020» (allegato n. 9 al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 11 giugno 2020) in relazione alle diverse attività produttive viene indicato che: «*Per gli impianti di condizionamento, è obbligatorio, se tecnicamente possibile, escludere totalmente la funzione di ricircolo dell'aria. In ogni caso vanno rafforzate ulteriormente le misure per il ricambio d'aria naturale e/o attraverso l'impianto, e va garantita la pulizia, ad impianto fermo, dei filtri dell'aria di ricircolo per mantenere i livelli di filtrazione/rimozione adeguati. Se tecnicamente possibile, va aumentata la capacità filtrante del ricircolo, sostituendo i filtri esistenti con filtri di classe superiore, garantendo il mantenimento delle portate. Nei servizi igienici va mantenuto in funzione continuata l'estrattore d'aria*», si chiede se le attività di pulizia degli impianti di

condizionamento rientrano tra le spese «*sostenute per la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale o per la sanificazione degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività*» di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 125 del decreto rilancio.

RISPOSTA

Con la circolare n. 20/E del 2020 è stato chiarito che per attività di sanificazione, in considerazione della *ratio legis* del credito d'imposta, deve intendersi un'attività finalizzata ad eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus che ha determinato l'emergenza epidemiologica COVID-19.

Nelle «Linee guida per la riapertura delle attività economiche e produttive della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome dell'11 giugno 2020» (allegato n. 9 al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 11 giugno 2020), con riferimento agli impianti di condizionamento, si stabilisce che: «*Per gli impianti di condizionamento, è obbligatorio, se tecnicamente possibile, escludere totalmente la funzione di ricircolo dell'aria. In ogni caso vanno rafforzate ulteriormente le misure per il ricambio d'aria naturale e/o attraverso l'impianto, e va garantita la pulizia, ad impianto fermo, dei filtri dell'aria di ricircolo per mantenere i livelli di filtrazione/rimozione adeguati. Se tecnicamente possibile, va aumentata la capacità filtrante del ricircolo, sostituendo i filtri esistenti con filtri di classe superiore, garantendo il mantenimento delle portate. Nei servizi igienici va mantenuto in funzione continuata l'estrattore d'aria*».

In definitiva, per gli impianti di condizionamento, i Protocolli di regolamentazione di cui sopra prevedono, tra gli altri, l'obbligo di escludere totalmente la funzione di ricircolo dell'aria, il rafforzamento ulteriore delle misure per il ricambio d'aria naturale e/o attraverso l'impianto, la sostituzione, se tecnicamente possibile, dei filtri esistenti con filtri di classe superiore, la garanzia dello svolgimento della pulizia, ad impianto fermo, dei filtri dell'aria di ricircolo per mantenere i livelli di filtrazione/rimozione adeguati.

Pertanto, in termini generali, l'ordinaria attività di pulizia degli impianti di condizionamento non rientra tra quelle di «sanificazione», così come qualificate dalla circolare

n. 20/E del 10 luglio 2020.

Di contro, le spese di pulizia degli impianti di condizionamento, diverse da quelle sostenute per le ordinarie prassi di manutenzione degli impianti e dei relativi filtri (ad esempio pulizia/sostituzione stagionale come sopra citata), finalizzate ad aumentare «*la capacità filtrante del ricircolo*» attraverso, ad esempio, la sostituzione dei «*filtri esistenti con filtri di classe superiore, garantendo il mantenimento delle portate*», mantenendo livelli di filtrazione/rimozione adeguati, possono rientrare tra quelle di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 125 del Decreto, rilevanti ai fini della determinazione del credito d'imposta di cui all'articolo 125 del Decreto.

3.3 CUMULABILITÀ DELLA SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI E DELLA SOSPENSIONE NELL'AMBITO DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE (articolo 158)

Al fine di garantire una maggiore certezza relativamente ai termini per la notifica del ricorso avverso l'avviso di accertamento, l'articolo 158 del Decreto introduce una disposizione di natura interpretativa (anche alla luce del richiamo espresso all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212).

In particolare, si prevede che la sospensione dei termini processuali di cui all'articolo 83, comma 2, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, si intende cumulabile in ogni caso con la sospensione del termine di impugnazione stabilita dalla procedura di accertamento con adesione.

Pertanto, in caso di istanza di adesione presentata dal contribuente, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione «*per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza*», prevista dall'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sia la sospensione prevista dal suddetto articolo 83.

3.3.1 Quesito n. 1 - Cumulabilità della sospensione dei termini processuali e della sospensione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione – ulteriori chiarimenti

L'articolo 158 del Decreto fa riferimento alla cumulabilità, con la sospensione del termine di impugnazione prevista dalla procedura di accertamento con adesione, della sola sospensione di cui all'articolo 83 del decreto-legge n. 18 del 2020.

Pertanto, si chiede di specificare se il termine per la conclusione del procedimento di adesione oppure per la proposizione del ricorso fruisca anche della sospensione di 31 giorni prevista dall'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742.

RISPOSTA

L'articolo 158 del Decreto ha introdotto una disposizione di natura interpretativa, come si evince chiaramente dal richiamo espresso all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per la quale la sospensione dei termini processuali di cui all'articolo 83, comma 2, del decreto-legge n. 18 del 2020 si intende cumulabile in ogni caso con la sospensione del termine di impugnazione stabilita dalla procedura di accertamento con adesione.

La disposizione in commento conferma i chiarimenti forniti dall'Agenzia con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020.

Pertanto, in caso di istanza di adesione presentata dal contribuente, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione «*per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza*», prevista dall'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sia la sospensione di complessivi 64 giorni prevista dal combinato disposto del citato articolo 83 e dell'articolo 36 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23.

Si applica, inoltre, la sospensione feriale dal 1° al 31 agosto, prevista dall'articolo 1 della legge n. 742 del 1969.

Al riguardo si evidenzia, infatti, che, alla luce dell'interpretazione autentica fornita dall'articolo 7-*quater*, comma 18, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con

modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, *«I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale*».

Resta inteso, infine, che risulta applicabile anche la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 60 giorni previsto dall'articolo 42, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in caso di presentazione dell'istanza di scomputo delle perdite pregresse.

3.3.2 – Quesito n. 2 - Cumulabilità della sospensione dei termini processuali e della sospensione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione – ulteriori chiarimenti

Nel quesito 5.10 della circolare n. 11/E del 6 maggio 2020 si precisa che, in ordine alla procedura di accertamento con adesione, «*risulta applicabile anche il periodo di sospensione feriale previsto dall'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742, ogni qual volta il periodo di sospensione di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, venga a ricadere nell'arco temporale che va dal 1° agosto al 31 agosto 2020*».

Tale affermazione va intesa nel senso che se il termine di impugnazione, sospeso per 64 giorni ai sensi dell'articolo 158 del decreto scade a settembre, quindi fuori dal periodo 1°-31 agosto, non si applica anche la sospensione feriale? Più in particolare, si chiede se, in caso di accertamento notificato il 15 febbraio 2020, il cui termine di impugnazione, in virtù della predetta sospensione di 64 giorni, scade il 16 settembre 2020 si dovranno computare anche gli ulteriori 31 giorni di agosto (quindi, in caso affermativo, con scadenza del termine di impugnazione il 17 ottobre 2020).

RISPOSTA

L'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742, dispone la sospensione di diritto, dal 1° al 31 agosto di ciascun anno, dei termini processuali. Tali termini riprendono, dunque, a decorrere dalla fine del periodo di sospensione feriale.

Ciò comporta che, nell'esempio prospettato, il decorso del termine di impugnazione, già sospeso dal 9 marzo all'11 maggio 2020 ai sensi dell'articolo 158 del Decreto, sarà

nuovamente sospeso dal 1° al 31 agosto 2020.

Pertanto, in tale stesso caso, il termine di impugnazione, per effetto del cumulo delle sospensioni, verrà a scadere il 17 ottobre 2020.

3.4 PROROGA DEI TERMINI DI RIPRESA DELLA RISCOSSIONE PER I SOGGETTI DI CUI AGLI ARTICOLI 61 E 62 DEL DECRETO-LEGGE 17 MARZO 2020, N. 18, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE 24 APRILE 2020, N. 27 (articolo 127)

L'articolo 127 del Decreto proroga il termine di ripresa della riscossione dei versamenti relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per l'assicurazione obbligatoria, del periodo dal 2 marzo al 30 aprile 2020 e all'imposta sul valore aggiunto del mese di marzo 2020, sospesi ai sensi dell'articolo 61 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, a favore degli operatori nazionali di numerosi settori colpiti dall'emergenza da Covid-19 [comma 1, lettera a), n. 1].

I versamenti sospesi devono essere eseguiti in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, ovvero mediante rateizzazione, con un massimo di quattro rate mensili a partire dalla medesima data del 16 settembre 2020. Nei medesimi termini sono effettuati, anche mediante il sostituto d'imposta, i versamenti delle ritenute non operate ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 febbraio 2020.

Entro il 16 settembre 2020 devono essere eseguiti anche gli adempimenti contributivi sospesi ai sensi dell'articolo 61, comma 1.

Con specifico riguardo alle federazioni sportive nazionali, agli enti di promozione sportiva, alle associazioni e alle società sportive, professionistiche e dilettantistiche [comma 1, lettera a), n. 2], la sospensione dei versamenti sopra richiamati è ampliata fino al 30 giugno 2020, mentre la ripresa dei medesimi è fissata al 16 settembre 2020, in un'unica soluzione ovvero mediante rateizzazione, con un massimo in quattro rate mensili a partire dalla medesima data del 16 settembre 2020.

Sono, infine, prorogati al 16 settembre 2020, anche i termini di ripresa della riscossione

dei versamenti che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020, relativi alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, all'imposta sul valore aggiunto, ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria, per i soggetti individuati dall'articolo 62, commi 2 e 3 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, nonché i termini dei versamenti individuati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020, in scadenza dal 21 febbraio 2020 al 31 marzo 2020.

In particolare, i versamenti sospesi devono essere eseguiti in un'unica soluzione ovvero mediante rateizzazione con un massimo di quattro rate mensili a decorrere dalla data del 16 settembre 2020.

