

Prot. n. F42/RNS
Bologna, 14 aprile 2020

Oggetto: D.L. 8 aprile 2020 n. 23 (cd. Decreto Liquidità) | Covid-19
Artt. 18, 19 e 21 sospensione dei versamenti tributari e contributivi
Circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 (§ 1.13)
Circolare n. 9/E del 13 aprile 2020 (§ 2 e § 3)

Sommario

Il D.L. 8 aprile 2020 n. 23 (cd. Decreto Liquidità) prevede nuove misure di sospensione dei versamenti tributari e contributivi.

Tali nuove misure vengono commentate alla luce dei chiarimenti forniti con i documenti di prassi dell’Agenzia delle entrate n. 8/E del 3 aprile 2020 e n. 9/E del 13 aprile 2020.

Il Decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23 – “*Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali.*” (in G.U. n. 94 dell’8 aprile 2020) dispone ulteriori misure di sospensione dei versamenti tributari e contributivi a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese.

Le nuove sospensioni - disciplinate dagli artt. 18, 19 e 21 - vanno ad integrare le misure di sospensione già introdotte con l’art. 8 del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9 e gli artt. 60, 61 e 62 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18.

Si vedano le nostre precedenti circolari n. RNS F25 del 18 marzo 2020, n. RNS F26 del 19 marzo 2020, n. RNS F27 del 20 marzo 2020 (quest’ultima comprensiva delle Tabelle di sintesi).

Con la presente circolare si commentano le nuove misure di sospensione alla luce dei chiarimenti forniti con i documenti di prassi dell’Agenzia delle entrate n. 8/E del 3 aprile 2020 e n. 9/E del 13 aprile 2020.

Si allega il **Vademecum “Liquidità Imprese”** (a cura dell’Agenzia dell’entrate) che riporta in Tabella le misure fiscali per le imprese introdotte con il Decreto Liquidità.



Art. 21 - Rimessione in termini per i versamenti

Si rammenta che l'art. 60 del D.L. n. 18/2020 (*cd. Decreto Cura Italia*) aveva già previsto la rimessione in termini per i versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni: una **mini proroga**, estesa a tutti i contribuenti, **al 20 marzo 2020** riferita a tutte le tipologie di pagamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni **in scadenza il 16 marzo 2020** compresi i versamenti tributari e i versamenti relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali ed ai premi per l'assicurazione obbligatoria.

L'art. 21 del Decreto Liquidità prevede ora che i versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, di cui al citato art. 60 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, **sono considerati tempestivi se effettuati entro il 16 aprile 2020**.

Tale nuova rimessione in termini consentirà ai soggetti che non avevano adempiuto ai versamenti scadenti il 16 marzo (es. IVA, ritenute, etc.), che non rientravano in alcuna misura di sospensione specifica tra quelle varate dal Governo e non rientrano neanche nell'ambito di applicazione delle nuove misure di sospensione previste dal Decreto Liquidità, di adempiere ai versamenti, non effettuati alla scadenza originaria, tempestivamente entro il 16 aprile 2020.

Restano validi anche i seguenti chiarimenti forniti con circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 in merito all'ambito applicativo dell'art. 60 del Decreto "Cura Italia":

- la tassa annuale di vidimazione dei libri sociali con scadenza 16 marzo 2020 rientra tra i versamenti oggetto del rinvio previsto dall'art. 60 del Decreto "Cura Italia" (cfr. paragrafo 1.1 della circolare n. 8/E del 2020)
- i versamenti dell'Imposta sugli intrattenimenti (ISI) rientrano nell'ambito applicativo del rinvio previsto solo dall'art. 60 del Decreto "Cura Italia" (cfr. paragrafo 1.14 della circolare n. 8/E del 2020)
- il versamento dell'IRAP dovuta dalle aziende del servizio sanitario nazionale, in scadenza il 16 marzo 2020, analogamente agli altri versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, rientra nella proroga prevista dall'art. 60 del Decreto "Cura Italia" (cfr. paragrafo 1.22 della circolare n. 8/E del 2020).



