Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

LE NOVITÀ DEI DECRETI SULL'EMERGENZA DA COVID-19 (D.L. "CURA ITALIA" N. 18/2020 E D.L. "LIQUIDITÀ" N. 23/2020)

15 APRILE 2020

ABSTRACT

Il presente documento fa seguito alla pubblicazione del documento di ricerca del 18 marzo u.s., con il quale è stata effettuata una prima analisi delle principali disposizioni di interesse contenute nel Decreto "Cura Italia" n. 18/2020.

L'opportunità di tornare sulle misure adottate dal Governo per far fronte alla contingente emergenza epidemiologica è stata suggerita dall'intervenuta pubblicazione sia dei primi chiarimenti della prassi amministrativa, sia del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23 (c.d. Decreto "Liquidità") – recante 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 – che ha integrato e in parte modificato le disposizioni recate dal Decreto "Cura Italia".

SOMMARIO

1. IL DECRETO-LEGGE "CURA ITALIA" E IL DECRETO-LEGGE "LIQUIDITÀ" 4

2. MISURE FISCALI INERENTI LA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI E DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI 4

3. MISURE FISCALI INERENTI LA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI E DEGLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI - TABELLA RIEPILOGATIVA 28

4. ALTRE MISURE FISCALI A SOSTEGNO DELLA LIQUIDITÀ DELLE FAMIGLIE E DELLE IMPRESE 37

5. MISURE A SOSTEGNO DEL LAVORO 50

   5.1. Estensione delle misure speciali in tema di ammortizzatori sociali per tutto il territorio nazionale 50

   5.2. Norme speciali in materia di riduzione dell'orario di lavoro e di sostegno ai lavoratori 58

   5.3. Disposizioni in materia di sospensione e proroga dei termini di presentazione delle domande di trattamenti previdenziali e assistenziali 68

   5.4. Schemi riepilogativi dei principali interventi per il sostegno al lavoro 69

6. MISURE A SOSTEGNO DELLA LIQUIDITÀ ATTRAVERSO IL SISTEMA BANCARIO E ULTERIORI AGEVOLAZIONI 78

   6.1 Misure in favore delle imprese 78

   6.2 Misure in favore dei lavoratori autonomi 93

   6.3 Misure a sostegno della liquidità attraverso il sistema bancario e ulteriori agevolazioni: tabella riepilogativa 94

7. MISURE IN MATERIA DI GIUSTIZIA 99

8. MISURE IN MATERIA DI APPROVAZIONE DEI BILANCI DI SOCIETÀ E ENTI 108

9. MISURE URGENTI PER GARANTIRE LA CONTINUITÀ DELLE IMPRESE COLPITE DALL'EMERGENZA COVID-19 ... 119

10. DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA DI ESERCIZIO DI POTERI SPECIALI NEI SETTORI DI RILEVANZA STRATEGICA 127

11. MISURE DI POTENZIAMENTO DEL SERVIZIO SANITARIO NAZIONALE 129

1. Il decreto-legge "Cura Italia" e il decreto-legge "Liquidità"

Con il documento di ricerca del 18 marzo u.s. si è effettuata una prima analisi delle principali disposizioni del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, denominato "Cura Italia" (d'ora in avanti, anche Decreto "Cura Italia")[1].

In attesa della conversione in legge di quest'ultimo Decreto[2], sono stati pubblicati alcuni rilevanti chiarimenti della prassi amministrativa ed è stato emanato il decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23[3] (d'ora in avanti, anche Decreto "Liquidità"), le cui disposizioni vanno ad integrare e, in parte, a modificare quelle del Decreto "Cura Italia". In particolare, il Decreto "Liquidità" reca, tra le altre, misure urgenti in materia di accesso al credito per il sostegno alla liquidità delle imprese, nonché in materia di adempimenti fiscali per le imprese e di proroga di termini amministrativi e processuali.

Tenuto conto di questi importanti sviluppi, nell'ottica di un costante aggiornamento delle misure adottate dal Governo per far fronte alla contingente emergenza epidemiologica, si è ritenuto opportuno procedere con l'aggiornamento del nostro documento del 18 marzo scorso, integrandone i contenuti con la prassi amministrativa e con le novità normative da ultimo approvate con il richiamato Decreto "Liquidità".

Per agevolare la lettura, le parti aggiunte o modificate sono evidenziate in colore giallo, in modo da facilitarne la visualizzazione.

2. Misure fiscali inerenti la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari e previdenziali

Gli articoli da 60 a 62 del Titolo IV ("misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese") del d.l. n. 18/2020 (Decreto "Cura Italia") disciplinano la sospensione dei termini relativi a taluni versamenti e adempimenti di natura tributaria e previdenziale.

Tali misure sono state successivamente integrate, e in parte modificate, dagli articoli da 18 a 26 del d.l. n. 23/2020 (Decreto "Liquidità"), rendendo il quadro complessivo ancora più articolato. Nel loro insieme, infatti, le misure approvate adottano criteri selettivi di tipo soggettivo, geografico, quantitativo e anche temporale tra loro diversificati che rendono l'applicazione delle stesse oltremodo complessa, anche da parte di professionisti che, come i commercialisti, hanno competenze specifiche e sono "allenati" a confrontarsi con la farraginosità della normativa fiscale.

---

[1] Il Decreto "Cura Italia" ha introdotto una serie di misure di potenziamento del servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, per complessivi 25 miliardi, aggiungendosi ai precedenti interventi confluiti nei decreti-legge n. 14 del 9 marzo 2020, n. 11 dell'8 marzo 2020, n. 9 del 2 marzo e n. 6 del 22 febbraio.

[2] Il ddl di conversione in legge del Decreto "Cura Italia" (S. 1766) è stato approvato il 9 aprile scorso dal Senato ed è attualmente all'esame delle Commissioni competenti della Camera dei Deputati.

[3] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'8 aprile 2020 ed entrato in vigore, *ex* articolo 44 del d.l., il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, ossia il 9 aprile.

Tuttavia, quel che più preoccupa è che, anche sotto il profilo sostanziale, tali misure devono, purtroppo, ritenersi ancora insufficienti rispetto alla grave emergenza, anche di tipo economico-finanziario, in atto nel nostro Paese.

Per comodità di immediato riscontro, di seguito si analizzano le misure in materia di versamenti e adempimenti fiscali e contributivi, suddivise in base alle singole disposizioni recate dal Decreto "Cura Italia", come integrate e/o modificate dal Decreto "Liquidità".

Articolo 60 (d.l. "Cura Italia") – *Rimessione in termini per i versamenti*

La disposizione contiene l'unico slittamento delle scadenze generalizzato **per tutti i contribuenti**. Tale slittamento, nella sostanza, risulta senz'altro inefficace a fare fronte alle difficoltà operative di molti studi professionali, in diverse sedi manifestate dal CNDCEC. La norma, infatti, dispone una rimessione in termini di durata pari a soli 4 giorni, **rinviando dal 16 al 20 marzo tutti i versamenti da effettuarsi nei confronti delle pubbliche amministrazioni**, **inclusi** quelli relativi ai **contributi** previdenziali ed assistenziali **e** ai **premi** per l'assicurazione obbligatoria.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate[4], tale rimessione in termini è applicabile ai versamenti dovuti a qualsiasi titolo dalla generalità dei contribuenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni e, pertanto, vi rientrano anche il versamento della tassa annuale di vidimazione dei libri sociali[5], dell'imposta sugli intrattenimenti[6] e dell'IRAP dovuta dalle aziende del servizio sanitario nazionale[7].

Al riguardo, l'articolo 21 del Decreto "Liquidità" stabilisce ora che i **versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni**, di cui all'articolo 60 del Decreto "Cura Italia", sono considerati **tempestivi** se effettuati **entro il 16 aprile 2020**. Intervenendo a termini ampiamente scaduti, la norma, pur venendo incontro alle esigenze di quanti non siano riusciti ad adempiere entro il 20 marzo scorso, si risolve tuttavia in una beffa per i contribuenti (e i professionisti che li assistono) che, anche in questo periodo emergenziale, hanno dovuto superare notevoli difficoltà per rispettare il brevissimo slittamento dei termini originariamente previsto. Un legislatore più attento alle reali esigenze di contribuenti e professionisti avrebbe dovuto invece concedere, sin dall'inizio, maggior tempo per tutti i versamenti, come richiesto dal CNDCEC.

Con specifico riferimento al versamento del saldo IVA, in scadenza il 16 marzo u.s., si osserva che resta ferma la possibilità di effettuare detto versamento entro il 30 giugno 2020, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo – deve ora ritenersi – al 16 aprile 2020, oppure entro il 30 luglio 2020, maggiorando le somme dovute (sia il saldo IVA che la sua maggiorazione dello 0,40% mensile) di un ulteriore 0,40%. Infatti, i decreti in esame non hanno previsto alcuna disapplicazione delle disposizioni di cui al combinato disposto degli articoli 6 del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 e 17, commi 1 e 2, del d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435.

[4] Cfr. risoluzione 18 marzo 2020, n. 12/E.
[5] Cfr. circolare 3 aprile 2020, n. 8/E, par. 1.1 e circolare 13 aprile 2020, n. 9/E, par. 5.1.
[6] V. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.14 e circ. n. 9/E del 2020, par. 5.1.
[7] Cfr. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.22 e circ. n. 9/E del 2020, par. 5.1.

<u>Articolo 61</u> (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dei versamenti delle ritenute, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria*

I primi due commi dell'articolo in esame sostanzialmente ampliano l'ambito di applicazione della sospensione di alcuni versamenti e adempimenti fiscali e previdenziali recata dal comma 1 dell'articolo 8 del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9[8], individuando le seguenti **ulteriori categorie di soggetti particolarmente colpiti dalla situazione di emergenza sanitaria in corso**:

- federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, nonché soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, fitness e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori;
- soggetti che gestiscono teatri, sale da concerto, sale cinematografiche, ivi compresi i servizi di biglietteria e le attività di supporto alle rappresentazioni artistiche, nonché discoteche, sale da ballo, nightclub, sale gioco e biliardi;
- soggetti che gestiscono ricevitorie del lotto, lotterie, scommesse, ivi compresa la gestione di macchine e apparecchi correlati;
- soggetti che organizzano corsi, fiere ed eventi, ivi compresi quelli di carattere artistico, culturale, ludico, sportivo e religioso;
- soggetti che gestiscono attività di ristorazione, gelaterie, pasticcerie, bar e pub;
- soggetti che gestiscono musei, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici e riserve naturali;
- soggetti che gestiscono asili nido e servizi di assistenza diurna per minori disabili, servizi educativi e scuole per l'infanzia, servizi didattici di primo e secondo grado, corsi di formazione professionale, scuole di vela, di navigazione, di volo, che rilasciano brevetti o patenti commerciali, scuole di guida professionale per autisti;
- soggetti che svolgono attività di assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili;
- aziende termali di cui alla legge 24 ottobre 2000, n. 323, e centri per il benessere fisico;
- soggetti che gestiscono parchi divertimento o parchi tematici;
- soggetti che gestiscono stazioni di autobus, ferroviarie, metropolitane, marittime o aeroportuali;
- soggetti che gestiscono servizi di trasporto merci e trasporto passeggeri terrestre, aereo, marittimo fluviale, lacuale e lagunare, ivi compresa la gestione di funicolari, funivie, cabinovie, seggiovie e *ski-lift*;
- soggetti che gestiscono servizi di noleggio di mezzi di trasporto terrestre, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare;
- soggetti che gestiscono servizi di noleggio di attrezzature sportive e ricreative ovvero di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli;
- soggetti che svolgono attività di guida e assistenza turistica;
- ONLUS, Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale, iscritte negli appositi registri regionali e delle Province autonome che esercitano in via esclusiva o

[8] Il comma 1 del citato art. 8 è riferito ai seguenti soggetti: imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e turismo e *tour operator*, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato.

principale una o più attività di interesse generale previste dall'art. 5, comma 1, del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore).

Per tutti questi soggetti (escluse le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, nonché i soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, *fitness* e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori, per i quali v. *infra*), è prevista la **sospensione fino al 30 aprile 2020** dei termini relativi a:

- **versamenti** delle **ritenute** alla fonte effettuate in qualità di sostituti d'imposta sui redditi da **lavoro dipendente e assimilati** (di cui rispettivamente agli artt. 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973)[9];
- **adempimenti** e **versamenti** dei **contributi** previdenziali e assistenziali **e** dei **premi** per l'assicurazione obbligatoria[10].

I **versamenti** così sospesi andranno **effettuati**, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il** 31 maggio 2020 (che slitta al **1° giugno**, cadendo il 31 maggio di domenica) **o** mediante rateizzazione (**fino a un massimo di 5 rate** mensili di pari importo) a decorrere dal mese di maggio 2020. Qualora si fosse già proceduto ad effettuare detti versamenti, non è possibile chiedere il rimborso di quanto già versato.

Per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, nonché i soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, *fitness* e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori, la sospensione dei già menzionati termini è estesa (dal comma 5 dell'articolo in oggetto) **fino al 31 maggio 2020**. I **versamenti** così sospesi andranno, in tal caso, effettuati, 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. Anche per questi ultimi soggetti, qualora si fosse già proceduto ad effettuare detti versamenti, non è possibile chiedere il rimborso di quanto già versato.

La circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.2) ha chiarito che nel caso in cui un soggetto **eserciti più attività**, delle quali solo alcune sono riconducibili a quelle considerate particolarmente colpite dall'emergenza epidemiologica, il medesimo può beneficiare della sospensione in esame esclusivamente se le attività rientranti tra quelle considerate particolarmente colpite dall'emergenza siano svolte in maniera **prevalente** rispetto alle altre esercitate dalla stessa impresa (intendendosi per "prevalenti" le attività dalle quali deriva, nell'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione, la maggiore entità dei ricavi o compensi).

L'Agenzia delle entrate ha altresì chiarito che la sospensione in esame si applica anche alle **Amministrazioni locali**, le quali conseguentemente non devono versare ritenute Irpef e contributi

[9] Per i soggetti nei confronti dei quali sono sospesi i versamenti delle ritenute, sono conseguentemente sospesi anche i controlli a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti previsti dall'articolo 17-*bis* del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (sul punto, v. *infra* nel testo).

[10] L'INPS, con la circolare 9 aprile 2020, n. 52, ha confermato che la sospensione contributiva si applica sia alle quote di TFR da versare al Fondo di Tesoreria, trattandosi di contribuzione previdenziale equiparata, sia alla quota di contribuzione a carico dei dipendenti.

sociali per i lavoratori dipendenti impiegati nelle attività richiamate dal comma 2 dell'articolo 61 in commento (per esempio, musei, biblioteche, asili nido, scuole, ecc.)[11].

Con specifico riferimento alla **sospensione** dei **termini** relativi agli **adempimenti e** ai **versamenti** dei **contributi** previdenziali e assistenziali **e** dei **premi** per l'assicurazione obbligatoria **in scadenza nei periodi considerati, ai sensi delle disposizioni in esame, occorre fermamente scongiurare soluzioni interpretative inutilmente gravose per le aziende e per i professionisti che operano nel loro interesse in qualità di intermediari abilitati**. Ci si riferisce all'interpretazione formulata dall'INPS in relazione al d.l. 2 marzo 2020, n. 9, lì dove aveva ritenuto che "*il datore di lavoro o il committente che sospende il versamento della contribuzione, ma che contemporaneamente opera la trattenuta della quota a carico del lavoratore, è tenuto obbligatoriamente a versare quest'ultima alle ordinarie scadenze legali di versamento*". Invero, tale opzione interpretativa sembrava trascurare la portata della norma che ha disposto la sospensione sia degli adempimenti che dei versamenti. Non si vede, infatti, come si possano sospendere gli adempimenti, intesi come insieme di operazioni finalizzate alla denuncia Uniemens, richiedendo al contempo l'effettuazione dei versamenti, seppure limitatamente alla quota a carico del lavoratore, che tali adempimenti presuppongono.

Inoltre, la tesi della sospensione di tutti i versamenti contributivi, a prescindere dall'avvenuta trattenuta della quota a carico del lavoratore, può anche essere avvalorata ragionando esclusivamente sulla sospensione dei termini di versamento, intesa come differimento dei tempi di una scadenza nelle cui more il datore di lavoro trattiene legittimamente i contributi conto dipendente in attesa del pagamento. In buona sostanza, la sospensione riguarda i versamenti (complessivamente considerati) del datore di lavoro e non dei soli contributi a carico del datore di lavoro. In altri termini, la sospensione riguarda gli obblighi di versamento, senza ulteriore specificazione, e non gli obblighi contributivi a carico del solo datore di lavoro. Quest'ultima soluzione interpretativa si mostra, peraltro, utile in relazione alla corretta interpretazione della sospensione dei versamenti contributivi di cui al successivo articolo 62 del Decreto "Cura Italia".

La tesi sopra enucleata ha trovato infine positivo riscontro nel messaggio 25 marzo 2020, n. 1373 con il quale l'INPS ha adeguato e precisato le indicazioni in materia, contenute nella circolare 12 marzo 2020, n. 37. Secondo l'Istituto, il *favor* nei confronti dei creditori di imposta, che informa tutto il Decreto "Cura Italia", induce a ritenere che la sospensione degli adempimenti e dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali, disposta con il d.l. 2 marzo 2020, n. 9, comprenda anche quelli relativi alla quota a carico dei lavoratori dipendenti.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo in oggetto, **per tutti i soggetti particolarmente colpiti** dalla situazione di emergenza sanitaria in corso (comprese quindi le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e turismo e i *tour operator*, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato[12], nonché le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, nonché i soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, *fitness* e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori), sono inoltre **sospesi i versamenti IVA** in scadenza nel **mese di marzo**.

[11] Cfr. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.18.

[12] Vale a dire i soggetti individuati dal comma 1 dell'art. 8 del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9.

La sospensione si applica anche ai versamenti IVA dovuti dalla società controllante del **gruppo IVA**. A tal fine è sufficiente che i soggetti appartenenti al gruppo esercitino una o più delle attività considerate tra quelle particolarmente colpite dall'emergenza epidemiologica, sempreché l'ammontare dei ricavi ad esse relative ne rappresenti cumulativamente la parte prevalente rispetto a quello complessivamente realizzato da tutte le società del gruppo[13]. Similmente, in ipotesi di **liquidazione IVA di gruppo** (*ex* art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972), ai fini dell'applicazione della sospensione dei versamenti, è sufficiente che i soggetti facenti parte del perimetro della liquidazione IVA di gruppo, esercitino una o più delle attività considerate dal Decreto "Cura Italia" particolarmente colpite, sempreché l'ammontare dei ricavi derivanti da tali attività sia prevalente rispetto a quello complessivamente realizzato a livello di gruppo[14].

Per quanto concerne la ripresa della riscossione, anche per l'IVA, è previsto che i versamenti sospesi andranno **effettuati**, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il** 31 maggio 2020 (che slitta al **1° giugno**, cadendo il 31 maggio di domenica) **ovvero** mediante rateizzazione (**fino a un massimo di 5 rate mensili** di pari importo) a decorrere sempre dal mese di maggio 2020. Anche in questo caso, qualora si fosse già provveduto al versamento delle somme oggetto della presente sospensione, non sarà possibile richiederne il rimborso.

Di seguito, una tabella che individua, per ciascuna attività che l'art. 61 del Decreto "Cura Italia" considera particolarmente colpita dalla situazione di emergenza sanitaria in corso, il numero di soggetti interessati sulla base dei dati dell'Archivio Statistico delle Imprese Attive (ASIA) dell'Istat relativi al 2017.

Le singole attività vengono riportate in base ai codici ATECO di riferimento, così come individuati dall'Agenzia delle entrate con le risoluzioni 18 marzo 2020, n. 12/E e 21 marzo 2020, n. 14/E. In proposito, si segnala che l'elencazione dei suddetti codici ATECO deve ritenersi effettuata a **mero titolo indicativo**. Infatti, come precisato dalla stessa Agenzia, "*le sospensioni previste dall'articolo 61 possono riguardare anche soggetti che svolgono attività non espressamente riconducibili ai codici ATECO indicati nelle richiamate risoluzioni. Ciò a condizione che la propria attività sia riconducibile nella sostanza a una delle categorie economiche indicate*"[15].

ATECO	DESCRIZIONE	N. IMPRESE
49.10.00	Trasporto ferroviario di passeggeri (interurbano)	12
49.20.00	Trasporto ferroviario di merci	14
49.31.00	Trasporto terrestre di passeggeri in aree urbane e suburbane	1.449
49.32.10	Trasporto con taxi	18.138
49.32.20	Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente	7.331
49.39.01	Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano …	3.510
49.39.09	Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri n.c.a.	
49.41.00	Trasporto di merci su strada	62.611

[13] Cfr. circ. n. 8/E del 2020, par. 1.4.

[14] Circ. n. 8/E del 2020, par. 1.5.

[15] In termini, circ. n. 8/E del 2020 (par. 1.3).

49.42.00	Servizi di trasloco	1.944
50.10.00	Trasporto marittimo e costiero di passeggeri	547
50.20.00	Trasporto marittimo e costiero di merci	182
50.30.00	Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne (inclusi i trasporti lagunari)	960
50.40.00	Trasporto di merci per vie d'acqua interne	118
51.10.10	Trasporto aereo di linea di passeggeri	88
51.10.20	Trasporto aereo non di linea di passeggeri-voli charter	100
51.21.00	Trasporto aereo di merci	28
52.10.10	Magazzini di custodia e deposito per conto terzi	1.547
52.10.20	Magazzini frigoriferi per conto terzi	221
52.21.30	Gestione di stazioni per autobus	11
52.21.40	Gestione di centri di movimentazione merci (interporti)	70
52.22.01	Liquefazione e rigassificazione di gas a scopo di trasporto marittimo e per vie d'acqua effettuata al di fuori del sito di estrazione	2.157
52.22.09	Altre attività dei servizi connessi al trasporto marittimo e per vie d'acqua	
52.24.10	Movimento merci relativo a trasporti aerei	37
52.24.20	Movimento merci relativo a trasporti marittimi e fluviali	203
52.24.30	Movimento merci relativo a trasporti ferroviari	44
52.24.40	Movimento merci relativo ad altri trasporti terrestri	2.702
52.29.10	Spedizionieri e agenzie di operazioni doganali	1.747
52.29.21	Intermediari dei trasporti	6.089
52.29.22	Servizi logistici relativi alla distribuzione delle merci	
53.20.00	Altre attività postali e di corriere senza obbligo di servizio universale.	2.483
55.10.00	Alberghi	23.337
55.20.10	Villaggi turistici	870
55.20.20	Ostelli della gioventù	220
55.20.30	Rifugi di montagna	858
55.20.40	Colonie marine e montane	134
55.20.51	Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence	24.162
55.20.52	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole	
55.30.00	Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte	1.599
55.90.10	Gestione di vagoni letto	1
55.90.20	Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero	267
56.10.11	Ristorazione con somministrazione	101.762
56.10.12	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole	
56.10.30	Gelaterie e pasticcerie	13.134
56.10.41	Gelaterie e pasticcerie ambulanti	949
56.10.42	Ristorazione ambulante	
56.10.50	Ristorazione su treni e navi	6
56.21.00	Catering per eventi, banqueting	2.466
56.29.10	Mense	999
56.29.20	Catering continuativo su base contrattuale	422

56.30.00	Bar e altri esercizi simili senza cucina	124.146
59.14.00	Attività di proiezione cinematografica	729
77.11.00	Noleggio di autovetture e autoveicoli leggeri	2.435
77.21.01	Noleggio di biciclette	2.288
77.21.02	Noleggio senza equipaggio di imbarcazioni da diporto (inclusi i pedalò)	
77.21.09	Noleggio di altre attrezzature sportive e ricreative	
77.34.00	Noleggio di mezzi di trasporto marittimo e fluviale	406
77.39.10	Noleggio di altri mezzi di trasporto terrestri	368
77.39.94	Noleggio di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli: impianti luce e audio …	
79.11.00	Attività delle agenzie di viaggio	4.723
79.12.00	Attività dei tour operator	5.583
79.90.11	Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento	1.835
79.90.19	Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio	
79.90.20	Attività delle guide e degli accompagnatori turistici	5.090
82.30.00	Organizzazione di convegni e fiere	4.018
82.99.99	Altri servizi di supporto alle imprese n.c.a.	32.897
85.10.00	Istruzione di grado preparatorio: scuole dell'infanzia, scuole speciali …	2.079
85.20.00	Istruzione primaria: scuole elementari	243
85.31.10	Istruzione secondaria di primo grado: scuole medie	55
85.31.20	Istruzione secondaria di secondo grado di formazione generale: licei	225
85.32.01	Scuole di vela e navigazione che rilasciano brevetti o patenti commerciali	955
85.32.02	Scuole di volo che rilasciano brevetti o patenti commerciali	
85.32.03	Scuole di guida professionale per autisti, ad esempio di autocarri, di autobus e di pullman	
85.32.09	Altra istruzione secondaria di secondo grado di formazione tecnica …	
85.41.00	Istruzione e formazione tecnica superiore (IFTS)	304
85.42.00	Istruzione universitaria e post-universitaria-accademie e conservatori	158
85.51.00	Corsi sportivi e ricreativi	4.310
85.52.01	Corsi di danza	2.548
85.52.09	Altra formazione culturale	
85.53.00	Autoscuole, scuole di pilotaggio e nautiche	4.754
85.59.10	Università popolare	15.850
85.59.20	Corsi di formazione e corsi di aggiornamento professionale	
85.59.30	Scuole e corsi di lingua	
85.59.90	Altri servizi di istruzione n.c.a.	
85.60.01	Consulenza scolastica e servizi di orientamento scolastico	1.376
85.60.09	Altre attività di supporto all'istruzione	
88.10.00	Assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili	2.786
88.91.00	Servizi di asili nido e assistenza diurna per minori disabili	3.048
90.01.01	Attività nel campo della recitazione	10.811
90.01.09	Altre rappresentazioni artistiche	

90.02.01	Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli	5.032
90.02.02	Attività nel campo della regia	
90.02.09	Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche	
90.04.00	Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche	312
91.01.00	Attività di biblioteche e archivi	494
91.02.00	Attività di musei	207
91.03.00	Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili	203
91.04.00	Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali	122
92.00.01	Ricevitorie del lotto, superenalotto, totocalcio eccetera	10.584
92.00.02	Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta	
92.00.09	Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse	
93.11.10	Gestione di stadi	35
93.11.20	Gestione di piscine	551
93.11.30	Gestione di impianti sportivi polivalenti	1.309
93.11.90	Gestione di altri impianti sportivi n.c.a.	721
93.12.00	Attività di club sportivi	1.665
93.13.00	Gestione di palestre	3.546
93.19.10	Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi	4.743
93.19.91	Ricarica di bombole per attività subacquee	
93.19.92	Attività delle guide alpine	
93.19.99	Altre attività sportive n.c.a.	
93.21.00	Parchi di divertimento e parchi tematici	1.145
93.29.10	Discoteche, sale da ballo night-club e simili	1.515
93.29.20	Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali	4.605
93.29.30	Sale giochi e biliardi	1.624
93.29.90	Altre attività di intrattenimento e di divertimento n.c.a.	6.624
94.99.20	Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di hobby	
96.04.10	Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)	5.316
96.04.20	Stabilimenti termali	140
96.09.05	Organizzazione di feste e cerimonie	
	TOTALE	**570.042**
	TOTALE IMPRESE ATTIVE (ISTAT 2017)	**4.397.623**
	QUOTA % SUL TOTALE	**13,0%**

Fonte: Elaborazione FNC su dati Istat, ASIA (Archivio Statistico delle Imprese Attive) 2017.

