

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini
Dott. Alessandro Bianchi

Bergamo, 29 marzo 2021

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 10/2021

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 70 del 22.3.2021, il D.L. n. 41 del 22.3.2021 (Decreto “Sostegni”), recante “*Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all’emergenza da COVID-19*”. Il decreto si compone di 43 articoli, è entrato in vigore il 23.3.2021 e dovrà essere convertito in legge entro il 22.5.2021.

Con la presente circolare si fornisce una prima analisi di alcune delle principali novità fiscali introdotte dal Decreto, riservandosi peraltro di approfondire gli argomenti nelle prossime circolari anche alla luce degli emanandi chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate

1. CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER TUTTI I SOGGETTI TITOLARI DI PARTITA IVA (art. 1, commi 1 - 9 e 12, 13)

Il Decreto “Sostegni” ha previsto un nuovo contributo a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall’emergenza epidemiologica COVID-19.

In particolare, il contributo spetta ai “*soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d’impresa, arte o professione o producono reddito agrario*”.

Si segnala che, al fine di fornire le indicazioni utili per richiedere e ottenere il contributo a fondo perduto, l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato in data 26.3.2021 sul proprio sito una “*guida*” consultabile accedendo al seguente indirizzo e-mail:

https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/233439/Contributo_fondo_perduto_decreto_Sostegni.pdf/d2e0955b-a275-59d6-b0d1-f5950bc423ca

Possono beneficiare dell'agevolazione soltanto i soggetti che nel 2019 hanno conseguito un ammontare di ricavi o compensi non superiore a 10 milioni di euro (la guida, a pagina 4, indica, a tal fine, il rigo del modello Redditi 2020 che assume rilievo per ciascuna tipologia di contribuente).

Sono in ogni caso esclusi dal contributo:

- i soggetti la cui attività risulti cessata al 23.3.2021 (data di entrata in vigore del Decreto "Sostegni");
- i soggetti che hanno attivato la partita IVA dopo il 23.3.2021.

Calo del fatturato

Il contributo spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019.

Il contributo spetta anche in assenza di tale requisito ai soggetti che hanno attivato la partita IVA dall'1.1.2019.

Determinazione del contributo

L'ammontare del contributo è determinato applicando una percentuale alla differenza tra:

- l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020;
- l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del 2019.

Tale percentuale è pari al 60%, 50%, 40%, 30% e 20% per i soggetti con ricavi o compensi non superiori rispettivamente a 100.000, 400.000, 1 milione, 5 milioni e 10 milioni di euro nel periodo d'imposta 2019.

L'ammontare del contributo a fondo perduto non può essere comunque superiore a 150.000 euro.

È inoltre previsto, in presenza dei requisiti richiesti, un contributo minimo pari a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Presentazione di istanza per l'accesso

Al fine di accedere al contributo, occorre presentare all'Agenzia delle Entrate un'apposita istanza:

- dal 30.3.2021 al 28.5.2021;
- esclusivamente in via telematica, tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate o mediante la piattaforma web disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi".

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato lo scorso 23 marzo il provvedimento n. 77923/2021 contenente il modello (qui allegato insieme alle relative istruzioni di compilazione) per la richiesta del contributo a fondo perduto.

Il provvedimento, completo di modello ed istruzioni, è inoltre consultabile sul sito dell'Agenzia delle Entrate accedendo al seguente indirizzo e-mail:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/-/provvedimento-del-23-marzo-2021>

Modalità di erogazione del contributo

Il contributo a fondo perduto può essere, a scelta del contribuente, alternativamente:

- erogato dall'Agenzia delle Entrate, mediante accredito diretto in conto corrente bancario o postale intestato (o cointestato) al codice fiscale del soggetto richiedente;

- frutto, nella sua totalità, sotto forma di credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, presentando il modello F24 tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate (a tal fine non si applicano i limiti alle compensazioni di cui all'art. 34 della L. n. 388/2000).

Irrelevanza fiscale

Il contributo non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta ai fini IRAP.

Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato

Il contributo viene riconosciuto nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal quadro temporaneo sugli aiuti di Stato, di cui alla comunicazione 19.3.2020 C(2020) 1863 final e successive modifiche.