Art. 18 - Sospensione di versamenti tributari e contributivi

Il Decreto liquidità ha introdotto una nuova misura di sospensione dei versamenti che le imprese possono applicare a condizione che abbiano registrato una diminuzione di fatturato o dei corrispettivi.

Si evidenzia sin d'ora che l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E del 13 aprile 2020 ha chiarito che:

- per i soggetti che certificano le operazioni sia con corrispettivi che con fatture la riduzione la riduzione del fatturato si determina sommando entrambi i parametri del fatturato e dei corrispettivi. Per la verifica della diminuzione di fatturato/corrispettivi, il calcolo basato su fatturato e corrispettivi relativi ai mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020 deve essere effettuato prendendo a riferimento le **operazioni eseguite nei mesi di marzo ed aprile e fatturate o certificate** che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020). Alle suddette operazioni vanno sommati anche i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA¹.

La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>). L'Agenzia delle entrate con un esempio chiarisce che nel calcolo dell'ammontare del fatturato del mese di marzo 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite di marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15 aprile 2020 e 2019.

- con specifico riferimento agli **autotrasportatori** che, per effetto di quanto disposto dall'articolo 74, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono annotare «*le fatture emesse per le prestazioni [...] entro il trimestre solare successivo a quello di emissione*», l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la verifica della riduzione del fatturato, al fine di beneficiare della sospensione dei versamenti da effettuare nei mesi di aprile e maggio 2020, deve essere eseguita con riferimento alle fatture ed ai corrispettivi relativi alle operazioni eseguite nei mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020.

¹ Per i contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente la verifica della diminuzione del fatturato va fatta in relazione ai soli mesi di marzo ed aprile (2020 e 2019) - Risposta dell'Agenzia delle entrate § 2.2.6 della Circolare n. 9/E del 13 aprile 2020.



- nei casi in cui non sussista l'obbligo della emissione della fattura e della certificazione dei corrispettivi il "fatturato e i corrispettivi" è da intendersi riferito comunque ai ricavi e ai compensi

Le sospensioni previste dall'art. 18 prevedono una distinzione tra i soggetti con ricavi non superiori a 50 milioni di euro e soggetti con ricavi superiori a 50 milioni di euro, superando la precedente norma contenuta nell' art. 62 comma 2 del DL 18/2020 che prevedeva come beneficiari della sospensione i soggetti con ricavi o compensi inferiori a due milioni di euro.

Soggetti con ricavi non superiori a 50 milioni di euro

Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi **non superiori a 50 milioni di euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (2019 per i soggetti coincidenti con l'anno solare), sono sospesi **per i mesi di aprile e di maggio 2020** i termini dei versamenti relativi:

- alle **ritenute alla fonte** di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973 e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta;
- ai **contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge e dei premi per l'assicurazione obbligatoria** ;
- all'**imposta sul valore aggiunto**.

La sospensione si applica a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il:

- 33% nel mese di marzo 2020 rispetto al mese di marzo 2019;
- 33% nel mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019.

Soggetti con ricavi superiori a 50 milioni di euro

Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con **ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (2019 per i soggetti coincidenti con l'anno solare)

sono sospesi per i **mesi di aprile e di maggio 2020** i termini dei versamenti relativi:

- alle **ritenute alla fonte** di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta;



- ai **contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge e dei premi per l'assicurazione obbligatoria**
- all'**imposta sul valore aggiunto**

In tal caso, la sospensione si applica a condizione che tali soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il:

- 50% nel mese di marzo 2020 rispetto al mese di marzo 2019;
- 50% nel mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019.

Con la risposta dell'Agenzia delle entrate (§ 2.2.8), è stato chiarito che qualora il versamento del saldo IVA scaturente dalla dichiarazione annuale IVA sia stato rateizzato con versamento della prima rata in data 16 marzo è comunque possibile sospendere il versamento delle due rate relative al saldo IVA da eseguirsi nei mesi di aprile e maggio 2020. Il versamento potrà essere eseguito **entro il 30 giugno 2020** in un'unica soluzione, ovvero in 5 rate a partire dalla stessa data.