Articolo 62 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dei termini degli adempimenti [e dei versamenti fiscali e contributivi]*[16]

Il comma 1 dell'articolo in esame accorda una **sospensione** di alcuni **adempimenti tributari**

[16] Di seguito ci limitiamo a commentare la sola sospensione dei termini degli adempimenti di cui al comma 1 dell'art. 62; per l'esame della sospensione dei versamenti fiscali e contributivi di cui ai commi 2 e seguenti dello stesso art. 62, si rimanda al commento riportato alle pagine successive.

applicabile a **tutti i soggetti che hanno il domicilio** fiscale, la sede legale **o la sede** operativa **nel territorio dello Stato**.
Nello specifico, si prevede la **sospensione di tutti gli adempimenti tributari in scadenza nel periodo** compreso **tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**.

Gli **adempimenti sospesi** andranno **effettuati**, senza applicazione di sanzioni, **entro il 30 giugno 2020**.

Per espressa previsione normativa, **non rientrano nella sospensione degli adempimenti** in esame:

- i termini relativi ai **versamenti**;
- i termini fissati per l'**effettuazione delle ritenute** alla fonte **e** delle **trattenute relative alle addizionali** regionale e comunale all'IRPEF;
- i termini relativi alla **dichiarazione dei redditi precompilata 2020**, così come rideterminati dall'art. 1 del decreto-legge 2 marzo 2020, n. 9.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.17), ha precisato che non risultano altresì sospesi i termini previsti per la redazione degli inventari, trattandosi di termini non connessi ad adempimenti tributari. L'Agenzia ricorda, tuttavia, che si può comunque richiamare la disciplina civilistica in materia, prevedendo il codice civile espressamente la possibilità di chiedere la proroga di tale termine.

Come già ipotizzato nella prima versione del presente documento di ricerca (pubblicata il 18 marzo u.s.), la citata circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.7) ha inoltre chiarito che tra gli adempimenti oggetto di sospensione **non rientrano** altresì l'**emissione delle fatture**, in formato sia analogico che elettronico, né la **trasmissione dei corrispettivi, qualora sia già in uso il registratore telematico** ovvero si utilizzi la procedura *web* dell'Agenzia delle entrate[17]. La fattura e il documento commerciale emesso dal registratore telematico sono, infatti, destinati alla controparte contrattuale e funzionali all'esercizio di alcuni diritti fiscalmente riconosciuti (come la detrazione dell'IVA o la deducibilità dei costi da parte del cessionario/committente). La **trasmissione dei corrispettivi** risulta invece **sospesa qualora** la stessa sia stata **legittimamente differita ad un momento successivo a quello di memorizzazione** del corrispettivo e di emissione del documento commerciale (si pensi, ad esempio, all'assenza di rete internet e/o a problemi di connettività del dispositivo). Così come rientra tra gli adempimenti sospesi anche la trasmissione telematica mensile dei dati dei corrispettivi prevista dal comma 6-*ter* dell'articolo 2 del d.lgs. n. 127 del 2015, attualmente in vigore **per gli operatori con volume d'affari inferiore a 400 mila euro che** non utilizzano ancora un registratore telematico ovvero la procedura *web* dell'Agenzia delle entrate e **continuano ad emettere scontrini o ricevute fiscali**[18]. Parimenti sospesa è la trasmissione telematica dei corrispettivi generati dalla gestione di distributori automatici, da effettuarsi entro il termine di 60 giorni dal precedente invio dei dati.

[17] L'Agenzia delle entrate ha anche ricordato che in caso di violazione, l'esimente di cui all'articolo 6, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, può trovare applicazione, in base ai principi di carattere generale, qualora l'Ufficio competente alla valutazione della ricorrenza degli elementi della forza maggiore ne ravvisi la sussistenza nel caso concreto. Ovviamente, ciò non esclude la possibilità per il contribuente di invocare la predetta causa di non punibilità in sede di ricorso contro l'atto di irrogazione della sanzione emanato in seguito al mancato riconoscimento da parte dell'Ufficio della causa di forza maggiore.

[18] L'Agenzia delle entrate ha ulteriormente specificato che "*laddove l'esercizio commerciale non svolgesse alcuna attività (ad esempio in quanto chiuso per ordine dell'autorità o per altre ragioni connesse agli eventi calamitosi), nessuna ulteriore operazione relativa alla memorizzazione/invio dei dati deve essere posta in essere*" (circ. n. 8/E del 2020, par. 1.7).

La circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.9) ha inoltre precisato che **per i soggetti nei confronti dei quali sono sospesi i versamenti delle ritenute**, sono **conseguentemente sospesi anche i controlli a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti** previsti dall'articolo 17-*bis* del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241[19]. Ciò in quanto, i predetti controlli da parte del committente sono strettamente connessi ai versamenti delle ritenute da parte dell'appaltatore. In caso di sospensione del versamento delle ritenute, quindi, il committente non deve sospendere il pagamento all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice dei corrispettivi di cui sia maturato il diritto alla ricezione alla data stabilita dal comma 2 del citato articolo 17-*bis* (quinto giorno lavorativo successivo alla scadenza del versamento delle ritenute).

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 9/E del 2020 (par. 2.1), ha ulteriormente specificato che i controlli a carico del committente e, quindi, l'obbligo di sospendere il pagamento dei corrispettivi, come previsto dal comma 3 del medesimo articolo 17-*bis* in caso di inadempimento o non corretto adempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, riprenderanno dal momento del versamento o dall'omesso versamento delle ritenute alle scadenze previste per la ripresa della riscossione dei versamenti sospesi.

Sempre con riferimento alle disposizioni in materia di ritenute e compensazioni in **appalti e subappalti** di cui all'articolo 17-*bis* del d.lgs. n. 241 del 1997, si segnala che l'articolo 23 del Decreto "Liquidità", al fine di evitare accessi da parte di contribuenti agli uffici dell'Agenzia delle entrate, ha prorogato al **30 giugno 2020** la validità dei **certificati emessi entro il 29 febbraio 2020** ai sensi del comma 5 del citato articolo 17-*bis*[20].

La più volte citata circolare n. 8/E del 2020 ha altresì evidenziato che la sospensione dei termini in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 prevista dal comma 1 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia" **si applica**, fra gli altri, **anche** ai seguenti adempimenti:

- l'invio di **risposte alle richieste di documentazione** effettuate **in sede di controllo formale** delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-*ter* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600[21];
- la presentazione degli elenchi Intrastat[22];
- l'assolvimento dell'obbligo di registrazione in termine fisso (di cui all'articolo 5 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) a prescindere dalle modalità (telematica o cartacea) prescelta per la registrazione[23];
- la registrazione dei contratti di comodato e locazione (con conseguente sospensione dell'obbligo di versamento dell'imposta corrispondente, se il contribuente non provvede alla registrazione nel periodo di sospensione)[24];

---

[19] Introdotto dall'articolo 4 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

[20] Si tratta della certificazione, messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate, che attesta la sussistenza dei requisiti indicati alle lettere a) e b) del comma 5 del suddetto articolo 17-*bis* (c.d."Durf"), che ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio e che le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici devono consegnare al committente al fine di evitare gli obblighi previsti dalla predetta disciplina (sulla quale v., *amplius*, circolare dell'Agenzia delle entrate 12 febbraio 2020, n. 1/E).

[21] Cfr. circ. cit., par. 1.20.

[22] V. circ. cit., par. 1.10.

[23] Cfr. circ. cit., par. 1.12.

- la presentazione della dichiarazione di successione (con conseguente sospensione del correlato obbligo di versamento delle imposte ipotecarie, catastali e degli altri tributi indiretti, se il contribuente non provvede alla presentazione della dichiarazione nel periodo di sospensione)[25];
- le comunicazioni mensili all'Archivio dei rapporti finanziari[26].

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con le note 18 marzo 2020, n. 94214/RU e n. 93676/RU, ha inoltre annoverato tra gli adempimenti sospesi:

- la denuncia di esercizio di cui all'articolo 25, comma 2, lett. a) e lett. c) del d.lgs. n. 504 del 1995 gravante sugli esercenti depositi per uso privato, agricolo e industriale aventi capacità superiore a 10 mc e non superiore a 25 mc, nonché sugli esercenti apparecchi di distribuzione automatica di carburanti per usi privati, agricoli e industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale è superiore a 5 mc e non superiore a 10 mc;
- le dichiarazioni annuali previste a carico dei soggetti operanti nei settori dell'energia elettrica e del gas naturale (articoli 26, comma 13 e 14, 53, comma 8 e 53-*bis*, comma 3, del d.lgs. n. 504 del 1995), nonché nel settore dell'accisa sul carbone, la lignite e il *coke* (art. 21, comma 8, del d.lgs. n. 504 del 1995)[27].

Articolo 22 (d.l. "Liquidità") – *Disposizioni relative ai termini di consegna e di trasmissione telematica della Certificazione Unica 2020*

Sui termini relativi ad alcuni specifici adempimenti è intervenuto anche il Decreto "Liquidità".

In particolare, il comma 1 dell'art. 22 di quest'ultimo Decreto ha **prorogato al 30 aprile 2020** il termine entro il quale i sostituti d'imposta devono **consegna**re **agli interessati le Certificazioni Uniche** relative ai redditi di lavoro dipendente e assimilati e ai redditi di lavoro autonomo[28].

Il successivo comma 2 interviene invece sull'adempimento relativo alla **trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle Certificazioni Uniche**, disponendo la disapplicazione delle sanzioni previste dall'art. 4, comma 6-*quinquies*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 nel caso in cui detta trasmissione sia effettuata, oltre il termine già prorogato del 31 marzo 2020[29], ma **entro il 30 aprile 2020**. Resta

---

[24] V. circ. cit., par. 1.21.

[25] Cfr. circ. cit., par. 1.16.

[26] V. circ. cit., par. 1.6, ove si chiarisce, altresì, che:
- le comunicazioni mensili "Nuovi rapporti" (tipologia comunicazione = 1) e "Chiusura rapporti" (tipologia comunicazione = 5), riferite ai mesi di febbraio, marzo e aprile 2020, possono essere comunicate oltre i termini naturali di scadenza, ma entro il 30 giugno 2020, con "tipologia invio"= 1 (ordinario);
- le comunicazioni annuali dei dati contabili riferite all'anno 2019 possono essere comunicate oltre i termini naturali di scadenza, ma entro il 30 giugno 2020, con "Saldi annuali" (tipologia comunicazione = 3).

[27] Cfr. cit. nota n. 93676/RU del 2020 in cui sono individuate anche specifiche modalità di liquidazione e versamento delle accise dovute.

[28] Si tratta del termine di cui all'articolo 4, comma 6-*quater*, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. Al riguardo, si ricorda che l'articolo 1, comma 3, del d.l. 2 marzo 2020, n. 9 aveva già disposto, per l'anno 2020, la proroga al 31 marzo dei termini del 16 marzo di consegna al sostituito e di trasmissione all'Agenzia delle entrate delle certificazioni uniche, di cui, rispettivamente, ai commi 6-*quater* e 6-*quinquies* dell'articolo 4 del citato d.P.R. n. 322 del 1998.

[29] V. nota precedente.

ovviamente ferma la facoltà, per le Certificazioni Uniche[30] contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata, di effettuare la trasmissione telematica all'Agenzia entro il più ampio termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, ordinariamente fissato al 31 ottobre di ciascun anno (per il 2020, 2 novembre 2020, cadendo il 31 ottobre di sabato), previsto dal comma 1 del medesimo articolo 4 del citato d.P.R. n. 322 del 1998[31].
A quest'ultimo riguardo, vale quanto già rilevato a proposito del differimento al 16 aprile 2020 della rimessione in termini per i versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni[32]. Intervenendo a termini ampiamente scaduti, la norma, pur venendo incontro a coloro che non siano riusciti a trasmettere le Certificazioni Uniche entro il 31 marzo scorso, si risolve tuttavia, come già detto, in una beffa per i contribuenti (e i professionisti che li assistono) che, anche in questo periodo emergenziale, hanno dovuto superare notevoli difficoltà per rispettare il brevissimo slittamento dei termini originariamente previsto. Un legislatore più attento alle reali esigenze di contribuenti e professionisti avrebbe dovuto invece concedere, sin dall'inizio, maggior tempo per tutti i versamenti, come richiesto dal CNDCEC.

Articolo 25 (d.l. "Liquidità") – *Assistenza fiscale a distanza*

La norma, al fine di superare le difficoltà determinate dalle restrizioni agli spostamenti delle persone fisiche imposte dall'emergenza sanitaria in corso, semplifica le modalità di rilascio della delega all'accesso alla dichiarazione precompilata e della relativa documentazione, ferma la regolarizzazione alla cessazione dell'attuale situazione emergenziale.

In particolare, con riferimento al solo periodo d'imposta 2019, viene consentito ai CAF e ai professionisti abilitati di gestire "a distanza" l'attività di assistenza fiscale o di assistenza per la predisposizione del modello 730 con modalità telematiche. Infatti, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati indicati all'articolo 34, comma 4, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, possono inviare in via telematica al CAF o al professionista abilitato la copia per immagine della delega all'accesso alla dichiarazione precompilata sottoscritta e la copia della documentazione necessaria, unitamente alla copia del documento di identità.

Inoltre, viene previsto che, in caso di necessità determinata, ad esempio, dall'indisponibilità di strumenti quali stampanti o *scanner*, il contribuente possa inviare telematicamente una delega non sottoscritta, ma suffragata dall'invio telematico della copia per immagine di un'apposita autorizzazione predisposta in forma libera e sottoscritta. La relazione illustrativa alla disposizione in commento specifica che la propria autorizzazione può essere resa, ad esempio, con strumenti informatici, quali un video o un messaggio di posta elettronica accompagnato da una foto, anche mediante il deposito nel *cloud* dell'intermediario.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate[33], qualunque sia lo strumento utilizzato per inviare la delega all'accesso all'area riservata, quest'ultima dovrà contenere delle informazioni essenziali, quali (i) il

[30] Di cui al comma 6-*ter* dell'art. 4 del d.P.R. n. 322 del 1998.
[31] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 6.2.1.
[32] V., *supra*, commento all'articolo 60 del Decreto "Cura Italia".
[33] V. circ. n. 9/E del 2020, parr. 9.1 e 9.2.1.

codice fiscale e i dati anagrafici del contribuente e la denominazione del CAF o del professionista; (ii) il consenso all'accesso alla dichiarazione precompilata e al trattamento dei dati personali; (iii) la sottoscrizione (o comunque l'autorizzazione) del contribuente.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo in oggetto, tali modalità sono consentite anche per la presentazione, in via telematica, di dichiarazioni, modelli e domande di accesso o fruizione di prestazioni all'INPS, come, ad esempio, la dichiarazione sostitutiva unica ai fini dell'ISEE, la presentazione del modello RED e la richiesta del reddito di cittadinanza. Secondo la relazione illustrativa, la norma consente, pertanto, lo svolgimento delle attività da remoto, permettendo ai contribuenti di richiedere benefici e assolvere agli obblighi dichiarativi, evitando che gli stessi debbano spostarsi dalle proprie abitazioni. La stessa finalità ha la richiesta di deroga per l'assenza della sottoscrizione dei documenti, nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia strumenti adatti alla stampa e alla scansione delle deleghe o del mandato.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo in commento, resta fermo l'obbligo di regolarizzazione, con consegna delle citate deleghe e della documentazione, alla cessazione dell'attuale periodo di emergenza.

Articolo 24 (d.l. "Liquidità") – *Termini agevolazioni prima casa*

In materia di **imposta di registro**, l'articolo 24 del Decreto "Liquidità" ha **sospeso**, per il periodo compreso **tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020**, **i termini relativi a talune condizioni da rispettare ai fini della fruizione dell'agevolazione** "**prima casa"**, previsti dalla nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, che riprenderanno a decorrere allo scadere del periodo di sospensione. Nello specifico, **la sospensione riguarda i seguenti termini**[34]:

- il periodo di 18 mesi dall'acquisto della prima casa, entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel Comune nel quale è ubicata l'abitazione;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente che ha ceduto l'immobile acquistato con i benefici prima casa deve procedere all'acquisto di altro immobile da destinare a propria abitazione principale, richiesto per non decadere dal beneficio originario in caso di cessioni avvenute entro 5 anni dall'acquisto;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente, che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso;
- il termine di un anno per il riacquisto della prima casa ai fini della fruizione del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n.448.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate[35], tale sospensione non si applica al termine quinquennale di decadenza dall'agevolazione in parola, previsto dal comma 4 della citata nota II-*bis* per il caso dell'alienazione infraquinquennale. Una diversa interpretazione, infatti, risulterebbe in contrasto con la *ratio* della norma in quanto arrecherebbe un pregiudizio al contribuente (anziché agevolarlo) che vedrebbe allungarsi il termine per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione fruita.

[34] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 8.1.
[35] V. circ. n. 9/E del 2020, par. 8.2.1.

La sospensione dei termini in esame, non riconducibile alla generica sospensione di adempimenti tributari prevista dal comma 1 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia"[36], recepisce un più ampio emendamento presentato dal CNDCEC nell'ottica di fare salve tutte le agevolazioni e i regimi opzionali di applicazione dell'imposta, in caso di mancato rispetto dei relativi termini e condizioni, a causa dell'emergenza epidemiologica in atto.

Articolo 62 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dei termini [degli adempimenti e] dei versamenti fiscali e contributivi*[37]

Tornando alla sospensione dei versamenti, il comma 2 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia" prevede ulteriori disposizioni operanti, tuttavia, con alcune limitazioni soggettive riferite in questo caso al volume dei ricavi e dei compensi (e non alla tipologia di attività commerciale esercitata).

Nello specifico, **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**[38] **non superiori a 2 milioni di euro nel periodo** d'imposta **precedente** a quello in corso alla data del 17 marzo 2020[39] (data di entrata in vigore del Decreto "Cura Italia") è prevista la **sospensione** dei **versamenti da autoliquidazione in scadenza fra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020 relativi a**:

- **ritenute** alla fonte sui redditi di **lavoro dipendente e assimilati** operate in qualità di sostituti d'imposta[40];
- **trattenute per le addizionali regionale e comunale** operate in qualità di sostituti d'imposta;
- **IVA**;
- **contributi** previdenziali e assistenziali **e premi** per l'assicurazione obbligatoria[41].

---

[36] In proposito, infatti, l'Agenzia delle entrate nelle "Risposte a quesiti" pubblicate sul suo sito il 27 marzo 2020 e aggiornate il 1° aprile 2020, aveva evidenziato che i termini relativi all'agevolazione prima casa non erano sospesi dalla disposizione recata dal comma 1 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia" "*perché la perdita delle agevolazioni fiscali collegate all'acquisto della prima casa si associa al compimento di atti o vicende di tipo non strettamente tributario (cessione della prima casa prima dello spirare dei 5 anni e riacquisto di altro immobile entro un anno; spostamento della residenza entro 18 mesi dall'acquisto)*".

[37] Di seguito si analizza la sospensione dei termini dei versamenti fiscali e contributivi di cui al comma 2 e seguenti dell'art. 62. Per l'esame della sospensione dei termini degli adempimenti di cui al comma 1 dello stesso art. 62, si rimanda al commento riportato nelle pagine precedenti.

[38] Non si deve dunque fare riferimento al volume d'affari IVA, ma ai ricavi e compensi conseguiti ai fini delle imposte sui redditi.

[39] La circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.15) ha chiarito che la soglia dei ricavi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito d'impresa, senza tener conto di eventuali ulteriori componenti positivi dichiarati per migliorare il proprio punteggio di affidabilità fiscale ai fini degli ISA. Ai fini della verifica del rispetto della soglia di 2 milioni di euro di ricavi o compensi, il comma 9 dell'articolo 18 del Decreto "Liquidità" ha previsto forme di cooperazione tra l'Agenzia delle entrate, l'Inps, l'Inail e gli altri enti previdenziali e assistenziali, di cui si dirà fra breve.

[40] Similmente a quanto ricordato a margine della sospensione dei termini di versamento delle ritenute recata dall'articolo 61 del Decreto "Cura Italia", anche in questo caso, per i soggetti nei confronti dei quali sono sospesi i versamenti delle ritenute, sono conseguentemente sospesi anche i controlli a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti previsti dall'articolo 17-*bis* del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (per maggiori dettagli, v. *supra* nel testo, a commento della sospensione degli adempimenti).

[41] L'INPS, con la circolare 9 aprile 2020, n. 52, ha evidenziato che la disposizione in commento non sospende gli adempimenti informativi, ma soltanto i versamenti con scadenza nell'arco temporale succitato. Nei versamenti contributivi sospesi vanno annoverati anche quelli relativi alle quote di TFR da versare al Fondo di Tesoreria, trattandosi di contribuzione previdenziale equiparata, ai fini dell'accertamento e della riscossione, a quella obbligatoria dovuta a carico del datore di lavoro (v. messaggio INPS n. 23735/2007).

Ai sensi di quanto disposto dal comma 3 del citato articolo 62, per 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, Cremona, Lodi e Piacenza** la **sospensione** dei **versamenti IVA** in scadenza fra l'8 e il 31 **marzo 2020** si applica **a prescindere dal volume di ricavi o compensi** realizzato nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto "Cura Italia".

I **versamenti sospesi** saranno **effettuati**, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in un'unica soluzione **entro il** 31 maggio 2020 (che slitta al **1° giugno**, cadendo il 31 maggio di domenica) **o** mediante rateizzazione (**fino a un massimo di 5 rate** mensili di pari importo) a decorrere dal mese di maggio 2020. Anche in questo caso, non si fa luogo al rimborso di quanto eventualmente già versato.

Di seguito, una tabella che individua, per ciascuna tipologia di soggetto titolare di partita IVA, i soggetti potenzialmente interessati da queste ultime disposizioni presupponendo un importo dei ricavi o compensi conseguiti corrispondente al volume d'affari IVA.

TIPOLOGIA SOGGETTI	Ricavi/compensi non superiori a 2 milioni di euro	Ricavi/compensi superiori a 2 milioni di euro*	TOTALE
Persone Fisiche titolari di P.Iva - Imprese	1.584.811	4.761	1.589.572
Persone Fisiche titolari di P.Iva - Professionisti	765.038	219	765.257
Persone Fisiche di titolari di P.Iva - Agricoltori	252.170	307	252477
Persone Fisiche titolari di P.Iva - Regimi agevolati	1.026.536	0	1.026.536
Società di persone	813.434	13.425	826.859
Società di capitali	1.072.066	125.497	1.197.563
Enti non commerciali	149.570	1.303	150.873
TOTALE	**5.663.625**	**145.512**	**5.809.137**

Fonte: Elaborazione FNC su dati MEF. Dichiarazioni fiscali 2018 (anno d'imposta 2017). I dati si riferiscono al volume d'affari.

** Il dato comprende anche i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza per i quali, ai sensi del co. 3, sono sospesi i versamenti dell'imposta sul valore aggiunto a prescindere dal volume dei ricavi o compensi percepiti.*

Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale **o la sede** operativa **nei Comuni** che **per primi** sono stati **inclusi nella c.d. "zona rossa"** (individuate nell'allegato 1 al decreto del Presidente

---

Parimenti, la sospensione contributiva in esame comprende il versamento della quota a carico dei lavoratori, uniformandosi così l'Istituto alle posizioni assunte dall'Ufficio legislativo del Ministero del Lavoro delle politiche sociali con nota prot. 2839 del 20 marzo 2020. Quest'ultimo ha favorito la posizione dei creditori di imposta, fermo restando l'obbligo di riversamento all'Istituto della contribuzione complessiva entro la data di ripresa dei versamenti in un'unica soluzione, senza applicazione di sanzioni e interessi, o mediante rateizzazione, fino ad un massimo di cinque rate mensili di pari importo, senza applicazione di sanzioni e interessi.
Con riguardo alla posizione contributiva dei lavoratori autonomi iscritti alla Gestione speciale agricola e alle Gestioni speciali degli artigiani e dei commercianti, compresi i professionisti obbligati alla Gestione separata, nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 marzo 2020, non sono previste scadenze di versamento riferite alla contribuzione corrente; per tali soggetti, dunque, il beneficio della sospensione potrà essere fatto valere solo con riferimento ai versamenti relativi ai piani di rateazione concessi dall'Istituto, nonché alle note di rettifica.

del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020)[42], restano ferme le disposizioni di cui all'art. 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 febbraio 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 48 del 26 febbraio 2020. Quest'ultima norma ha previsto in favore dei soggetti che alla data del 21 febbraio 2020 avevano la residenza ovvero la sede operativa nei territori dei predetti Comuni la **sospensione** dei termini dei **versamenti e** degli **adempimenti tributari**, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli atti previsti dall'articolo 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, **scadenti** nel periodo compreso **tra il 21 febbraio 2020 e il 31 marzo 2020**.

Anche i **versamenti sospesi** ai sensi del citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 24 febbraio 2020 devono essere effettuati **entro il** medesimo termine del 31 maggio 2020 (che slitta al **1° giugno**, cadendo il 31 maggio di domenica) e con le stesse modalità (in un'unica soluzione **o fino a un massimo di 5 rate** mensili di pari importo). Il nuovo termine, così fissato, per provvedere ai versamenti sospesi va a sostituire quello originariamente stabilito dal comma 4 dell'articolo 1 del predetto decreto ministeriale[43]. Anche in questo caso, non è previsto il rimborso delle somme eventualmente già versate.

