

## COMMENTO ALLE NORME DEL D.L. 34/2020 RILANCIO ITALIA CHE RIGUARDANO GLI AVVOCATI

*A cura dei Gruppi di lavoro Effettività compensi e Fiscalità/ Tributario*

### **DISPOSIZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTO DELL'IRAP (ART. 24)**

Si prevede l'esenzione dal versamento del saldo IRAP 2019 e della prima rata – pari al 40 per cento - dell'acconto dell'IRAP 2020 per le imprese e i lavoratori autonomi con un volume di ricavi o compensi non superiore a 250 milioni, fermo restando l'obbligo di versamento degli acconti 2019.

La norma potrebbe interessare quei professionisti che, stante la struttura degli studi, siano tenuti al versamento dell'IRAP e, certamente, le società tra avvocati, in particolar modo le società di capitale.

Il beneficio connesso alla presente norma è del tutto casuale e svincolato da criteri di selezione ragionevoli, perché l'entità del saldo IRAP è collegato alle vicende delle annualità precedenti, in particolare il contribuente che nel 2019 abbia avuto un incremento di proventi rispetto al 2018 si trova ad aver un maggior saldo, a differenza di chi nel 2019 aveva avuto lo stesso risultato di esercizio o un risultato minore, il quale si troverà presumibilmente a credito.

### **CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO (ART. 25)**

Al fine di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19", è riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Il comma 2 contiene le categorie di soggetti che non possono in ogni caso beneficiare del contributo.

Si tratta, in particolare, dei seguenti soggetti: i soggetti la cui attività risulti cessata alla data del 31 marzo 2020; gli enti pubblici di cui all'articolo 74 del TUIR; gli intermediari finanziari e società di partecipazione di cui all'articolo 162-bis del TUIR; i soggetti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27 e 38 del D.L. n. 18

del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 27 del 2020; i lavoratori dipendenti e i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103.

Il contributo a fondo perduto spetta (comma 3) esclusivamente ai soggetti che abbiano un ammontare di compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del TUIR o un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, relativi al periodo d'imposta 2019 non superiore a cinque milioni di euro.

Il comma 4 stabilisce la seconda condizione, prevedendo che il contributo spetta se l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, il contributo spetta anche in assenza del suddetto requisito del calo di fatturato/corrispettivi l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Il predetto contributo spetta anche in assenza dei requisiti di cui al presente comma ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019.

L'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 come segue:

- a) venti per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 non superiori a quattrocentomila euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto;
- b) quindici per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a quattrocentomila euro e fino a un milione di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto;
- c) dieci per cento per i soggetti con ricavi o compensi indicati al comma 3 superiori a un milione di euro e fino a cinque milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

L'ammontare del contributo a fondo perduto è riconosciuto, comunque, per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche-

Al fine di ottenere il contributo a fondo perduto, i soggetti interessati presentano, esclusivamente in via telematica, una istanza all'Agenzia delle entrate con l'indicazione

della sussistenza dei requisiti definiti dai precedenti commi. L'istanza può essere presentata, per conto del soggetto interessato, anche da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle entrate o ai servizi per la fatturazione elettronica.

L'istanza deve essere presentata entro sessanta giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa, come definita con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. L'istanza contiene anche l'autocertificazione di regolarità antimafia. Sulla base delle informazioni contenute nell'istanza di cui al comma 8, il contributo a fondo perduto è corrisposto dall'Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario.

Nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante si applica l'articolo 316-ter del codice penale.

La scelta di non includere anche i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria è un'inaccettabile discriminazione che incide negativamente su un settore egualmente colpito duramente dalla crisi economica, innescata dalla pandemia.

*Si propone di includere tutti i professionisti e di precisare che il contributo spetta se l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi dell'intera annualità 2020 (troppo riduttivo appare ridurre il periodo al solo mese di aprile 2020) sia inferiore ad un terzo dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi dell'annualità 2019*

### **CREDITO D'IMPOSTA PER I CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI (ART. 28)**

A favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con compensi non superiori a 5 milioni di euro, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo (comma 1).

Il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio.