2. ABROGAZIONE DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER RIDUZIONE DEL CANONE DI LOCAZIONE (art. 42 commi 7 – 8)

Il Decreto "Sostegni" ha abrogato i commi 381 - 384 della Legge n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), che prevedevano una duplicazione del contributo a fondo perduto per il locatore che riduce il canone di locazione di immobile (adibito ad abitazione principale dal conduttore e situato in un comune ad alta tensione abitativa -*cfr.* circolare di Studio n. 5/2021 § 11), già previsto dall'art. 9-*quater* del D.L. n. 137/2020 (Decreto "Ristori"). Resta in vigore la sola misura di cui all'art. 9-*quater* del D.L. n. 137/2020, laddove si prevede che il contributo a fondo perduto spetta se:

- il locatore concede una riduzione del canone;
- la locazione è di tipo abitativo e ha ad oggetto un immobile ubicato in un Comune ad alta tensione abitativa, individuato in un elenco approvato dal CIPE con deliberazione 87/2003;
- l'immobile concesso in locazione è adibito dal conduttore ad abitazione principale;
- il contratto è in essere alla data del 29.10.2020 (requisito non previsto dalla disposizione abrogata).

Il contributo è pari al 50% della riduzione del canone, nel limite annuo di 1.200,00 euro per singolo locatore.

3. ABROGAZIONE DEL CONTRIBUTO PER GLI OPERATORI DEI CENTRI COMMERCIALI (art. 1 comma 11)

Il Decreto "Sostegni" ha abrogato il contributo a fondo perduto di cui all'art. 1, commi 14-*bis* e 14-*ter* del D.L. n. 137/2020 convertito (Decreto "Ristori"), in favore degli operatori con sede nei centri commerciali (*cfr.* circolare di Studio n. 34/2020 § 2).

4. CONTRIBUTO PER ATTIVITÀ NEI CENTRI STORICI TURISTICI (art. 1 comma 11)

Viene modificato l'art. 59, comma 1 lett. a) del D.L. n. 104/2020 convertito (Decreto "Agosto"), circoscrivendo la platea dei destinatari del contributo ai soli comuni con popolazione superiore ai 10.000 abitanti in cui siano situati santuari religiosi (*cfr.* circolare di Studio n. 27/2020 § 3).

5. SOSPENSIONE DEI TERMINI DI PAGAMENTO DERIVANTI DA CARTELLE DI PAGAMENTO, AVVISI DI ADDEBITO INPS E ACCERTAMENTI ESECUTIVI (art. 4 comma 1)

Il Decreto “Sostegni” dispone una ulteriore proroga dei termini di versamento derivanti da cartelle di pagamento, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito nella misura in cui il termine di pagamento sia scaduto dall’8.3.2020 al 30.4.2021.

Il termine della sospensione dei pagamenti, interessato da una serie di rinvii normativi, da ultimo era fissato al 28.2.2021 e quindi il pagamento sarebbe dovuto avvenire entro il 31.3.2021.

I pagamenti dovranno ora essere effettuati in unica soluzione entro il 31.5.2021, pur restando ferma la possibilità di presentare domanda di dilazione delle somme ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. n. 602/73.

Lo stesso vale per gli avvisi di accertamento doganale nonché per gli avvisi di addebito INPS *ex art.* 30 del D.L. n. 78/2010.

Dilazioni dei ruoli

Anche le rate da dilazione dei ruoli di cui all’art. 19 del D.P.R. n. 602/73 rientrano nella proroga. Quindi, le rate scadute dall’8.3.2020 al 30.4.2021 vanno pagate entro il 31.5.2021.

Accertamenti esecutivi

Per espressa disposizione normativa, la sospensione dei pagamenti vale anche per gli avvisi di accertamento esecutivo *ex art.* 29 del D.L. n. 78/2010, emessi in tema di imposte sui redditi, IVA e IRAP.

Ne consegue che, se il pagamento scade dall’8.3.2020 al 30.4.2021, il termine slitta ora al 31.5.2021.

6. RATE DA ROTTAMAZIONE DEI RUOLI E SALDO E STRALCIO DEGLI OMESSI VERSAMENTI (art. 4 comma 1)

Si ricorda che le diverse forme di rottamazione dei ruoli disciplinate dall’art. 3 del D.L. n. 119/2018, così come il saldo/stralcio degli omessi pagamenti (art. 1, comma 145 e seguenti della Legge n. 145/2018), perdono efficacia se si verifica un omesso, tardivo oppure insufficiente versamento di una qualsiasi delle rate.