Il comma 7 dell'articolo 62 in oggetto aveva, infine, originariamente previsto **per i soggetti** che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato **con ricavi o compensi**[44] **non superiori a euro 400.000 nel periodo** d'imposta **precedente** a quello in corso alla data del 17 marzo 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Cura Italia"), la facoltà **di non subire le ritenute d'acconto** (di cui agli artt. 25 e 25-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973[45]) **sui ricavi o compensi percepiti dal 17 marzo fino al 31 marzo 2020**.

Sulla specifica misura, è intervenuto ora l'articolo 19 del Decreto "Liquidità" (entrato in vigore, si ricorda, in data 9 aprile 2020) che, nell'abrogare il citato comma 7 dell'articolo 62, ha provveduto ad ampliare il periodo entro cui è possibile avvalersi della predetta facoltà, estendendola ai **ricavi o compensi percepiti dal 17 marzo fino al 31 maggio 2020.**

A tal proposito, è utile sottolineare che la sospensione in esame non riguarda il versamento delle ritenute effettuate dai sostituti d'imposta, bensì l'effettuazione stessa delle ritenute (su richiesta del sostituito). L'esercizio di detta opzione consente pertanto ai professionisti e agli imprenditori interessati dalla misura di percepire i ricavi e i compensi al lordo delle ritenute fiscali per il lasso temporale di riferimento.

L'opzione è peraltro esercitabile, anche nella nuova versione della norma introdotta dal Decreto "Liquidità", a **condizione** che **nel mese precedente** i medesimi **soggetti non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato**. Per avvalersi dell'opzione, i soggetti interessati

[42] Si tratta dei seguenti Comuni nella Regione Lombardia: Bertonico, Casalpusterlengo, Castelgerundo, Castiglione D'Adda, Codogno, Fombio, Maleo, San Fiorano, Somaglia, Terranova dei Passerini; nonché del Comune di Vo' nella Regione Veneto.

[43] Ai sensi di quest'ultima norma, gli adempimenti e i versamenti oggetto di sospensione avrebbero dovuto essere effettuati in unica soluzione entro "*il mese successivo al termine del periodo di sospensione*".

[44] Anche in questo caso, la norma non è riferita al volume d'affari IVA dei soggetti interessati, ma ai ricavi o compensi conseguiti ai fini delle imposte sui redditi.

[45] Si tratta, come noto, delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari.

devono rilasciare un'**apposita dichiarazione** dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della presente disposizione[46].

L'ammontare delle **ritenute** d'acconto **non operate** dal sostituto andrà **versato**, senza applicazione di sanzioni e interessi, **direttamente dai percettori delle somme** in un'unica soluzione **entro il 31 luglio 2020 ovvero** mediante rateizzazione (**fino a un massimo di 5 rate mensili** di pari importo) a decorrere dal medesimo mese di luglio 2020[47].

Articolo 18 (d.l. "Liquidità") – *Sospensione di versamenti tributari e contributivi*

Per quanto concerne i **versamenti in scadenza** nei mesi di **aprile e di maggio 2020** (e, quindi, ferme restando le precedenti disposizioni relative ai versamenti in scadenza nel **mese di marzo**) l'articolo 18 del Decreto "Liquidità" ha previsto una nuova disciplina che, **a prescindere dalla tipologia di attività** esercitata, riconosce la **sospensione** dei termini a **condizione** che si sia verificata una **diminuzione del fatturato o dei corrispettivi** nel mese precedente a quello oggetto di sospensione rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

In particolare, è stato previsto che per i **soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione**, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, sono sospesi per i mesi di **aprile e di maggio 2020** i termini dei **versamenti** in autoliquidazione **relativi a**:

- **ritenute** alla fonte effettuate in qualità di sostituti d'imposta sui redditi di **lavoro dipendente e assimilati** (di cui, rispettivamente, agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973)[48];
- **trattenute** relative **all'addizionale** comunale e regionale, operate in qualità di sostituti d'imposta;
- **contributi** previdenziali e assistenziali **e premi** per l'assicurazione obbligatoria (la nuova disposizione, a dispetto della precedente, **non** è testualmente riferita anche ai relativi **adempimenti**);
- **IVA**[49].

[46] Come evidenziato nella circolare 3 aprile 2020, n. 8/E (par. 1.13), a margine dell'abrogato comma 7 dell'articolo 62 del Decreto "Cura Italia", "*In tale ipotesi, i predetti soggetti omettono l'indicazione della ritenuta d'acconto in fattura (analogica o elettronica). Nello specifico, 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"*". Richiedendo la norma un'apposita dichiarazione da parte del percettore delle somme, l'Agenzia delle entrate ha altresì precisato che "*è necessario indicare nella "Causale" della fattura la dicitura «Si richiede la non applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ai sensi dell'articolo 62, comma 7, del decreto-legge n. 18 del 2020»*[*rectius*, ora: «*… dell'articolo 19, comma 1, del decreto-legge n. 23 del 2020»*]". La circolare n. 9/E del 2020 (par. 3.1) ha confermato, in proposito, che siffatte indicazioni operative restano valide anche con riferimento alla disposizione recata dall'articolo 19 del Decreto "Liquidità".

[47] Il termine per l'effettuazione del versamento delle ritenute non subite, originariamente fissato al 31 maggio 2020, è stato così modificato dall'articolo 19, comma 1, del Decreto "Liquidità", in coerenza con il prolungamento del periodo di applicazione della disciplina in esame.

[48] Con riferimento all'adottata sospensione dei controlli a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti previsti dall'articolo 17-*bis* del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, di cui si è riferito nel commento alle sospensioni degli adempimenti, la circolare n. 9/E del 2020 (par. 2.1) ha evidenziato che, anche in questo caso, sono validi i chiarimenti forniti, sul punto, dalla circolare n. 8/E del 2020 (par. 1.9), a margine delle sospensioni dei versamenti delle ritenute recate dagli articoli 61 e 62 del Decreto "Cura Italia".

[49] I contribuenti che abbiano versato la prima rata del saldo IVA 2019 alla scadenza ordinaria del 16 marzo 2020, possono sospendere il versamento delle rate successive da eseguirsi nei mesi di aprile e maggio 2020, ricorrendo la condizione del calo del fatturato prevista dalla legge, di cui si dirà subito dopo nel testo (cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.8).

Per poter fruire della sospensione dei versamenti in esame, è tuttavia necessario, come accennato, che **si verifichi la seguente condizione**:

- per i soggetti con **ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 9 aprile 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Liquidità"), una **diminuzione** del fatturato o dei corrispettivi **di almeno il 33% nel mese di marzo e** nel mese di **aprile 2020**, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta (in tal caso, i termini di versamento sono sospesi, rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020);
- per i soggetti con **ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 9 aprile 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Liquidità"), una **diminuzione** del fatturato o dei corrispettivi **di almeno il 50% nel mese di marzo e** nel mese di **aprile 2020**, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta (in tal caso, i termini di versamento sono parimenti sospesi, rispettivamente, per i mesi di aprile e di maggio 2020).

In conformità al tenore letterale della norma in commento, la **verifica della condizione del calo del fatturato o dei corrispettivi** rispetto allo stesso mese del 2019 va eseguita **singolarmente** nel **mese di marzo 2020**, al fine di poter fruire della sospensione dei versamenti per il successivo mese di **aprile**, e va poi **nuovamente** eseguita nel **mese di aprile 2020**, al fine di poter fruire della sospensione dei versamenti per il successivo mese di **maggio**. Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle entrate[50], 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. Similmente, 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.

Il **calcolo del fatturato e dei corrispettivi** relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020, da confrontare al fine di verificare la sussistenza o meno della riduzione percentuale prevista dalla legge, va eseguito prendendo a riferimento le **operazioni effettuate** nei mesi di marzo ed aprile e **fatturate o certificate**, e **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), cui vanno **sommati i corrispettivi relativi alle operazioni** effettuate in detti mesi **non rilevanti ai fini IVA**[51].

La **data** da prendere a riferimento è, quindi, quella **di effettuazione** dell'operazione che, per le **fatture immediate** e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura[52] e la data del corrispettivo

[50] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.1.

[51] In termini, la circolare n. 9/E del 2020, par. 2.2.5. L'Agenzia delle entrate non ha chiarito se per i corrispettivi gli importi debbano essere computati al netto dell'IVA, al fine di sterilizzare le distorsioni derivanti dalle variazioni nelle aliquote eventualmente intervenute da un anno all'altro per taluni prodotti.

[52] Come specificato dalla circolare n. 9/E del 2020 (par. 2.2.5), nel caso di fattura elettronica la data da prendere a riferimento è il campo 2.1.1.3 <Data>.

giornaliero, mentre per la **fattura differita** è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura[53]. Pertanto, nel calcolo del fatturato andranno escluse le fatture differite emesse nei mesi di marzo 2020 e 2019 (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite relative ad operazioni effettuate a marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15 aprile 2020 e 2019[54].

Il riferimento alle operazioni "fatturate" lascia intendere che vadano incluse nel calcolo anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali è stata emessa fattura nel mese di riferimento, ma che non abbiano comportato l'addebito dell'imposta in forza di un particolare regime IVA (esenzione o non imponibilità) o di un particolare meccanismo di applicazione del tributo (*reverse charge* o *split payment*)[55]. Nell'ambito del fatturato dovrebbero rientrare altresì le note di variazione in aumento emesse ai sensi dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972, mentre andrebbe chiarito se vadano computate anche le operazioni non soggette a IVA ai sensi degli artt. da 7 a 7-*septies* del d.P.R. n. 633/1972, trattandosi di operazioni oggetto di fatturazione.

Secondo quanto ulteriormente specificato dall'Agenzia delle entrate, anche i contribuenti che liquidano l'**IVA con cadenza trimestrale** effettuano la verifica della riduzione del fatturato o dei corrispettivi solo con riferimento a detti mesi di marzo e aprile[56].

Analogamente, gli **autotrasportatori** – che possono annotare, ai sensi dell'art. 74, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972, le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a quello di emissione – eseguono la suddetta verifica con riferimento alle fatture e ai corrispettivi relativi alle operazioni eseguite nei mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020. Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, "*tale soluzione è coerente con lo spirito della norma, che intende agevolare i contribuenti che, a seguito dell'emergenza epidemiologica e del blocco delle attività, hanno subito una riduzione delle operazioni effettuate nei mesi di marzo e aprile 2020 e, conseguentemente, un decremento del fatturato o dei corrispettivi relativi a detti mesi*" [57].

Per i soggetti che, in virtù dell'attività esercitata, **certificano le operazioni sia con fatture sia con corrispettivi**, il riscontro della percentuale di riduzione del fatturato o dei corrispettivi va operato sulla **somma dei due elementi**[58].

Nei casi in cui **non sussista l'obbligo** della emissione della **fattura o** dei **corrispettivi**[59], l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che, ai fini della verifica della riduzione percentuale cui collegare il beneficio della sospensione, il contribuente possa assumere i **ricavi e compens**i[60].

---

[53] Per le fatture differite, nel caso di fattura elettronica la data da prendere a riferimento è il campo 2.1.8.2 <DataDDT> (circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.5).

[54] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.5.

[55] Devono ritenersi invece non rientranti nel fatturato, sebbene trovino annotazione nel registro IVA delle vendite, gli acquisti intracomunitari e gli acquisti "interni" effettuati con il meccanismo del *reverse charge*.

[56] In tal senso, la circolare n. 9/E del 2020, par. 2.2.6. Ne consegue che per la sospensione dei versamenti IVA relativi al primo trimestre 2020, in scadenza il 18 maggio 2020 (cadendo il 16 maggio di sabato), la predetta verifica va effettuata mettendo a raffronto il fatturato/corrispettivi del mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del 2019.

[57] In termini, circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.7.

[58] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.1.

[59] Come, per esempio, per le operazioni previste dall'articolo 74 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, il regime in esame di sospensione dei versamenti per i mesi di aprile e maggio 2020 trova applicazione anche nei confronti di tutte le imprese agricole, indipendentemente dalle modalità di determinazione del loro reddito imponibile e dalla categoria di appartenenza di quest'ultimo. Ne consegue che sono da ritenersi incluse nell'ambito di applicazione dell'articolo 18 in commento, sia le imprese agricole che determinano per regime naturale il reddito (fondiario) su base catastale, sia quelle che producono reddito di impresa commerciale[61]. Per quanto riguarda le condizioni di accesso al regime di sospensione, il confronto richiesto dalla legge 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.

Per i soggetti che hanno **intrapreso l'attività** d'impresa, arte o professione in data **successiva al 31 marzo 2019**, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, viene espressamente riconosciuta, dal comma 5 dell'articolo 18 in commento, la **sospensione** dei medesimi versamenti, **a prescindere dalla diminuzione del fatturato/corrispettivi** nei mesi considerati dalla norma[62].

Il secondo periodo del citato comma 5 specifica, inoltre, che la sospensione dei suddetti versamenti (ad eccezione di quelli relativi all'IVA), si applica anche agli **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 di impresa. In proposito, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in attesa dell'operatività del registro unico nazionale del terzo settore, la disposizione in commento trova applicazione per tutti gli enti non commerciali che svolgono prevalentemente attività istituzionale di interesse generale, non in regime d'impresa[63]. L'elencazione prevista dalla legge deve ritenersi, pertanto, meramente esemplificativa[64].

L'Agenzia delle entrate ha altresì precisato che la disposizione in esame trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'**ente non commerciale** svolga, oltre alla attività istituzionale, **anche un'attività commerciale (in modo non prevalente o esclusivo)**. In tale ultimo caso, l'ente potrà usufruire della sospensione dei versamenti con riferimento all'attività commerciale, al verificarsi tuttavia dei presupposti quantitativi previsti dai commi 1 e 3 dell'articolo 18 per i soggetti esercitanti attività d'impresa[65].

Ai sensi del comma 6 dell'articolo 18 in commento, per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle **province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza**,

---

[60] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.1.

[61] V. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.2.

[62] In tal senso, v. la circ. n. 9/E del 2020, par. 2.1.

[63] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.1.

[64] Possono beneficiare, ad esempio, della sospensione dei versamenti espressamente previsti dalla norma le Onlus iscritte negli appositi registri, le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali e delle province autonome e le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e delle province autonome, che esercitano, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale previste dall'articolo 5, comma 1 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.3.).

[65] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 2.2.4.

considerata la particolare gravità dell'emergenza epidemiologica in atto[66], la **sospensione** dei **versamenti IVA** si applica **in ogni caso** (e quindi anche per i soggetti con **ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro**) a condizione che il **fatturato o** i **corrispettivi** siano **diminuiti di almeno il 33% nel mese di marzo e** nel mese di **aprile 2020**, rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta (in tal caso, i versamenti IVA sono sospesi per i mesi di aprile e di maggio 2020).

Per quanto concerne la **ripresa della riscossione**, il successivo comma 7 prevede che i **versamenti sospesi** ai sensi di tale nuova disciplina andranno **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 eventualmente già versato.

Ai fini dell'espletamento dell'**attività di verifica**, è inoltre previsto dal comma 9 dell'articolo 18 che l'INPS, l'INAIL e gli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103 dovranno comunicare all'Agenzia delle entrate i dati identificativi dei soggetti che hanno effettuato la sospensione del versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi di assicurazione obbligatoria. Successivamente, con modalità e termini definiti con accordi di cooperazione tra le parti, l'Agenzia delle entrate comunica ai predetti enti previdenziali l'esito dei riscontri effettuati sulla verifica dei requisiti sul fatturato e sui corrispettivi.

Per i soggetti che non rientrino nei parametri stabiliti per fruire della sospensione dei versamenti di cui all'articolo 18 del Decreto "Liquidità", il comma 8 dell'articolo 18 prevede espressamente che **restano ferme**, per il mese di aprile 2020, le disposizioni dell'articolo 8, comma 1, del d.l. 2 marzo 2020, n. 9, e dell'articolo 61, commi 1 e 2, del Decreto "Cura Italia" (operatori nazionali dei settori maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica, con ripresa dei versamenti entro il 31 maggio 2020). Per i mesi di aprile 2020 e maggio 2020, restano altresì ferme le disposizioni del successivo comma 5 del citato articolo 61 (federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, con ripresa dei versamenti entro il 30 giugno). La norma fa salva altresì l'applicazione dei commi 4 e 5 del medesimo articolo 61 disciplinanti la ripresa della riscossione dei versamenti sospesi, con la facoltà di rateizzazione degli stessi in cinque rate mensili di pari importo.

Ne deriva un quadro normativo di estrema complessità che finisce per rendere ulteriormente complicato il già intricato panorama delle scadenze fiscali e che mal si concilia con le esigenze di semplificazione che in un periodo di assoluta emergenza come quello attuale il legislatore avrebbe dovuto invece favorire.

Articolo 20 (d.l. "Liquidità") – *Metodo previsionale acconti giugno*

La disposizione in esame, al fine di agevolare il ricorso al calcolo degli acconti con il c.d. "metodo previsionale" in vista della probabile diminuzione dell'imponibile che sarà determinata dall'attuale situazione emergenziale, stabilisce, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31

[66] La relazione illustrativa al d.l. n. 23/2020 precisa che in tali province sono stati registrati più di 700 contagi per 100.000 abitanti.

dicembre 2019 (e, quindi, per il 2020, per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare), la disapplicazione di sanzioni e interessi nel caso di scostamento non superiore al 20% dell'importo versato a titolo di acconto IRPEF, IRES ed IRAP[67], rispetto a quello dovuto in base alle risultanze della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso[68].

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della presente disposizione, l'Agenzia delle entrate[69] ha evidenziato che essa si applica anche:

- all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari;
- alla cedolare secca sul canone di locazione, all'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) o sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE).

Considerato il blocco o comunque la drastica riduzione della gran parte delle attività causato dall'emergenza sanitaria in corso, la misura risulta purtroppo insufficiente, dovendo prevedersi per quest'anno una diminuzione dell'imponibile ben più consistente della soglia di tolleranza del 20% prevista dal Decreto "Liquidità" per la disapplicazione di sanzioni e interessi.

Come è noto, il calcolo degli acconti con il "metodo previsionale" sottopone pur sempre il contribuente alle incertezze e alle difficoltà relative al calcolo dell'imposta presumibilmente dovuta per l'anno in corso, per cui ci si sarebbe aspettati una soglia di tolleranza più congrua rispetto alla realtà che stiamo vivendo e, comunque, una drastica riduzione della misura degli acconti dovuti per il 2020 calcolati con il c.d. "metodo storico".

Articolo 26 (d.l. "Liquidità") – *Semplificazioni per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche*

Il Decreto "Liquidità" interviene inoltre per ridisciplinare le **norme di semplificazione per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche**, introdotte soltanto pochi mesi fa dal comma 1-*bis* dell'articolo 17 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 (c.d. Decreto "collegato" alla legge di bilancio 2020)[70].

---

[67] La disposizione va riferita agli acconti complessivamente dovuti per il periodo d'imposta in corso, nonostante la rubrica dell'articolo 20 in oggetto si riferisca soltanto agli acconti di giugno (in tal senso, circ. n. 9/E del 2020, paragrafo 4.2.2).

[68] Per rispettare il limite del 20% dello scostamento consentito, resta ferma, ovviamente, la possibilità di sanare l'omesso o insufficiente versamento di quanto dovuto a titolo di acconto, facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sempreché non sia già intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973, e 54-*bis* del d.P.R. n. 633/1972. "*Di conseguenza, se per effetto, anche, del ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, lo scostamento dell'importo versato a titolo di acconto, rispetto a quello dovuto sulla base delle risultanze della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP, non risulti superiore al margine del 20 per cento, non trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*", ossia non risulta irrogabile la sanzione ordinaria per l'eventuale insufficiente versamento (circ. n. 9/E del 2020, par. 4.2.1.

[69] Cfr. circ. n. 9/E del 2020, par. 4.1.

[70] In base alla formulazione previgente del citato comma 1-bis, era disposto che: "*Al fine di semplificare e ridurre gli adempimenti dei contribuenti, nel caso in cui gli importi dovuti non superino il limite annuo di 1.000 euro, l'obbligo di versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche può essere assolto con due versamenti semestrali, da effettuare rispettivamente entro il 16 giugno ed entro il 16 dicembre di ciascun anno*". Si rammenta che l'imposta di bollo sulle fatture

La formulazione originaria del citato comma 1-*bis* era, in effetti, tecnicamente da rivedere in quanto i termini di versamento dell'imposta di bollo ivi previsti ("*16 giugno e 16 dicembre di ciascun anno*") scadevano in epoca antecedente rispetto alla chiusura del periodo annuale di riferimento per la verifica della condizione ("*importi dovuti non superiore al limite di 1.000 euro*") prevista per potersi avvalere della facoltà di versare l'imposta con periodicità semestrale, anziché trimestrale.

L'articolo 26 del Decreto "Liquidità" riscrive pertanto il predetto comma 1-*bis* dell'articolo 17 del d.l. n. 124/2019, con una **norma "a regime"** che non interessa esclusivamente i versamenti in scadenza nell'attuale periodo di emergenza epidemiologica, ma modifica in modo stabile la disciplina in materia.

In base alla nuova formulazione della norma, il **versamento dell'imposta di bollo assolto sulle fatture elettroniche** può essere effettuato, senza applicazione di interessi e sanzioni:

a) per il **primo trimestre**, **entro il 20 luglio**[71] dell'anno di riferimento, **qualora** l'**imposta da versare** per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell'anno sia **inferiore a 250 euro**;
b) per il **primo e secondo trimestre**, **entro il 20 ottobre**[72] dell'anno di riferimento, **qualora** l'**imposta da versare** per le fatture elettroniche emesse nel primo e secondo trimestre solare dell'anno sia **inferiore complessivamente a 250 euro**.

Restano **ferme** invece **le ordinarie scadenze** per i **versamenti** dell'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse nel **terzo e quarto trimestre solare dell'anno**[73].

Sul punto, deve essere constatato che le nuove disposizioni, pur risolvendo i problemi tecnici della disciplina previgente, riducono tuttavia l'ambito di applicazione della misura di semplificazione introdotta dal Decreto "collegato" alla legge di bilancio 2020, depotenziandone dunque fortemente la portata[74].

Articolo 28 (d.l. "Liquidità") – *Modifiche all'articolo 32-quater del decreto-legge n. 124 del 2019*

L'articolo 28 del d.l. n. 23/2020 interviene sulla disciplina introdotta con il collegato fiscale alla Manovra di Bilancio 2020 (d.l. n. 124/2019) estendendo quanto previsto dall'art. 32-*quater* per i dividendi percepiti da società semplici provenienti da partecipazioni italiane a quelli che derivano da partecipazioni estere, con esclusione di quelli provenienti da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati, cui continuano ad applicarsi le disposizioni previste dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR).

---

elettroniche deve essere versata, ordinariamente, con periodicità trimestrale, entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento.

[71] In base al tenore letterale della norma, "*nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare dell'anno di riferimento*".

[72] Secondo il dato testuale della norma, "*nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento*".

[73] V. circ. 9/E del 2020, par. 10.1.

[74] Si pensi alla limitazione della semplificazione ai versamenti relativi ai soli primi due trimestri solari dell'anno (con il venir meno, quindi, di qualsiasi semplificazione per il secondo semestre) nonché alla riduzione della soglia quantitativa per avvalersi della stessa da 1.000 euro annui a 250 euro trimestrali.

L'obiettivo della modifica è quello di eliminare alcuni aspetti asistematici della disciplina dovuti alla stratificazione nel tempo di diverse disposizioni. Con la legge di bilancio 2018 (L. n. 205/2017), infatti, è stato abrogato il primo periodo del comma 1 dell'articolo 47 del TUIR, con la conseguenza che gli utili percepiti dalle società semplici (su partecipazioni qualificate e non qualificate) concorrevano al reddito imponibile per il loro intero ammontare.

Intervenendo in tale contesto, l'articolo 32-*quater* del d.l. n. 124/2019 ha introdotto un nuovo regime, stabilendo che i dividendi corrisposti alle società semplici si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci, con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale.

Anche a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 28 del Decreto "Liquidità" resta fermo il principio secondo il quale i dividendi corrisposti alle società semplici si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci, con la conseguenza che: (i) per la quota imputabile ai soggetti IRES, i dividendi sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo per il 95% del loro ammontare; (ii) per la quota imputabile alle imprese individuali ed alle società di persone commerciali, i dividendi sono esclusi dalla formazione del reddito complessivo, nella misura del 41,86% del loro ammontare, nell'esercizio in cui sono percepiti; (iii) per la quota imputabile alle persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni, qualificate e non qualificate, non relative all'impresa, i dividendi sono soggetti a tassazione con applicazione della ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

Nelle successive lettere c) e d) del comma 1, attraverso modifiche mirate, viene confermata l'integrale imponibilità sia per i dividendi provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata (individuati ai sensi dell'art. 47-*bis*, comma 1, del TUIR) che per la quota imputabile ai soci enti non commerciali (di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR), nonché viene prevista l'applicazione della ritenuta del 26% o dell'1,20% (ai sensi dell'art. 27 del d.P.R. n. 600/1973) per i soci non residenti delle società semplici che percepiscono dividendi.

Le novità normative introdotte dall'articolo in commento si applicano ai dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2020. Tuttavia, in via transitoria, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni in società ed enti soggetti all'IRES, formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, deliberato entro il 31 dicembre 2022, continua ad applicarsi la disciplina previgente a quella prevista dalla legge finanziaria 2018 (art. 1, commi da 999 a 1006, della L. n. 205/2017).

3. Misure fiscali inerenti la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari e previdenziali - Tabella riepilogativa

Di seguito, una tabella riepilogativa delle misure fiscali inerenti alla sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari e previdenziali, aggiornata, da ultimo, al decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23.