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione. Il credito d'imposta in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse (o di affitto d'azienda), comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, spetta nella misura del 30 per cento dei relativi canoni. Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

La norma presenta alcune criticità sia in relazione all'inclusione dei canoni di leasing, creando una disparità di trattamento tra chi ha preferito acquistare l'immobile ricorrendo al leasing e chi ha optato per la stipula di un mutuo, sia in relazione al requisito della perdita del 50% del fatturato ovvero dei corrispettivi rispetto agli stessi mesi dell'anno 2019. In relazione a tale requisito occorre, invero, osservare che:

- a) non sempre, per gli studi professionali in generale e per quelli legali in particolare, fatturato e corrispettivi coincidono e quindi sarà necessario chiarire come debba essere interpretata al riguardo la previsione normativa;
- b) per gli avvocati non può operarsi un raffronto tra gli incassi del medesimo periodo dell'anno, in considerazione del fatto che gli stessi variano non in relazione ai flussi di clientela, ma alla definizione dei giudizi;
- c) per le ragioni di cui alla precedente lettera b, gli effetti della crisi economica che ha interessato gli studi legali si percepiranno nei prossimi mesi, se non addirittura nei prossimi anni, quando si avvertirà una flessione degli incassi dovuta al fermo di questo periodo;
- d) l'attività giudiziaria di fatto non ripartirà a giugno, anche in considerazione del differimento al 31 luglio della fase emergenziale e della prossima sospensione feriale.

### ***Proposta emendativa:***

***Il credito d'imposta di cui ai commi 1, 2, 3 e 4 è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio e per***

*le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno. Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. Ai soggetti esercenti attività professionale il credito d'imposta spetta in relazione a tre canoni di locazione corrisposti nel periodo compreso da aprile a dicembre 2020 a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.*

### **PROROGA DEL C.D. SUPERAMMORTAMENTO (ART. 50)**

E' prevista la proroga al 31 dicembre 2020 del termine finale di efficacia del cd. superammortamento previsto dall'art. 1 del D.L. 34/2019 ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che abbiano effettuato investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto.

Le attività professionali sono comprese (si ritiene) ma il provvedimento pare molto limitativo, riguardando investimenti fatti nel 2019.

*Si propone la riedizione del superammortamento anche per il corrente anno, anche in considerazione degli investimenti tecnologici che in alcuni casi si rendono necessari in relazione alle modalità di celebrazione dell'udienza non in presenza.*

### **PAGAMENTO DEI DEBITI DEGLI ENTI LOCALI E DELLE REGIONI E PROVINCE AUTONOME (ART. 116)**

Questi Enti locali, in caso di carenza di liquidità, anche a seguito della situazione straordinaria di emergenza sanitaria derivante dalla diffusione dell'epidemia da COVID-19, non possono far fronte ai pagamenti dei debiti certi liquidi ed esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2019, relativi a somministrazioni, forniture, appalti e a obbligazioni per prestazioni professionali, possono chiedere, con deliberazione della Giunta, nel periodo intercorrente tra il 15 giugno 2020 e il 7 luglio 2020 alla Cassa depositi e prestiti

S.p.A. l'anticipazione di liquidità da destinare ai predetti pagamenti, secondo le modalità stabilite nella convenzione di cui all'articolo 115, comma 2. L'anticipazione di liquidità per il pagamento di debiti fuori bilancio è subordinata al relativo riconoscimento.

### **DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SOSPENSIONE DELLE AZIONI ESECUTIVE NEI CONFRONTI DEGLI ENTI DEL SERV. SANITARIO NAZIONALE (ART. 117 co. 4)**

Si prevede che, fino al 31/12/2020, non possano essere "intraprese e proseguite azioni esecutive" nei confronti degli enti del Servizio Sanitario Nazionale, nonché l'inefficacia, fino alla suddetta data, dei pignoramenti e delle prenotazioni a debito "sulle rimesse finanziarie trasferite dalle regioni agli enti del proprio Servizio Sanitario Regionale effettuati prima della data di entrata in vigore del presente provvedimento".

La prevista sospensione delle procedure esecutive è chiaramente inopportuna, tenuto conto della grave crisi in cui versano i cittadini, le imprese e i professionisti.

La disposizione si pone inoltre in aperto contrasto con altre norme, contenute anche nel medesimo "Decreto Rilancio", volte ad incentivare e velocizzare i pagamenti dei debiti delle Pubbliche Amministrazioni. L'art. 115 prevede in particolare l'istituzione di un "fondo di liquidità per il pagamento dei debiti commerciali degli enti territoriali", mentre l'art. 116 prevede, in favore degli enti locali, delle regioni e delle province autonome, una "anticipazione di liquidità" per far fronte al pagamento di crediti certi, liquidi ed esigibili maturati alla data del 31/12/2019.