Tuttavia, il Decreto “Sostegni” prevede che per tutte le rate che scadono nel corso del 2020 e nel 2021, incluse quelle della rottamazione *ex art.* 5 del D.L. n. 119/2018 per risorse proprie UE/IVA all’importazione, il pagamento, senza subire alcuna decadenza e aggravio di sanzioni e interessi, può avvenire:

- entro il 31.7.2021 per le rate scadute nel 2020;
- entro il 30.11.2021 per le rate in scadenza il 28.2, il 31.3, il 31.5 e il 31.7.2021. Rimane attualmente in essere la scadenza “naturale” del 30.11.2021.

Le rate prorogate non possono essere oggetto di ulteriore dilazione ma si applica la “tolleranza” dei 5 giorni di cui all’art. 3, comma 14-*bis* del D.L. n. 119/2018.

7. PROROGA DEI TERMINI DI NOTIFICA DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO (art. 4 comma 1 e art. 5 comma 8)

Si ricorda che dall’8.3.2020, per effetto del D.L. n. 34/2020 (Decreto “Rilancio”) è stata sospesa l’emissione delle “comunicazioni bonarie” di cui agli artt. 36-*bis*, 36-*ter* del D.P.R. n. 600/73, 54-*bis* del D.P.R. n. 633/72

e 21 del D.L. n. 78/2010, derivanti da liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione e incrocio con i dati derivanti dalle liquidazioni IVA (cfr. circolare di Studio n. 21/2020 § 15). L'emissione avverrà dall'1.3.2021 al 28.2.2022, salvo casi di urgenza, o quando l'emissione serve per perfezionare istituti deflativi del contenzioso.

Ciò ha comportato la necessità di prorogare i consequenziali termini di notifica delle cartelle di pagamento.

Il quadro normativo, proprio per effetto del Decreto "Sostegni", si è complicato, essendo stato sostituito l'art. 68, comma 4-bis del D.L. n. 18/2020 (Decreto "Cura Italia"), che così prevede: *"con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis e, successivamente, fino alla data del 31 dicembre 2021, nonché, anche se affidati dopo lo stesso 31 dicembre 2021, a quelli relativi alle dichiarazioni di cui all'articolo 157, comma 3, lettere a), b), e c), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono prorogati (...) di ventiquattro mesi, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e a ogni altra disposizione di legge vigente, i termini di decadenza e prescrizione relativi alle stesse entrate"*.

Periodi d'imposta 2017 e 2016 (liquidazione automatica e controllo formale)

L'art. 157 del D.L. n. 157/2020 (Decreto "Rilancio") prevedeva che:

- in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017), il termine per la notifica della cartella di pagamento (31.12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) derivante da liquidazione automatica scade non il 31.12.2021 ma il 28.2.2023;
- in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) e nel 2017 (anno d'imposta 2016), il termine per la notifica della cartella di pagamento (31.12 del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) derivante da controllo formale scade, rispettivamente, il 29.2.2024 (e non il 31.12.2022) e il 28.2.2023 (e non il 31.12.2021).

Pur rilevando la complessità dell'intervento normativo e l'opportunità di attendere i primi responsi della giurisprudenza, in ragione del sopravvenuto Decreto "Sostegni", ne dovrebbe derivare che:

- in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017), il termine per la notifica della cartella di pagamento derivante da liquidazione automatica scade non il 31.12.2021 ma il 31.12.2023 (sarebbe implicitamente abrogata la suesposta proroga al 28.2.2023, salvo si intendano cumulare le due sospensioni giungendo al 28.2.2025);
- in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) e nel 2017 (anno d'imposta 2016), il termine per la notifica della cartella di pagamento derivante da controllo formale scade, rispettivamente, il 31.12.2024 (e non il 31.12.2022) e il 31.12.2023 (e non il 31.12.2021), salvo, come esposto nel punto precedente, si intenda cumulare le due proroghe e giungere rispettivamente al 28.2.2026 e al 28.2.2025.