FONTE	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	PROVVEDIMENTO
60 d.l. Cura Italia	Tutti	Versamenti nei confronti della PA in scadenza il 16/03/2020	Prorogati al 20/03/2020. **I versamenti sono considerati tempestivi, e non saranno**

			pertanto applicate sanzioni e interessi, se eseguiti entro il 16/04/2020 (art. 21 del d.l. n. 23/2020)
61 d.l. Cura Italia	- Imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e turismo, tour operator; - Soggetti che gestiscono teatri, sale da concerto, sale cinematografiche, etc.; - soggetti che gestiscono ricevitorie del lotto, lotterie, scommesse, etc.; - soggetti che organizzano corsi, fiere ed eventi, etc.; - soggetti che gestiscono attività di ristorazione, gelaterie, pasticcerie, bar e pub; - soggetti che gestiscono musei, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici, etc.; - soggetti che gestiscono asili nido e servizi di assistenza diurna per minori disabili, servizi educativi e scuole per l'infanzia, servizi didattici, scuole di vela, di volo, di guida professionale, etc.; - soggetti che svolgono attività di assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili; - aziende termali e centri per il benessere fisico; - soggetti che gestiscono parchi divertimento o parchi tematici; - soggetti che gestiscono	Versamenti in scadenza delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati. Adempimenti e versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria	Sospesi fino al 30/04/2020. Versamento in un'unica soluzione entro il 31/05/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili)

	stazioni di autobus, ferroviarie, metropolitane, marittime o aeroportuali; - soggetti che gestiscono servizi di trasporto merci e trasporto passeggeri terrestre, aereo, marittimo fluviale, lacuale e lagunare, compresa la gestione di funicolari, funivie, cabinovie, seggiovie e *ski-lift,* etc.; - soggetti che gestiscono servizi di noleggio di mezzi di trasporto terrestre, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare; - soggetti che gestiscono servizi di noleggio di attrezzature sportive e ricreative ovvero di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli; - soggetti che svolgono attività di guida e assistenza turistica; - onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale		
	Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, nonché soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, etc.	Versamenti in scadenza delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati. Adempimenti e versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria	Sospesi fino al 31/05/2020. Versamento in un'unica soluzione entro il 30/06/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili)
	- Imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e turismo, *tour operator*;	Versamenti IVA in scadenza a marzo 2020	Sospesi. Versamento in un'unica soluzione entro il 31/05/2020 o mediante rateizzazione (fino a

	- federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, nonché soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, etc.; - soggetti che gestiscono teatri, sale da concerto, sale cinematografiche, etc.; - soggetti che gestiscono ricevitorie del lotto, lotterie, scommesse, etc.; - soggetti che organizzano corsi, fiere ed eventi, etc.; - soggetti che gestiscono attività di ristorazione, gelaterie, pasticcerie, bar e pub; - soggetti che gestiscono musei, biblioteche, archivi, luoghi e monumenti storici, nonché orti botanici, giardini zoologici, etc.; - soggetti che gestiscono asili nido e servizi di assistenza diurna per minori disabili, servizi educativi e scuole per l'infanzia, servizi didattici, scuole di vela, di volo, di guida professionale, etc.; - soggetti che svolgono attività di assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili; - aziende termali e centri per il benessere fisico; - soggetti che gestiscono parchi divertimento o		un massimo di 5 rate mensili)

	parchi tematici; - soggetti che gestiscono stazioni di autobus, ferroviarie, metropolitane, marittime o aeroportuali; - soggetti che gestiscono servizi di trasporto merci e trasporto passeggeri terrestre, aereo, marittimo fluviale, lacuale e lagunare, compresa la gestione di funicolari, funivie, cabinovie, seggiovie e *ski-lift,* etc.; - soggetti che gestiscono servizi di noleggio di mezzi di trasporto terrestre, marittimo, fluviale, lacuale e lagunare; - soggetti che gestiscono servizi di noleggio di attrezzature sportive e ricreative ovvero di strutture e attrezzature per manifestazioni e spettacoli; - soggetti che svolgono attività di guida e assistenza turistica - onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale		
62 d.l. Cura Italia	Soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato	Adempimenti tributari diversi da versamenti ed effettuazione di ritenute alla fonte e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono tra 08/03/2020 e 31/05/2020	Da effettuarsi entro il 30/06/2020
	Soggetti interessati alla dichiarazione dei redditi precompilata 2020	Termini e adempimenti dichiarazione dei redditi precompilata 2020	Rinvii (cfr. art. 1 del d.l. n. 9/2020) **Il termine per la consegna al percipiente della CU 2020 del**

			31/03 è stato prorogato al 30/04/2020. Non si applicano, altresì, le sanzioni previste per la tardiva trasmissione qualora le CU 2020 siano inviate all'AdE entro il 30/04/2020 (art. 22 del d.l. n. 23/2020)
	Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato e ricavi o compensi, percepiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso, non superiori a 2 milioni di euro	Versamenti da autoliquidazione che scadono nel periodo 08/03/2020-31/03/2020 relativi a: - ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale; - imposta sul valore aggiunto; - contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria	Sospesi. Versamento in un'unica soluzione entro il 31/05/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili)
	Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle Province di Bergamo, Cremona, Lodi e Piacenza	Versamenti da autoliquidazione dell'imposta sul valore aggiunto che scadono nel periodo 08/03/2020-31/03/2020	Sospesi. Versamento in un'unica soluzione entro il 31/05/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili)
	Soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nei seguenti comuni: - Regione Lombardia: a) Bertonico; b) Casalpusterlengo; c) Castelgerundo; d) Castiglione D'Adda; e) Codogno; f) Fombio; g) Maleo; h) San Fiorano; i) Somaglia; l) Terranova dei Passerini. - Regione Veneto: a) Vo'	Versamenti, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli atti di accertamento esecutivo, e ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati che scadono nel periodo 21/02/2020-31/03/2020	Sospesi. Versamento in un'unica soluzione entro il 31/05/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili)

	Lavoratori autonomi, agenti di commercio, mediatori, procacciatori, etc., con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato e ricavi o compensi, percepiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 17/03/2020, non superiori a euro 400.000, a condizione che nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato	Ritenute d'acconto su ricavi e compensi percepiti nel periodo 17/03/2020-31/03/2020. **Il termine del 31/03 è stato prorogato al 31/05/2020 dall'art. 19 del DL. 23/2020, che ha abrogato e riproposto con modifiche, la presente disposizione**	Versamento delle ritenute non operate dal sostituto in un'unica soluzione entro il 31/05/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili). **Il termine del 31/05 è stato prorogato al 31/07/2020 dall'art. 19 del DL. 23/2020, che ha abrogato e riproposto con modifiche, la presente disposizione**
18 d.l. Liquidità	- Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato e ricavi o compensi, percepiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso, non superiori a 50 milioni di euro, che hanno subito una diminuzione dei ricavi o compensi di almeno il 33% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto ai medesimi mesi del precedente periodo d'imposta; - Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato e ricavi o compensi, percepiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso, superiori	Versamenti da autoliquidazione che scadono nei mesi di aprile e maggio 2020, relativi a: - ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale; - imposta sul valore aggiunto; - contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria	Sospesi. Versamento in un'unica soluzione entro il 30/06/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili)

	a 50 milioni di euro, che hanno subito una diminuzione dei ricavi o compensi di almeno il 50% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto ai medesimi mesi del precedente periodo d'imposta; - Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nel territorio dello Stato, che hanno intrapreso l'attività in data successiva al 31/03/2019		
	Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, che hanno subito una diminuzione dei ricavi e dei compensi di almeno il 33 nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto ai medesimi mesi del precedente periodo d'imposta	Versamenti da autoliquidazione dell'imposta sul valore aggiunto che scadono nei mesi di aprile e maggio 2020	Sospesi. Versamento in un'unica soluzione entro il 30/06/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili)
	Enti non commerciali, enti del terzo settore e enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa	Versamenti da autoliquidazione che scadono nei mesi di aprile e maggio 2020, relativi a: - ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale; - contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione obbligatoria	Sospesi. Versamento in un'unica soluzione entro il 30/06/2020 o mediante rateizzazione (fino a un massimo di 5 rate mensili)

20 d.l. Liquidità	Persone fisiche e giuridiche	Versamento acconti d'imposta sul reddito e IRAP, dovuti per il periodo d'imposta successivo al 31/12/2019	Non si applicano sanzioni e interessi qualora l'importo del versamento risulti non inferiore all'80% della somma che risulterebbe dovuta con il metodo di calcolo 'storico'
23 d.l. Liquidità	Imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici di una o più opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a 200 milioni euro, caratterizzate da prevalente utilizzo di manodopera	Certificato di sussistenza dei requisiti previsto dall'art. 17-bis, c. 5 D.Lgs. 241/97, emesso dall'AdE entro il 29/02/2020	Proroga della scadenza al 30/06/2020
24 d.l. Liquidità	Persone fisiche	Trasferimento della residenza entro 18 mesi dall'acquisto dell'immobile, ai fini dell'agevolazione prima casa in materia di imposta di registro. Acquisto della prima casa entro 1 anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito di aliquota agevolata in materia di imposta di registro o iva, ai fini del riconoscimento del credito di imposta	Sospensione della decorrenza dei termini nel periodo 23/02/2020-31/12/2020
26 d.l. Liquidità	Soggetti obbligati ad assolvere l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche	Versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche	Modifica dei termini di scadenza: - ammontare dell'imposta dovuta per il 1° trimestre solare inferiore a 250 euro: versamento nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare; - ammontare dell'imposta dovuta per il 1° e 2° trimestre solare complessivamente inferiore a 250 euro: versamento nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al 3° trimestre solare

4. Altre misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese

Articolo 63 (d.l. "Cura Italia") – *Premio ai lavoratori dipendenti*

L'articolo in commento prevede l'erogazione di un *bonus* di 100 euro a favore dei lavoratori dipendenti, pubblici e privati (secondo la definizione di cui all'art. 49, comma 1, TUIR), con reddito complessivo da lavoro dipendente dell'anno precedente non superiore a 40.000 euro[75], i quali, durante il periodo di emergenza sanitaria COVID-19, abbiano continuato a prestare servizio (con modalità *full time* o *part time*) nella propria sede di lavoro nel mese di marzo 2020.

Il premio non concorre alla formazione della base imponibile, ai fini delle imposte sul reddito, ed è ragguagliato ai giorni in cui il lavoro è stato prestato presso la sede di lavoro ordinaria, in trasferta presso clienti, in missione o anche presso sedi secondarie dell'impresa o del gruppo, mentre ne restano esclusi i dipendenti che abbiano prestato la loro attività in modalità di lavoro agile (c.d. *smart working*)[76].

In assenza di precisazioni risultanti dal testo della norma e/o dalla relazione illustrativa, l'Agenzia delle entrate[77] ha precisato che, ai fini del calcolo dei giorni rilevanti ai fini della determinazione del *bonus*, rilevi il rapporto tra le ore effettive lavorate nel mese e le ore lavorabili come previsto contrattualmente, senza considerare le giornate di ferie, di malattia e di assenza per aspettativa senza la corresponsione di assegni. Tale criterio di calcolo dovrà essere utilizzato anche nel caso in cui la cessazione del rapporto di lavoro dipendente sia avvenuta nel corso del mese di marzo 2020.

L'Agenzia delle entrate è, successivamente, tornata sul tema della determinazione dell'importo del *bonus* spettante[78] e, per esigenze di semplificazione negli interventi di adeguamento *software* dei sistemi gestionali delle imprese, in alternativa al criterio precedente basato sul rapporto tra le ore ordinarie lavorate e le ore ordinarie lavorabili, ha precisato che può essere utilizzato anche il rapporto tra i giorni di presenza in sede (indipendentemente dal numero di ore prestate) effettivamente lavorati nel mese di marzo e quelli lavorabili come previsto dal contratto collettivo ovvero individuale, qualora stipulato in deroga allo stesso (pertanto il *bonus* erogabile al lavoratore è dato dall'importo di 100 euro moltiplicato per il suddetto rapporto).

Anche qualora il lavoratore abbia un contratto *part time*, ai fini del calcolo del *quantum* erogabile, il rapporto deve tener conto dei giorni effettivamente lavorati presso la sede di lavoro e di quelli lavorabili. Qualora il lavoratore sia titolare di più contratti *part time*, fermo il limite massimo di 100 euro, il premio sarà erogato dal sostituto d'imposta individuato dal lavoratore (e a cui indicherà i giorni di lavoro svolti presso la sede dell'altro/i datore/i e i giorni lavorabili ai fini del calcolo della quota spettante).

---

[75] In conformità con i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 28/E del 15 giugno 2016, ai fini della verifica del rispetto del limite dei 40.000 euro previsto dall'articolo in commento, deve considerarsi unicamente il reddito assoggettato a tassazione progressiva IRPEF senza considerare anche quello assoggettato a tassazione separata o ad imposta sostitutiva (in tal senso, cfr. circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, par. 4.6).

[76] Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 4.3 e 4.5.

[77] V. circolare n. 8/E del 2020, par. 4.1, 4.2 e 4.4.

[78] V. risoluzione n. 18/E del 9 aprile 2020 in cui vengono fornite ulteriori delucidazioni anche attraverso esempi numerici di contratti *full time* e *part time*.

Il premio è attribuito, in via automatica, dal datore di lavoro (sostituto d'imposta *ex* articoli 23 e 29 d.P.R. n. 600/1973) che lo eroga a partire dalla retribuzione corrisposta nel mese di aprile e, comunque, entro il termine previsto per l'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno[79]. Qualora il datore di lavoro tenuto all'erogazione del premio non sia lo stesso che ha rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, sarà cura del dipendente, al fine di ottenere il premio, rilasciare al sostituto d'imposta una autodichiarazione (ai sensi degli artt. 46 e 47 del d.P.R. n. 445/2000), in cui attestare l'importo dei reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente[80].

I sostituti di imposta potranno recuperare il premio anticipato ai dipendenti attraverso l'istituto della compensazione, di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, mediante l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate[81], recupero che non è soggetto agli altri limiti e vincoli previsti per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta[82].

Articolo 64 (d.l. "Cura Italia") – *Credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro*

L'articolo in commento, allo scopo di incentivare la sanificazione degli ambienti di lavoro, quale misura preventiva di contenimento del contagio del virus COVID-19, introduce al comma 1 della disposizione un credito d'imposta a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione. L'agevolazione spetta, per il periodo d'imposta 2020, nella misura del 50% delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro fino a un importo massimo di 20.000 euro. Il credito di imposta è riconosciuto fino all'esaurimento dell'importo massimo di spesa di 50 milioni di euro per l'anno 2020.

Il comma 2 della norma rinvia la fissazione dei criteri e delle modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta in esame ad un decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi entro trenta giorni dall'entrata in vigore del Decreto "Cura Italia", anche al fine di assicurare il rispetto dei limiti di spesa previsti dalla norma.

Articolo 30 (d.l. "Liquidità") – *Credito d'imposta per l'acquisto di dispositivi di protezione nei luoghi di lavoro*

L'articolo 30 del d.l. 8 aprile 2020, n. 23 ha provveduto ad estendere le tipologie di spese ammesse al credito di imposta in oggetto al fine di incentivare l'acquisto di attrezzature volte a evitare il contagio nei luoghi di lavoro. Risultano pertanto agevolabili le spese sostenute nell'anno 2020 per l'acquisto di

[79] La circ. n. 8/E del 2020 (par. 4.7) ha confermato che il bonus in esame non dovrà essere erogato necessariamente con le competenze stipendiali del mese di aprile 2020.

[80] In termini, par. 4.8, circ. n. 8/E del 2020.

[81] Come chiarito con la Risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019 (v., altresì, circ. n. 8/E del 2020, par. 4.9). Al fine di consentire ai sostituti d'imposta di recuperare in compensazione il premio erogato ai dipendenti, con la Risoluzione n. 17/E del 31 marzo 2020, sono stati istituti, per il modello F24, il codice tributo "1699", e per il modello F24 "enti pubblici" (F24 EP), il codice "169E", codici denominati "*Recupero da parte dei sostituti d'imposta del premio erogato ai sensi dell'art. 63 del decreto-legge n. 18 del 2020*".

[82] Cfr. par. 4.9 della circ. n. 8/E del 2020.

dispositivi di protezione individuale (quali, ad esempio, mascherine chirurgiche, guanti, visiere di protezione e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, etc.), per l'acquisto e l'installazione di altri dispositivi di sicurezza atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale (quali, ad esempio, barriere e pannelli protettivi), nonché per l'acquisto di detergenti per le mani e per i disinfettanti[83].

Il credito d'imposta trova applicazione secondo le misure e nei limiti di spesa previsti dall'articolo 64 del Decreto "Cura Italia" e le relative disposizioni di attuazione saranno stabilite con il medesimo decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi del comma 2 del citato articolo 64.

Articolo 65 (d.l. "Cura Italia") – *Credito di imposta per botteghe e negozi*

La disposizione in esame, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica COVID-19, riconosce ai soggetti esercenti attività d'impresa un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (e cioè negozi e botteghe)[84].

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, "*ancorché la disposizione si riferisca, genericamente, al 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, la stessa ha la finalità di ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone, sicché in coerenza con tale finalità il predetto credito maturerà a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo*"[85].

Sul punto, è lecito nutrire più di un dubbio sulla legittimità di tale interpretazione, alla luce del chiaro tenore letterale della norma che non ha subordinato la maturazione del credito d'imposta al pagamento del canone, in conformità con la natura emergenziale dell'agevolazione e tenuto altresì conto, sotto il profilo più operativo, delle notevoli difficoltà che l'Agenzia delle entrate incontrerebbe nel dover controllare l'avvenuto pagamento del canone da parte di tutti coloro che si avvalgono del credito d'imposta.

In conformità con le disposizioni contenute nel DPCM 11 marzo 2020 (recante ulteriori misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza da COVID-19 sull'intero territorio nazionale), la misura non si applica alle attività di commercio al dettaglio e di servizi per la persona che sono state identificate come essenziali (tra cui farmacie, parafarmacie, punti vendita di generi alimentari di prima necessità, servizi di pompe funebri, etc.), di cui agli allegati 1 e 2 del predetto DPCM.

---

[83] V. circ. n. 9/E del 2020, par. 13.1. Per quanto attiene i soggetti che possono accedere all'esenzione dai dazi doganali e dall'IVA, oltre le modalità e i documenti necessari per ottenere la franchigia dai diritti doganali per i dispositivi di protezione individuale e altri strumenti sanitari, cfr. la determinazione del Direttore dell'Agenzia delle dogane e monopoli del 3 aprile 2020, prot. 107042/RU.

[84] Anche le associazioni culturali o di promozione culturale, se dotate di partita IVA e locatarie di un immobile censito in categoria C/1, possono avvalersi del credito di imposta in oggetto. La circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, par. 3.2, ha confermato che restano esclusi dal credito d'imposta in oggetto i canoni di locazione relativi ad immobili rientranti nelle altre categorie catastali, anche se aventi destinazione commerciale, come ad esempio la categoria D/8 "Fabbricati costruiti o adattati per le particolari esigenze di una attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni".

[85] In termini, il par. 3.1 della circ n. 8/E del 2020.

Il credito d'imposta può essere utilizzato, esclusivamente, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, utilizzando il modello di pagamento F24, da presentare attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate[86].

Articolo 66 (d.l. "Cura Italia") – *Incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza epidemiologica da COVID-19*

La norma è finalizzata a promuovere, anche tramite l'incentivo fiscale, le erogazioni liberali devolute per fronteggiare l'evolversi della situazione epidemiologica causata da COVID-19.

Il comma 1 dell'articolo in esame prevede che per le erogazioni liberali in denaro e in natura effettuate nell'anno 2020 da persone fisiche e da enti non commerciali, a favore di Stato, regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30 per cento. L'importo complessivo della detrazione non può essere superiore a 30.000 euro.

Per le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 da soggetti titolari di reddito di impresa il successivo comma 2 prevede l'applicazione dell'articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133[87] che stabilisce che le erogazioni liberali in denaro e i beni ceduti gratuitamente in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica e da altri eventi straordinari effettuati per il tramite di fondazioni, associazioni, comitati ed enti, sono rispettivamente deducibili dal reddito di impresa e non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e non determinano quindi ricavi o plusvalenze rilevanti fiscalmente, nonché non sono soggetti all'imposta sulle donazioni[88].

Lo stesso comma 2 prevede, altresì, che ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive le predette erogazioni liberali siano deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che la deduzione prevista dalla norma in esame, non essendo parametrata al reddito realizzato, spetta anche nel caso in cui l'impresa abbia realizzato una perdita fiscale nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale[89].

Ai fini della determinazione dell'ammontare delle detrazioni e delle deduzioni relative alle erogazioni in natura di cui ai precedenti commi 1 e 2, il successivo comma 3 opera un rinvio al disposto degli articoli 3 e 4 del decreto del Ministro del lavoro del 28 novembre 2019, in cui sono, rispettivamente,

---

[86] Al fine di consentire ai soggetti esercenti attività di impresa di recuperare in compensazione la quota-parte del canone di locazione versato, con la Risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020 è stato istituito il codice tributo "6914", utilizzabile a partire dal 25 marzo 2020, denominato *"Credito d'imposta canoni di locazione botteghe e negozi – articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18"*.

[87] Recante disposizioni in favore delle popolazioni colpite da calamità pubbliche.

[88] Si segnala che, ai sensi del comma 4 del citato articolo 27, le fondazioni, le associazioni, i comitati e gli enti per il tramite dei quali le erogazioni liberali in esame possono essere effettuate sono identificati ai sensi del DPCM 20 giugno 2000 nei seguenti soggetti: ONLUS, amministrazioni pubbliche statali, regionali e locali, enti pubblici non economici, organizzazioni internazionali di cui l'Italia è membro e altre fondazioni, associazioni, comitati ed enti che, costituiti con atto costitutivo o statuto redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, tra le proprie finalità prevedono interventi umanitari in favore di popolazioni colpite da calamità pubbliche o altri eventi straordinari.

[89] In tal senso, circolare n. 8/E del 2020, par. 5.2.

determinati i criteri per la valorizzazione dei beni oggetto della liberalità in ragione della loro natura (art. 3) e individuata la documentazione necessaria per accedere alle agevolazioni previste (art. 4).

Per quanto concerne il trattamento IVA delle donazioni in natura previste dall'articolo 66 in commento, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il regime previsto dall'articolo 6, comma 15, della legge n. 133 del 1999 (che assimila le cessioni gratuite dei beni da esso previste alla loro distruzione) non è applicabile a tutte le predette donazioni, ma esclusivamente in relazione a quelle che rispondono ai requisiti oggettivi e soggettivi ed alle condizioni in esso previste[90].

È stato altresì chiarito che possono farsi rientrare nell'ambito applicativo dell'articolo 66 in commento anche le donazioni, effettuate da persone fisiche, enti non commerciali e da titolari di reddito d'impresa, aventi ad oggetto denaro ed anche misure urgenti di solidarietà alimentare, purché i beneficiari di tali donazioni siano uno dei soggetti indicati nel comma 1 della norma in commento, o le stesse avvengano per il tramite degli enti richiamati dall'articolo 27 della legge n. 133/1999, ovvero vengano effettuate direttamente in favore di strutture ospedaliere presenti sul territorio ovvero di strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, siano comunque coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19[91].

Articolo 27 (d.l. "Liquidità") – *Cessione gratuita di farmaci ad uso compassionevole*

Ai sensi dell'articolo 27 del d.l. 8 aprile2020, n. 23, per le cessioni gratuite di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, autorizzate dal competente Comitato Etico, effettuate nei confronti dei soggetti indicati dall'articolo 3 del decreto del Ministro della salute 7 settembre 2017 (medici o gruppi collaborativi per pazienti che hanno partecipato a una sperimentazione clinica)[92] non opera la presunzione di cessione di cui all'articolo 1 del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 e i farmaci non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

---

[90] Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 5.3. Va ricordato che il regime di cui al citato comma 15 dell'articolo 6 si rende applicabile ai prodotti alimentari, anche oltre il termine minimo di conservazione, purché siano garantite l'integrità dell'imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione, e ai prodotti farmaceutici nonché altri prodotti, da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi similari nonché per prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ai soggetti indicati nell'articolo 10, numero 12), del d.P.R. n. 633/1972, agli enti pubblici nonché agli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità.

[91] Cfr. circolare n. 8/E del 2020 par. 5.4 e 5.5, ove è precisato che tale conclusione risulta coerente anche con la previsione extra-fiscale dell'articolo 4 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, che al comma 1 stabilisce che le regioni e le province autonome possono attivare, anche in deroga ai requisiti autorizzativi e di accreditamento, aree sanitarie anche temporanee sia all'interno che all'esterno di strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private, o di altri luoghi idonei, per la gestione dell'emergenza COVID-19, sino al termine dello stato di emergenza deliberato dal Consiglio dei ministri in data 31 gennaio 2020.

[92] Si tratta dei programmi individuati dal decreto del Ministro della salute 7 settembre 2017 in base ai quali ai pazienti con COVID-19, in mancanza di farmaci specifici, vengono somministrati farmaci autorizzati per altre indicazioni terapeutiche nell'ambito di studi clinici oppure farmaci ancora in fase di sperimentazione, al fine di individuare terapie efficaci a contrastare la diffusione dell'epidemia.

La disposizione mira pertanto a neutralizzare gli effetti fiscali delle cessioni di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, equiparando ai fini IVA la cessione di detti farmaci alla loro distruzione ed escludendo la concorrenza del loro valore normale alla formazione dei ricavi ai fini delle imposte sui redditi. Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle entrate[93], alla luce della volontà legislativa esposta nella relazione illustrativa, alle cessioni gratuite dei farmaci in parola va riconosciuto, ai fini IVA, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di tali beni anche in deroga ai principi generali[94] e, ai fini delle imposte dirette, la deduzione dei costi sostenuti al momento del loro acquisto[95].

Articolo 67 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*

L'articolo in commento **sospende dall'8 marzo al 31 maggio 2020** i **termini** relativi alle **attività di liquidazione**[96], **di controllo, di accertamento, di riscossione**[97] **e di contenzioso**, da parte degli uffici **degli enti impositori**.

L'Agenzia delle entrate[98] ha precisato che la sospensione dei termini prevista dal comma 1 dell'articolo 67 non sospende, né esclude le attività degli uffici. Pertanto questi ultimi, anche nel periodo di sospensione emergenziale, continueranno a svolgere l'attività istruttoria sia nei procedimenti relativi ai rimborsi (ad esempio con la richiesta di documentazione), sia con le richieste preventive di autorizzazione alle indagini finanziarie ai sensi degli articoli 32, comma 1, n. 7), del d.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 2, n. 7) del d.P.R. n. 633/1972, mentre le sanzioni accessorie, *ex* art. 12 del d.lgs. n. 471/1997, se già portate ad esecuzione, vengono tenute ferme.