Tra l'altro la norma non distingue neanche il titolo del credito azionato, con la conseguenza che rientrano nella sospensione anche le azioni esecutive aventi ad oggetto, ad esempio, crediti di natura retributiva.

*Si propone pertanto l'abrogazione dell'art. 117 co. 4, con un ulteriore decreto-legge ovvero in sede di conversione.*

### **CREDITO D'IMPOSTA PER ADEGUAMENTO AMBIENTI DI LAVORO (ART. 120)**

È previsto per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico un credito d'imposta in misura pari al 60 per cento delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro, in relazione agli interventi necessari per far rispettare le

prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19. Il credito d'imposta, cumulabile con altre agevolazioni per medesime spese, è utilizzabile nell'anno 2021 esclusivamente in compensazione.

La categoria degli avvocati è esclusa, pur essendo tenuta al rispetto dei protocolli previsti per le attività aperte al pubblico, oltre che interessata all'acquisto delle apparecchiature per la rilevazione della temperatura ed altri eventuali adeguamenti.

#### **CESSIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA (ART. 122)**

E' prevista la possibilità, anche parziale, di cedere i crediti d'imposta, in deroga alla disciplina generale, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

#### **CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI DI LAVORO (ART.125)**

È riconosciuto all'esercente attività d'impresa, arte o professione un credito d'imposta in misura pari al 60 per cento delle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione. Di conseguenza sono abrogati gli art. 64 D.L. 18/2020, convertito dalla L. n. 27/2020, e l'art. 30 D.L. 23/2020.

Il regime è cambiato, e decisamente più favorevole, rispetto all' art. 64 D.L. 18/2020, convertito dalla L. n. 27/2020, che è stato abrogato, il quale prevedeva un tetto massimo di 50 milioni di euro complessivi, la cui distribuzione era subordinata ad un decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

#### **SOSPENSIONE DEI TERMINI PER I VERSAMENTI DI IMPOSTE E CONTRIBUTI (ART. 126, COMMA 1)**

L'art. 18 del D.L. n. 23/2020 aveva previsto, 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 decreto, che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33 per cento nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta, per i mesi di aprile e maggio, la sospensione dei termini dei versamenti in autoliquidazione relativi:

- alle ritenute alla fonte di cui agli articoli 23 e 24 D.P.R. n.600/1973 e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale;
- all'imposta sul valore aggiunto;
- ai contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria.

Analoga sospensione era prevista 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, che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50 per cento nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

Sempre in base all'art. 18 del D.L. n. 23/2020 i versamenti sospesi dovevano essere eseguiti, senza applicazione di sanzioni e interessi, entro il mese di giugno 2020 in una soluzione o in cinque rate a partire dal mese di giugno 2020.

L'art. 126, al comma 1, ha prorogato la scadenza portandola al 16 settembre 2020. Il pagamento potrà avvenire in unica soluzione entro la detta data ovvero in quattro rate mensili a partire dal 16 settembre 2020, fermo il versamento di IMU (16.6.), ires, irpef acconto (30.6.).

Se il fatturato è diminuito di un terzo (valutazione da operarsi marzo 2020 su marzo 2019, aprile 2020 su aprile 2019); se la diminuzione è di aprile, sono prorogati i versamenti di maggio...si deve considerare mese per mese, in modo distinto (cioè potrebbe esservi la sospensione dei versamenti di maggio rispetto ad aprile, anche se non si erano potuti sospendere quelli di aprile per mancata riduzione del fatturato di marzo) La valutazione del calo del fatturato "mese per mese" rispetto al mese dell'anno 2019 è

poco significativa per molte categorie, fra cui gli avvocati (sarebbe preferibile una valutazione media della perdita di fatturato subita).

Valgono in ordine alla comparazione degli incassi le medesime considerazioni operate in relazione all'art. 28.

Questa metodica di rinvii comporta l'aggravio della situazione nell'ultima parte dell'anno.