In tutti i casi individuati dall'articolo 127, i versamenti sospesi possono essere eseguiti nel più ampio termine senza applicazione di sanzioni ed interessi; tuttavia, in ogni caso, non si dà luogo al rimborso di quanto già versato.

Va aggiunto che con l'articolo 97 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, il legislatore è ulteriormente intervenuto in materia, stabilendo, «*in alternativa* […] *la possibilità di beneficiare di un'ulteriore rateizzazione per i versamenti sospesi*» (cfr. la relazione illustrativa al decreto-legge n. 104 del 2020).

Fermo quanto sopra, dunque, alla luce dell'articolo 97 del decreto-legge n. 104 del 2020, i versamenti sospesi ai sensi delle disposizioni richiamate (articoli 61 e 62 del decreto-legge n. 18 del 2020) possono essere altresì effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi (o rimborso di quanto già versato in precedenza):

- per un importo pari al cinquanta per cento delle somme oggetto di sospensione, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, ovvero mediante rateizzazione fino ad un massimo di quattro rate mensili di pari importo a partire dalla medesima data;
- per il restante cinquanta per cento, mediante rateizzazione, sino ad un massimo di ventiquattro rate mensili di pari importo, a partire dal 16 gennaio 2021.

Ne deriva, in altre parole, che ciascun contribuente beneficiario della sospensione potrà,

secondo la propria libera scelta, effettuare i versamenti inizialmente sospesi:

- per intero entro il 16 settembre 2020;
- per intero in massimo quattro rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020;
- per il 50 per cento in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o, in alternativa, in massimo quattro rate mensili di pari importo a partire dal 16 settembre 2020;
- per il restante 50 per cento in una o più rate mensili di pari importo (massimo 24) con scadenza dal 16 gennaio 2021 (rinviata, *ex* articolo 7, lettera h), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, al 18 gennaio 2021).

3.4.1 Quesito n. 1 – Rateazione del versamento annuale Iva

In riferimento alla rateazione del versamento annuale IVA, nella circolare 13 aprile 2020, n. 9/E, al quesito 2.2.8, è stata fornita la seguente risposta: *«L'articolo 18 del Decreto* (decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23) *ha previsto, al verificarsi delle condizioni ivi indicate, la sospensione dei versamenti in autoliquidazione, da eseguirsi nei mesi di aprile e maggio 2020, relativi anche all'imposta sul valore aggiunto, compresi i versamenti delle due rate relative al saldo IVA da eseguirsi in detti mesi. Il versamento potrà essere eseguito entro il 30 giugno 2020 in un'unica soluzione, ovvero in 5 rate a partire dalla stessa data»*.

Considerato che il Decreto, agli articoli 126 e 127, ha posticipato al 16 settembre 2020 il termine di ripresa dei versamenti sospesi (compreso quello del saldo IVA annuale), si chiede se anche coloro che, pur potendo beneficiare della sospensione del saldo IVA annuale, abbiano scelto di versare la prima rata di marzo, possano beneficiare della sospensione dei versamenti fino al 16 settembre 2020 con riferimento al debito annuale che residua al netto della prima rata.

RISPOSTA

L'articolo 61 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, ha disposto a favore degli operatori nazionali di numerosi settori

colpiti dall'emergenza da COVID-19, la sospensione dei versamenti in autoliquidazione relativi all'imposta sul valore aggiunto con scadenza nel mese di marzo 2020, incluso il versamento del saldo IVA, prevedendone, altresì, la ripresa della riscossione a partire dal mese di maggio 2020 o, solo per i contribuenti indicati al comma 5 (federazioni sportive nazionali, agli enti di promozione sportiva, alle associazioni e alle società sportive, professionistiche e dilettantistiche), dal mese di giugno 2020.

Il successivo articolo 62 del medesimo decreto-legge n. 18, ha sospeso per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione i *«versamenti da autoliquidazione che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020:* […] *b) relativi all'imposta sul valore aggiunto»*. I beneficiari della sospensione sono individuati in base ai ricavi o ai compensi conseguiti nel periodo d'imposta 2019.

La medesima sospensione spetta anche ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, a prescindere dall'entità dei ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019, nonché ai i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei comuni individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020.

L'effettuazione dei versamenti sospesi ai sensi dell'articolo 62 è fissata, in base a quanto disposto dal comma 5 del medesimo articolo, come da ultimo modificato dall'articolo 126 del Decreto, «*senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020*».

L'articolo 18 del decreto-legge n. 23 del 2020 ha sospeso, infine, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione ed in relazione ai mesi di aprile e di maggio 2020, «*i termini dei versamenti in autoliquidazione relativi:* […]*; b) all'imposta sul valore aggiunto*».

I beneficiari della sospensione sono individuati in base ai ricavi o ai compensi conseguiti nel periodo d'imposta 2019 e all'andamento del fatturato e dei corrispettivi di marzo e aprile 2020, rispetto agli stessi mesi del 2019 (commi 1 e 3).

La medesima sospensione spetta anche, per espressa previsione normativa, a tutti i soggetti che hanno intrapreso l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione dopo il 31 marzo 2019, a prescindere dalla riduzione del fatturato o dei corrispettivi (comma 5, primo periodo), e ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, a prescindere dall'entità dei ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019 ma tenuto conto dell'andamento del fatturato e dei corrispettivi di marzo e aprile 2020, rispetto agli stessi mesi del 2019 (comma 6).

L'effettuazione dei versamenti sospesi ai sensi dell'articolo 18 era fissata, in base a quanto disposto dal medesimo articolo, «*senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal medesimo mese di giugno 2020*».

In proposito, la circolare 13 aprile 2020, n. 9/E, al quesito 2.2.8, ha chiarito che rientrano nella sospensione disciplinata dal predetto articolo 18 anche i versamenti delle due rate relative al saldo IVA da eseguirsi in detti mesi, laddove il contribuente abbia versato la prima rata con scadenza nel mese di marzo 2020.

Come già anticipato, l'articolo 126 e l'articolo 127 del Decreto prorogano il termine di ripresa della riscossione dei versamenti sospesi ai sensi dei predetti articoli 61 e 62 del decreto-legge n. 18 del 2020, e dell'articolo 18 del decreto-legge n. 23 del 2020, stabilendo che gli stessi sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata a partire dalla stessa data e delle restanti rate entro il 16 dei mesi successivi.

L'articolo 97 del decreto-legge n. 104 del 2020 ha previsto, in alternativa, che i versamenti sospesi possono essere effettuati, per un importo pari al cinquanta per cento delle somme oggetto di sospensione, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, ovvero mediante rateizzazione fino ad un massimo di quattro rate mensili di pari importo a partire dalla medesima data. Il restante cinquanta per cento può essere versato, sempre ratealmente, sino ad

un massimo di ventiquattro rate mensili di pari importo, a partire dal 16 gennaio 2021.

Tanto premesso, il contribuente che – pur avendo i requisiti per beneficiare della sospensione del versamento del saldo IVA da eseguirsi a marzo 2020 – abbia comunque versato la prima rata, ma non anche quelle in scadenza nei mesi di aprile e/o maggio 2020, potrà, al pari di colui che non abbia legittimamente versato nulla a marzo 2020, versare ciò che residua del debito annuale IVA in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, ovvero mediante rateizzazione fino a un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata a partire dalla medesima data del 16 settembre 2020. In alternativa, potrà procedere al versamento secondo le indicazioni contenute nel richiamato articolo 97 del decreto-legge n. 104 del 2020.

Il contribuente che, invece, abbia versato la prima rata a marzo 2020, perché escluso dal beneficio della sospensione dei versamenti di marzo 2020 disposta dalle norme sopra richiamate, ed abbia invece beneficiato, avendone i requisiti, della sospensione disposta per i mesi di aprile e maggio 2020, dovrà versare nei termini ordinari le rate che residuano, potendo rinviare al 16 settembre 2020 il versamento delle sole rate sospese di aprile e maggio 2020. In alternativa, potrà procedere al versamento secondo le indicazioni contenute nel richiamato articolo 97 del decreto-legge n. 104 del 2020.

3.5 RIMESSIONE IN TERMINI E SOSPENSIONE DEL VERSAMENTO DEGLI IMPORTI RICHIESTI A SEGUITO DEL CONTROLLO AUTOMATIZZATO E FORMALE DELLE DICHIARAZIONI (articolo 144)

L’articolo 144 del Decreto prevede la remissione in termini e la proroga dei termini per il versamento, anche rateale, delle somme dovute a seguito delle attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni (articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633), nonché delle somme dovute a seguito della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, che scadono nel periodo compreso tra l’8 marzo e il 31 maggio 2020.

In particolare, la norma prevede al comma 1 la rimessione in termini per i versamenti scaduti nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 18 maggio 2020 (giorno antecedente l'entrata in vigore del Decreto), e al comma 2 la proroga dei termini per i versamenti che scadono tra il 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto) e il 31 maggio 2020.

In entrambi i casi i versamenti interessati possono essere eseguiti entro il 16 settembre 2020, senza applicazione di ulteriori sanzioni e interessi.

In alternativa al pagamento in unica soluzione, il comma 3 consente di effettuare i versamenti delle somme dovute anche in quattro rate mensili di pari importo, da pagare entro le seguenti scadenze: 16 settembre, 16 ottobre, 16 novembre, 16 dicembre 2020. In ogni caso non si procede al rimborso di quanto già versato.

3.5.1 Quesito n. 1 – Termine per fornire chiarimenti

La proroga disposta dall'articolo 144 del Decreto riguarda esclusivamente i termini di versamento delle somme dovute oppure si estende anche al termine entro cui il contribuente può fornire chiarimenti e chiedere la rideterminazione degli esiti?

RISPOSTA

In base alle norme che disciplinano le attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni (articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633), il contribuente, in seguito al ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo, ha 30 giorni di tempo per fornire chiarimenti e segnalare eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente, al fine di ottenere la rideterminazione delle somme dovute.