In merito all'impatto della sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento sullo svolgimento dei **procedimenti di accertamento con adesione**, l'Agenzia delle entrate[99] ha chiarito che, sia per i procedimenti avviati dal contribuente (ai sensi degli articoli 6, commi 1 e 2 e da 10 a 13 del d.lgs. n. 218/1997) che per quelli avviati dall'ufficio (ai sensi dell'art. 5 del medesimo d.lgs.), si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione "*per un periodo*

[93] V. circ. n. 9/E del 2020, par. 11.1.

[94] La relazione illustrativa al Decreto "Liquidità" rileva, infatti, come la normativa vigente impedisce che a tale tipologia di farmaci possa applicarsi la detrazione dell'IVA. Tanto premesso, la circolare n. 9/E del 2020 chiarisce che nella situazione oggetto della norma in commento, le imprese non stanno cedendo (a titolo gratuito) un bene idoneo ad essere commercializzato per le patologie per cui sarà somministrato, ma farmaci autorizzati per altre indicazioni terapeutiche nell'ambito di studi clinici, ovvero farmaci ancora in fase di sperimentazione e che rientrano nei programmi c.d. di uso compassionevole.

[95] Sempre la circolare n. 9/E del 2020, par. 11.1, precisa che, ai fini delle imposte dirette, il valore normale dei farmaci ceduti non concorrerà alla determinazione del reddito di impresa, mentre il costo sostenuto per il loro acquisto concorrerà alla formazione del reddito di impresa nel periodo di imposta in cui si verificherà l'estromissione.

[96] Compresi quelli derivanti dal controllo della corretta liquidazione degli atti registrati sia in forma pubblica, sia in forma privata e dal controllo della congruità e tempestività dei versamenti dovuti per le annualità successive dei contratti di locazione, così circolare n. 8/E del 2020, par. 2.6.

[97] Nell'ambito dell'attività di riscossione oggetto di sospensione rientrano anche gli adempimenti previsti a carico dell'ente creditore dall'articolo 1, commi da 537 a 543, della legge n. 228/2012 (c.d. sospensione legale) (così circolare n. 8/E del 2020, par. 2.19).

[98] Con le circolari n. 6/E del 23 marzo 2020 e n. 8/E del 3 aprile 2020 (par. 2.9, 2.10 e 2.11).

[99] Cfr. la circolare n. 6/E del 2020, successivamente confermata dalla circolare n. 8/E del 2020 (par. 2.7 e 2.13).

di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente", prevista ordinariamente dal comma 3 dell'articolo del 6 d.lgs. n. 218/1997, sia la sospensione prevista dall'articolo 83 del d.l. n. 18/2020 (ora, anche nel suo più ampio termine previsto dal comma 1 dell'art. 36 del d.l. 8 aprile 2020, n. 23). Nel caso in cui l'atto di adesione sia già stato sottoscritto e alla data dell'8 marzo 2020 era pendente il termine di venti giorni per il versamento della prima o unica rata previsto dall'articolo 8 del d.lgs. n. 218/1997, quest'ultimo termine non beneficia invece di alcuna proroga o sospensione, salvo che per i soggetti che alla data del 21 febbraio 2020 avevano il domicilio fiscale, la sede legale o operativa nei Comuni che per primi sono stati inclusi nella c.d. "zona rossa" (individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020)[100]. Nella circolare n. 6/E del 2020, l'Agenzia ha, altresì, indicato le procedure di gestione "a distanza" del procedimento di adesione nel periodo emergenziale, procedure da utilizzare laddove vi fosse un condiviso interesse a svolgere e concludere comunque la procedura anche nel periodo oggetto di sospensione.

Per quanto attiene, poi, l'**attività di consulenza**, il primo comma, secondo periodo, della disposizione in esame, prevede la **sospensione**, sempre **dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, dei **termini** entro i quali l'Agenzia delle entrate è tenuta a fornire **risposta**, anche a seguito della presentazione di documentazione integrativa da parte del contribuente, **alle istanze di interpello** presentate a norma dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (interpello ordinario/qualificatorio, probatorio, disapplicativo e anti-abuso), dell'articolo 6 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (interpello preventivo in materia di adempimento collaborativo), e dell'articolo 2 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (interpello in materia di nuovi investimenti). Il **medesimo periodo di sospensione** si applica anche al **termine per la regolarizzazione delle predette istanze**, previsto dall'articolo 3 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

L'Agenzia delle entrate[101] ha fornito indicazioni operative in merito alla gestione delle istanze di interpello nel periodo di sospensione dei termini, e chiarito che, per lo stesso periodo, sono, altresì, **sospesi i termini entro i quali i contribuenti** sono, di norma, **tenuti a rispondere alle richieste inoltrate dagli uffici** (richieste di regolarizzazione, di documentazione integrativa, etc.). Anche questi ultimi termini riprendono a decorrere dal 1° giugno 2020, pur restando ferma la possibilità per il contribuente di effettuare l'adempimento richiesto anche durante il periodo di sospensione.

Per lo **stesso periodo che va dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, sono, altresì, **sospesi i termini** di cui all'articolo 7, comma 2, del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (in materia di **ammissione all'adempimento collaborativo**), all'articolo 1-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 (in materia di procedura di **cooperazione e collaborazione rafforzata**)[102] e agli articoli 31–*ter* e 31-*quater* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (in materia di **accordi preventivi per imprese con attività internazionale**), nonché i

[100] Così, circolare n. 8/E del 2020, par. 2.14.

[101] Con la circolare n. 4/E del 20 marzo 2020.

[102] Con la citata circolare n. 4/E del 2020, l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni operative anche in merito alla sospensione delle istruttorie per l'ammissione al regime di adempimento collaborativo e delle istanze di collaborazione e cooperazione rafforzata, sospensione che comporta che i giorni dall'8 marzo al 31 maggio sono esclusi dal computo dei termini per la conclusione dell'istruttoria da parte degli uffici. Durante il periodo di sospensione i contribuenti possono comunque presentare istanze di ammissione, ma ai fini della decorrenza dei termini per l'istruttoria, queste ultime si intenderanno presentate il 1 ° giugno 2020.

termini relativi alle procedure di cui all'articolo 1, commi da 37 a 43, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (in materia di **accordo preventivo connesso all'utilizzo di determinati beni immateriali**)[103].

In relazione alle istanze di interpello di cui al comma 1, il successivo comma 2 stabilisce che, laddove tali istanze siano state presentate durante il periodo di sospensione, i **termini per la risposta**, così come il termine previsto dal succitato articolo 3 del d.lgs. n. 156 del 2016 **per la regolarizzazione** delle medesime istanze, **iniziano a (ri)decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione**.

Sempre lo stesso comma 2, in considerazione della situazione emergenziale, stabilisce altresì che, **per il solo periodo di sospensione**, la **presentazione delle predette istanze** di interpello e di consulenza giuridica è consentita **esclusivamente** per via telematica, **attraverso** l'impiego della **posta elettronica certificata** (di cui al d.P.R. 11 febbraio 2005, n. 68), ovvero, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l'invio alla casella di posta elettronica ordinaria div.contr.interpello@agenziaentrate.it.

Sono, altresì, **sospese** sempre **dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, le attività consistenti nelle **risposte alle istanze**, formulate ai sensi degli articoli 492-*bis* c.p.c, 155- *quater,* 155-*quinquies* e 155-*sexies* delle disposizioni di attuazione, **di accesso alla banca dati dell'Anagrafe Tributaria**, compreso l'Archivio dei rapporti finanziari, autorizzate dai Presidenti, oppure dai giudici delegati, nonché le risposte alle istanze formulate ai sensi dell'articolo 22 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e dell'articolo 5 del d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (**istanze di accesso a dati e documenti**). Tale disposizione non si applica nei casi di indifferibilità ed urgenza.

Il comma 4 dell'articolo 67 prevede, infine, che con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, **si applica**, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, **l'articolo 12 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 159**[104].

La disposizione stabilisce dunque una **proroga fino al 31 dicembre 2022** (secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione) **dei termini di prescrizione e decadenza**, anche infrannuale[105], relativi all'attività degli uffici degli enti impositori aventi sede in tutto il territorio italiano, **in scadenza**

[103] Con la circolare n. 7/E del 27 marzo 2020, l'Agenzia delle entrate ha fornito istruzioni in merito alla trattazione delle istanze di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e di determinazione del reddito agevolabile ai fini del c.d. *patent box* ed agli effetti della sospensione dei termini dell'attività degli uffici impositori sulle procedure in corso. Come previsto dalla circolare n. 6/E del 2020 per l'accertamento con adesione, anche la circolare n. 7/E segnala che l'interlocuzione tra gli uffici competenti e i contribuenti ai fini della stipula degli accordi preventivi possa essere gestita "a distanza" tramite l'impiego di posta elettronica certificata di cui al d.P.R. n. 68/2005.

[104] L'articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015, recante la disciplina generale in materia di sospensione dei termini per eventi eccezionali, al comma 2 prevede che i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

[105] Come ad esempio per l'imposta di registro, in base a quanto ritenuto dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 8/E del 2020 (par. 2.4).

entro il 31 dicembre 2020[106]. La norma dispone pertanto una proroga dei termini in favore degli Uffici che risulta del tutto sproporzionata rispetto ai periodi di sospensione delle attività di riscossione e accertamento degli Uffici, proroga che, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, avrebbe la finalità di differire gli ordinari termini di decadenza per distribuire su un più lungo lasso di tempo l'attività di notifica degli atti degli enti impositori nei confronti dei soggetti interessati dalle difficoltà conseguenti alla diffusione del COVID-19[107].

Con riferimento agli **accertamenti sull'abuso del diritto**, il comma 7 dell'articolo 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212 stabilisce, come è noto, che se tra la data di ricevimento dei chiarimenti (ovvero di inutile decorso del termine di 60 giorni assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta) e quella di decadenza dell'azione accertatrice intercorrono meno di 60 giorni, tale termine di decadenza per l'accertamento è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei 60 giorni.

Sul punto, l'**Agenzia delle entrate**[108], in base al presupposto che sia possibile notificare la richiesta di chiarimenti anche l'ultimo giorno utile per l'azione accertatrice e che pertanto i 60 giorni assegnati al contribuente per rispondere alla richiesta possano scadere anche dopo il termine ordinario di decadenza dal potere accertativo, ha **ritenuto di** poter **cumulare la proroga in esame dei termini di accertamento con quella disposta dall'articolo 67 in commento**, **laddove i 60 giorni assegnati al contribuente per rispondere alla richiesta scadano dall'8 marzo 2020 in poi** (e quindi nel periodo oggetto di sospensione ai sensi del citato articolo 67), con conseguente affermata possibilità di notificare l'avviso di accertamento entro il 31 dicembre 2022.

La risposta dell'Agenzia solleva alcuni dubbi interpretativi per il fatto che il citato comma 7 dell'articolo 10-*bis* sembra disporre la proroga del potere accertativo soltanto quando il termine di 60 giorni per rispondere alla richiesta di chiarimenti venga a cadere entro il termine ordinario di accertamento, e non anche dopo quest'ultimo termine, come invece presupposto dall'Agenzia.

Sempre in merito alla **proroga dei termini di prescrizione e decadenza** relativi all'attività degli uffici degli enti impositori di cui al citato articolo 12 del d.lgs. n. 159/2015, l'Agenzia delle entrate[109] ha infine anche precisato che la stessa **non si rende applicabile per i soggetti che si siano avvalsi della "Rimessione in termini dei versamenti"** dal 16 al 20 marzo 2020 **prevista dall'articolo 60** del Decreto "Cura Italia" (e differita al 16 aprile 2020 dall'articolo 21 del Decreto "Liquidità")[110].

---

[106] Come chiarito sempre dalla circolare n. 8/E del 2020 (par. 2.1), la proroga dei termini riguarda tutte le attività per le quali è prevista una decadenza dei termini, come ad esempio quelle disciplinate dall'articolo 43 del d.P.R. n. 600/1973 (termine per l'accertamento ai fini delle imposte dirette), dall'articolo 47 del d.P.R. n. 633/1972 (ai fini IVA), dall'articolo 76 del d.P.R. n. 131/1986 (ai fini dell'imposta di registro) e dell'articolo 27 d.lgs. n. 346/1990 (ai fini dell'imposta di successione e donazione). In concreto ciò comporterà che il potere di rettifica relativo agli accertamenti in scadenza a fine 2020 non decadrà il prossimo 31 dicembre, ma alla fine del 2022. Tale proroga riguarderà, dunque, gli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2015, le omesse dichiarazioni relative all'anno 2014, le cartelle conseguenti a controlli formali su dichiarazioni concernenti l'anno 2015 o gli omessi e ritardati versamenti derivanti da dichiarazioni relative all'anno 2016.

[107] In tal senso, la circolare n. 8/E del 2020 (par. 2.1) che richiama la Relazione illustrativa al comma 2 dell'articolo 12 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 159.

[108] V. circolare n. 8/E del 2020 (par. 2.3).

[109] Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 2.2 e circolare n. 9/E del 2020, par. 5.1.

[110] L'articolo 60 del Decreto "Cura Italia" prevede infatti una "rimessione in termini" e non una "sospensione dei termini" dei versamenti.

Nel caso in cui i prolungamenti di termini previsti dalle disposizioni denunciate e da altre disposizioni siano astrattamente applicabili in relazione alla medesima fattispecie, l'amministrazione finanziaria non potrà mai utilizzarli in modo cumulativo al fine di superare il massimo dell'ampliamento temporale previsto dalla singola normativa più favorevole per l'amministrazione. Questa interpretazione esclude che le disposizioni denunciate possano concorrere a rendere irragionevolmente lunghi i tempi dell'accertamento (Corte costituzionale, sentenza 25 luglio 2011, n. 247, p. 5.2).

Articolo 68 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione*

L'articolo in commento prevede al comma 1, con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, la **sospensione dei termini dei versamenti**, scadenti nel periodo **dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP (art. 29 d.l. n. 78/2010) e dagli avvisi di addebito emessi dagli enti previdenziali (art. 30 d.l. n. 78/2010). I **versamenti** oggetto di sospensione devono essere **effettuati** in un'unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, ossia **entro il 30 giugno 2020**. Viene, altresì, prevista l'applicabilità delle disposizioni dell'articolo 12 del d.lgs. n. 159 del 2015.

L'Agenzia delle entrate[111] ha precisato che la **sospensione dei termini di versamento relativi agli avvisi di accertamento esecutivi** previsti dall'articolo 29 del d.l. n. 78/2010 va riferita **unicamente** ai versamenti degli **importi dovuti successivamente all'affidamento in carico** all'agente della riscossione degli importi non pagati, e quindi ai soli carichi affidati per i quali il contribuente si sia avvalso della modalità di pagamento dilazionato (ai sensi dell'art. 19 d.P.R. n. 602/1973).

I termini dei **versamenti dovuti** a seguito della notifica di un avviso di accertamento esecutivo (*ex* art. 29, comma 1, lett. a), ma **prima dell'affidamento in carico**, ossia gli importi dovuti in sede di acquiescenza all'atto e in via provvisoria in caso di impugnazione, sono **sospesi invece dal 9 marzo fino all'11 maggio 2020**, essendo collegati al termine per la proposizione del ricorso, anch'esso sospeso fino a quest'ultima data, giusta il combinato disposto dell'articolo 83, commi 2 e 21, del d.l. n. 18/2020 e dell'articolo 36, comma 1, del d.l. n. 23/2020[112].

Nella disposizione manca, altresì, un rinvio che estenda la sospensione dei termini ai pagamenti derivanti dalle comunicazioni di irregolarità (c.d. avvisi bonari) inviate dall'Agenzia delle entrate ai fini della liquidazione automatizzata delle dichiarazioni dei redditi e IVA *ex* artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del d.P.R. n. 633/1972 o derivanti dal controllo formale *ex* art. 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973.

Il successivo comma 2 dell'articolo 68 in oggetto prevede che le disposizioni di cui al precedente comma 1 si applichino anche agli **atti di accertamento esecutivo emessi dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli** ai fini della riscossione delle risorse proprie dell'Unione Europea e della connessa IVA all'importazione (art. 9, commi da 3-*bis* a 3-*sexies*, d.l. n. 16/2012), alle **ingiunzioni** di cui al Regio

[111] Con la circolare n. 5/E del 20 marzo 2020.

[112] La sospensione in tal caso riguarda unicamente gli avvisi di accertamento esecutivi il cui termine per la presentazione del ricorso era ancora pendente alla data del 9 marzo 2020.

Decreto n. 639/1910 **emesse dagli enti territoriali** e ai **nuovi atti esecutivi** che gli **enti locali** possono emettere ai sensi dell'art. 1, comma 792, della legge n. 160 del 2019 sia per le entrate tributarie che per quelle patrimoniali.

Il comma 3 contempla, infine, il **differimento al 31 maggio 2020** del **termine** di versamento **del 28 febbraio 2020** relativo alla c.d. "**rottamazione-*ter***" (art. 3, commi 2, lettera *b)*, e 23, e art. 5, comma 1, lettera *d)*, d.l. n. 119 del 2018, e art. 16-*bis*, comma 1, lettera *b)*, numero 2), d.l. n. 34 del 2019), nonché del **termine del 31 marzo 2020** relativo alla definizione agevolata dei debiti di persone fisiche in grave e comprovata situazione di difficoltà economica (c.d. "**saldo e stralcio**") (art. 1, comma 190, legge n. 145 del 2018).

Il comma 4 dell'articolo 68 in commento prevede lo slittamento dei termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità che gli agenti della riscossione devono presentare con riferimento ai carichi ad essi affidati negli anni 2018, 2019 e 2020, i quali, a legislazione vigente (art. 19, comma 1, d.lgs. n. 112/1999), scadrebbero, rispettivamente, nel 2021, nel 2022 e nel 2023. Tale rinvio viene concesso al fine di evitare che l'approssimarsi della scadenza dei termini di presentazione delle relative comunicazioni di inesigibilità imponga agli agenti della riscossione di portare a termine le attività di riscossione riguardanti i carichi ad essi affidati negli anni 2018, 2019 e 2020 e, in tal modo, di intensificare le azioni di recupero coattivo nei confronti di soggetti che prevedibilmente, anche una volta scadute le sospensioni concesse, continueranno ad avere difficoltà nell'assolvimento delle obbligazioni derivanti dai carichi iscritti a ruolo.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità relative agli articoli 67 e 68 del Decreto:

ART.	SOGGETTI	ATTIVITÀ	PROVVEDIMENTO
67 d.l. "Cura Italia"	Uffici degli enti impositori	**Attività di liquidazione**, **controllo** (salvo quanto previsto in relazione alla liquidazione delle imposte ed al controllo formale), **accertamento, riscossione e contenzioso** Risposta dell'Agenzia delle entrate alle **istanze di interpello ordinario/qualificatorio, probatorio, disapplicativo e anti-abuso** (presentate ai sensi dell'art. 11 l. n. 212/2000), alle **istanze di interpello preventivo in materia di adempimento collaborativo** (presentate ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 128/2015,) e alle **istanze in materia di nuovi investimenti** (ai sensi dell'art. 2 d.lgs. n. 147/2015) Termini di cui all'art. 7, comma 2, d.lgs. n. 128/2015 (in materia di **ammissione all'adempimento collaborativo**), all'art. 1-*bis* d.l. n. 50/2017 (in materia di	Sospensione termini per le attività degli uffici dall'8 marzo al 31 maggio 2020

		procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata) e di cui agli articoli 31-*ter* e 31-*quater* DPR 29 n. 600/1973 (in materia di **accordi preventivi per imprese con attività internazionale**), nonché i termini relativi alle procedure di cui all'art. 1, commi da 37 a 43, l. n. 190/2014 (in materia di **interpello per attività di ricerca e sviluppo**). Fatta eccezione per i casi di indifferibilità ed urgenza, risposte alle istanze, formulate ai sensi degli articoli 492-*bis* c.p.c, 155- *quater*, 155-*quinquies* e 155-*sexies* delle disposizioni di attuazione, di **accesso alla banca dati dell'Anagrafe Tributaria**, compreso **l'Archivio dei rapporti finanziari**, autorizzate dai Presidenti, oppure dai giudici delegati, nonché le risposte alle istanze formulate ai sensi dell'art. 22 l. n. 241/1990 e dell'art. 5 d.lgs. n. 33/2013 (**istanze di accesso a dati e documenti**)	
		Termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori aventi sede in tutto il territorio italiano scadenti entro il 31 dicembre 2020 (*ex* art. 12, comma 2 d.lgs. n. 159/2015)	Proroga fino al **31 dicembre 2022** (secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione)
68 d.l. "Cura Italia"	Tutti i contribuenti	Termini dei versamenti derivanti da **cartelle di pagamento** emesse dagli **agenti della riscossione** e dagli **avvisi di accertamento esecutivi** emessi dall'Agenzia delle entrate (art. 29 d.l. n. 78/2010 ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP) e dagli **avvisi di addebito** emessi dagli enti previdenziali (art. 30 d.l. n. 78/2010) Termini dei versamenti derivanti da atti di **accertamento esecutivo** emessi dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (art. 9, commi da 3-*bis* a 3-*sexies* d.l. n. 16/2012), dalle **ingiunzioni** di cui al R.D. n. 639/1910 emesse dagli enti territoriali, e dai nuovi **atti esecutivi** che gli enti locali	Sospensione dei termini di versamento in scadenza nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020. Versamento da effettuarsi in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2020

		possono emettere per le entrate tributarie e patrimoniali (art. 1, comma 792, l. n. 160/2019)	
		Termine di versamento previsto per la c.d. **rottamazione-ter** (art. 3, commi 2, lettera b), e 23, e art. 5, comma 1, lettera d), del d.l. n. 119 del 2018, e art. 16-bis, comma 1, lettera b), numero 2), del d.l. n. 34 del 2019)	Differimento al 31 maggio 2020 del termine di versamento previsto per il 28 febbraio 2020
		Termine di versamento previsto per il c.d. "**saldo e stralcio"** (art. 1, comma 190, della legge n. 145 del 2018)	Differimento al 31 maggio 2020 del termine di versamento previsto per il 31 marzo 2020

Articolo 69 (d.l. "Cura Italia") – *Proroga versamenti nel settore dei giochi*

I DPCM adottati nei mesi di febbraio e marzo 2020 per far fronte all'emergenza epidemiologica da COVID-19 sul territorio nazionale hanno previsto la chiusura, prima su di una parte, e poi su tutto il territorio nazionale delle sale giochi, delle sale con apparecchi da intrattenimento di cui all'articolo 110, comma 6, lett. b) (VLT) del Testo unico di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 (TULPS) e, parzialmente dei bar ed altri esercizi pubblici ove sono collocati il maggior numero di apparecchi da intrattenimento di cui all'articolo 110, comma 6, lett. a) (AWP) del TULPS, rendendo, pertanto, impossibile il prelievo e la raccolta del contante dagli apparecchi (anche in considerazione del divieto di spostamento fisico sul territorio che riguarda naturalmente anche gli operatori del gioco).

Il comma 1 dell'articolo in commento ha previsto la proroga dei termini per il versamento del prelievo erariale unico (PREU) sugli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del TULPS e del canone concessorio in scadenza entro il 30 aprile 2020 al 29 maggio 2020. Le somme dovute potranno essere versate con rate mensili di pari importo, con debenza degli interessi legali calcolati giorno per giorno. La prima rata dovrà essere versata entro il 29 maggio 2020 e le successive entro l'ultimo giorno del mese, mentre l'ultima rata dovrà essere corrisposta entro il 18 dicembre 2020.

Il successivo comma 2 stabilisce che il pagamento dei canoni concessori previsti per la proroga delle concessioni del gioco del Bingo (di cui all'art. 1, comma 636, l. 27 dicembre 2013, n. 147) non è dovuto per i periodi di sospensione dell'attività delle sale, sospensione disposta in relazione all'emergenza sanitaria in atto e per tutta la sua durata.

Il comma 3 proroga di sei mesi la scadenza dei termini previsti per l'indizione delle gare delle Scommesse e del Bingo, della gara per gli apparecchi da intrattenimento e dell'entrata in vigore del Registro Unico del gioco, in considerazione del rallentamento di tutte le attività amministrative dovute all'insorgere dell'emergenza sanitaria. Per le stesse ragioni, la norma proroga anche l'entrata

a regime degli apparecchi con controllo da remoto, tenuto conto del rallentamento o del blocco anche delle attività necessarie alla produzione dei nuovi apparecchi e alla loro certificazione.

Articolo 70 (d.l. "Cura Italia") – *Potenziamento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli*

La norma è stata abrogata dal comma 2 dell'articolo 31 del d.l. 8 aprile 2020, n. 23 e sostituita da quanto disposto dai commi 1 e 3 del medesimo articolo 31. In estrema sintesi, si prevedono misure finalizzate a incrementare le risorse per il salario accessorio del personale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in considerazione dell'impegno dagli stessi profuso per il rafforzamento delle attività di controllo presso i porti, gli aeroporti e le dogane interne in relazione all'emergenza sanitaria COVID-19, nonché per l'azione di contrasto dagli stessi svolta alle frodi in materia di accise nel settore dei carburanti e degli idrocarburi e per le ulteriori attività in materia di giochi e in ambito doganale.

La parte prevalente delle risorse variabili destinate a finanziare il salario accessorio del personale è, infatti, da tempo non utilizzabile a causa delle norme sul contenimento dei fondi della contrattazione integrativa succedutesi nel tempo (da ultimo, art. 23, comma 2, d.lgs. n. 75/2017). In tale contesto, la norma in commento prevede, in deroga a tali limiti, un incremento delle risorse destinate alla remunerazione delle maggiori prestazioni lavorative articolate su turnazioni del personale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di 8 milioni di euro per l'anno 2020.

Articolo 71 (d.l. "Cura Italia") – *Menzione per la rinuncia alle sospensioni*

L'articolo prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono previste forme di menzione per i contribuenti che, non avvalendosi di una o più delle sospensioni dei versamenti previste dal titolo IV del Decreto "Cura Italia" (misure fiscali a sostegno della liquidità delle famiglie e delle imprese) e dall'art. 37 (sospensione dei termini per il pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria per i lavoratori domestici), effettuino alcuno dei versamenti sospesi e ne diano comunicazione al Ministero dell'economia e delle finanze.