### **MODIFICHE AL REGIME DI NON ASSOGGETTABILITÀ DI RICAVI E COMPENSI A RITENUTE D'ACCONTO (ART. 126, COMMA 2)**

Il comma 2 dell'art. 126 ha prorogato al 16 settembre 2020 il termine entro cui, coloro i quali ai sensi dell'art. 19, co 1, D.L. n. 23/2020 hanno optato per la non assoggettabilità dei compensi conseguiti tra il 17/3/2020 e il 31/5/2020 alle ritenute d'acconto da parte del sostituto d'imposta, devono procedere a versare l'ammontare delle ritenute non operate. Il versamento potrà essere effettuato in unica soluzione entro la detta data ovvero in quattro rate mensili, a partire dal 16 settembre 2020.

### **SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI DA AUTOLIQUIDAZIONE (ART. 127)**

Il D.L. 18/2020 aveva previsto per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo di imposta 2019, la sospensione dei versamenti da autoliquidazione che scadevano nel periodo 8 marzo - 31 marzo 2020 relativi:

- a) alle ritenute alla fonte (ex artt. 23 e 24 del DPR n. 600/1973) e alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta;
- b) all'IVA;
- c) ai contributi previdenziali e assistenziali, e ai premi per l'assicurazione obbligatoria (comma 2).

Tali versamenti avrebbero dovuto essere effettuati in unica soluzione il 31 maggio 2020 o mediante rateizzazione a decorrere dal mese di maggio per un massimo di 5 rate. L'art. 127 al comma 1 lett. b) ha prorogato al 16 settembre il termine entro cui effettuare il pagamento di tali versamenti, prevedendo che possa essere eseguito in unica soluzione entro tale data ovvero mediante rateizzazione fino a un massimo di quattro rate mensili a partire dal 16 settembre 2020.

Su tutte le sospensioni occorre rilevare che, alla data del 16 settembre 2020, ovvero entro quattro mesi da quella data, e cioè entro il 16 dicembre 2020, occorrerà versare tutte le imposte oggetto di sospensione. All'accumulo del debito, aggravato anche dagli ulteriori differimenti di cui si dirà in prosieguo, non corrisponderà un analogo flusso di incassi, anzi è prevedibile che la liquidità mantenuta a seguito di dette sospensioni e proveniente dalla pregressa attività sia stata utilizzata per fronteggiare le spese correnti del periodo, mentre da settembre in poi si comincerà ad avvertire, in misura crescente, la crisi derivante dalla sospensione delle attività.

### **DISPOSIZIONE IN MATERIA DI CONTRIBUTO UNIFICATO (ART. 135, COMMA 1)**

È stato aggiunto il comma 1-bis all'art. 62 del D.L. n. 18/2020 che sospende dal giorno 8 marzo al giorno 31 maggio il termine per il computo delle sanzioni da irrogare per ritardato versamento totale o parziale del contributo unificato di cui all'art. 16 e il termine di cui all'art. 248 del DPR n. 115/2002 per il mancato o ritardato pagamento del contributo unificato (comma 1).

### **DISPOSIZIONE IN MATERIA DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA (ART. 135, COMMA 2)**

Il comma 2 dell'art. 135 sostituisce il comma 4 dell'art. 16 D.L. n.119/2019, relativo alle procedure da seguire per lo svolgimento dell'udienza dinanzi le Commissioni Tributarie a distanza sia pubblica sia in camera di consiglio, prevedendo l'utilizzo del collegamento da remoto non solo per le parti processuali, ma anche per i giudici e il personale amministrativo, equiparando il luogo dove avviene il collegamento da remoto all'aula di udienza.

La partecipazione da remoto all'udienza può essere richiesta dalle parti processuali nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con apposita istanza.

Le regole tecniche e l'individuazione delle Commissioni tributarie presso le quali è possibile attivare l'udienza a distanza sono demandate all'adozione di provvedimenti del Direttore Generale delle Finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia Digitale.

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

La norma prevede la rimessione nei termini in favore dei contribuenti per i pagamenti in scadenza tra l'8 marzo 2020 e il giorno antecedente l'entrata in vigore del decreto, anche per le rateazioni in corso, delle somme chieste mediante le comunicazioni degli esiti del controllo automatici e formali.

E', altresì, prevista la sospensione dei medesimi pagamenti in scadenza nel periodo compreso tra l'entrata in vigore del decreto e il 31 maggio 2020, con termine per il versamento in unica soluzione entro il 16 settembre 2020 ovvero in quattro rate mensili a decorrere da settembre.