Tale termine coincide, ordinariamente, con quello entro cui deve essere eseguito il pagamento dell'intero importo dovuto o della prima rata, beneficiando della riduzione delle sanzioni (articoli 2, 3 e 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462).

L'articolo 144 del Decreto richiama espressamente i termini di versamento (in unica soluzione o rateali) scadenti nel periodo 8 marzo – 31 maggio 2020. Non vi è alcun riferimento

esplicito al termine entro cui il contribuente può fornire chiarimenti.

Tuttavia, considerata la stretta correlazione tra i due termini, si ritiene che la proroga al 16 settembre 2020 possa intendersi estesa anche al termine per fornire chiarimenti.

Pertanto, con riferimento alle comunicazioni per le quali il termine di versamento in unica soluzione o della prima rata sarebbe scaduto ordinariamente nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, anche il termine per fornire chiarimenti e chiedere la rideterminazione degli esiti – mantenendo il beneficio della riduzione delle sanzioni sulle residue somme dovute – può considerarsi prorogato al 16 settembre 2020.

3.5.2 Quesito n. 2 – Pagamenti rateali

In caso di pagamento rateale di una comunicazione degli esiti, se una rata scade nel periodo di sospensione, la proroga influenza anche le rate successive, oppure esse mantengono le loro originarie scadenze?

RISPOSTA

La proroga disposta dall'articolo 144 del Decreto riguarda anche i pagamenti in forma rateale (prima rata o rate successive) scadenti nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020.

In base alle regole che disciplinano la rateazione (articolo 3-*bis* del d.lgs. n. 462 del 1997), le rate trimestrali scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo alla scadenza della prima rata. Nella predisposizione dei piani di rateazione, dunque, la scadenza delle rate successive è determinata in base alla scadenza della prima rata.

Nel rispetto di tale impostazione, nel caso in cui il termine di versamento della prima rata ricada nel periodo di sospensione, la proroga produce un effetto traslativo anche sulle scadenze delle rate successive. Tutto il piano di rateazione, infatti, sarà costruito sulla scadenza (prorogata) della prima rata.

Diversamente, se nel periodo di sospensione ricade il termine di versamento di una rata diversa dalla prima, la proroga interesserà solo tale rata, senza influenzare le rate successive, le

quali mantengono la loro scadenza originaria.

3.5.3 Quesito n. 3 – Chiarimenti in merito all'ambito di applicazione dell'articolo 144

Poiché l'articolo 144 del Decreto prevede il differimento dei termini di scadenza dei pagamenti derivanti da controllo automatizzato delle dichiarazioni, tali atti rientrano tra quelli per i quali è esclusa l'applicazione dell'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472?

RISPOSTA

Non si riscontra all'interno del Decreto alcuna norma che escluda l'applicazione dell'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

3.6 SOSPENSIONE DELLA COMPENSAZIONE TRA CREDITO D'IMPOSTA E DEBITO ISCRITTO A RUOLO (articolo 145)

In considerazione del periodo emergenziale in atto, con la finalità di immettere liquidità nel sistema economico anche a favore delle famiglie, la norma contenuta nell'articolo 145 consente di effettuare i rimborsi, nei confronti di tutti i contribuenti senza applicare la procedura di compensazione di cui dall'articolo 28-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

3.6.1 Quesito n. 1 – Ulteriori chiarimenti in merito all'attività di rimborso ai fini delle imposte dirette e dell'Iva

Rimborsi Imposte dirette

L'articolo 145 prevede che: «*nel 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*».

Dalla lettura testuale della norma e della relazione illustrativa, si desume che i rimborsi debbono essere erogati senza effettuare alcuna compensazione con eventuali debiti erariali, dunque, a prescindere dall'esistenza del debito del contribuente e della sua entità, al fine di

immettere liquidità nel sistema economico.

Si chiede conferma di tale chiave di lettura e se la stessa sia applicabile anche ai soggetti deceduti e ai soggetti titolari di partita Iva che hanno cessato l'attività.

Rimborsi Iva

Sempre in relazione all'articolo 145, si chiedono chiarimenti in merito alla relativa applicabilità ai rimborsi Iva.

Infatti, sino ad oggi, gli uffici in procinto di erogare i rimborsi richiesti in conto fiscale richiedono all'agente della riscossione le somme necessarie a compensare eventuali partite di ruolo di cui il contribuente destinatario del rimborso sia intestatario (decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 22 dicembre 2017).

Dal punto di vista testuale, l'articolo 145 del Decreto non si riferisce al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 22 dicembre 2017, si chiede pertanto se la disposizione si applica anche alla erogazione dei rimborsi relativi all'Imposta sul valore aggiunto.

In caso di risposta affermativa, può l'Ufficio in procinto di erogare i rimborsi non effettuare alcuna richiesta all'agente della riscossione atteso che non è stata dichiarata l'inapplicabilità temporanea del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 22 dicembre 2017?

Un tema che si pone per gli effetti sul processo di erogazione dei rimborsi Iva riguarda come interpretare la diminuzione di patrimonio netto che le imprese evidenziano a fronte del blocco delle attività economiche che ha interessato i primi mesi dell'anno.

Infatti, l'articolo 38-*bis*, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede la sussistenza di precise condizioni patrimoniali e di regolarità contributiva ai fini dell'esonero dalla presentazione della garanzia.

In linea generale, la norma prevede il confronto tra la posizione del contribuente alla data di presentazione dell'istanza di rimborso e le risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta

(ancorché il relativo bilancio non sia stato approvato[3]): stante l'attuale situazione economica nazionale, la maggior parte delle imprese non rientra nei parametri patrimoniali previsti dal comma 3 dell'articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e pertanto non beneficerebbe dell'esonero dalla presentazione della garanzia ai fini dell'erogazione dei rimborsi Iva.

RISPOSTA

La sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo di cui all'articolo 145 del Decreto non comporta modifiche all'obbligo degli uffici di richiedere all'agente della riscossione i dati relativi alle partite di ruolo di cui il contribuente destinatario del rimborso sia intestatario, secondo quanto stabilito dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 22 dicembre 2017.

Gli uffici potranno infatti utilizzare i dati forniti dall'agente della riscossione per procedere alla compensazione legale del rimborso di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Ciò vale anche per i rimborsi intestati a soggetti deceduti o soggetti titolari di partita Iva che hanno cessato l'attività, relativamente ai quali, ove ricorrano i presupposti, l'Ufficio deve continuare ad applicare l'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

In merito alle condizioni patrimoniali e di regolarità contributiva richieste ai fini dell'esonero dalla presentazione della garanzia in base all'articolo 38-*bis*, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si ritiene che la loro sussistenza debba essere valutata secondo i criteri ordinari, in assenza di modifiche alla disciplina normativa da parte del Decreto.

---

[3] La citata disposizione richiede che, alla data di richiesta del rimborso: a) il patrimonio netto non deve essere diminuito rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta di oltre il 40 per cento, la consistenza degli immobili non deve essersi ridotta di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività, l'attività stessa non deve essere cessata né deve essersi ridotta per effetto di cessioni di azienda o rami di azienda; b) nel caso di società di capitali non quotate nei mercati regolamentati non devono essere state cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale; c) devono essere stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

3.7 SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DELLE SOMME DOVUTE A SEGUITO DI ATTI DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE, CONCILIAZIONE, RETTIFICA E LIQUIDAZIONE, LIQUIDAZIONE E DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA (articolo 149)

L'articolo 149 del Decreto, come indicato nella relativa rubrica, ha previsto la «*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*».

La disposizione, in considerazione delle difficoltà economiche conseguenti alla crisi epidemiologica, è finalizzata ad ampliare le categorie di atti per cui risulta prorogato il versamento degli importi dovuti, uniformando termini e scadenze relativi ai vari istituti definitori.

Il decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, aveva già introdotto, tramite l'articolo 83, comma 2, una sospensione dal 9 marzo al 15 aprile 2020, successivamente prorogata all'11 maggio 2020, dall'articolo 36 del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23, dei termini processuali.

Le citate disposizioni, nel prevedere una sospensione dei termini per le notifiche dei ricorsi e dei reclami, hanno determinato, per la stessa durata, anche la sospensione dei versamenti limitatamente agli istituti che fanno esplicito rinvio ai termini per l'impugnazione dell'atto (si pensi all'acquiescenza).

I commi 1 e 2 dell'articolo 149 hanno disposto la proroga al 16 settembre del versamento della prima o unica rata relativa alle adesioni sottoscritte, dei versamenti relativi alle mediazioni, alle conciliazioni, al recupero dei crediti di imposta e agli avvisi di liquidazione per i quali non è applicabile l'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con riferimento agli atti i cui termini di versamento scadono tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020. In sostanza, i primi due commi dell'articolo 149 hanno previsto una sospensione dei versamenti anche in relazione agli atti e agli istituti non rientranti nell'ambito applicativo della sospensione prevista dagli articoli 83 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, e 36 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23.

Il comma 3 ha statuito la proroga al 16 settembre 2020 del termine finale per la notifica

del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni tributarie sia per gli atti individuati al comma 1, sia per quelli definibili ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, purché i termini di versamento siano scaduti nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020.

Il comma 4 ha previsto che la proroga si applichi anche alle somme rateali, scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, inerenti agli atti indicati nell'articolo 149 i cui importi dovuti risultano rateizzabili in base alle disposizioni vigenti: in sostanza, si tratta delle somme dovute per le rate relative all'acquiescenza, adesione, mediazione, conciliazione e a quelle relative agli istituti definitori previsti agli articoli 1, 2, 6 e 7 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119.

Il comma 5 ha introdotto una speciale rateazione, senza applicazione di sanzioni e ulteriori interessi legati alla tardività del pagamento, applicabile ai versamenti in scadenza tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, disponendo che i soggetti interessati possano versare il dovuto in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, oppure in 4 rate mensili di pari importo con scadenza il 16 di ciascun mese (con la prima rata da versare sempre entro il 16 settembre).

Al comma 6 è stato infine previsto che gli eventuali versamenti, oggetto di proroga, comunque effettuati durante tale lasso temporale, non siano rimborsabili.