5. Misure a sostegno del lavoro

5.1. Estensione delle misure speciali in tema di ammortizzatori sociali per tutto il territorio nazionale

Il pacchetto di misure a sostegno del lavoro, volte a favorire la conservazione della potenzialità produttiva delle imprese nel periodo dell'emergenza, sono contenute nel Titolo II del Decreto, suddivise in due Capi normativi.

Il Capo I del Titolo II, rubricato "*Estensione delle misure speciali in tema di ammortizzatori sociali per tutto il territorio nazionale*", offre strumenti utili a fronteggiare la sospensione o la riduzione dell'attività di lavoro del tessuto datoriale e imprenditoriale italiano, alla luce della situazione epidemiologica in atto e delle relative misure adottate dal Governo per il contenimento del contagio da COVID-19.

In proposito, i decreti del Presidente del Consiglio dei ministri, pubblicati l'8, il 9 e l'11 marzo hanno previsto la sospensione, seppure con eccezioni, delle attività commerciali al dettaglio e delle attività dei servizi di ristorazione, oltre a una serie di misure restrittive degli spostamenti dei cittadini, che hanno prodotto consistenti effetti sui rapporti di lavoro in essere.

L'azione del legislatore in materia di ammortizzatori sociali in costanza di rapporto si dispiega in tre direzioni: semplificazione delle procedure di ricorso ai trattamenti (v. art. 19); coordinamento delle misure speciali con quelle ordinarie già in essere (v. artt. 20 e 21); ampliamento del campo di applicazione dell'integrazione salariale attraverso i c.d. ammortizzatori in "deroga" (v. art. 22).

Articolo 19 (d.l. "Cura Italia") – *Norme speciali in materia di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario*

L'art. 19 del d.l. n. 18/2020 prevede che i datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione della cassa integrazione guadagni e quelle rientranti nel campo di applicazione dei Fondi di solidarietà bilaterali, ai sensi del d.lgs. n. 148/2015, possano sospendere o ridurre l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, presentando, rispettivamente, domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale o di accesso all'assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19".

Il trattamento di integrazione salariale speciale COVID-19, in entrambi i casi su menzionati, può essere richiesto per una durata massima di nove settimane per periodi decorrenti dal 23 febbraio 2020 al 31 agosto 2020.

L'art. 19, comma 2, del Decreto semplifica la fase di informazione/consultazione sindacale prodromica all'accesso alle prestazioni nonché quella del procedimento amministrativo consistente nella definizione e nell'inoltro della domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale all'INPS.

In particolare, stando al dato letterale della norma, i datori di lavoro che presentano domanda di trattamento salariale speciale COVID-19 sono dispensati dall'osservanza dell'art. 14 del d.lgs. n. 148/2015, rimanendo impregiudicati "l'informazione, la consultazione e l'esame congiunto che possono essere svolti in via telematica". A dire il vero, la formula di legge non brilla per chiarezza e non è di immediata comprensione la portata della deroga all'art. 14 del d.lgs. n. 148/2015, visto il permanere dell'obbligo di informazione e consultazione sindacale, seppure in modalità "telematica". La dispensa dall'osservanza dell'art. 14 di cui parla il decreto deve riferirsi alla deroga alle tempistiche previste dal suddetto articolo in materia di obbligo di informazione preventiva alle prescritte rappresentanze sindacali aziendali e territoriali nonché ai termini temporali di esaurimento della procedura di consultazione sindacale.

L'unico termine da rispettare ai sensi del comma in esame è lo svolgimento della fase sindacale entro tre giorni successivi a quello della richiesta, espletata la quale il trattamento potrà essere concesso anche in caso di assenza o di mancato accordo.

La semplificazione dei termini temporali opera anche per quanto concerne il procedimento amministrativo di cui all'art. 15 e all'art. 30 del d.lgs. n. 148/2015. Infatti, i datori di lavoro potranno

presentare la domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale ordinaria o dell'assegno ordinario speciale con causale "emergenza COVID-19" entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa.

Da ultimo, un'importante semplificazione riguarda la verifica dei presupposti causali previsti dall'art. 11 del d.lgs. n. 148/2015. Sul punto è dato comprendere che in sede di valutazione delle domande gli Uffici terranno conto del carattere eccezionale della nuova causale "emergenza COVID-19" e delle esigenze di velocizzazione delle procedure. Si ritiene, infatti, che le sedi INPS competenti non dovranno verificare la sussistenza dei requisiti della transitorietà e della non imputabilità dell'evento, poiché tali requisiti sono insiti nella crisi emergenziale contingente che, di per sé, è qualificabile come "*oggettivamente non evitabile*". Così ragionando, si ritiene che anche la valutazione in ordine alla ripresa della normale attività lavorativa non sia necessaria ai fini dell'integrabilità della causale.

L'impostazione è stata confermata dall'INPS, per il quale "*le aziende non dovranno fornire alcuna prova in ordine alla transitorietà dell'evento e alla ripresa dell'attività lavorativa né, tantomeno, dimostrare la sussistenza del requisito di non imputabilità dell'evento stesso all'imprenditore o ai lavoratori. Conseguentemente, l'azienda non deve allegare alla domanda la relazione tecnica di cui all'articolo 2 del D.M. n. 95442/2016, ma solo l'elenco dei lavoratori destinatari*" (v. circ. INPS n. 47/2020). Inoltre, ai fini dell'accoglimento delle domande, la circostanza che uno o più lavoratori abbiano ferie pregresse maturate e non ancora godute non è considerata ostativa, cosicché la procedura telematica non richiede i dati sulle ferie ancora da fruire dai lavoratori interessati dalla richiesta di integrazione salariale (v. mess. INPS n. 3777/2019).

Ai sensi del comma 3 dell'art. 19 del Decreto, il legislatore concede ai datori di lavoro che ricorrono al trattamento speciale di integrazione salariale il beneficio della neutralizzazione, ai fini delle successive richieste, dei periodi di CIGO o di assegno ordinario rispetto al computo dei limiti di durata previsti dall'art. 4, commi 1 e 2, e dagli artt. 12, 29, comma 3, 30, comma 1, e 39 del d.lgs. n. 148/2015.

La decretazione di urgenza si occupa anche dei costi di ricorso al trattamento speciale COVID-19, precisando che in relazione ai periodi di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario concessi a fronte dell'emergenza epidemiologica non è dovuto il pagamento del contributo addizionale previsto dagli artt. 5, 29, comma 8, secondo periodo, e 33, comma 2, d.lgs. n. 148/2015 (v. art. 19, comma 4). Con tale precisazione, il legislatore chiarisce che l'emergenza epidemiologica rientra nel novero degli eventi oggettivamente non evitabili (cd. EONE) per i quali, per l'appunto, non vi è aggravio contributivo in capo ai datori di lavoro che ricorrano ad ammortizzatori sociali in costanza di rapporto.

Il comma 5 dell'art. 19 del Decreto armonizza i trattamenti del Fondo di integrazione salariale previsti per i lavoratori dipendenti presso datori di lavoro iscritti che occupano meno di 15 dipendenti.

Il disposto normativo in esame istituisce l'Assegno ordinario anche per le imprese con più di 5 dipendenti, verso le quali il Fondo di integrazione salariale era tenuto a garantire il solo Assegno di solidarietà. L'ampliamento dei destinatari dell'Assegno ordinario erogato dal Fondo di integrazione salariale, però, non viene prescritto in via definitiva, ma resta collegato alle richieste di trattamento

riconducibile all'emergenza epidemiologica da COVID-19, nell'arco temporale che va dal 23 febbraio 2020 al 31 agosto 2020, per la durata massima di nove settimane. Su istanza del datore di lavoro il predetto trattamento può essere concesso con la modalità di pagamento diretto della prestazione da parte dell'INPS.

La norma concede la facoltà "*in via di eccezione*" di richiedere il pagamento diretto all'INPS, ferma restando la possibilità dell'azienda di anticipare le prestazioni e di conguagliare gli importi successivamente, come ordinariamente previsto dalla disciplina in materie di integrazioni salariali. La situazione emergenziale ha spinto l'INPS[113] ad offrire una interpretazione estensiva della norma in materia di "pagamento diretto" delle prestazioni, consentendo tale modalità di erogazione della prestazione non soltanto ai datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione "FIS" con un organico da 5 a 15 dipendenti, come il dato letterale sembrerebbe suggerire, ma a tutte le aziende beneficiarie di integrazione salariale con causale COVID-19, a cui è consentito farlo senza obbligo di produzione della documentazione comprovante le difficoltà finanziarie dell'impresa.

Com'è noto, perché possa concretizzarsi il pagamento diretto delle integrazioni salariali ai lavoratori, i datori di lavoro sono tenuti alla redazione del modello "IG Str Aut" (cod. "SR41"). Tale modello si sostanzia in un invio telematico di dati utili alla liquidazione della prestazione e all'accredito della contribuzione figurativa e in un documento stampabile che il datore di lavoro deve far sottoscrivere al lavorare beneficiario. L'INPS, con messaggio n. 1508/2020, ha reso note alcune semplificazioni nelle modalità di gestione e compilazione del modello "SR41" introdotte alla luce della fase emergenziale e delle restrizioni alla mobilità dei cittadini. In particolare, per i moduli "SR41" relativi agli eventi di integrazione salariale connessi all'emergenza COVID-19 è stato abolito l'obbligo di firma da parte del lavoratore. L'INPS, conseguentemente, provvederà a controllare d'ufficio e in modo automatico le condizioni soggettive contenute nel quadro G del modello "SR41" che, dunque, non saranno più oggetto di autocertificazione. La certificazione delle coordinate IBAN, invece, avverrà con le modalità comunicate dall'INPS con la circolare n. 48 del 29 marzo 2020.

Con il messaggio n. 1508/2020, inoltre, l'INPS ha colto l'occasione per preannunciare la prossima, attesissima, soppressione del modello "SR41", in un'ottica generale di revisione del sistema di gestione dei pagamenti dei trattamenti di integrazione salariale. Con grande ritardo rispetto alle potenzialità telematiche implementate attraverso il sistema di denuncia dei flussi UniEmens, i dati potranno, finalmente, essere acquisiti direttamente dall'INPS.

Con messaggio n. 1478/2020, di integrazione alla circolare n. 47/2020, l'INPS ha precisato che l'Assegno ordinario erogato dal FIS in favore delle aziende comprese tra 5 e 15 dipendenti è compatibile con il trattamento di cassa integrazione guadagni in deroga istituito dalle Regioni Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna, ai sensi dell'art. 17 del d.l. n. 9/2020, a condizione che le prestazioni garantite dal FIS, ai sensi dell'art. 19 del d.l. n. 18/2020, non riguardino periodi già coperti dalla prestazione autorizzata dalla Regione (della durata massima di un mese decorrente dal 23 febbraio 2020).

Nella stessa prospettiva di armonizzazione delle prestazioni, i commi 6 e 7 dell'art. 19 del Decreto stabilisce che i Fondi di solidarietà "Alternativi" di cui all'art. 27 del d.lgs. n. 148/2015, nonché i fondi

[113] Cfr. Circolare INPS n. 47/2020, sub. paragrafo A.

di solidarietà bilaterali del Trentino e dell'Alto Adige, garantiscano l'erogazione dell'assegno ordinario "emergenza COVID-19" con le medesime modalità di introdotte in via speciale dal Decreto. I fondi di solidarietà alternativi interessati sono quelli dell'artigianato e della somministrazione di lavoro. Gli oneri finanziari relativi alla predetta prestazione sono posti a carico del bilancio dello Stato nel limite di 80 milioni di euro per l'anno 2020 e sono trasferiti ai rispettivi Fondi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

In considerazione del carattere emergenziale della causale di ricorso ai trattamenti, il comma 8 dell'art. 19 agevola l'ammissione al trattamento di integrazione salariale dei lavoratori a prescindere dal possesso del requisito di anzianità di effettivo lavoro di almeno 90 giorni di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 148/2015, purché i destinatari risultino alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione alla data del 17 marzo 2020, secondo quanto stabilito dall'art. 41 del d.l. n. 23/2020, che ha allargato la platea dei lavoratori beneficiari inizialmente limitata a quelli in forza al 23 febbraio 2020.

Con messaggio INPS n. 1607/2020, si è chiarito che qualora le aziende interessate abbiano già trasmesso domanda di accesso alle prestazioni con causale "COVID-19 nazionale" nel rispetto degli originari termini di anzianità del lavoratore (23 febbraio 2020), le stesse possono "*inviare una domanda integrativa, con la medesima causale e per il medesimo periodo originariamente richiesto, con riferimento ai lavoratori che non rientravano nel novero dei possibili beneficiari della prestazione, in virtù di quanto previsto dagli artt. 19 e 22 del decreto-legge n. 18/2020 prima della novella introdotta dall'art. 41 del decreto-legge n. 23/2020. La domanda integrativa, inoltre, deve riguardare lavoratori in forza presso la stessa unità produttiva oggetto della originaria istanza*". Con riferimento alle domande integrative di assegno ordinario, si precisa che, per consentirne la corretta gestione, nel campo note dovrà essere indicato il protocollo della domanda integrata.

La determinazione dell'anzianità lavorativa utile all'accesso delle prestazioni è stata oggetto di chiarimenti da parte dell'INPS che, con la circolare n. 47/2020, ha precisato che, ai fini della sussistenza di tale ultimo requisito, "*nelle ipotesi di trasferimento d'azienda ai sensi dell'articolo 2112 c.c. e nei casi di lavoratore che passa alle dipendenze dell'impresa subentrante nell'appalto, si computa anche il periodo durante il quale il lavoratore stesso è stato impiegato presso il precedente datore di lavoro*".

L'INPS, considerato il sopravvenire della decretazione in materia di ammortizzatori sociali ad emergenza già conclamata, ha offerto una serie di chiarimenti operativi per i datori di lavoro che avessero presentato domanda o avessero già in corso un'autorizzazione di CIGO o di assegno ordinario, con qualsiasi causale. Ciascun datore di lavoro interessato "*potrà richiedere comunque la CIGO o l'assegno ordinario con causale 'COVID-19 nazionale', anche per periodi già autorizzati o per periodi oggetto di domande già presentate e non ancora definite*" (v. circ. INPS n. 47/2020). "*In caso di concessione, l'Istituto provvederà ad annullare d'ufficio le precedenti autorizzazioni o le precedenti domande relativamente ai periodi sovrapposti. Resta fermo che le nuove autorizzazioni con causale "COVID-19 nazionale" possono essere concesse solo per periodi a decorrere dal 23 febbraio 2020 o da data successiva al 23 febbraio 2020, per massimo 9 settimane e non oltre il 31 agosto 2020*".

Il trattamento speciale di integrazione salariale ordinaria e di assegno ordinario COVID-19, di cui ai commi da 1 a 5 dell'art. 19 e di cui all'art. 21, sono riconosciuti nel limite massimo di spesa pari a 1.347,1 milioni di euro per l'anno 2020. L'INPS provvede al monitoraggio del limite di spesa e qualora dal predetto monitoraggio emerga che è stato raggiunto anche in via prospettica il limite di spesa, l'INPS non prende in considerazione ulteriori domande.

Articolo 20 (d.l. "Cura Italia") – *Trattamento ordinario di integrazione salariale per le aziende che si trovano già in Cassa integrazione straordinaria*

Dopo aver istituito i trattamenti di integrazione salariale COVID-19, il legislatore si preoccupa di coordinare le misure speciali con quelle già eventualmente in essere.

Alla luce di questo, il comma 1 dell'art. 20 del Decreto prevede che le aziende che alla data di entrata in vigore del d.l. 23 febbraio 2020, n. 6, hanno in corso un trattamento di integrazione salariale straordinario, possono presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale per un periodo non superiore a nove settimane. La concessione del trattamento ordinario sospende e sostituisce il trattamento di integrazione straordinario già in corso. La concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale può riguardare anche i medesimi lavoratori beneficiari delle integrazioni salariali straordinarie a totale copertura dell'orario di lavoro.

In proposito, la disposizione normativa chiarisce senza eccezioni che la concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale è subordinata alla sospensione degli effetti della concessione della cassa integrazione straordinaria precedentemente autorizzata, non essendo necessaria l'interruzione della stessa. L'integrazione salariale straordinaria, dunque, potrà essere riattivata al termine del periodo utile di CIGO COVID-19.

Il relativo periodo di trattamento ordinario di integrazione salariale concesso con causale "emergenza COVID-19" non è conteggiato né ai fini dei limiti di durata complessiva dei trattamenti CIG né ai fini del limite massimo di durata CIGO, previsti dall'art. 4, commi 1 e 2, e dall'art. 12 del d.lgs. n. 148/2015 (cfr. art. 20, comma 2).

In termini di costi contributivi, anche nell'ipotesi di sospensione e sostituzione della cassa integrazione guadagni straordinaria, il trattamento CIGO COVID-19 non prevede pagamento del contributo addizionale di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 148/2015 (v. art. 20, comma 3).

Il comma 4 dell'art. 20 introduce una semplificazione limitatamente ai termini procedimentali, statuendo la disapplicazione degli articoli 24 e 25 del d.lgs. n. 148/2015, in via transitoria, per l'espletamento dell'esame congiunto e alla presentazione delle relative istanze per l'accesso ai trattamenti straordinari di integrazione salariale.

Anche i trattamenti speciali di integrazione salariale, disciplinati dall'art. 20, sono riconosciuti nel limite massimo di un tetto di spesa fissato (*ex* comma 5) a 338,2 milioni di euro per l'anno 2020. L'INPS provvede al monitoraggio del limite di spesa di cui al primo periodo del presente comma. Qualora dal predetto monitoraggio emerga che è stato raggiunto anche in via prospettica il limite di spesa, l'INPS non prende in considerazione ulteriori domande.

<u>Articolo 21</u> (d.l. "Cura Italia") – *Trattamento di assegno ordinario per i datori di lavoro che hanno trattamenti di assegni di solidarietà in corso*

In modo analogo, l'art. 21 del Decreto opera un coordinamento tra l'assegno di solidarietà a cui siano ricorsi i datori di lavoro, iscritti al Fondo di integrazione salariale, alla data di entrata in vigore del d.l. 23 febbraio 2020, n. 6, e l'assegno ordinario COVID-19.

I predetti datori di lavoro possono presentare domanda di concessione dell'assegno ordinario per un periodo non superiore a nove settimane. Anche in questo caso, la concessione del trattamento ordinario sospende e sostituisce l'assegno di solidarietà già in corso. La concessione dell'assegno ordinario può riguardare anche i medesimi lavoratori beneficiari dell'assegno di solidarietà a totale copertura dell'orario di lavoro.

I periodi in cui vi è coesistenza tra assegno di solidarietà e assegno ordinario "COVID-19" non sono conteggiati ai fini dei limiti dei limiti di durata previsti dall'art. 4, commi 1 e 2, e dall'art. 29, comma 3, del d.lgs. n 148/2015.

Le prestazioni di sostegno al reddito disciplinate dall'art. 21 del Decreto sono riconosciute nel limite massimo di spesa previsto dall'art. 19, comma 9.

Ai sensi del comma 4, limitatamente ai periodi di assegno ordinario concessi ai sensi del comma 1 e in considerazione della relativa fattispecie non si applica quanto previsto in materia di contribuzione addizionale dall'art. 29, comma 8, secondo periodo, del d.lgs. n. 148/2015.

<u>Articolo 22</u> (d.l. "Cura Italia") – *Nuove disposizioni per la Cassa integrazione in deroga*

L'art. 22 del d.l. n. 18/2020 disciplina la possibilità di ricorso ad ammortizzatori sociali in deroga per quei datori di lavoro del settore privato, ivi inclusi quelli agricoli, della pesca e del terzo settore compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti, per i quali non trovino applicazione le tutele previste dalle vigenti disposizioni in materia di sospensione o riduzione di orario, in costanza di rapporto di lavoro.

In buona sostanza, l'integrazione salariale "in deroga" è prevista per quanti non abbiano accesso alle prestazioni ordinarie (CIGO e assegno ordinario garantito dal FIS o dai Fondi di cui all'art. 26, 27 e 40 del d.lgs n. 148/2015). Sul punto è intervenuto l'INPS, fugando ogni dubbio circa la possibilità di ricorso alla deroga anche per le aziende che, avendo diritto solo alla CIGS, non possono accedere ad un ammortizzatore ordinario con causale "COVID-19 nazionale", come ad esempio per le aziende del commercio e le agenzie di viaggio e turismo sopra i 50 dipendenti (cfr. circ. INPS n. 47/2020).

Il sistema degli ammortizzatori sociali in deroga sembra ricalcare quello già conosciuto nella fase di crisi economica originatasi tra l'anno 2008 e il 2009.

Le Regioni e le Province autonome possono riconoscere, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, trattamenti di cassa integrazione salariale in deroga, per la durata della sospensione del rapporto di lavoro e comunque per un periodo non superiore a nove settimane, in favore dei lavoratori in forza alla data del 17 marzo 2020, secondo quanto stabilito dall'art. 41 del d.l. n. 23/2020, che ha allargato la platea dei lavoratori beneficiari inizialmente limitata a quelli in forza al

23 febbraio 2020. Per i lavoratori ammessi al trattamento, inoltre, è riconosciuta la contribuzione figurativa e i relativi oneri accessori.

Il messaggio INPS n. 1607/2020, come parimenti previsto per le istanze di cassa integrazione ordinaria, offre indicazioni ai datori di lavoro interessati che abbiano già trasmesso domanda di accesso alle prestazioni in deroga con causale "COVID-19 nazionale" nel rispetto degli originari termini di anzianità del lavoratore (23 febbraio 2020), e che abbiano escluso alcuni lavoratori, ad oggi, ammissibili. Anche questi "*possono inviare una domanda integrativa, con la medesima causale e per il medesimo periodo originariamente richiesto, con riferimento ai lavoratori che non rientravano nel novero dei possibili beneficiari della prestazione, in virtù di quanto previsto dagli articoli 19 e 22 del decreto-legge n. 18/2020 prima della novella introdotta dall'articolo 41 del decreto-legge n. 23/2020. La domanda integrativa, inoltre, deve riguardare lavoratori in forza presso la stessa unità produttiva oggetto della originaria istanza*".

Ad eccezione delle imprese che occupano fino a cinque dipendenti, il trattamento di cassa integrazione guadagni in deroga (cd. CIGD) può essere richiesto previo accordo con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale per i datori di lavoro, concluso anche con modalità telematica. Al fine di soddisfare le esigenze di velocizzazione delle procedure, dunque, le imprese che non occupano oltre cinque dipendenti possono accedere al trattamento CIGD anche in mancanza di accordo sindacale, ricorrendone gli ulteriori presupposti.

Secondo l'INPS, "*poiché l'emergenza epidemiologica da COVID-19 rientra nel novero degli eventi oggettivamente non evitabili (c.d. E.O.N.E), per il trattamento di cui al comma 1 dell'articolo 22 in commento, non si applicano le disposizioni relative al requisito dell'anzianità di effettivo lavoro, previsto dall'articolo 1, comma 2, primo periodo, del D.lgs n. 148/2015, né è dovuto il contributo addizionale, di cui all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo. Non si applica altresì la riduzione in percentuale della relativa misura di cui all'articolo 2, comma 66, della legge 28 giugno 2012, n. 92, in caso di proroghe dei trattamenti di cassa integrazione in deroga*" (v. circ. n. 47/2020). Inoltre, l'Istituto conferma anche per la CIGD l'ininfluenza della presenza di saldi ferie maturati e non goduti da lavoratori dipendenti delle aziende richiedenti l'integrazione salariale.

Il trattamento CIGD, limitatamente ai lavoratori del settore agricolo, per le ore di riduzione o sospensione delle attività, nei limiti ivi previsti, è equiparato a lavoro ai fini del calcolo delle prestazioni di disoccupazione agricola.

Sono, invece, esclusi dal campo di applicazione dell'ammortizzatore sociale i datori di lavoro domestico.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 22 del Decreto, il trattamento in deroga è riconosciuto nel limite massimo di 3.293,2 milioni di euro per l'anno 2020, a decorrere dal 23 febbraio 2020 e limitatamente ai dipendenti già in forza alla medesima data. Le predette risorse sono ripartite tra le regioni e province autonome con uno o più decreti del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

I trattamenti di integrazione salariale in deroga sono concessi con decreto delle regioni e delle province autonome interessate, da trasmettere all'INPS in modalità telematica entro quarantotto ore

dall'adozione, la cui efficacia è in ogni caso subordinata alla verifica del rispetto dei prescritti limiti di spesa. Le regioni e le province autonome, unitamente al decreto di concessione, inviano la lista dei beneficiari all'INPS, che provvede all'erogazione delle predette prestazioni.

Le domande di CIGD dovranno essere presentate alla regione e alle province autonome, che le istruiranno secondo l'ordine cronologico di presentazione delle stesse. Le domande di CIGD, secondo quanto stabilito dall'art. 41 del d.l. n. 23/2020, sono esenti dall'imposta di bollo.

In considerazione dell'operatività dei Fondi di solidarietà bilaterali del Trentino e dell'Alto Adige, sono questi trasferite le risorse finanziarie relative ai trattamenti di integrazione salariale in deroga, previsti dal comma 1 dell'art. 22 del d.l., destinate alle Province autonome di Trento e di Bolzano.

Il trattamento CIGD può essere concesso esclusivamente con la modalità di pagamento diretto della prestazione da parte dell'INPS, applicando la disciplina di cui all'art. 44, comma 6-*ter*, del d.lgs. n. 148 del 2015.

5.2. Norme speciali in materia di riduzione dell'orario di lavoro e di sostegno ai lavoratori

Articolo 23 (d.l. "Cura Italia") – *Congedo e indennità per i lavoratori dipendenti del settore privato, i lavoratori iscritti alla Gestione separata di cui all'art. 2, comma 26 della legge 8 agosto 1995, n. 335, e i lavoratori autonomi, per emergenza COVID -19*

Le disposizioni del capo II disciplinano *in primis* la fruizione di congedi parentali e permessi speciali per i genitori lavoratori dipendenti che abbiano particolari bisogni di cura familiare in conseguenza dei provvedimenti di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, di cui al Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 4 marzo 2020.