Periodo d'imposta 2018 (liquidazione automatica)

In relazione alla dichiarazione presentata nel 2019 (anno d'imposta 2018), il termine per la notifica della cartella di pagamento derivante da liquidazione automatica scade non il 31.12.2022 ma il 31.12.2023 (art. 5 comma 8 del Decreto "Sostegni").

Termini in scadenza al 31.12.2020

Come anticipato sopra, l'art. 68, comma 4-*bis* del D.L. n. 18/2020 è stato integralmente riformato, con la conseguenza che è venuta meno la proroga espressa di due anni per i termini di decadenza e prescrizione scaduti il 31 dicembre 2020.

In base alla nuova formulazione dell'art. 68, comma 4-*bis*, che si riferisce solo ai carichi affidati tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2021 e non anche ai termini per la riscossione che scadono nello stesso periodo, i termini scaduti il 31 dicembre 2020 sarebbero definitivamente chiusi, in assenza di carico affidato nel predetto periodo temporale.

Si pensi, ad esempio, alle cartelle di pagamento riferite al controllo automatizzato delle dichiarazioni relative all'anno 2016, che dovevano essere notificate, salvo proroga espressa, entro il 31 dicembre 2020.

Proprio con riferimento ai controlli automatizzati per l'anno 2016 la situazione è paradossale, in quanto, da un lato, gli uffici finanziari non hanno potuto notificare per tutto il 2020 le comunicazioni d'irregolarità conseguenti ai controlli automatizzati, dall'altro, i termini per la notifica delle cartelle di pagamento sarebbero scaduti il 31 dicembre 2020, se non fosse intervenuta l'iscrizione a ruolo entro la predetta data, in osservanza del nuovo art. 68 comma 4-*bis*.

8. SOSPENSIONE DELLE ATTIVITÀ ESECUTIVE E CAUTELARI (art. 4 comma 2)

Formalmente viene disposta la sola sospensione, dall'8.3.2020 al 30.4.2021, degli obblighi derivanti da pignoramenti presso terzi di salari e stipendi.

Di fatto, come specificato ormai in modo costante nelle FAQ diramate da Agenzia delle Entrate-Riscossione, nel periodo predetto viene sospesa sia la notifica delle cartelle di pagamento che l'attivazione di misure cautelari (fermi, ipoteche) nonché esecutive.

9. ANNULLAMENTO AUTOMATICO DEI RUOLI 2000-2010 SINO A 5.000 EURO (art. 4 commi 4 - 9)

Il Decreto "Sostegni" prevede l'annullamento dei carichi dei ruoli affidati agli Agenti della Riscossione dall'1.1.2000 al 31.12.2010, di importo residuo al 23.3.2021 sino a 5.000 euro.

Rileva il singolo carico di ruolo, comprensivo di capitale, sanzioni e interessi.

Ciò che rileva è la data di consegna del ruolo ad opera dell'ente creditore, non avendo rilievo il momento, successivo, di notifica della cartella di pagamento.

Le somme pagate prima dell'annullamento restano incamerate senza possibilità di rimborso.

Rimane fermo l'annullamento automatico dei ruoli sino a 1.000,00 euro consegnati dal 2000 al 2010 *ex* art. 4 del D.L. n. 119/2018, che non prevedeva alcun limite reddituale.

Requisito reddituale

L'annullamento automatico riguarda solo i debitori (persone fisiche oppure giuridiche) che, nel periodo d'imposta 2019, hanno conseguito un reddito imponibile sino a 30.000,00 euro.

Ambito applicativo

Si tratta di qualsiasi ruolo, non importa che abbia natura tributaria, contributiva o di altro genere.

Può anche trattarsi di ruoli che sono stati oggetto di rottamazione dei ruoli (art. 3 del D.L. n. 119/2018) o di saldo e stralcio degli omessi versamenti (art. 1, comma 145 e seguenti della Legge n. 145/2018).

Rilevano solo i ruoli propriamente intesi consegnati all'ex Equitalia o a Riscossione Sicilia S.p.A., non quindi le ingiunzioni fiscali (in altre parole sono esclusi gli enti che riscuotono in proprio o mediante concessionario locale).