Possono accedere a tali sospensioni anche i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e **che hanno intrapreso l'attività di impresa, di arte o professione, in data successiva al 31 marzo 2019**. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che con riferimento a tali soggetti ai fini della sospensione dei versamenti per il mese di aprile e di maggio 2020, la norma non prevede alcuna condizione collegata alla riduzione del fatturato o dei corrispettivi.

I versamenti delle ritenute alla fonte di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta nonché dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria sono altresì sospesi per gli **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa.

Con la circolare n. 9/E è stato chiarito che la locuzione «*enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale*» (di cui all'art. 18, comma 5, secondo periodo), sia da riferirsi a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'art. 55 del TUIR. L'elencazione dei soggetti contenuta nella suddetta locuzione è dunque da ritenersi esemplificativa.

A tal fine, la circolare riporta taluni esempi di soggetti che possono rientrare nella definizione:

- le organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri,



- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle province autonome di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266,
- le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano di cui all'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383, che esercitano, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale previste dall'articolo 5, comma 1 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Riguardo poi allo **status di ente non commerciale** l'agenzia delle entrate ha chiarito che le sospensioni trovano applicazione anche nell'ipotesi in cui l'ente svolga, oltre alla attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo.

In tale ultimo caso, con riferimento all'attività commerciale, l'ente potrà usufruire della sospensione dei versamenti, al verificarsi delle condizioni previste dai commi 1 e 3 dell'articolo 18 per i soggetti esercitanti attività d'impresa.

Soggetti con sede nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza

I 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**, che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il:

- 33% nel mese di marzo 2020 rispetto al mese di marzo 2019;
- 33% nel mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019.

possono sospendere i **versamenti dell'imposta sul valore aggiunto** per i mesi di aprile e maggio 2020, a prescindere dal volume dei ricavi e dei compensi del periodo d'imposta precedente.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito con la Circolare n. 9/E che la diminuzione del fatturato e dei corrispettivi registrata nel mese di marzo 2020 deve essere valutata ai fini della sospensione dei versamenti di aprile 2020; la situazione di aprile 2020 dovrà essere valutata ai fini della sospensione dei versamenti di maggio 2020. L'Agenzia evidenzia che *“potrà verificarsi una situazione in cui un contribuente avrà diritto alla sospensione dei versamenti di aprile (e potrà valutarlo già all'inizio di aprile stesso, in base ai dati di marzo) e non avrà diritto alla sospensione dei versamenti di maggio (e potrà valutarlo già all'inizio dello stesso mese di maggio, in base ai dati di aprile), senza che ciò pregiudichi la sospensione già applicata ad aprile. Coloro che non hanno diritto alla sospensione dei versamenti del mese di aprile (in base ai dati di marzo) potranno ottenerla per i versamenti di maggio, se ne ricorreranno i presupposti in base ai dati di aprile.”*

Le sospensioni introdotte con l'art. 18 in commento si applica anche ai **soggetti esercenti attività agricole**, indipendentemente dalla natura dei soggetti o dal regime fiscale adottato. Pertanto, rientrano tutte le imprese agricole: sia quelle che determinano per regime naturale il reddito (fondiario) su base catastale sia quelle che producono reddito di impresa commerciale.



A tal fine, l’Agenzia ha chiarito che il confronto per verificare la diminuzione di fatturato può essere effettuato utilizzando i ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi ai mesi di marzo e aprile 2019 rispetto a quelli annotati nei medesimi mesi del 2020, ovvero, in mancanza di scritture contabili, l’importo del fatturato relativo ai medesimi mesi, come risultante dai registri IVA.

Ripresa dei versamenti

I versamenti sospesi sono effettuati, 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. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.

Per i soggetti aventi diritto restano ferme:

- **per il mese di aprile 2020:** le disposizioni dell'art. 8, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9, e dell'articolo 61, commi 1 e 2, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18.

Trattasi delle sospensioni destinate ai settori maggiormente colpiti dall’emergenza sanitaria (ristorazione, turismo, trasporto, assistenza, etc.). Tali soggetti possono continuare ad applicare le suddette disposizioni che prevedono la sospensione dei termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte operate dai sostituti d’imposta ai sensi dell’art. 23 (ritenute sui redditi di lavoro dipendente), art. 24 (ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente) del D.P.R. n. 600/1973 nonché dei termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi per l’assicurazione obbligatoria.