3.7.1 Quesito n. 1 – Calcolo del termine entro il quale gli atti sono «definibili»

Il periodo «*9 marzo – 31 maggio*» all'interno del quale gli atti sono definibili deve essere calcolato senza tener conto della sospensione di 64 giorni di cui alle precedenti disposizioni dell'articolo 83 del decreto-legge n. 18 del 2020 (sospensione dal 9 marzo al 15 aprile) e dell'articolo 36 del decreto-legge n. 23 del 2020 (sospensione dal 15 aprile all'11 maggio)? Si chiede inoltre di chiarire se in detto termine debba considerarsi anche il differimento di 60 gg nel caso di presentazione dell'istanza IPEA/IPEC.

RISPOSTA

Il combinato disposto dei commi 1, 2 e 3 dell'articolo 149 del Decreto prevede, ai fini della individuazione degli atti rientranti nell'ambito applicativo della proroga dei termini di

versamento e del termine di impugnazione, che i termini di versamento devono scadere «*nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020*».

Con tale inciso la norma intende far riferimento ai termini di versamento ordinariamente ed originariamente scadenti nel suddetto lasso temporale, senza considerare nel computo dei termini le precedenti specifiche misure di differimento degli oneri tributari previste per fronteggiare l'emergenza epidemiologica, tra cui la sospensione di complessivi 64 giorni di cui agli articoli 83 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, e 36 del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23.

Una diversa lettura della disposizione, che tenga conto delle precedenti sospensioni o proroghe ai fini del calcolo dei termini di versamento scadenti nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio, finirebbe per ridurre drasticamente l'arco temporale utile per godere del beneficio introdotto dalla norma, limitandone di fatto l'applicazione ai soli atti i cui termini di versamento sarebbero scaduti tra il 12 maggio (giorno successivo al temine finale della sospensione prevista dall'articolo 36 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23) e il 31 maggio 2020.

Ciò premesso resta inteso che, ai fini dell'individuazione dei termini ordinariamente scadenti nel periodo indicato dalla norma occorre anche considerare, in caso di presentazione dell'istanza di scomputo delle perdite pregresse, la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 60 giorni previsto dall'articolo 42, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 nell'ambito del procedimento di accertamento ordinario e dall'articolo 7, comma 1-*ter*, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 nelle ipotesi di accertamento con adesione.

Qualora la scadenza del versamento degli importi rideterminati a seguito di presentazione della suddetta istanza ricada, tenendo conto della menzionata sospensione di 60 giorni del termine di impugnazione, nel periodo compreso tra il 9 marzo e il 31 maggio, allora il termine di versamento si intende prorogato al 16 settembre.

3.7.2 Quesito n. 2 – Modalità di applicazione dell'articolo 149 del Decreto agli atti di accertamento con adesione

Per verificare se un atto di accertamento con adesione rientra o meno nell'ambito applicativo dell'articolo 149, stante la previsione di cui al comma 2, che prevede che la proroga dei termini al 16 settembre 2020 è applicabile con riferimento agli atti i cui termini di versamento scadono nel periodo «*9 marzo – 31 maggio*», occorre fare riferimento al ventesimo giorno successivo alla sottoscrizione dell'atto?

RISPOSTA

Nell'ottica di ampliare i benefici della proroga dei versamenti e di uniformare le scadenze relative ai vari istituti definitori, i commi 1 e 2 dell'articolo 149 del Decreto hanno introdotto la proroga al 16 settembre del versamento della prima o unica rata relativa agli atti esclusi dalle precedenti disposizioni normative connesse all'emergenza epidemiologica (articoli 83 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 e 36 del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23).

In particolare, il combinato disposto dei commi 1 e 2 ha statuito[4] la proroga al 16 settembre 2020 dei pagamenti degli importi dovuti a seguito di accertamenti con adesione, mediazioni, conciliazioni già sottoscritte e atti di recupero dei crediti d'imposta e di avvisi di liquidazione per i quali non è applicabile l'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, i cui termini di versamento ricadono in una data compresa tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020.

In ragione della citata disposizione e tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 e dagli articoli 17-*bis* e 48-*ter* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, che dispongono che il versamento della prima o unica rata relativa rispettivamente all'adesione, alla mediazione e alla conciliazione debba avvenire entro 20

[4] Per l'istituto della mediazione si tratta di un ulteriore differimento del termine rispetto a quello in precedenza stabilito dall'articolo 83 del decreto 17 marzo 2020, n. 18. Come chiarito nella circolare n. 10/E del 2020, par. 2.1, «*la sospensione dell'articolo 83 opera sia con riferimento al termine di 30 giorni – da quello della conclusione del procedimento di mediazione – entro il quale a pena di inammissibilità il ricorso deve essere depositato innanzi alla Commissione tributaria provinciale, sia con riferimento al termine di 20 giorni per il versamento del totale ovvero della prima rata delle somme dovute sulla base dell'accordo di mediazione raggiunto tra le parti*».

giorni dalla sottoscrizione dell'atto/accordo, ne consegue l'esclusione dall'ambito applicativo dell'articolo 149 dei versamenti relativi alle suddette procedure per le quali sia stato sottoscritto l'atto/accordo nel periodo 9 marzo - 31 maggio, ma il cui termine di versamento scade dopo il 31 maggio 2020; al contempo, la proroga al 16 settembre non risulta applicabile alle suddette procedure per le quali l'accordo/atto sia stato sottoscritto prima del 18 febbraio 2020, in quanto il relativo versamento risulta scaduto in una data antecedente al 9 marzo 2020.

Quanto in precedenza premesso, può concludersi che rientrano nella sospensione prevista dai commi 1 e 2 dell'articolo 149 i versamenti relativi alle adesioni, mediazioni e conciliazioni il cui accordo/atto sia stato sottoscritto tra il 18 febbraio e l'11 maggio 2020[5].

3.7.3 Quesito n. 3 – Precisazioni in merito all'applicazione dell'articolo 149 del Decreto agli atti di accertamento per i quali sia stata presentata istanza di adesione

Per gli avvisi di accertamento notificati, per i quali la presentazione di un'istanza di adesione ha spostato i termini per l'impugnazione oltre il periodo indicato dal comma 2 dell'articolo 149 (9 marzo-31 maggio), cosa accade in caso di mancata sottoscrizione dell'adesione o di mancato perfezionamento della stessa? Per tali atti opera la sospensione di cui al comma 3 del citato articolo?

RISPOSTA

Nel caso di istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente, a seguito della notifica di un avviso di accertamento, qualora la sottoscrizione dell'atto di adesione avvenga oltre l'11 maggio, il relativo versamento non rientra nella sospensione prevista dal combinato disposto del comma 1 e del comma 2 dell'articolo 149 del Decreto.

Inoltre, in caso di mancato perfezionamento del procedimento di accertamento con adesione, considerato che la presentazione dell'istanza comporta l'impossibilità di beneficiare della definizione prevista dall'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il quale presuppone la rinuncia a formulare istanza di accertamento con adesione, non opera la

[5] Si precisa che rientrano anche le adesioni per le quali la scadenza ordinaria del versamento cada in un giorno festivo; come ad esempio nelle ipotesi di accordi sottoscritti il 17 febbraio per i quali i 20 giorni scadevano domenica 8 marzo.

sospensione di cui al comma 3 dell'articolo 149.

Per il versamento delle somme dovute sulla base degli accertamenti non più definibili ai sensi del citato articolo 15, opera la sospensione di 64 giorni prevista dagli articoli 83 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, e 36 del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23.

3.7.4 Quesito n. 4 – Applicabilità dell'articolo 149 del decreto agli avvisi di liquidazione della maggiore imposta di registro per intervenuta decadenza dai benefici «prima casa»

Si chiede se un avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro per decadenza dei benefici «prima casa», a seguito di auto-denuncia del contribuente, notificato dall'Ufficio prima dell'8 marzo 2020 e, quindi, definibile nel periodo compreso tra il 9 marzo ed il 31 maggio 2020, rientri nelle disposizioni di cui all'articolo 149, eventualmente anche con la possibilità di rateizzazione di cui al comma 5.

RISPOSTA

Nei casi di avviso di liquidazione della maggiore imposta a seguito della riliquidazione da parte dell'ufficio dell'atto di compravendita a seguito della presentazione di una istanza del contribuente per la revoca della dichiarazione di intenti espressa in atto, presentata sia prima sia dopo il decorso dei termini per la decadenza, è possibile fruire della proroga del versamento al 16 settembre degli importi dovuti.

Si ritiene, infatti, che l'avviso di liquidazione emesso dall'ufficio per consentire al contribuente il pagamento dell'imposta non versata in sede di registrazione rientri tra quelli previsti dalla lettera g) del comma 1 dell'articolo 149 del Decreto, ovvero tra gli «*avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*».

Pertanto, a seguito dell'istanza del contribuente che dichiara, ad esempio, di non poter adempiere all'obbligo di trasferimento della residenza entro diciotto mesi nell'immobile acquistato, come previsto dalla risoluzione 31 ottobre 2011, n. 105/E, l'ufficio procede alla

notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta dovuta per effetto di quanto sopra descritto e si configura, in caso di scadenza del versamento dovuto nel periodo 9 marzo – 31 maggio, la fattispecie di proroga al 16 settembre 2020 con la possibilità di rateizzare gli importi dovuti ai sensi del successivo comma 5 del citato articolo 149 del Decreto.

3.7.5 Quesito n. 5 – Chiarimenti in merito al pagamento delle rate successive alla prima dell'atto di adesione perfezionato

Si pone il caso di un'adesione firmata entro l'11 maggio con scadenza originaria del pagamento della prima o unica rata per il perfezionamento dell'adesione entro il 31 maggio.

L'articolo 149 del Decreto prevede la proroga al 16 settembre delle somme dovute in base, tra gli altri, agli atti di adesione, aventi scadenza compresa tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020.

Si chiede se le rate successive alla prima seguono il piano di rateazione «originario» o «il piano di ammortamento a partire dal 16 settembre 2020».