In proposito, l'art. 23, comma 1, introduce il diritto alla fruizione di un congedo parentale speciale per l'anno 2020 a decorrere dal 5 marzo, per un periodo continuativo o frazionato comunque non superiore a quindici giorni, per i genitori lavoratori dipendenti del settore privato per i figli di età non superiore ai 12 anni o con figli con disabilità in situazione di gravità accertata ai sensi dell'art. 4, comma 1**,** della legge 5 febbraio 1992, n. 104, iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale.

I periodi di congedo sono accompagnati da una indennità pari al 50 per cento della retribuzione, calcolata secondo quanto previsto dall'art. 23 del d.lgs. 26 marzo 2001, n. 151, e sono coperti da contribuzione figurativa.

Qualora i genitori lavoratori, nelle more della emanazione del decreto e durante il periodo di sospensione previsto a decorrere dal 5 marzo, abbiano già fatto ricorso ad eventuali periodi di congedo parentale di cui agli articoli 32 e 33 del d.lgs. n. 151/2001, questi ultimi saranno convertiti nel congedo speciale di cui al comma 1 dell'art. 23, con diritto alla specifica indennità.

Una misura analoga è prevista anche per i genitori lavoratori iscritti in via esclusiva alla Gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335.

Questi hanno diritto a fruire, alle medesime condizioni dei lavoratori subordinati, di un congedo parentale speciale di pari durata per il quale, però, in considerazione della peculiarità del rapporto di collaborazione, è riconosciuta una indennità, per ciascuna giornata indennizzabile, pari al 50 per cento di 1/365 del reddito individuato secondo la base di calcolo utilizzata ai fini della determinazione dell'indennità di maternità.

La medesima indennità è estesa ai genitori lavoratori autonomi iscritti all'INPS ed è commisurata, per ciascuna giornata indennizzabile, al 50 per cento della retribuzione convenzionale giornaliera stabilita annualmente dalla legge, a seconda della tipologia di lavoro autonomo svolto.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 23, la fruizione del congedo di cui al presente articolo è riconosciuta alternativamente ad entrambi i genitori, per un totale complessivo di quindici giorni, ed è subordinata alla condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o altro genitore disoccupato o non lavoratore.

Per i genitori lavoratori dipendenti del settore privato con figli minori, di età compresa tra i 12 e i 16 anni il legislatore prevede una misura differenziata di astensione dal rapporto di lavoro con diritto alla conservazione del posto di lavoro e contestuale divieto di licenziamento. Ai sensi del comma 6 dell'art. 23, i genitori lavoratori dipendenti del settore privato con figli minori, di età compresa tra i 12 e i 16 anni, hanno diritto di astenersi dal lavoro per il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o che non vi sia genitore non lavoratore. Per il congedo in esame, il decreto esclude sia la corresponsione di indennità sia il riconoscimento di contribuzione figurativa.

In alternativa ai congedi parentali retribuiti, di cui ai commi 1 e 3 dell'art. 23, i medesimi lavoratori beneficiari, possono scegliere la corresponsione di un bonus per l'acquisto di servizi di *baby-sitting* nel limite massimo complessivo di 600 euro, da utilizzare per prestazioni effettuate a decorrere dal 5 marzo 2020, nel periodo di cui al comma 1 dell'art. 23. Il bonus viene erogato mediante il libretto famiglia di cui all'articolo 54-*bis* della legge 24 aprile 2017, n. 50.

Il bonus *baby-sitting* è altresì riconosciuto, *ex* comma 8-*bis* dell'art. 23, ai lavoratori autonomi non iscritti all'INPS, subordinatamente alla comunicazione da parte delle rispettive casse previdenziali del numero dei beneficiari.

L'art. 23 del Decreto, infine, rimanda all'INPS la definizione delle modalità operative per accedere ai congedi parentali straordinari retribuiti, di cui ai commi 1 e 2, ovvero al bonus *baby sitting*, di cui al comma 8. Sulla base delle domande pervenute, l'INPS provvede al monitoraggio comunicandone le risultanze al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze. Qualora dal monitoraggio emerga il superamento del limite di spesa complessivo di 1.261,1 milioni di euro annui per l'anno 2020, l'INPS procede al rigetto delle domande presentate.

Articolo 24 (d.l. "Cura Italia") – *Estensione durata permessi retribuiti ex art. 33, legge 5 febbraio 1992, n. 104*

L'art. 24 del d.l. n. 18/2020 incrementa il numero di giorni di permesso mensile retribuito coperto da contribuzione figurativa di cui all'art. 33, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, di ulteriori complessive dodici giornate condizionandone, però, la fruizione nei mesi di **marzo e aprile 2020**.

Le procedure telematiche di inoltro delle domande di congedo previsti dal Decreto "Cura Italia" per emergenza COVID-19 sono state attivate a partire dal 30 marzo 2020, così come comunicato dall'INPS con messaggio n. 1416/2020. Attraverso il portale dell'Istituto di previdenza sociale è possibile presentare le domande per periodi precedenti la data di presentazione della domanda on line, purché non anteriori alla data del 5 marzo 2020.

L'INPS ha chiarito che i lavoratori dipendenti che abbiano già presentato precedente domanda di congedo parentale ordinario non dovranno presentare una nuova domanda di congedo speciale poiché verrà automaticamente convertito in congedo per emergenza COVID-19. L'accesso alla piattaforma telematica INPS, in tal caso, dovrà avvenire secondo gli ordinari sistemi di identificazione del cittadino (PIN ordinario oppure SPID, CIE, CNS) in quanto non è ammessa la modalità di accesso semplificata di cui al messaggio n. 1381/2020.

Articolo 25 (d.l. "Cura Italia") – *Congedo e indennità per i lavoratori dipendenti del settore pubblico, nonché bonus per l'acquisto di servizi di baby-sitting per i dipendenti del settore sanitario pubblico e privato accreditato, per emergenza COVID -19*

L'art. 25 del d.l. 18/2020 estende le misure già previste all'art. 23, commi 1, 2, 4, 5, 6 e 7, per i genitori lavoratori del settore privato anche a quelli del settore pubblico. L'erogazione dell'indennità, nonché l'indicazione delle modalità di fruizione del congedo sono a cura dell'amministrazione pubblica con la quale intercorre il rapporto di lavoro.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 25 del d.l., per i lavoratori dipendenti del settore sanitario, pubblico e privato accreditato, appartenenti alla categoria dei medici, degli infermieri, dei tecnici di laboratorio biomedico, dei tecnici di radiologia medica e degli operatori sociosanitari, nonché dipendenti dalla Polizia di Stato, il bonus per l'acquisto di servizi di *baby-sitting* per l'assistenza e la sorveglianza dei figli minori fino a 12 anni di età, previsto dall'art. 23, comma 8, in alternativa ai congedi parentali straordinari retribuiti, di cui al comma 1, è riconosciuto nel limite massimo complessivo di 1.000,00 euro.

Ai fini dell'accesso al bonus di cui al comma 3, il lavoratore presenta domanda tramite i canali telematici dell'Inps e secondo le modalità tecnico-operative stabilite in tempo utile dal medesimo Istituto indicando, al momento della domanda stessa, la prestazione di cui intende usufruire, contestualmente indicando il numero di giorni di indennità ovvero l'importo del bonus che si intende utilizzare. Sulla base delle domande pervenute, l'INPS provvede al monitoraggio comunicandone le risultanze al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'economia e delle finanze. Qualora dal monitoraggio emerga il superamento, anche in via prospettica, del limite di spesa di cui al comma 5, l'INPS procede al rigetto delle domande presentate.

I congedi parentali straordinari indennizzati e il bonus *baby sitting* per i genitori lavoratori nel settore pubblico sono riconosciuti nel limite complessivo di 30 milioni di euro annui per l'anno 2020.

Articolo 26 (d.l. "Cura Italia") – *Misure urgenti per la tutela del periodo di sorveglianza attiva dei lavoratori del settore privato*

Con il comma 1 dell'art. 26 del d.l. 18/2020, il legislatore chiarisce quale debba essere il trattamento dei periodi trascorsi dal lavoratore in quarantena con sorveglianza attiva o in permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva di cui all'art. 1, comma 2, lettere h) e i) del d.l. 23 febbraio 2020, n. 6.

Una simile condizione dei lavoratori del settore privato è equiparata alla malattia ai fini del trattamento economico previsto dalla normativa di riferimento e non è computabile ai fini del periodo di comporto.

Diversamente, con il comma 1-*ter* dell'art. 26, il Governo stabilisce che i lavoratori dipendenti pubblici e privati in possesso del riconoscimento di disabilità con connotazione di gravità ai sensi dell'art. 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, nonché i lavoratori in possesso di certificazione rilasciata dai competenti organi medico legali, attestante una condizione di rischio derivante da immunodepressione o da esiti da patologie oncologiche o dallo svolgimento di relative terapie salvavita, ai sensi dell'art. 3, comma 1, della medesima legge n. 104 del 1992, abbiano diritto ad un periodo di assenza, qualora prescritto dalle competenti autorità sanitarie, equiparato al ricovero ospedaliero di cui all'art. 19, comma 1, del d.l. 2 marzo 2020, n. 9.

Il trattamento di malattia per i periodi trascorsi dal lavoratore in quarantena deve essere supportato dalla certificazione del medico curante con gli estremi del provvedimento che ha dato origine alla quarantena con sorveglianza attiva o alla permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva di cui all'art. 1, comma 2, lettere h) e i) del d.l. 23 febbraio 2020, n. 6. Sono considerati validi i certificati di malattia trasmessi prima dell'entrata in vigore del decreto anche in assenza del provvedimento dell'autorità sanitaria.

Al fine alleviare i costi di gestione della "malattia" dei lavoratori in quarantena e del "ricovero" degli immunodepressi, il comma 4 dell'art. 26 del Decreto prevede che gli oneri a carico del datore di lavoro, che presentano domanda all'ente previdenziale, e degli Istituti previdenziali connessi con le tutele di cui al presente articolo sono posti a carico dello Stato nel limite massimo di spesa di 130 milioni di euro per l'anno 2020. Gli enti previdenziali provvedono al monitoraggio del limite di spesa di cui al primo periodo del presente comma. Qualora dal predetto monitoraggio emerga che è stato raggiunto anche in via prospettica il limite di spesa, gli stessi enti previdenziali in considerazione ulteriori domande.

Articoli 27, 28, 29, 30, 31 e 38 (d.l. "Cura Italia") – *Indennità*

L'**articolo 27**, comma 1, del d.l. n. 18/2020 prevede un'indennità pari a 600 euro a favore di due categorie di soggetti destinatari:

- i liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020;

- i "lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi alla medesima data.

In entrambi i casi, i beneficiari devono essere iscritti alla Gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, non devono essere titolari di pensione e non devono essere iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie.

L'indennità è prevista per il solo mese di marzo 2020 e non concorre alla formazione del reddito ai sensi del TUIR. Per il periodo di fruizione dell'indennità in questione non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa, né il diritto all'assegno per il nucleo familiare.

La formulazione della norma non pone problemi circa l'esatta individuazione dei soggetti destinatari della prima categoria di beneficiari che, in buona sostanza, sono identificabili nei cosiddetti "professionisti senza cassa". L'INPS, con la circolare n. 49/2020, ha precisato che la disposizione comprende anche i partecipanti agli studi associati o società semplici con attività di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), iscritti alla Gestione separata.

La seconda categoria di beneficiari, diversamente, non risulta del tutto chiara, in considerazione dell'espresso richiamo ai "lavoratori" titolari di rapporti di collaborazione iscritti alla gestione separata INPS. L'incertezza, in particolar modo, riguarda l'inclusione tra i beneficiari degli amministratori di società percettori di compensi assoggettati a contribuzione a Gestione separata.

La norma previdenziale che istituisce l'obbligo di iscrizione alla Gestione separata INPS, infatti, rinvia all'art. 50, comma 1, lett. c-*bis*), TUIR, in materia di redditi assimilati a quello di lavoro dipendente. Secondo quest'ultima disposizione sono assimilabili tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'art. 46, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 49, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente.

Con la formula adottata con l'art. 27, comma 1, del d.l. n. 17/2020, però, il legislatore dell'emergenza pare abbia inteso limitare la platea dei soggetti destinatari ai soli "lavoratori" iscritti alla gestione separata titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, così escludendo amministratori e sindaci.

Questa lettura, peraltro, è confortata dalla quanto chiarito dall'INPS nella summenzionata circolare esplicativa. L'Istituto, infatti, seppure non escluda espressamente gli amministratori e i sindaci dalla platea dei soggetti beneficiari, precisa che "*I collaboratori coordinati e continuativi destinatari della disposizione in argomento devono, quindi, essere iscritti in via esclusiva alla Gestione separata con il versamento dell'aliquota contributiva in misura pari, per l'anno 2020, al 34,23%*". I collaboratori

assoggettati all'aliquota del 34,23% sono i soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie per i quali è prevista la contribuzione aggiuntiva Dis-Coll. La Dis-Coll è un trattamento di disoccupazione estraneo agli amministratori e ai sindaci.

Con tale precisazione, dunque, l'INPS ha implicitamente escluso la possibilità che l'indennità di 600 euro possa essere fruibile anche da tali soggetti.

Il comma 2 del citato art. 27 prevede che l'indennità in questione è erogata dall'INPS, previa domanda, nel limite di spesa complessivo di 203,4 milioni di euro per l'anno 2020. L'INPS provvede al monitoraggio e garantisce il rispetto del limite di spesa nelle modalità ivi previste, comunicando i risultati di tale attività al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'Economia e delle finanze.

Il decreto-legge non fornisce indicazioni e criteri per la formazione di possibili graduatorie di ammissione al trattamento. Anche la circolare INPS tace sul punto.

L'**articolo 28** del d.l. n. 18/2020 riconosce un'indennità analoga a quella di cui al precedente art. 27, che non concorre alla formazione del reddito, a favore dei "*lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Ago, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335*". Si tratta dei lavoratori iscritti alle Gestioni speciali dei lavoratori autonomi artigiani, commercianti, coltivatori diretti, mezzadri e coloni.

Nell'ambito di applicazione sono ricomprese le figure degli imprenditori agricoli professionali iscritti alla gestione autonoma agricola, nonché i coadiuvanti e coadiutori artigiani, commercianti e lavoratori agricoli iscritti nelle rispettive gestioni autonome.

Con il messaggio n. 49/2020, l'INPS ha chiarito che la prestazione è riconosciuta alle categorie di lavoratori di cui sopra, a condizione che non siano titolari di trattamento pensionistico diretto e che non siano iscritti, al momento della presentazione della domanda, ad altre forme previdenziali obbligatorie, ad esclusione della Gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, della legge n. 335/1995. Tra i beneficiari sono compresi anche i soggetti obbligatoriamente iscritti alla gestione autonomi commercianti oltre che alla previdenza integrativa obbligatoria presso l'Enasarco.

Per i lavoratori individuati è prevista la corresponsione di una indennità per il mese di marzo 2020 pari a 600 euro. Detta prestazione non concorre alla formazione del reddito ai sensi del TUIR. Per il periodo di fruizione dell'indennità in questione non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa, né il diritto all'assegno per il nucleo familiare. L'indennità è erogata dall'INPS, previa domanda, nel limite di spesa complessivo di 2.160 milioni di euro per l'anno 2020. L'INPS provvede al monitoraggio e garantisce il rispetto del limite di spesa nelle modalità ivi previste, comunicando i risultati di tale attività al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'Economia e delle finanze.

Come per l'indennità di cui all'art. 27 del d.l. n. 18/2020, anche in questo caso non si rintracciano nella legge e nella prassi amministrativa indicazioni circa criteri di concessione ai soggetti beneficiari.

L'**articolo 29** del d.l n. 18/2020 riconosce un'indennità di 600 euro per il mese di marzo ai lavoratori stagionali del turismo e degli stabilimenti termali. L'INPS ha chiarito che la misura è rivolta ai lavoratori dipendenti con qualifica di stagionali dei settori produttivi del turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, data di entrata in vigore del predetto decreto-legge, che non siano titolari di trattamento pensionistico diretto e che alla data del 17 marzo 2020 non abbiano in essere alcun rapporto di lavoro dipendente. La prestazione non concorre alla formazione del reddito ai sensi del TUIR e per il periodo di fruizione dell'indennità non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa, né il diritto all'assegno per il nucleo familiare.

L'indennità è erogata dall'INPS che, nella circolare n. 49/2020, ha individuato in via preliminare le attività economiche di interesse e la categoria di lavoratori destinatari della predetta indennità tramite elencazione dei codici statistici contributivi relativi alle attività economiche interessate.

Tra le misure adottate per il sostegno ai lavoratori a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, l'**articolo 30** del d.l. n. 18/2020 prevede poi il riconoscimento di una indennità per il mese di marzo 2020, pari a 600 euro, in favore degli operai agricoli a tempo determinato. Nell'ambito di applicazione rientrano anche le figure equiparate di cui all'art. 8 della legge 12 marzo 1968, n. 334 (piccoli coloni e compartecipanti familiari). L'indennità, che non concorre alla formazione del reddito ai sensi del TUIR, può essere riconosciuta, previa domanda, ai menzionati lavoratori agricoli, purché abbiano svolto nell'anno 2019 almeno 50 giornate di effettivo lavoro agricolo e purché non siano titolari di trattamento pensionistico diretto. Per il periodo di fruizione dell'indennità non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa, né il diritto all'assegno per il nucleo familiare.

L'indennità in parola è erogata, nel limite di spesa di 396 milioni di euro per l'anno 2020, dall'INPS, che provvede al monitoraggio e garantisce il rispetto del limite di spesa nelle modalità ivi previste, comunicando i risultati al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

L'**articolo 38**, comma 1, del d.l. n. 18/2020 prevede una indennità a favore dei lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo. Possono accedere alla prestazione i lavoratori iscritti al predetto Fondo, non titolari di trattamento pensionistico diretto, con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 allo stesso Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo, da cui deriva nel medesimo anno 2019 un reddito non superiore a 50.000 euro. I lavoratori beneficiari, inoltre, ai fini dell'accesso all'indennità, non devono essere titolari di rapporto di lavoro dipendente alla data del 17 marzo 2020, di entrata in vigore del d.l. n. 18/2020.

Per i lavoratori come sopra individuati è prevista la corresponsione di una indennità per il mese di marzo 2020 pari a 600 euro. Detta prestazione non concorre alla formazione del reddito ai sensi del TUIR. Per il periodo di fruizione dell'indennità in questione non è riconosciuto l'accredito di contribuzione figurativa, né il diritto all'assegno per il nucleo familiare.

Il comma 2 del citato art. 38 prevede che l'indennità in questione è erogata dall'INPS, previa domanda, nel limite di spesa complessivo di 48,6 milioni di euro per l'anno 2020. L'INPS provvede al

monitoraggio e garantisce il rispetto del limite di spesa nelle modalità ivi previste, comunicando i risultati di tali attività al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali e al Ministero dell'Economia e delle finanze.

Le indennità non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del TUIR, non sono tra esse cumulabili e non sono riconosciute ai percettori di reddito di cittadinanza.

Le indennità sono erogate dall'INPS, previa domanda, nel limite di spesa complessivo prevista per ciascuna categoria di destinatari:

- 170 milioni di euro per l'anno 2020, per le indennità professionisti e lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa.
- 1.800 milioni di euro per l'anno 2020 per le indennità lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'Ago).
- 86,5 milioni di euro per l'anno 2020 per le indennità lavoratori stagionali del turismo e degli stabilimenti termali).
- 330milioni di euro per l'anno 2020 per le indennità lavoratori del settore agricolo.
- 40,5 milioni di euro per l'anno 2020 per le indennità lavoratori dello spettacolo.

L'INPS provvede al monitoraggio del rispetto del limite di spesa e comunica i risultati di tale attività al Ministero del lavoro e delle politiche sociali e al ministero dell'economia e delle finanze. Qualora dal predetto monitoraggio emerga il verificarsi di scostamenti, anche in via prospettica, rispetto al predetto limite di spesa, non sono adottati altri provvedimenti concessori.

La procedura per le domande di indennità di 600 euro è stata attivata dall'INPS che ha collocato direttamente nella home page del sito www.inps.it i collegamenti diretti ai moduli telematici di richiesta (v. messaggio INPS n. 1464/2020). Per far fronte alla situazione emergenziale l'istituto ha reso disponibili ai cittadini modalità di identificazione più ampie e facilitate rispetto al regime ordinario, anche attraverso il rilascio di un codice PIN di identificazione cosiddetto "semplificato" (v. messaggio INPS n. 1381/2020).

Quest'ultima modalità consente, a chi non possiede PIN ordinario o dispositivo, SPID, CIE o CNS di accedere alle cinque tipologie di domanda di indennità "facendo richiesta di un nuovo PIN e utilizzando fin da subito gli otto caratteri che si ricevono via SMS o e-mail, senza necessità di attendere la ricezione per posta della seconda parte del PIN".

Art. 39 (d.l. "Cura Italia") – *Diritto di precedenza lavoro agile*

Fino al 30 aprile 2020, ai lavoratori dipendenti disabili *ex* legge n. 104/1992 o che abbiano nel proprio nucleo familiare una persona disabile ai sensi della medesima legge hanno diritto allo svolgimento della prestazione in modalità di lavoro agile, salvo le ipotesi in cui tale modalità sia incompatibile con le caratteristiche della prestazione.

Ai lavoratori del settore privato affetti da gravi e comprovate patologie, per i quali residui una ridotta capacità lavorativa, è riconosciuta la priorità nell'accoglimento delle istanze di svolgimento delle prestazioni lavorative in modalità di lavoro agile.

Art. 40 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione delle misure di condizionalità*

Sono sospesi per due mesi dall'entrata in vigore del d.l. n. 18/2020:

a) gli obblighi connessi alla fruizione del reddito di cittadinanza di cui al d.l. 28 gennaio 2019, n. 4, e i relativi termini ivi previsti, le misure di condizionalità e i relativi termini comunque previsti per i percettori di NASPI e di DISCOLL dal d.lgs. 4 marzo 2015, n. 22, per i beneficiari di integrazioni salariali dagli articoli 8 e 24-*bis* del d.lgs. n. 148/2015;
b) gli adempimenti relativi agli obblighi di cui all'art. 7 della legge 12 marzo 1999, n. 68, le procedure di avviamento a selezione di cui all'art. 16 della legge 28 febbraio 1987, n. 56;
c) i termini per le convocazioni da parte dei centri per l'impiego per la partecipazione ad iniziative di orientamento di cui all'art. 20, comma 3, lettera a), del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 15.

Art. 41 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dell'attività dei Comitati centrali e periferici dell'Inps e dei decreti di loro costituzione*

È sospesa l'attività dei Comitati centrali e periferici dell'Inps. I Presidenti dei Comitati amministratori dei Fondi di solidarietà bilaterali già costituiti sono nominati Commissari dei rispettivi Fondi e, esercitando i poteri riservati al Comitato amministratore, provvedono all'erogazione delle prestazioni.

Art. 42 (d.l. "Cura Italia") – *Disposizioni INAIL*

Con decorrenza dal 23 febbraio 2020 e sino al 1° giugno 2020 sono sospesi i termini di decadenza e di prescrizione relativi alle richieste da produrre all'INAIL per l'accesso alle prestazioni erogate dall'Istituto, nonché dei termini di scadenza relativi alla revisione delle rendite.

Il secondo comma regola alcuni aspetti concernenti la tutela assicurativa antinfortunistica nei casi accertati di infezione da coronavirus (SARS- CoV-2), avvenuti in occasione di lavoro (che, al pari della contrazione di altre malattie infettive e parassitarie, è a carico dell'INAIL). Le prestazioni INAIL si applichino anche durante il periodo di quarantena o di permanenza domiciliare fiduciaria dell'infortunato con conseguente astensione dal lavoro, a tutti i casi accertati di infezione dipendente da causa di lavoro. I predetti eventi infortunistici gravano sulla gestione assicurativa e non sono computati ai fini della determinazione dell'oscillazione del tasso medio per andamento infortunistico.

L'INAIL, attraverso la circolare n. 13/2020, ha fornito chiarimenti circa gli ambiti della tutela assicurativa e le modalità di denuncia dell'evento infortunistico.

Art. 43 (d.l. "Cura Italia") – *Contributi alle imprese per la sicurezza e potenziamento dei presidi sanitari*

L'INAIL provvede entro il 30 aprile 2020 a trasferire ad Invitalia l'importo di 50 milioni di euro da erogare alle imprese per l'acquisto di dispositivi e altri strumenti di protezione individuale.

L'INAIL è inoltre autorizzato a bandire concorsi per l'assunzione di 100 lavoratori a tempo indeterminato con qualifica di medico ed è autorizzato ad acquisire un contingente di 200 medici specialisti e di 100 infermieri in regime di lavoro autonomo.

Art. 44 (d.l. "Cura Italia") – *Istituzione del Fondo per il reddito di ultima istanza a favore dei lavoratori danneggiati dal virus COVID-19*

Nella consapevolezza che l'emergenza epidemiologica espone i lavoratori dipendenti e autonomi, ivi inclusi i professionisti, al rischio di cessazione, riduzione o sospensione della loro attività o del loro rapporto di lavoro, il Governo ha istituito un Fondo denominato "Fondo per il reddito di ultima istanza", volto a garantire il riconoscimento di una indennità (nel limite di spesa 300 milioni di euro per l'anno 2020) per i lavoratori dipendenti e autonomi che hanno "*cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro*", in conseguenza dell'emergenza epidemiologica.

Il successivo comma 2 della medesima disposizione, con riferimento specifico ai professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria (di cui ai d.lgs. 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103) demanda l'attuazione della disposizione ad apposito decreto ministeriale.
I cennati provvedimenti attuativi sono stati adottati con il decreto 28 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, pubblicato sul sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali il 1° aprile 2020. L'art. 1 del Decreto individua in 200 milioni di euro (su 300 complessivi stanziati dall'art. 44 del d.l. n. 18 del 2020) la quota parte del limite di spesa del Fondo per il reddito di ultima istanza, destinato al sostegno del reddito dei lavoratori autonomi e professionisti iscritti ad enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

Il sostegno al reddito viene realizzato mediante l'erogazione di un'indennità di 600 euro per il mese di marzo, riconosciuta ai seguenti soggetti (a condizione che abbiano adempiuto gli obblighi contributivi per l'anno 2019):

a) lavoratori che nel 2018 hanno percepito un reddito complessivo non superiore a 35.000 euro e la cui attività sia stata "*limitata dai provvedimenti restrittivi*" adottati per fare fronte all'emergenza epidemiologica.
b) lavoratori che nel 2018 hanno percepito un reddito complessivo compreso fra 35.000 e 50.000 euro che abbiano o "cessato", o "ridotto", o "sospeso" la loro attività in conseguenza dell'emergenza epidemiologica e, a tal fine, valgono i seguenti parametri (art. 2):
    a. cessazione dell'attività: partita IVA chiusa fra il 23 febbraio e il 31 marzo;
    b. riduzione o sospensione dell'attività: riduzione pari o superiore al 33% del reddito (determinato in base a ricavi-costi con applicazione del principio di cassa) del primo trimestre del 2020, rispetto al reddito del primo trimestre 2019.