La norma, al pari di quelle sulle sospensioni, ha sanato, con effetto retroattivo, gli eventuali mancati pagamenti, creando una disparità di trattamento tra chi aveva effettuato i versamenti, che - per espressa previsione legislativa - non può ottenerne il rimborso, e chi aveva omesso gli stessi.

Valgono le considerazioni sull'accumularsi dei pagamenti al 16 settembre.

**SOSPENSIONE DELLA COMPENSAZIONE TRA CREDITO D'IMPOSTA E DEBITO ISCRITTO A RUOLO (ART. 145)**

Per il 2020 è prevista la possibilità di effettuare i rimborsi fiscali senza l'applicazione della procedura di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo.

**MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEGLI INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE – ISA (ART. 148)**

Per i periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2020 e 2021 è prevista la modifica al procedimento di elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale-ISA, con lo spostamento dei termini per l'approvazione degli indici e la loro eventuale integrazione

rispettivamente al 31 marzo e al 30 aprile dell'anno successivo a quello di applicazione. In particolare, è previsto:

- che attraverso la massima valorizzazione delle informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, evitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi, la società di cui all'articolo 10, co. 12, L. n. 146/1998, definisca specifiche metodologie basate su analisi ed elaborazioni utilizzando, anche attraverso l'interconnessione e la pseudonimizzazione, direttamente le banche dati già disponibili per l'Amministrazione finanziaria, l'Istituto nazionale della previdenza sociale, l'Ispettorato nazionale del lavoro e l'Istituto nazionale di statistica nonché i dati e gli elementi acquisibili presso istituti ed enti specializzati nella ricerca e nell'analisi economica;
- che, su iniziativa delle organizzazioni di categoria e degli ordini professionali presenti nella Commissione di esperti di cui al predetto articolo 9-bis, comma 8, del decreto- legge 24 aprile 2017, n. 50, potranno essere individuati ulteriori dati e informazioni necessari per migliorare la valutazione dello stato di crisi individuale.

*Si propone di considerare l'anno 2020 tout court periodo di non normale attività con conseguente inapplicabilità degli ISA.*

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

È disposta la proroga al 16 settembre 2020 dei termini di versamento delle somme, scadenti nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, dovute a seguito di:

- atti di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 7 D.Lgs. n. 218/1997; accordo conciliativo ai sensi degli artt. 48 e 48-bis del D.Lgs. n. 546/1992; accordo di mediazione ai sensi dell'articolo 17-bis D.Lgs. n. 546/1992; atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita;
- atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi;
- atti di recupero ai sensi dell'articolo 1, comma 421 della L. n. 311/2004;

- avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro di cui al DPR n. 131/1986, dei tributi di cui all'articolo 33, comma 1bis, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta sulle donazioni di cui al citato Testo unico, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al DPR n. 601/1973, dell'imposta sulle assicurazioni di cui alla L. n. 1216/1961.

Tale proroga si applica, altresì, alle somme dovute per le rate relative all'acquiescenza, adesione, mediazione, conciliazione e a quelle relative agli istituti definitivi previsti agli articoli 1, 2, 6 e 7 del D.L. n. 119/2018, scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020, ossia per gli atti di cui al presente articolo rateizzabili in base alle disposizioni vigenti.

È altresì prorogato al 16 settembre 2020 il termine finale per la notifica del ricorso di primo grado innanzi alle Commissioni tributarie relativo agli atti sopra enunciati e a quelli definibili ai sensi dell'art. 15 D.Lgs. 218/1997, i cui termini di versamento scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 16 settembre 2020.

La norma, al pari di quelle sulle altre sospensioni, ha sanato, con effetto retroattivo, gli eventuali mancati pagamenti, creando una disparità di trattamento tra chi aveva effettuato i versamenti, che - per espressa previsione legislativa - non può ottenerne il rimborso, e chi aveva omesso gli stessi.

Valgono le considerazioni sull'accumularsi dei pagamenti al 16 settembre.