RISPOSTA

L'articolo 149 del Decreto ha prorogato al 16 settembre i termini di versamento delle somme dovute a seguito degli atti di accertamento con adesione con scadenza compresa tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020.

Laddove la scadenza del versamento degli importi dovuti ricade nel citato lasso temporale il contribuente ha facoltà di definire l'atto versando l'intero importo o una prima rata entro il 16 settembre.

La suddetta proroga dei versamenti riguarda, nel caso specifico, il versamento da effettuare, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, per il perfezionamento dell'adesione, ovvero:

- dell'intero importo;
- o della prima rata del piano di rateazione.

Nell'ipotesi di versamento di una prima rata entro il 16 settembre il contribuente, oltre ad

avere la possibilità di usufruire del mini piano d'ammortamento previsto dal comma 5 dell'articolo 149 (fino a 4 rate mensili di pari importo scadenti il 16 di ciascun mese), dovrà versare le successive secondo un piano di rateazione le cui scadenze saranno individuate sulla base della data di scadenza prevista per il versamento della prima rata. In coerenza con quanto previsto in materia di rateazione dalla circolare n. 17/E del 29 aprile 2016, il trimestre da considerare per l'effettuazione del versamento della seconda rata (nonché delle rate a seguire) decorre quindi dal 16 settembre 2020, nuovo termine di scadenza della prima rata per effetto della proroga introdotta dell'articolo 149.

3.7.6 Quesito n. 6 – Chiarimenti in merito alla decadenza dal beneficio della rateazione

In caso di un pagamento rateale di un atto di adesione, con rata di febbraio non versata e rata successiva con scadenza a maggio (oggetto di proroga al 16 settembre), per evitare la decadenza dalla rateazione si può non considerare la rata di maggio (il cui termine di versamento è prorogato al 16 settembre) e quindi versare, tramite ravvedimento operoso, la rata di febbraio entro la scadenza di quella di agosto?

RISPOSTA

Per effetto dell'applicazione dell'articolo 15-*ter*, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, il contribuente che non ha effettuato il pagamento rateale entro il termine di scadenza ordinario ha la possibilità di non incorrere nella decadenza dal beneficio della rateazione effettuando il versamento entro il termine di pagamento della rata successiva (si definisce «rata successiva» la rata che succede alla precedente nel piano di ammortamento originario per cui, in presenza di proroga o sospensione dei termini di pagamento di alcune rate, può anche accadere che il termine di pagamento di una rata diventi posteriore rispetto al termine di pagamento di rate successive non oggetto di proroga).

Trattandosi comunque di versamento tardivo, il medesimo articolo 15-*ter*, ai commi 5 e 6, prevede che non si procede all'iscrizione a ruolo della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e dei relativi interessi se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il

termine di pagamento della rata successiva.

Ciò posto, con riferimento al caso prospettato di mancato versamento della rata di febbraio, considerato che il contribuente, per non incorrere nella decadenza dal beneficio della rateazione, avrebbe potuto versarla tardivamente entro la scadenza della rata successiva (ossia il 31 maggio) e che tale scadenza è stata spostata al 16 settembre in virtù della proroga disposta dall'articolo 149 del decreto per i termini scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio, la rata di febbraio potrà essere versata entro il 16 settembre.

Ovviamente, trattandosi di tardivo versamento della rata entro il termine della rata successiva, il contribuente non potrà avvalersi dei benefici previsti dal comma 5 dell'articolo 149, in quanto benefici che attengono alle scadenze ordinarie; ne consegue che sono dovuti gli interessi e le sanzioni per versamento tardivo della rata e non potrà usufruirsi del mini piano di ammortamento (4 rate mensili di pari importo).

Analoghe conclusioni valgono, andando a ritroso, per la rata di dicembre (la cui rata successiva era quella di marzo) e la rata di gennaio (la cui rata successiva era quella di aprile) le quali, laddove il contribuente non ne abbia effettuato il versamento, potranno essere tardivamente versate, per le ragioni sopra esposte, entro il 16 settembre in considerazione della proroga disposta dall'art. 149 del Decreto per i termini scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio.

Con riguardo, invece, alle rate aventi scadenza ordinaria nei mesi di marzo, aprile e maggio e per le quali il termine di versamento è stato prorogato al 16 settembre, occorre evidenziare che le stesse non possono usufruire della ulteriore facoltà di cui all'articolo 15-*ter*, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (ossia il tardivo pagamento entro il termine di pagamento della rata successiva evitando la decadenza) in quanto, per ciascuna di esse, sarà già decorso, a quella data, il termine di scadenza della rata successiva in base all'originario piano di ammortamento: infatti, i termini per il pagamento della rata successiva alla rata di marzo (ossia la rata di giugno) così come della rata successiva a quella di aprile (ossia la rata di luglio) e della rata successiva a quella di maggio (ossia la rata di agosto) non sono stati oggetto di proroga.

3.8 DIFFERIMENTO DEL PERIODO DI SOSPENSIONE DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI E PER L'ESECUZIONE DEI PROVVEDIMENTI DI SOSPENSIONE DELLA LICENZA/AUTORIZZAZIONE AMMINISTRATIVA ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ/ISCRIZIONE AD ALBI E ORDINI PROFESSIONALI (articolo 151)

L'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, ha sospeso dall'8 marzo al 31 maggio 2020 «*i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori*».

Tra i termini sospesi rientravano anche quelli previsti dall'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, per la notifica e l'esecuzione degli atti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'attività medesima e i provvedimenti di sospensione dell'iscrizione ad albi o ordini professionali a carico dei soggetti (imprese, commercianti e lavoratori autonomi) ai quali erano state contestate più violazioni degli obblighi di emissione di scontrini, ricevute fiscali, certificazione dei corrispettivi o degli obblighi di regolarizzazione di acquisto di mezzi tecnici per le telecomunicazioni di cui all'articolo 74, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Considerato che la gran parte delle attività imprenditoriali, commerciali e professionali hanno già dovuto affrontare un significativo periodo di chiusura a seguito dei provvedimenti adottati per fronteggiare l'emergenza sanitaria conseguente all'epidemia da COVID-19, l'articolo 151, comma 1, del Decreto ha prorogato al 31 gennaio 2021 il termine finale della sospensione disposta dal citato articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18.

Il successivo comma 2 dell'articolo 151 ha disposto, invece, che il suddetto differimento della fine della sospensione dal 31 maggio 2020 al 31 gennaio 2021 non si applica nei confronti di coloro che commettono, dopo l'entrata in vigore della norma in commento, anche solo una delle quattro distinte violazioni previste dall'articolo 12, comma 2 e comma 2-*sexies*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ovvero una delle tre previste dal comma 2-*quinquies* del medesimo articolo.

3.8.1 Quesito n. 1 - Provvedimenti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, ovvero dell'esercizio dell'attività medesima, da notificare dopo la fine del periodo di sospensione – Calcolo dei termini di decadenza

Per quel che concerne i provvedimenti da notificare a decorrere dal 1° febbraio 2021, termine del periodo di sospensione, si chiede se gli atti, come avviene ad esempio per gli avvisi di accertamento di cui all'articolo 157 del Decreto, possano essere emessi entro il 31 dicembre 2020 (ovvero 31 gennaio 2021) o se non sia necessario rispettare l'ordinaria data di scadenza (dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021).

RISPOSTA

L'articolo 151 del Decreto ha introdotto una disciplina speciale relativa alla notifica e all'esecuzione dei provvedimenti di sospensione di cui all'articolo 12 del decreto legislativo n. 471 del 1997, prevedendo espressamente la proroga del periodo di sospensione, disposta dall'articolo 67, comma 1, del decreto-legge n. 18 del 2020, al 31 gennaio 2021; di conseguenza per il calcolo della decadenza dall'azione amministrativa, si dovrà tener conto di tale sospensione.

Tenuto conto che l'articolo 12, comma 2-*bis*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 prevede che «*gli atti di sospensione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro sei mesi da quando è stata contestata la quarta violazione*», il computo di tale termine deve avvenire escludendo il predetto periodo di sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021.

3.9 PROROGA DEL PERIODO DI SOSPENSIONE DELLE ATTIVITÀ DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE (articolo 154)

Tenuto conto del protrarsi dei gravi effetti economici dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, la disposizione introduce una serie di modifiche all'articolo 68 del decreto-legge n. 18/2020, relativo alla sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione e poi ulteriormente modificato dall'articolo 99, comma 1, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104.

In particolare, la lettera a) dell'articolo 154 del Decreto ha posticipato al 31 agosto 2020

il termine finale della predetta sospensione (fissato in precedenza al 31 maggio 2020). In materia è ora intervenuto il citato articolo 99, comma 1, del decreto-legge n. 104 del 2020, che ha differito il termine in parola al 15 ottobre 2020.

La lettera b) del medesimo articolo 154, invece, dispone che, per i piani di dilazione ex articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, in essere alla data dell'8 marzo 2020 e per quelli derivanti da provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 agosto 2020 (ora 15 ottobre 2020 ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del decreto-legge n. 104/2020), la decadenza del debitore dalle rateazioni accordate dall'agente della riscossione e gli altri effetti di tale decadenza previsti dalla legge si determinano in caso di mancato pagamento di dieci rate, anziché cinque.

La lettera c) sostituisce il comma 3 dell'articolo 68 del decreto-legge n. 18/2020 che si limitava a differire al 31 maggio 2020 il termine di pagamento delle rate della c.d. «rottamazione-ter» – di cui agli articoli 3 e 5 del decreto-legge 23 ottobre 2019, n. 119, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136 – e del c.d. «saldo e stralcio» in scadenza, rispettivamente, al 28 febbraio e al 31 marzo 2020.

In particolare la lettera c) dell'articolo in commento prevede che, relativamente a tali definizioni agevolate il mancato, insufficiente o tardivo versamento, alle relative scadenze, delle rate da corrispondere nell'anno 2020, non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se il debitore effettua l'integrale versamento delle predette rate entro il termine del 10 dicembre 2020.