Non sono incluse nell'annullamento automatico le seguenti fattispecie:

- somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del regolamento (UE) del Consiglio 13.7.2015 n. 2015/1589;
- crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE e 2014/335/UE (tra cui i dazi della tariffa doganale);
- IVA riscossa all'importazione.

10. DEFINIZIONE DEGLI AVVISI BONARI (art. 5 commi 1 - 7)

L'art. 5 del Decreto "Sostegni" ha introdotto una misura finalizzata alla definizione agevolata degli avvisi bonari emessi ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/73 e dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/72 a seguito di liquidazione automatica delle dichiarazioni.

Rientrano gli avvisi relativi al periodo d'imposta:

- 2017, elaborati al 31.12.2020, ma che a tale data non sono stati inviati per effetto della sospensione prevista con l'art. 157 del D.L. n. 34/2020;
- 2018, i quali saranno elaborati entro il 31.12.2021.

Il beneficio consiste nel solo stralcio delle sanzioni e delle somme aggiuntive, dovendo il contribuente pagare per intero le imposte, gli interessi e i contributi previdenziali.

Dal dato normativo, sembra che rientrino anche i contributi previdenziali determinati nel quadro RR del modello REDDITI, ancorché, per l'INPS, non siano riscossi mediante liquidazione automatica ma solo con avviso di addebito.

Presupposti per la definizione

Per poter accedere alla definizione agevolata, è necessario:

- essere titolari di una partita IVA attiva al 23.3.2021;
- aver subito nel periodo d'imposta 2020 una riduzione del volume di affari maggiore del 30% rispetto al volume di affari del periodo d'imposta 2019.

Per i soggetti che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA, il parametro di riduzione del volume di affari viene determinato facendo riferimento all'ammontare dei ricavi o compensi risultante dalla dichiarazione dei redditi presentata per il periodo d'imposta 2020.

Comunicazione della proposta di adesione

La possibilità di beneficiare della definizione sarà comunicata dalla stessa Agenzia delle Entrate in sede di notifica dell'avviso bonario con l'esito del controllo *ex artt. 36-bis* del D.P.R. n. 600/73 e *54-bis* del D.P.R. n. 633/72, a seguito della verifica dell'esistenza dei presupposti per poter accedere alla definizione.

Il contribuente riceverà l'avviso bonario contenente la proposta di definizione e l'indicazione dell'importo ridotto da versare.

La comunicazione sarà inviata a mezzo PEC o raccomandata con ricevuta di ritorno.

Perfezionamento della definizione

La definizione si perfeziona a seguito del pagamento degli importi dovuti per imposte, interessi e contributi previdenziali.

I versamenti devono essere effettuati con le modalità ed i termini previsti dal D.Lgs. n. 462/97.

11. PROROGA DEL TERMINE PER LA CONSERVAZIONE DIGITALE DEI DOCUMENTI TRIBUTARI (art. 5 comma 16)

Con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019, viene differita di 3 mesi la scadenza per la conclusione del processo di conservazione dei documenti informatici, ai fini della loro rilevanza fiscale, di cui all'art. 3, comma 3 del D.M. 17.6.2014 (*cf.* circolare di Studio n. 8/2021).

In considerazione delle difficoltà degli operatori, dovute all'emergenza sanitaria causata dal COVID-19, l'adempimento si considera tempestivo se effettuato, al più tardi, nei 3 mesi successivi al termine di cui all'art. 7 comma 4-ter del D.L. n. 357/94 (ossia entro 6 mesi dal termine di presentazione delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta cui i documenti si riferiscono).

Per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare, per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativi al 2019 è scaduto il 10.12.2020, il processo di conservazione dei documenti informatici deve, quindi, concludersi entro il 10.6.2021.

La disposizione risulta di particolare interesse per i soggetti che usufruiscono del servizio di conservazione delle fatture elettroniche messo gratuitamente a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Il sistema prende, infatti, automaticamente in carico i documenti a partire dal giorno successivo a quello di adesione; pertanto, coloro che hanno aderito a tale servizio nel corso del 2019 e devono ancora procedere al caricamento manuale dei *file* trasmessi o ricevuti in data antecedente o coincidente con quella di adesione, potranno disporre di ulteriori 3 mesi rispetto al termine (10.3.2021), ormai scaduto, precedentemente stabilito.

* * * * *

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