Il disposto relativo alla proroga al 16 settembre del termine per la presentazione del ricorso di primo grado avanti le Commissioni tributarie relativo agli atti indicati al primo comma (richiamo effettuato con tecnica legislativa non corretta, in quanto al primo comma sono elencati anche atti non impugnabili) ed a quelli definibili ai sensi dell'art. 15 d.lvo 218/1997 (cioè gli atti di accertamento in genere) si sovrappone in modo confuso alla norma dell'art. 83 sulla proroga dei termini processuali che già ha inciso sulle medesime scadenze: introduce ulteriore proroga del solo termine per la presentazione del ricorso per gli atti enunciati al primo comma e per gli avvisi "definibili".

### **SOSPENSIONE DEI PIGNORAMENTI DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE SU STIPENDI E PENSIONI (ART. 152)**

Nel periodo intercorrente tra il 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del decreto, e il 31 agosto 2020 sono sospesi gli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati

prima della stessa data dall'agente della riscossione, aventi ad oggetto somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.

Nel medesimo periodo le predette somme non sono sottoposte al vincolo di indisponibilità e il terzo pignorato le rende fruibili al debitore esecutato, anche in presenza di assegnazione disposta con provvedimento del giudice dell'esecuzione.

Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima della data di entrata in vigore del presente decreto e restano definitivamente acquisite e non sono rimborsate le somme accreditate, anteriormente alla stessa data, all'agente della riscossione e ai soggetti iscritti all'albo previsto dall'articolo 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Si tratta di una sospensione che riguarda solo quattro mesi (maggio, giugno, luglio ed agosto), non appare comprensibile il riferimento alle indennità dovute a causa di licenziamento...in altri termini se il T.F.R. sarà corrisposto in quest'arco temporale lo stesso sarà escluso dalla falcidia per il pignoramento, laddove invece il datore di lavoro tardi nella corresponsione (ovvero sia stato zelante) il T.F.R. potrà essere oggetto di pignoramento, nei limiti di legge.

La norma è applicabile, nel suo tenore letterale, ad ogni terzo pignorato (fra cui gli istituti di credito).

*Si propone una migliore tecnica normativa che chiarisca che sono ricompresi tutti i terzi e che regolamenti le modalità di accertamento, nei confronti del terzo istituto di credito, della natura delle somme giacenti nei conti correnti.*

### **SOSPENSIONE DELLE VERIFICHE EX ART. 48-BIS DPR N. 602 DEL 1973 (ART. 153)**

Nel periodo di sospensione di cui all'articolo 68, co 1 e 2-bis, D.L. n. 18/2020 (8 marzo - 31 agosto) non si applicano le disposizioni dell'articolo 48-bis del DPR n. 602/1973 che prevedono la verifica da parte della P.A. dell'esistenza di debiti tributari risultanti da cartelle di pagamento nei confronti del beneficiario di un pagamento di importo superiore a Euro 5.000,00.

Per le verifiche effettuate, anche in data antecedente a tale periodo, per le quali l'agente della riscossione non ha notificato l'ordine di versamento previsto dall'articolo 72-bis del

medesimo DPR restano prive di qualunque effetto e la PA può procedere al pagamento a favore del beneficiario.

La sospensione opera non solo per i pagamenti per i quali si renda necessaria una verifica nel periodo sopra indicato, ma anche per quelli per i quali l'agente della riscossione aveva già bloccato le somme, ma non aveva notificato l'ordine di versamento. Anche in questo caso emerge una disparità di trattamento che punisce chi è stato zelante o vittima di comportamenti zelanti.

### **PROROGA DEL PERIODO DI SOSPENSIONE DELLE ATTIVITÀ DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE (ART. 154)**

L'art. 68 del D.L. n. 18/2020 prevedeva la sospensione dei termini per il versamento delle entrate tributarie e non, scadenti nel periodo 8 marzo – 31 maggio, derivanti da cartelle di pagamento, da accertamenti esecutivi o da altri atti della riscossione, anche emessi da enti territoriali.

Per effetto del comma 1, lett. a) dell'art. 154 vengono ricompresi nella sospensione tutti i versamenti scadenti entro il 31 agosto.

La lett. b) del comma 1 dell'art. 154 stabilisce che, per i piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 agosto 2020, la decadenza del debitore dalle rateazioni accordate dall'agente della riscossione e gli altri effetti di tale decadenza previsti dalla legge, si determinano in caso di mancato pagamento di dieci rate, anziché cinque. La lett. c) del comma 1 dell'art. 154 sostituisce il comma 3 dell'art. 68 del DL n. 18/2020 - che attualmente si limita a differire al 31 maggio 2020 il termine di pagamento delle rate della c.d. "rottamazione-ter" e del c.d. "saldo e stralcio" in scadenza al 28 febbraio e al 31 marzo 2020 – consentendo che il versamento di tutte le rate di tali istituti agevolativi in scadenza nell'anno in corso possa essere eseguito, con effetto sanante, entro il 10 dicembre 2020.