Viene precisato che a tale ultimo termine non si applica la "tolleranza" di cinque giorni di cui all'articolo 3, comma 14-*bis*, del decreto-legge n. 119 del 2018; ciò, per garantire la sicura acquisizione nell'anno 2020 delle relative somme al bilancio dello Stato e degli altri enti creditori.

Infine, la lettera d), sempre in considerazione della generalizzata difficoltà dei debitori nell'assolvimento delle obbligazioni derivanti dai carichi affidati all'agente della riscossione, rimuove la preclusione, prevista dalle norme vigenti (articolo 3, comma 13, lettera a), del decreto-legge n. 119/2018), alla possibilità di chiedere, ai sensi dell'articolo 19 del decreto del

Presidente della Repubblica n. 602/1973, la dilazione del pagamento dei debiti inseriti nelle dichiarazioni di adesione alle definizioni agevolate sopra citate, per i quali, alla data del 31 dicembre 2019, si è determinata l'inefficacia della definizioni agevolate medesime, non avendo il contribuente provveduto, entro i termini previsti, al pagamento degli importi dovuti.

3.9.1 Quesito n. 1 – Rapporti tra l'articolo 154 del Decreto e l'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

La sospensione dei termini dei versamenti disposta dall'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, prorogata al 31 agosto dall'articolo 154 del Decreto e poi al 15 ottobre dall'articolo 99, comma 1, del decreto-legge n. 104 del 2020, come si riflette sull'operatività dell'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in base al quale l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito in presenza di un atto di irrogazione sanzioni o di un avviso di accertamento definitivo?

RISPOSTA

In via preliminare occorre precisare che la sospensione dei termini dei versamenti scadenti nel periodo dall'8 marzo al 15 ottobre 2020, disposta dall'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, come modificato prima dall'articolo 154 del Decreto e successivamente dall'articolo 99, comma 1, del decreto-legge n. 104 del 2020, è da intendersi riferita ai termini dei versamenti, anche rateali, derivanti dalle cartelle di pagamento nonché ai termini dei versamenti unicamente rateali dei carichi derivanti da avviso di accertamento esecutivo affidati all'agente della riscossione (come chiarito nella circolare n. 5/E del 20 marzo 2020).

Ciò posto, ai fini dell'applicazione della compensazione legale di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ferma restando la necessaria ricorrenza del presupposto della definitività dell'atto impositivo in funzione dello spirare dei termini di impugnazione o del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il contenzioso, si ritiene che, laddove si intenda realizzare la compensazione legale tra il rimborso

e le somme il cui termine di versamento rientri nella sospensione sopracitata, tale compensazione sia preclusa per carenza del requisito dell'esigibilità del credito erariale; nessuna preclusione è da ritenersi, invece, sussistente laddove si intenda realizzare la compensazione legale tra il rimborso e le somme derivanti da avviso di accertamento esecutivo resosi definitivo non ancora affidate all'agente della riscossione o affidate ma non oggetto di rateazione oppure le somme dovute sulla base di altra tipologia di atto impositivo resosi definitivo non ancora iscritte a ruolo.

3.9.2 Quesito n. 2: come impatta la sospensione della riscossione sulle attività di recupero dell'agente della riscossione?

RISPOSTA

L'articolo 68 del decreto-legge n. 18 del 2020, come modificato, da ultimo, dall'articolo 99, comma 1, del decreto-legge n. 104 del 2020, stabilisce:

- al comma 1, che, «con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 15 ottobre 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 luglio 2010, n. 122». I versamenti sospesi (senza che, comunque, possa darsi luogo al rimborso di quanto già versato) devono essere eseguiti, in un'unica soluzione, entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, ossia entro il 30 novembre 2020. Trovano, altresì, applicazione le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 («Sospensione dei termini di versamento in caso di eventi eccezionali»);
- al comma 2, che «*le disposizioni del comma 1 si applicano anche agli atti*» di accertamento esecutivo emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ai sensi dell'articolo 9, commi da 3-*bis* a 3-*sexies*, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, alle ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti

esecutivi di cui all'articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;

- al comma 2-*bis* - inserito durante la conversione del decreto-legge n. 18 del 2020 (cfr. legge 24 aprile 2020, n. 27) - che, nei confronti dei soggetti aventi, alla data del 21 febbraio 2020, la residenza ovvero la sede legale ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni delle regioni Lombardia e Veneto, indicati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 1° marzo 2020 ossia nella ex «Zona Rossa», «*i termini delle sospensioni di cui ai commi 1 e 2 decorrono dalla medesima data del 21 febbraio 2020*».

Le citate previsioni dell'articolo 68, commi 1, 2 e 2-*bis*, del decreto-legge n. 18/2020 devono essere necessariamente lette in una prospettiva sistematica e, quindi, anche alla luce delle disposizioni di carattere generale dettate, in materia di sospensione dei termini di versamento in caso di eventi eccezionali, dall'articolo 12 del decreto legislativo n. 159 del 2015 – peraltro esplicitamente richiamato dallo stesso articolo 68, comma 1 del decreto-legge n. 18 del 2020 – la cui *ratio* risiede nell'esigenza di evitare di effettuare, nei confronti di soggetti che si trovano in manifesta situazione di difficoltà a causa della calamità, attività di notifica o di riscossione di crediti rientranti nelle tipologie oggetto di sospensione. Pertanto, sono da ritenersi sospesi nel periodo intercorrente tra l'8 marzo 2020 e il 15 ottobre 2020 (tra il 21 febbraio 2020 e il 15 ottobre 2020 con riferimento ai soli soggetti aventi, alla stessa data del 21 febbraio 2020, residenza/sede legale/sede operativa nei territori dei comuni delle Regioni Lombardia e Veneto indicati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 1° marzo 2020):

a) i termini di pagamento (e, conseguentemente, le attività di recupero, anche coattivo), relativi a carichi, affidati agli Agenti della riscossione, derivanti dagli avvisi esecutivi dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dell'INPS e dagli atti esecutivi di cui all'articolo 1, comma 792, della legge n. 160 del 2019, ovvero da ruoli/cartelle, in scadenza nello stesso periodo (ivi compresi quelli dilazionati *ex* articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973), con conseguente «congelamento», per la durata dello stesso periodo di sospensione,

dell'applicazione degli interessi di mora di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973;

b) la notifica di nuove cartelle di pagamento (e, conseguentemente, le attività di recupero, anche coattivo), afferenti a carichi affidati sia prima dell'inizio del periodo di sospensione, sia durante tale periodo;

c) le attività di recupero, anche coattivo, dei carichi (avvisi di accertamento esecutivi/avvisi di addebito/atti esecutivi e ruoli/cartelle di pagamento) già scaduti prima del periodo di sospensione, con effetti identici a quelli richiamati sub a), sotto il profilo del «*congelamento*» degli interessi di mora durante il periodo di sospensione.

Per quanto attiene, poi, alle modalità di effettuazione dei versamenti sospesi, l'articolo 68, comma 1, del decreto-legge n 18 del 2020 prevede che essi debbano essere eseguiti «*in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione*» e, quindi, entro il 30 novembre 2020.

In tale contesto, non è ipotizzabile l'esecuzione di azioni di recupero di somme per le quali non possa considerarsi in concreto scaduto il termine stabilito dal Legislatore per effettuare il relativo pagamento. Ne deriva che:

a) restano sospesi fino al 30 novembre 2020 i termini di pagamento dei carichi menzionati sub a), per i quali, quindi, l'Agente della riscossione non potrà svolgere, fino a quest'ultima data, alcuna attività di recupero e resterà, altresì, sospesa la decorrenza degli interessi di mora di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

b) si esaurirà, invece, al 15 ottobre 2020 la sospensione:
   - degli adempimenti di notifica delle cartelle di pagamento sub b), che dovranno perciò essere riattivati sin dal 16 ottobre 2020;
   - delle attività di recupero sub c), che l'Agente della riscossione dovrà riavviare a partire dallo stesso 16 ottobre 2020, con contestuale ripresa della decorrenza degli interessi di mora sui relativi carichi.

3.10 PROROGA DEI TERMINI AL FINE DI FAVORIRE LA GRADUALE RIPRESA DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE E SOCIALI (articolo 157)

In considerazione delle difficoltà connesse all'emergenza COVID-19, la disposizione ha la finalità di consentire di distribuire le notifiche degli atti indicati al comma 1 in un più ampio lasso di tempo rispetto agli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 157 del Decreto prevede che gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, relativi ad atti o imposte per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati tra il primo gennaio e il 31 dicembre 2021, in deroga agli ordinari termini decadenziali.

Con la medesima finalità del comma 1, i commi 2 e 3 dispongono il rinvio al 2021 della notifica e dell'invio di atti e comunicazioni elaborati centralmente con modalità massive entro il 31 dicembre 2020, prevedendo altresì il differimento dei termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento conseguenti alle comunicazioni medesime.

Il comma 4 statuisce che per gli atti e le comunicazioni interessati dalla proroga dei termini, notificati nel 2021, non siano dovuti interessi per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di consegna o notifica dell'atto, con una diversa decorrenza del periodo da cui non sono dovuti gli interessi per ritardato pagamento per le comunicazioni.

Il comma 5 individua specifiche modalità di attestazione dell'avvenuta elaborazione o emissione degli atti e delle comunicazioni nel 2020, prevedendo che l'elaborazione o l'emissione può essere provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate.

Il comma 6, infine, dispone che con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate siano individuate le modalità di applicazione della proroga dei termini per la consegna e la notifica degli atti, in modo che distribuendo le attività nel corso del 2021 possa essere reso più agevole l'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti

interessati.

La disposizione fa salva, tuttavia, la consegna delle comunicazioni e la notifica degli atti, nei casi di indifferibilità e urgenza o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi 1'emissione dell'atto qualora sia funzionale all'adempimento, come nel caso della liquidazione d'ufficio dell'imposta da versare per la registrazione degli atti giudiziari.

3.10.1 Quesito n. 1 – Chiarimenti in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 157 del Decreto

Qual è l'ambito oggettivo di applicazione della proroga prevista dall'articolo 157 del decreto per favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali?