Per tali soggetti, la ripresa dei versamenti così sospesi avviene, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un’unica soluzione **entro il 31 maggio 2020** o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di maggio 2020. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.

- **per i mesi di aprile 2020 e maggio 2020,** le disposizioni dell'articolo 61, comma 5, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18.

Trattasi delle specifiche sospensioni previste per le **federazioni sportive nazionali, agli enti di promozione sportiva, alle associazioni e alle società sportive, professionistiche e dilettantistiche** (di cui al comma 2, lettera a) dell’art. 61 del decreto). Tali soggetti possono continuare ad applicare la sospensione dei versamenti delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato (artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973) nonché degli adempimenti e versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l’assicurazione obbligatoria fino al 31 maggio 2020 come prevista dall’art. 61, comma 5, del D.L. n. 18/2020.



Per tali soggetti, la ripresa dei versamenti così sospesi avviene, senza applicazione di sanzioni e 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 mese di giugno 2020. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.

Come chiarito con la circolare n. 9/E citata, **restano comunque salve** le disposizioni riguardanti tutti i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o quella operativa negli **11 comuni della Lombardia e del Veneto**, individuati dal Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020, che stabilisce la sospensione di tutti i versamenti con scadenza tra il 21 febbraio ed il 31 marzo 2020. Tali versamenti devono essere effettuati in unica soluzione entro il 31 maggio 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dallo stesso mese di maggio.

Art. 19 - Proroga sospensione ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni

L'art. 19 ha previsto una proroga della sospensione delle ritenute da parte dei sostituti di imposta sui compensi relativi a lavoratori autonomi e provvigioni inerenti **rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari**.

Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con **ricavi o compensi non superiori a euro 400.000** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del 17 marzo 2020 (**data di entrata in vigore del decreto-legge n. 18/2020**), i ricavi e i compensi percepiti nel periodo compreso tra il **17 marzo 2020 e il 31 maggio** (in luogo del precedente 31 marzo 2020) non sono assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli articoli 25 (*Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi*) e 25-bis (*Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari*) D.P.R. n. 600/1973, da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.

Come chiarito con la circolare n. 9/E/2020 (§ 3), per tali soggetti, il beneficio consiste nella possibilità di incassare i redditi (di cui agli artt. 25 e 25-bis del D.P.R. n. 600/1973), senza subire l'effettuazione delle ritenute d'acconto previste dalle richiamate disposizioni, purché la percezione di tali redditi avvenga nel suddetto periodo.



A commento dell'art. 62, comma 7, del D.L. n. 18/2020 (disposizione abrogata con il comma 2 dell'art. 19) la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 (§ 1.13) aveva già chiarito che:

- laddove ricorrano tutte le condizioni previste dalla norma per la sospensione, va omessa l'indicazione della ritenuta d'acconto in fattura (sia analogica che elettronica);
- laddove venga emessa una fattura elettronica, nella sezione “*DettaglioLinee*” non va valorizzata con SI la voce “*Ritenuta*” e, conseguentemente, non va compilato il blocco “*DatiRitenuta*”;
- non rilevano, per la determinazione del limite di euro 400.000 individuato dalla norma in argomento, gli ulteriori componenti eventualmente indicati per migliorare il proprio profilo di affidabilità fiscale;
- i percipienti devono effettuare il versamento delle somme corrispondenti alle ritenute non operate, tramite modello F24, indicando un nuovo e specifico codice tributo di prossima istituzione.

I contribuenti, che si avvalgono della presente opzione, rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della presente disposizione e provvedono a versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto in **un'unica soluzione entro il 31 luglio** (in luogo del 31 maggio 2020) o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di luglio 2020 (in luogo di maggio 2020), senza applicazione di sanzioni e interessi.

Cordiali saluti.

Allegati:

- Artt. 18, 19 e 21 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23
- Estratto della circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 (§ 1.13)
- Estratto della circolare n. 9/E del 13 aprile 2020 (§ 2 e § 3)
- Vademecum “Liquidità Imprese” (a cura dell’Agenzia delle entrate)