Infine, la lett. d) del comma 1 dell'art. 154, sempre in considerazione della generalizzata difficoltà dei debitori nell'assolvimento delle obbligazioni da ruolo e da avvisi esecutivi, rimuove la preclusione, prevista dalle norme vigenti [art. 3, comma 13, lett. a), del DL n. 119/2018], alla possibilità di chiedere la dilazione del pagamento dei debiti inseriti nelle dichiarazioni di adesione alle definizioni agevolate di cui alla medesima lettera d) per i

quali il richiedente non abbia poi provveduto al pagamento di quanto dovuto. La norma sembrerebbe escludere dalla sospensione tutti i carichi affidati all'agente della riscossione e scaduti prima dell'8 marzo 2020.

Inoltre, il contribuente che intenda ottenere una rateizzazione delle cartelle esattoriali, seppur la riscossione delle stesse sia oggetto di sospensione, deve presentare la richiesta di rateizzazione entro il 31 agosto 2020 per poter usufruire della normativa di favore in tema di decadenza, che estende a 10 rate (anziché a 5) la possibilità di mancato pagamento. Valgono anche qui le considerazioni in materia di retroattività della sospensione.

### **PROROGA DEI TERMINI AL FINE DI FAVORIRE LA GRADUALE RIPRESA DELLE ATTIVITÀ ECONOMICHE E SOCIALI (ART. 157)**

In deroga agli ordinari termini decadenziali di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 212/2000, e al fine di evitare la concentrazione di notifiche nei confronti dei contribuenti nel periodo successivo al termine del periodo di crisi, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza scadono, senza tenere in considerazione il periodo di sospensione di cui all'art. 67 comma 1 D.L. 18/2020 (8 marzo - 31 maggio 2020), tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza.

Al comma 2 vengono altresì elencati atti, comunicazioni e/o inviti che possono essere notificati ai contribuenti dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021.

Al comma 3 è prevista la proroga di un anno per i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento relativamente:

- alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per somme dovute a seguito di controlli automatici ex art. 36-bis DPR 600/1973 e 54-bis DPR 633/1972;
- alle dichiarazioni e sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017 per somme dovute ai sensi degli artt. 19 e 20 DPR 917/1986;
- alle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018 per somme dovute a seguito di controllo formale ex art. 36-ter DPR 600/1973.

La norma appare incerta quanto all'ambito di applicabilità e consente un'eccessiva discrezionalità (sono fatti salvi gli atti indifferibili e urgenti senza che di essi sia data

definizione); la tecnica normativa adottata è criticabile anche in quanto non prevede testualmente una proroga del termine, ma ne fa derivare gli effetti in danno al contribuente, al quale è, infatti, negato il diritto di avere la certezza della definitività della propria posizione, così come sarebbe nel caso di proroga del termine. Infine, il meccanismo di emissione degli atti (che si prevede provato dalle evidenze dei sistemi informativi di Agenzia delle Entrate) appare farraginoso e determina, in capo al contribuente, una situazione di incertezza (oltre che di affidamento - non è chiaro come accertare l'effettiva emissione degli atti ad opera degli uffici entro il 2020), che comporterà un aggravio della situazione nell'anno 2021; il disposto si riferisce agli atti a scadenza, quelli non a scadenza potranno essere liberamente notificati (non sense).

*Si propone di modificare la norma nel senso che gli atti vengano emessi e notificati, ma che sia disposta opportuna sospensione del termine per il pagamento (6 mesi anziché 60 giorni) e per l'eventuale impugnazione.*

### **CUMULABILITÀ DELLA SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI E DELLA SOSPENSIONE NELL'AMBITO DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE (ART. 158)**

Viene introdotta una norma interpretativa ai sensi del comma 2 dell'art. 1 L. n. 212/2000 volta a chiarire che la sospensione dei termini processuali prevista dall'art. 83 co 2 D.L. n. 18/2000, convertito, si intende cumulabile in ogni caso con la sospensione del termine di impugnazione prevista 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.