RISPOSTA

Al fine di evitare la concentrazione delle notifiche degli atti nel periodo immediatamente successivo alla crisi pandemica, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la proroga prevede che:

- gli avvisi di accertamento;
- gli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni (qualora non ricorrano i requisiti previsti dall'articolo 151, comma 2, del Decreto;
- gli atti di recupero dei crediti di imposta;
- gli avvisi di liquidazione;
- gli avvisi di rettifica e liquidazione;

riferiti ad atti o ad imposte per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020, devono essere emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati tra il primo gennaio e il 31 dicembre 2021.

Le tipologie di atti richiamati dal comma 1 si riferiscono, in generale, a provvedimenti che vengono emessi al termine della fase del controllo sostanziale con riferimento agli atti o alle imposte, sia indirette che dirette, i cui termini di decadenza scadono nel periodo indicato.

Tenuto conto degli effetti che la norma intende realizzare, si osserva che per gli atti di cui al comma 1, riferiti invece ad atti o ad imposte i cui termini decadenziali non scadono entro il 31 dicembre 2020, gli uffici potranno svolgere quest'anno le relative attività di accertamento o di controllo sostanziale senza però procedere alla notifica degli atti, a meno che abbiano carattere di indifferibilità ed urgenza[6], escludendo le fattispecie per le quali è necessario o opportuna l'attivazione del contraddittorio.

La disposizione di cui all'articolo 157 fa salvi anche i casi in cui l'emissione dell'atto è funzionale all'adempimento, come nel caso della liquidazione d'ufficio delle imposte da versare a seguito della presentazione di una istanza del contribuente per la revoca della dichiarazione di intenti espressa in atto ai fini dell'agevolazione prima casa, presentata sia prima sia dopo il decorso dei termini di decadenza.

La proroga, dunque, riguarda tutti gli atti e le imposte per le quali è prevista una decadenza dei termini nel periodo dall'8 marzo al 31 dicembre 2020, come ad esempio quelle disciplinate dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n 600, dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dall'articolo 27 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, dall'articolo 27, comma 16, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

A queste si aggiungono anche le decadenze dei seguenti termini che scadono nel suddetto periodo, per effetto di specifiche disposizioni normative, per le quali si ritiene applicabile l'eccezione prevista dall'articolo 157 del Decreto, al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali, quali ad esempio:

- la decadenza del termine entro cui devono essere notificati gli avvisi di accertamento e gli atti di contestazione e irrogazione delle sanzioni previsti dell'articolo 5-*septies*,

[6] Cfr. la circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, quesito 5.8.

comma 4[7], del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172;

- la decadenza del termine raddoppiato in caso di violazione che comporta l'obbligo della denuncia penale ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, limitatamente alle annualità per le quali risulta ancora applicabile *ratione temporis* l'articolo 43, comma 3, del decreto del Presidente del Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per effetto dell'articolo 1, comma 132, della legge 28 dicembre 2015, n. 208;
- la decadenza del termine raddoppiato in caso di violazioni sui redditi connessi alle attività finanziarie detenute nei paesi «*black list*», per effetto dell'articolo 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;
- la decadenza dei termini per l'attività di controllo di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, prorogati di due anni ai sensi dell'articolo 1, comma 9, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, per i periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015 oggetto dei processi verbali di constatazione definibili;
- la decadenza del termine di cui all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, prorogato di due anni ai sensi dell'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, con riferimento alle violazioni formali constatate in un processo verbale, commesse fino al 31 dicembre 2015.

---

[7] Di seguito il testo del comma 4 dell'articolo 5-septies: «*Anche in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che scadono a decorrere dal 1° gennaio 2018, sono fissati al 30 giugno 2020 limitatamente alle somme e alle attività oggetto della procedura di regolarizzazione ai sensi del presente articolo*».

3.10.2 Quesito n. 2. Applicabilità del differimento dei termini stabilito dall'articolo 157, comma 1, del Decreto agli avvisi di liquidazione notificati ai Notai a seguito di controllo sull'autoliquidazione degli atti notarili

Si chiede se il differimento dei termini di cui al comma 1 dell'articolo 157 del Decreto si applichi anche agli avvisi di liquidazione destinati ai notai a seguito di controllo sull'autoliquidazione degli atti notarili.

RISPOSTA

Come chiarito nel quesito precedente, le tipologie di atti richiamati dal comma 1 si riferiscono, in generale, a provvedimenti che vengono emessi al termine della fase del controllo sostanziale con riferimento agli atti o alle imposte, sia indirette che dirette, i cui termini di decadenza scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020.

In relazione al quesito posto, si richiama l'articolo 3-*ter* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, secondo cui gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte da parte dei notai e, qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano ai notai, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata.

La richiamata disposizione stabilisce, altresì, che in caso di pagamento, da parte dei notai, dell'imposta richiesta dall'Ufficio a seguito del controllo dell'autoliquidazione entro 15 giorni dalla notifica dell'atto, non trovano applicazione gli interessi moratori e le sanzioni.

In considerazione della tipologia di atti individuata dal comma 1 dell'articolo 157 - che si riferisce in generale a provvedimenti che vengono emessi al termine della fase del controllo sostanziale con riferimento agli atti o alle imposte, sia indirette che dirette, i cui termini di decadenza scadono nel periodo indicato – nonché della peculiarità e delle finalità della procedura delineata dagli articoli 3-*bis* e seguenti del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 463, si ritiene che il differimento non sia applicabile alle attività in esame.

3.10.3 Quesito n. 3. Articolo 157, comma 2 - Casi di indifferibilità e urgenza

Si chiede di precisare quali siano i casi di indifferibilità e di urgenza nei quali è legittimo procedere all'invio di atti, comunicazioni e inviti, nonostante la sospensione prevista dall'articolo 157, comma 2, del Decreto.

RISPOSTA

L'articolo 157, comma 2, del Decreto dispone, a partire dall'8 marzo 2020, la sospensione dell'invio di comunicazioni, atti e inviti elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020 dall'Agenzia delle entrate.

La norma prevede, tuttavia, alcune eccezioni alla citata sospensione.

In particolare, in base a quanto stabilito dal comma 2-*bis* è consentito procedere comunque all'invio, alla notifica e alla messa a disposizione degli atti, comunicazioni e inviti indicati al comma 2 nei *«casi di indifferibilità e urgenza»;* la disposizione fa salvi anche quelli la cui emissione è funzionale al perfezionamento di adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi, come nel caso della liquidazione d'ufficio dell'imposta da versare per la registrazione degli atti giudiziari, a seguito della presentazione di una istanza del contribuente per la revoca della dichiarazione di intenti espressa in atto ai fini dell'agevolazione prima casa, ovvero a seguito del controllo sulla regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte da parte dei notai.

A titolo esemplificativo, l'invio delle comunicazioni e la notifica di atti durante il periodo di sospensione può considerarsi legittima anche nei seguenti casi:

- comunicazioni o atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale;
- comunicazioni o atti destinati a soggetti sottoposti a procedure concorsuali, per la tempestiva insinuazione nel passivo;
- pericolo per la riscossione.

Con riferimento a quest'ultimo punto, si precisa che le caratteristiche dell'indifferibilità e dell'urgenza sono riscontrabili anche in tutti i casi in cui il mancato invio della comunicazione

o di notifica dell'atto non consenta di rispettare i termini di prescrizione e decadenza previsti in materia di riscossione, rischiando di compromettere il recupero delle somme dovute.

Si consideri, al riguardo, che la proroga dei termini di notifica delle cartelle di pagamento, disposta dal comma 3 dell'articolo 157 del Decreto, non è generalizzata ma riguarda solo le dichiarazioni presentate in determinati anni.

Ad esempio, per le somme dovute a seguito dell'attività di controllo automatizzato, la proroga riguarda solo le dichiarazioni presentate nell'anno 2018. Pertanto, con riferimento alle dichiarazioni presentate in anni diversi dal 2018, qualora la sospensione degli invii rischi di pregiudicare il rispetto dei termini previsti dalle disposizioni in materia di riscossione l'ufficio è legittimato a procedere all'invio delle comunicazioni d'irregolarità.

3.10.4 Quesito n. 4 – Operatività della proroga prevista dall'articolo 157, comma 1, del Decreto e calcolo degli interessi per ritardato pagamento

Come opera la proroga prevista dal comma 1 dell'articolo 157 del Decreto, considerata la precisazione contenuta nella norma secondo cui i termini di decadenza, sono «*calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18*»?

Come si calcolano gli interessi per ritardato pagamento di cui all'articolo 6 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009, n. 136, e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, alla luce della disposizione contenuta nel comma 4 del citato articolo?

RISPOSTA

Per gli atti di cui al comma 1 dell'articolo 157 la proroga incide su due termini differenti entro cui gli uffici devono completare sia la fase di emissione dell'atto che quella della relativa notifica.

Da un lato sono prorogati e unificati al 31 dicembre 2020 tutti i termini di decadenza riferiti ad atti e imposte che scadono nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020. A titolo

esemplificativo, l'avviso di rettifica e di liquidazione per accertamento di valore degli immobili dichiarati in atto, registrato nel mese di aprile 2018, il cui termine di decadenza scadrebbe ordinariamente nel mese di aprile 2020, deve essere emesso dall'ufficio entro il 31 dicembre 2020 (anche se il termine ordinario di decadenza di due anni, decorrenti dalla data di pagamento avvenuta nel mese di aprile 2018, ai sensi dell'articolo 76, comma 1-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, risulta al 31 dicembre 2020 già scaduto).

Dall'altro, è prorogato e distribuito nell'arco temporale che va dal primo gennaio al 31 dicembre 2021, il termine per la notifica degli atti già emessi entro il 31 dicembre 2020.

A fronte della distribuzione delle notifiche nel tempo, dal primo gennaio 2021 fino alla data di notifica, sulle maggiori imposte accertate nell'atto e dovute dal contribuente non maturano, ai sensi del comma 4 dell'articolo 157, gli interessi per ritardato pagamento di cui all'articolo 6 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009 e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; i suddetti interessi per ritardato pagamento e per ritardata iscrizione a ruolo, invece, maturano dalla data in cui le imposte dovevano essere versate fino il 31 dicembre 2020 e riprendono a decorrere, giornalmente, dal giorno successivo alla data di notifica fino alla data di effettivo pagamento delle maggiori imposte.

Si precisa che gli interessi di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, restano non dovuti per il periodo dal 1° gennaio 2021 fino alla data di notifica dell'atto anche nei casi di mancato pagamento entro i termini previsti e di successiva iscrizione a ruolo o di affidamento del carico. Ovviamente, nel caso di omesso versamento delle somme richieste negli atti di cui all'articolo 29, comma 1, lettera a), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nei termini previsti, a decorrere dal giorno successivo alla notifica dell'atto saranno dovuti gli interessi di mora di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

L'articolo 157, comma 1, inoltre, dispone che i termini del differimento della notifica

degli atti sono calcolati senza tenere conto della ulteriore sospensione dei termini prevista dall'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Per tale motivo può ritenersi ormai superata l'applicazione del periodo di sospensione dei termini prevista dal citato articolo 67, in quanto lo stesso periodo (8 marzo – 31 maggio 2020) è ora ricompreso nel più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall'articolo 157 (entro il 31 dicembre 2020).

In virtù di un principio generale, più volte richiamato nei precedenti documenti di prassi, la sospensione introdotta dall'articolo 67 determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 85 giorni; sul punto, la circolare 11/E del 6 maggio 2020, risposta al quesito 5.9).

L'articolo 157 del Decreto ha, quindi, un carattere di specialità rispetto alla disposizione precedente, sia con riferimento all'oggetto che alla portata dei suoi effetti (è rubricato espressamente come proroga dei termini di decadenza), seppur limitatamente ad atti e imposte che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, ed abbraccia un periodo più ampio degli 85 giorni fissati dall'articolo 67.

3.10.5 Quesito n. 5 – Conciliazione dei termini di cui all'articolo 157 del Decreto con le tempistiche dettate dall'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212, e dall'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Come si conciliano i termini dell'articolo 157 con le tempistiche dettate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in caso di operazioni abusive, e dall'articolo 5, comma 3-*bis* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in tema di invito al contraddittorio?

RISPOSTA

Nell'ambito dei procedimenti di accertamento sull'abuso del diritto e del procedimento di accertamento con adesione, avviato sulla base di un invito al contraddittorio obbligatorio o non obbligatorio, sono state previste specifiche disposizioni che prorogano gli ordinari termini di

decadenza.

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

Con riferimento ai termini di decadenza del potere accertativo in tema di abuso del diritto, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

a) la prima riguarda l'ipotesi in cui il termine di decadenza, prorogato ai sensi dell'articolo 10-*bis*, comma 7, cada nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020. In tali casi l'avviso di accertamento per l'abuso del diritto deve essere emesso entro il 31 dicembre 2020 e notificato tra il primo gennaio e il 31 dicembre 2021, ai sensi dell'articolo 157, comma 1, in quanto il termine scade nel periodo oggetto della proroga;
b) la seconda riguarda invece le ipotesi in cui il termine di decadenza, prorogato ai sensi dell'articolo 10-*bis*, comma 7, cada dopo il 31 dicembre 2020. In tali casi non opera la proroga di cui all'articolo 157, comma 1, tenuto conto che il termine di decadenza scade dopo il 31 dicembre 2020.

Il comma 3-*bis* all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, invece, prevede una proroga «automatica» di 120 giorni del termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo qualora, tra la data di comparizione indicata nell'invito di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e quella di decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, in deroga al termine ordinario.

Qualora si verifichi il suddetto presupposto in relazione a periodi di imposta il cui termine di decadenza è previsto per il 31 dicembre 2020 (ad esempio, periodo d'imposta 2015, in caso

di dichiarazione presentata, e periodo d'imposta 2014, in caso di dichiarazione omessa), per effetto dell'operatività della proroga prevista dal comma 3-*bis* dell'articolo 5 il termine di decadenza risulterà successivo al 31 dicembre 2020 e, di conseguenza, non risulta applicabile quanto statuito dall'articolo 157, comma 1. In tale ipotesi l'ufficio, in caso di mancata adesione, dovrà quindi notificare l'avviso di accertamento entro il 30 aprile 2021, ricorrendo i presupposti della proroga di 120 giorni decorrenti dal primo gennaio 2021.

3.10.6 Quesito n. 6 – Specificazione del concetto di «atti emessi».

L'articolo 157 prevede che gli atti individuati dal comma 1 per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, siano emessi entro il 31 dicembre 2020, si chiede di specificare cosa si intende per atti emessi?

RISPOSTA

L'Agenzia delle entrate ha da tempo avviato un percorso di trasformazione digitale dei processi di propria competenza, al fine di cogliere le opportunità e i benefici offerti dalla digitalizzazione in termini di semplificazione, trasparenza ed economicità.

In particolare, l'Amministrazione si è adeguata alle disposizione del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale – CAD) sulla formazione del documento informatico sottoscritto digitalmente e sulla protocollazione in uscita, sulla predisposizione della copia analogica con contrassegno elettronico (c.d. glifo) e sulla notifica degli atti tramite posta elettronica certificata ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica settembre 1973, n. 600.

Gli originali degli atti di cui al comma 1 dell'articolo 157 sono, in via generale, prodotti in formato digitale, sottoscritti dal responsabile o da un suo delegato con firma digitale e registrati in uscita nel sistema di gestione documentale (registro di protocollo). Qualora non fosse possibile procedere con la firma digitale, il documento analogico può sempre essere sottoscritto con firma autografa e protocollato.

La firma digitale assicura l'immodificabilità e l'integrità di un documento informatico.

La segnatura di protocollo attesta la provenienza del documento informatico da una pubblica amministrazione. La segnatura, inoltre, attribuisce al documento informatico una data certa, opponibile a terzi, e quindi una data di riferimento utile anche per effettuare la verifica della validità del certificato di firma utilizzato per sottoscrivere digitalmente il documento. L'acquisizione del documento informatico nel sistema di protocollo ne garantisce inoltre l'archiviazione in un sistema di gestione documentale a norma.

Pertanto, ai sensi del comma 5 dell'articolo 157, gli atti sono emessi se risultano firmati e protocollati, entro il termine del 31 dicembre 2020.

Gli atti di cui al comma 1, firmati e protocollati entro il 31 dicembre 2020, dovranno poi essere notificati a decorrere dal 1° gennaio e fino al 31 dicembre 2021, tranne che nei casi di indifferibilità ed urgenza, sulla base di una programmazione che sarà definita dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia previsto dal comma 6 dell'articolo 157.

4 MISURE PER L'EDITORIA

4.1 Credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari (articolo 186)

Il perdurare dell'emergenza sanitaria connessa alla diffusione del COVID-19 sta determinando - in conseguenza del crollo attuale e prospettico degli investimenti pubblicitari delle imprese per fanno in corso - un significativo aggravamento delle condizioni di sostenibilità economica per numerose realtà editoriali (giornali ed emittenti radiotelevisive), che pure stanno svolgendo un indispensabile funzione informativa di pubblico servizio nell'ambito dell'emergenza in atto.

Per contrastare la crisi degli investimenti pubblicitari, la disposizione di cui al comma 1 dell'articolo 98 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, ha introdotto, per il 2020, un regime straordinario di accesso al credito di imposta già vigente ai sensi dell'articolo 57-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, entro i limiti del tetto di spesa previsto a legislazione vigente.

In particolare, con la novella il suddetto credito d'imposta viene riconosciuto, sempre nei limiti del regime «*de minimis*», di cui ai Regolamenti (UE) n. 1407/2013, 1408/2013 e n. 717/2014, nella misura unica del 30 per cento del valore degli investimenti effettuati.

Inoltre, è stata prevista la possibilità di trasmettere la comunicazione telematica di accesso al credito nel periodo compreso tra il 1° ed il 30 settembre 2020, ferma restando la validità delle comunicazioni trasmesse dal 1° al 31 marzo del medesimo anno.

L'articolo 186 del Decreto ha modificato nuovamente la norma istitutiva dell'agevolazione innalzando dal 30 al 50 per cento l'importo massimo dell'investimento ammesso al credito d'imposta.

4.1.1 Quesito n. 1 – Requisiti per beneficiare del credito d'imposta nell'anno 2020

Si chiede quali siano i requisiti per beneficiare del credito d'imposta nell'anno 2020 e le novità rispetto alla disciplina ordinaria

RISPOSTA

Limitatamente all'anno 2020, il credito d'imposta è concesso, ai medesimi soggetti previsti dalla norma istitutiva dell'agevolazione, nella misura unica del 50 per cento del valore degli investimenti effettuati, e in ogni caso nei limiti del regime «*de minimis*» previsto dai Regolamenti europei nel rispetto dello stanziamento previsto per l'anno 2020 pari a 60 milioni.

Si evidenzia che l'agevolazione è stata estesa anche agli investimenti sulle emittenti televisive e radiofoniche nazionali non partecipate dallo Stato.

Continuano ad applicarsi, inoltre, per i profili non derogati, le norme previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 16 maggio 2018, n. 90.

Il credito d'imposta spetta in relazione agli investimenti effettuati: non è necessario, pertanto, aver sostenuto nell'anno precedente analoghi investimenti sugli stessi mezzi di informazione, requisito invece previsto per il riconoscimento del credito d'imposta «a regime», unitamente alla condizione del valore incrementale degli stessi investimenti (superiore almeno dell'1 per cento rispetto al valore di quelli effettuati nell'anno precedente).

Infine, il periodo di presentazione della comunicazione telematica per accedere al credito d'imposta è compreso tra il 1° e il 30 settembre del 2020.

Le comunicazioni telematiche già presentate nel periodo compreso tra il 1° ed il 31 marzo 2020 restano comunque valide e il relativo credito d'imposta richiesto, determinato a marzo con i criteri di calcolo allora previsti, sarà rideterminato, al termine della nuova finestra temporale per l'invio, con i nuovi criteri.

***

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con

la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

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