La disposizione di riferimento non fornisce alcuna indicazione in merito ai presupposti in base ai quali verrà verificata la sussistenza del requisito inerente l'intervenuta limitazione dell'attività professionale a causa dei provvedimenti restrittivi adottati per fronteggiare l'emergenza epidemiologica.

Le domande vanno presentate, a partire dal 1° aprile ed entro il 30 aprile 2020, ai rispettivi enti di previdenza privata (art. 3) e possono essere inoltrate ad un solo ente previdenziale e per una sola

forma di previdenza obbligatoria. L'art. 4 disciplina le modalità di monitoraggio delle risorse disponibili.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali provvede mensilmente al rimborso degli oneri sostenuti dagli enti di previdenza privati, dietro apposita rendicontazione (art. 5).

Art. 46 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione delle procedure di impugnazione dei licenziamenti*

A decorrere dalla data di entrata in vigore del d.l. n. 18/2020, l'avvio delle procedure di licenziamento collettivo e riduzione di personale di cui agli articoli 4, 5 e 24, della legge 23 luglio 1991, n. 223 è precluso per 60 giorni e nel medesimo periodo sono sospese le procedure pendenti avviate successivamente alla data del 23 febbraio 2020.
Prima che siano decorsi 60 giorni dalla data di emanazione del decreto, inoltre, il datore di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, non può recedere dal contratto per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3, della legge 15 luglio 1966, n. 604.

Per quanto concerne i licenziamenti intimati per giustificato motivo oggettivo, è lecito ritenere che restino salvi gli effetti dei licenziamenti intimati con preavviso prima dell'entrata in vigore del presente decreto, quandanche la cessazione del rapporto di lavoro dovesse avvenire successivamente al 17 marzo 2020.

5.3. Disposizioni in materia di sospensione e proroga dei termini di presentazione delle domande di trattamenti previdenziali e assistenziali

Art. 32 (d.l. "Cura Italia") – *Proroga dei termini di presentazione delle domande di disoccupazione agricola nell'anno 2020*

Per gli operai agricoli a tempo determinato e indeterminato e per le figure equiparate di cui all'art. 8 della legge 12 marzo 1968, n. 334, ovunque residenti o domiciliati sul territorio nazionale, il termine per la presentazione delle domande di disoccupazione agricola (che, secondo la normativa vigente deve essere presentata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la disoccupazione, pena la decadenza dal diritto) è prorogato, solo per le domande in competenza 2019, al giorno 1° giugno 2020.

Art. 33 (d.l. "Cura Italia") – *Proroga dei termini in materia di domande di disoccupazione NASpI e DIS-COLL*

Sono allungati da 68 a 128 giorni i termini di decadenza per la presentazione delle domande di disoccupazione NASpI e DIS-COLL per gli eventi di cessazione involontaria dall'attività lavorativa verificatisi nell'anno 2020. Per le domande presentate oltre il termine ordinario viene fatta salva la decorrenza della prestazione dal sessantottesimo giorno successivo alla data di cessazione involontaria del rapporto di lavoro.

Sono ampliati altresì di 30 giorni i termini previsti per la presentazione della domanda di incentivo all'autoimprenditorialità nonché i termini per l'assolvimento degli obblighi informativi posti a carico del lavoratore.

Indicazioni in merito sono state fornite dall'INPS con messaggio n. 1286/2020.

Art. 34 (d.l. "Cura Italia") – *Proroga dei termini decadenziali in materia previdenziale e assistenziale*

A decorrere dal 23 febbraio 2020 e sino al 1° giugno 2020, il decorso dei termini di decadenza e di prescrizione relativi alle prestazioni previdenziali, assistenziali e assicurative erogate dall'INPS e dall'INAIL sono sospesi di diritto.

Art. 37 (d.l. "Cura Italia") – *Sospensione dei termini per il pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria per i lavoratori domestici*

È prevista la sospensione dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria in scadenza nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 31 maggio 2020.

I termini riprendono a decorrere dal 1°giugno 2020, consentendo anche la rateizzazione dei pagamenti senza applicazione di sanzioni e interessi.

5.4. Schemi riepilogativi dei principali interventi per il sostegno al lavoro

Di seguito riportiamo alcuni schemi riepilogativi delle misure che hanno formato oggetto di analisi nelle pagine precedenti.

Art. 19 – *Norme speciali in materia di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario*

TIPOLOGIA MISURA E CAUSA DI INTERVENTO: trattamento ordinario di integrazione salariale o assegno ordinario con causale "emergenza COVID-19" in caso di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

DATORI DI LAVORO DESTINATARI: datori di lavoro rientranti nel campo di applicazione della cassa integrazione guadagni ordinaria e quelli rientranti nel campo di applicazione dei Fondi di solidarietà bilaterali, ai sensi del d.lgs. n. 148/2015.

NOTA BENE: il decreto istituisce l'Assegno ordinario anche per le imprese con più di 5 dipendenti.

LAVORATORI DESTINATARI: operai, impiegati, quadri, apprendisti alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione alla data del 17 marzo 2020.

DURATA DEL TRATTAMENTO: Il trattamento di integrazione salariale speciale COVID-19, in entrambi i casi su menzionati, può essere richiesto per una durata massima di nove settimane per periodi decorrenti dal 23 febbraio 2020 al 31 agosto 2020.

CONSULTAZIONE SINDACALE: i datori di lavoro che presentano domanda di trattamento salariale speciale COVID-19 sono dispensati dall'osservanza delle tempistiche prescritte all'art. 14 del d.lgs. n. 148/2015, restando salva "*l'informazione, la consultazione e l'esame congiunto che possono essere svolti in via telematica*" entro tre giorni successivi a quello della richiesta.

NOTA BENE: il trattamento potrà essere concesso anche in caso di assenza o di mancato accordo.

PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO: i datori di lavoro potranno presentare la domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale ordinaria o dell'assegno ordinario speciale con causale "emergenza COVID-19" entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa.

NOTA BENE: in sede di valutazione delle domande gli Uffici terranno conto del carattere eccezionale della nuova causale "emergenza COVID-19" e delle esigenze di velocizzazione delle procedure, dando per verificata la sussistenza dei requisiti della transitorietà e della non imputabilità dell'evento ai fini dell'integrabilità della causale.

ALIQUOTE CONTRIBUTIVE DI FINANZIAMENTO: in relazione ai periodi di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario concessi a fronte dell'emergenza epidemiologica non è dovuto il pagamento del contributo addizionale previsto dagli articoli 5, 29, comma 8, secondo periodo, e 33, comma 2, del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 148.

LIMITI DI SPESA: Gli oneri finanziari relativi alle prestazioni di integrazione salariale sono posti a carico del bilancio dello Stato nel limite di 80 milioni di euro per l'anno 2020 e sono trasferiti ai rispettivi Fondi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Il trattamento speciale di integrazione salariale ordinaria e di assegno ordinario COVID-19, di cui ai commi da 1 a 5 dell'art. 19, e di cui all'art. 21, sono riconosciuti nel limite massimo di spesa pari a 1.347,1 milioni di euro per l'anno 2020. L'INPS provvede al monitoraggio del limite di spesa e qualora dal predetto monitoraggio emerga che è stato raggiunto anche in via prospettica il limite di spesa, l'INPS non prende in considerazione ulteriori domande.

<u>Art. 20</u> – *Trattamento ordinario di integrazione salariale per le aziende che si trovano già in Cassa integrazione straordinaria*

TIPOLOGIA MISURA E CAUSA DI INTERVENTO: trattamento ordinario di integrazione salariale (CIGO) per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

DATORI DI LAVORO DESTINATARI: aziende che alla data di entrata in vigore del decreto-legge 23 febbraio 2020, n. 6 hanno in corso un trattamento di integrazione salariale straordinario (CIGS).

LAVORATORI DESTINATARI: La concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale può riguardare anche i medesimi lavoratori beneficiari delle integrazioni salariali straordinarie a totale copertura dell'orario di lavoro.

DURATA DEL TRATTAMENTO: le aziende interessate possono presentare domanda di concessione del trattamento ordinario di integrazione salariale per un periodo non superiore a nove settimane. La

concessione del trattamento ordinario sospende e sostituisce il trattamento di integrazione straordinario già in corso.

CONSULTAZIONE SINDACALE: prevista una semplificazione limitatamente ai termini procedimentali, mediante disapplicazione degli articoli 24 e 25 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 148, in via transitoria, per l'espletamento dell'esame congiunto e alla presentazione delle relative istanze per l'accesso ai trattamenti straordinari di integrazione salariale.

PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO: i datori di lavoro potranno presentare la domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale ordinaria o dell'assegno ordinario speciale con causale "emergenza COVID-19" entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa.

NOTA BENE: in sede di valutazione delle domande gli Uffici terranno conto del carattere eccezionale della nuova causale "emergenza COVID-19" e delle esigenze di velocizzazione delle procedure, dando per verificata la sussistenza dei requisiti della transitorietà e della non imputabilità dell'evento ai fini dell'integrabilità della causale.

ALIQUOTE CONTRIBUTIVE DI FINANZIAMENTO: nell'ipotesi di sospensione e sostituzione della cassa integrazione guadagni straordinaria, per il trattamento CIGO COVID-19 non prevede pagamento del contributo addizionale di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 148 (v. comma 3, art. 20).

LIMITI DI SPESA: i trattamenti di integrazione salariale sostitutivi sono riconosciuti nel limite massimo di un tetto di spesa fissato a 338,2 milioni di euro per l'anno 2020.

Art. 21 – *Trattamento di assegno ordinario per i datori di lavoro che hanno trattamenti di assegni di solidarietà in corso*

TIPOLOGIA MISURA E CAUSA DI INTERVENTO: assegno ordinario erogato dai Fondi bilaterali di solidarietà e dal Fondo di integrazione salariale per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

DATORI DI LAVORO DESTINATARI: datori di lavoro, iscritti al Fondo di integrazione salariale, che alla data di entrata in vigore del d.l. 23 febbraio 2020, n. 6, siano ricorsi all'assegno di solidarietà.

LAVORATORI DESTINATARI: La concessione dell'assegno ordinario può riguardare anche i medesimi lavoratori beneficiari dell'assegno di solidarietà a totale copertura dell'orario di lavoro.

DURATA DEL TRATTAMENTO: i datori di lavoro possono presentare domanda di concessione dell'assegno ordinario per un periodo non superiore a nove settimane.

NOTA BENE: la concessione del trattamento ordinario sospende e sostituisce l'assegno di solidarietà già in corso.

CONSULTAZIONE SINDACALE: i datori di lavoro che presentano domanda di trattamento salariale speciale COVID-19 sono dispensati dall'osservanza delle tempistiche prescritte all'art. 14, d.lgs. n. 148/2015, restando salva "l'informazione, la consultazione e l'esame congiunto che possono essere svolti in via telematica" entro tre giorni successivi a quello della richiesta.

NOTA BENE: il trattamento potrà essere concesso anche in caso di assenza o di mancato accordo.

PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO: i datori di lavoro potranno presentare la domanda di concessione del trattamento di integrazione salariale ordinaria o dell'assegno ordinario speciale con causale "emergenza COVID-19" entro la fine del quarto mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa.

NOTA BENE: in sede di valutazione delle domande gli Uffici terranno conto del carattere eccezionale della nuova causale "emergenza COVID-19" e delle esigenze di velocizzazione delle procedure, dando per verificata la sussistenza dei requisiti della transitorietà e della non imputabilità dell'evento ai fini dell'integrabilità della causale.

ALIQUOTE CONTRIBUTIVE DI FINANZIAMENTO: limitatamente ai periodi di assegno ordinario non si applica quanto previsto in materia di contribuzione addizionale dall'articolo 29, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 148.

LIMITI DI SPESA: Le prestazioni di sostegno al reddito disciplinate dall'art. 21 del d.l. sono riconosciute nel limite massimo di spese previsto dall'art. 19, comma 8, pari a 1.347,1 milioni di euro per l'anno 2020.

Art. 22 – ***Nuove disposizioni per la Cassa integrazione in deroga***

TIPOLOGIA MISURA E CAUSA DI INTERVENTO: trattamento di integrazione salariale in deroga (c.d. CIGD) per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19, con decorrenza dal 23 febbraio 2020.

NOTA BENE: Il trattamento CIGD può essere concesso esclusivamente con la modalità di pagamento diretto della prestazione da parte dell'INPS.

DATORI DI LAVORO DESTINATARI: datori di lavoro del settore privato, ivi inclusi quelli agricoli, della pesca e del terzo settore compresi gli enti religiosi civilmente riconosciuti, per i quali non trovino applicazione le tutele previste dalle vigenti disposizioni in materia di sospensione o riduzione di orario, in costanza di rapporto di lavoro (comprese le aziende destinatarie dei soli trattamenti CIGS).

Sono destinatari anche i datori di lavoro titolari di partita iva esercenti arti e professioni regolamentate che non rientrano nel campo di applicazione dei fondi di solidarietà bilaterali di cui al d.lgs. n. 148/2015.

NOTA BENE: Sono esclusi dal campo di applicazione dell'ammortizzatore sociale i datori di lavoro domestico.

LAVORATORI DESTINATARI: dipendenti già in forza alla data del 17 marzo 2020.

DURATA DEL TRATTAMENTO: le Regioni e le Province autonome possono riconoscere, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, trattamenti di cassa integrazione salariale in deroga, per la durata della sospensione del rapporto di lavoro e comunque per un periodo non superiore a nove settimane.

CONSULTAZIONE SINDACALE:

A eccezione delle imprese che occupano fino a cinque dipendenti, il trattamento di cassa integrazione guadagni in deroga (cd. CIGD) può essere richiesto previo accordo con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale per i datori di lavoro, concluso anche con modalità telematica. Al fine di soddisfare le esigenze di velocizzazione delle procedure, dunque, le imprese che non occupano oltre cinque dipendenti possono accedere al trattamento CIGD anche in mancanza di accordo sindacale, ricorrendone gli ulteriori presupposti.

PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO: I trattamenti di integrazione salariale in deroga sono concessi con decreto delle regioni e delle province autonome interessate, da trasmettere all'INPS in modalità telematica entro quarantotto ore dall'adozione, la cui efficacia è in ogni caso subordinata alla verifica del rispetto dei prescritti limiti di spesa.

Le regioni e delle province autonome, unitamente al decreto di concessione, inviano la lista dei beneficiari all'INPS, che provvede all'erogazione delle predette prestazioni.

Le domande di CIGD dovranno essere presentate alla regione e alle province autonome, che le istruiranno secondo l'ordine cronologico di presentazione delle stesse.

ALIQUOTE CONTRIBUTIVE DI FINANZIAMENTO: non è prevista contribuzione.

LIMITI DI SPESA: Ai sensi del comma 3, art. 21 del d.l., il trattamento in deroga è riconosciuto nel limite massimo di 3.293,2 milioni di euro per l'anno 2020. Le predette risorse sono ripartite tra le regioni e province autonome con uno o più decreti del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Art. 23 – *Congedo e indennità per i lavoratori dipendenti del settore privato, i lavoratori iscritti alla Gestione separata di cui all'art. 2, comma 26 della legge 8 agosto 1995, n. 335, e i lavoratori autonomi, per emergenza COVID -19*

a) CONGEDO INDENNIZZATO

MISURA E DURATA: diritto alla fruizione di un congedo parentale speciale indennizzato per l'anno 2020 a decorrere dal 5 marzo, per un periodo continuativo o frazionato comunque non superiore a quindici giorni.

DESTINATARI:

- genitori lavoratori dipendenti del settore privato con figli di età non superiore ai 12 anni genitori lavoratori dipendenti che abbiano particolari bisogni di cura familiare in conseguenza dei provvedimenti di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, di cui al Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 4 marzo 2020;
- genitori con figli con disabilità in situazione di gravità accertata ai sensi dell'articolo 4, comma 1, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, iscritti a scuole di ogni ordine e grado o ospitati in centri diurni a carattere assistenziale;
- genitori lavoratori iscritti in via esclusiva alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335.

MODALITÀ DI FRUIZIONE: la fruizione del congedo è riconosciuta alternativamente ad entrambi i genitori, per un totale complessivo di quindici giorni, ed è subordinata alla condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o altro genitore disoccupato o non lavoratore.

NOTA BENE: Qualora i genitori lavoratori, nelle more della emanazione del decreto e durante il periodo di sospensione previsto a decorrere dal 5 marzo, abbiano già fatto ricorso ad eventuali periodi di congedo parentale di cui agli articoli 32 e 33 del decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151, quest'ultimi saranno convertiti nel congedo speciale, di cui al comma 1 dell'art. 22, con diritto alla specifica indennità.

INDENNITÀ: i periodi di congedo sono accompagnati da una indennità pari al 50 per cento della retribuzione, calcolata secondo quanto previsto dall'articolo 23 del decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151, e sono coperti da contribuzione figurativa.

Per i genitori lavoratori iscritti in via esclusiva alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, in considerazione della peculiarità del rapporto di collaborazione, è riconosciuta una indennità, per ciascuna giornata indennizzabile, pari al 50 per cento di 1/365 del reddito individuato secondo la base di calcolo utilizzata ai fini della determinazione dell'indennità di maternità.

NOTA BENE: La medesima indennità è estesa ai genitori lavoratori autonomi iscritti all'INPS ed è commisurata, per ciascuna giornata indennizzabile, al 50 per cento della retribuzione convenzionale giornaliera stabilita annualmente dalla legge, a seconda della tipologia di lavoro autonomo svolto

b) ASTENSIONE NON INDENNIZZATA

MISURA E DURATA: astensione dal rapporto di lavoro senza alcun indennizzo con diritto alla conservazione del posto di lavoro e contestuale divieto di licenziamento.

DESTINATARI: i genitori lavoratori dipendenti del settore privato con figli minori, di età compresa tra i 12 e i 16 anni, hanno diritto di astenersi dal lavoro per il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o che non vi sia genitore non lavoratore.

MODALITÀ DI FRUIZIONE: Ai sensi del comma 6, art. 23, i genitori lavoratori dipendenti del settore privato con figli minori, di età compresa tra i 12 e i 16 anni, hanno diritto di astenersi dal lavoro per il periodo di sospensione dei servizi educativi per l'infanzia e delle attività didattiche nelle scuole di ogni ordine e grado, a condizione che nel nucleo familiare non vi sia altro genitore beneficiario di strumenti di sostegno al reddito in caso di sospensione o cessazione dell'attività lavorativa o che non vi sia genitore non lavoratore.

NOTA BENE: il decreto rimanda all'INPS la definizione delle modalità operative per accedere ai congedi parentali straordinari retribuiti.

INDENNITÀ: il decreto esclude sia la corresponsione di indennità sia il riconoscimento di contribuzione figurativa.

c) BONUS *BABY SITTING*

MISURA E DESTINATARI: in alternativa ai congedi parentali retribuiti, i medesimi lavoratori beneficiari possono scegliere la corresponsione di un bonus per l'acquisto di servizi di baby-sitting nel limite massimo complessivo di 600 euro, da utilizzare per prestazioni effettuate a decorrere dal 5 marzo 2020.

MODALITÀ DI EROGAZIONE: Il bonus viene erogato mediante il libretto famiglia di cui all'art. 54-*bis*, della legge 24 aprile 2017, n. 50.

NOTA BENE: il decreto rimanda all'INPS la definizione delle modalità operative per accedere al bonus baby sitting.

Art. 25 – *Congedo e indennità per i lavoratori dipendenti del settore pubblico, nonché bonus per l'acquisto di servizi di baby-sitting per i dipendenti del settore sanitario pubblico e privato accreditato, per emergenza COVID -19*

a) CONGEDO E ASTENSIONE

MISURA E CAMPO DI APPLICAZIONE: I genitori lavoratori dipendenti del settore pubblico, nonché del settore sanitario privato accreditato, hanno diritto alla fruizione del congedo speciale e della astensione prevista per il settore privato, ai sensi dell'art. 23.

MODALITÀ DI EROGAZIONE: L'erogazione dell'indennità, nonché l'indicazione delle modalità di fruizione del congedo sono a cura dell'amministrazione pubblica con la quale intercorre il rapporto di lavoro.

b) BONUS *BABY SITTING*

MISURA E DESTINATARI: I genitori lavoratori dipendenti del settore pubblico, nonché del settore sanitario privato accreditato, hanno diritto a fruire, in alternativa al congedo, del bonus baby sitting.

IMPORTO: 600 euro complessivi.

NOTA BENE: Per i lavoratori dipendenti pubblici del settore sanitario, pubblico e privato accreditato, appartenenti alla categoria dei medici, degli infermieri, dei tecnici di laboratorio biomedico, dei tecnici di radiologia medica e degli operatori sociosanitari, il bonus per l'acquisto di servizi di baby-sitting per l'assistenza e la sorveglianza dei figli minori fino a 12 anni di età, è riconosciuto nel limite massimo complessivo di 1000,00 euro.

MODALITÀ DI EROGAZIONE DEL BONUS: il lavoratore presenta domanda tramite i canali telematici dell'Inps e secondo le modalità tecnico-operative stabilite in tempo utile dal medesimo Istituto indicando, al momento della domanda stessa, la prestazione di cui intende usufruire, contestualmente indicando il numero di giorni di indennità ovvero l'importo del bonus che si intende utilizzare.

LIMITE DI SPESA: I congedi parentali straordinari indennizzati e il bonus baby sitting per i genitori lavoratori nel settore pubblico sono riconosciuti nel limite complessivo di 30 milioni di euro annui per l'anno 2020.

Art. 26 – ***Misure urgenti per la tutela del periodo di sorveglianza attiva dei lavoratori del settore privato***

MISURA E CAMPO DI APPLICAZIONE: equiparazione alla malattia del periodo trascorso in quarantena con sorveglianza attiva o in permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva in conseguenza del Covid-2019, con riferimento ai lavoratori dipendenti del settore privato.

MODALITÀ DI ATTRIBUZIONE: il medico curante redige il certificato di malattia con gli estremi del provvedimento che ha dato origine alla quarantena con sorveglianza attiva o alla permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva.

Qualora il lavoratore si trovi in malattia accertata da COVID-19, il certificato è redatto dal medico curante nelle consuete modalità telematiche, senza necessità di alcun provvedimento da parte dell'operatore di sanità pubblica.

LIMITE DI SPESA: In deroga alle disposizioni vigenti, gli oneri a carico dei datori di lavoro, che presentano domanda all'ente previdenziale e ad altri istituti previdenziali sono posti a carico dello Stato nel limite massimo di spesa di 130 milioni di euro per l'anno 2020.

Articoli 27, 28, 29, 30, 31 e 38 – ***Indennità***

MISURA TRATTAMENTO: indennità *una tantum* di ammontare pari a 600 euro.

DESTINATARI:

- liberi professionisti titolari di partita iva (attiva alla data del 23 febbraio 2020) e lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (attivi alla medesima data), iscritti alla Gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, della legge n. 335/1995, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie;
- co.co.co. che svolgono attività in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.
- lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali dell'Ago, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie,
- lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e la data di entrata in vigore del decreto, non titolari di pensione e non titolari di rapporto di lavoro dipendente alla medesima data;
- operai agricoli a tempo determinato, non titolari di pensione, che nel 2019 abbiano effettuato almeno 50 giornate effettive di attività di lavoro agricolo;
- lavoratori iscritti al Fondo pensioni Lavoratori dello spettacolo, con almeno 30 contributi giornalieri versati nell'anno 2019 al medesimo Fondo, cui deriva un reddito non superiore a 50.000 euro, e non titolari di pensione

Art. 44 – ***Istituzione del Fondo per il reddito di ultima istanza a favore dei lavoratori danneggiati dal virus COVID-19***

DESTINATARI: i lavoratori dipendenti e autonomi, ivi inclusi 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, che – in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID 19 – hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività, al rischio di cessazione, riduzione o sospensione della loro attività o del loro rapporto di lavoro.

Ai sensi del decreto 28 marzo 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'indennità è riconosciuta ai lavoratori autonomi e professionisti iscritti ad enti di diritto privato di previdenza obbligatoria (a condizione che abbiano adempiuto gli obblighi contributivi per l'anno 2019):

a) che nel 2018 hanno percepito un reddito complessivo non superiore a 35.000 euro e la cui attività sia stata "limitata dai provvedimenti restrittivi" adottati per fare fronte all'emergenza epidemiologica.
b) che nel 2018 hanno percepito un reddito complessivo compreso fra 35.000 e 50.000 euro che abbiano o "cessato", o "ridotto", o "sospeso" la loro attività in conseguenza dell'emergenza epidemiologica e, a tal fine, valgono i seguenti parametri:
1. cessazione dell'attività: partita IVA chiusa fra il 23 febbraio e il 31 marzo;
2. riduzione o sospensione dell'attività: riduzione pari o superiore al 33% del reddito (determinato in base a ricavi-costi con applicazione del principio di cassa) del primo trimestre del 2020, rispetto al reddito del primo trimestre 2019.

MISURA E TRATTAMENTO: istituzione del "Fondo per il reddito di ultima istanza" che garantisce il riconoscimento alla platea di soggetti interessati una indennità, nei limiti di spesa 300 milioni di euro per l'anno 2020.

Il decreto 28 marzo 2020 individua in 200 milioni di euro (su 300 complessivi stanziati dall'art. 44 del d.l. n. 18/2020) la quota parte del limite di spesa del Fondo per il reddito di ultima istanza, destinato al sostegno del reddito dei lavoratori autonomi e professionisti iscritti ad enti di diritto privato di previdenza obbligatoria, prevedendo l'erogazione di un'indennità di 600 euro per il mese di marzo.

MODALITÀ DI RICORSO: Le disposizioni attuative per la gestione del Fondo saranno concordate con le associazioni delle Casse professionali cui potrà essere destinata quota parte del Fondo stesso.

Le domande vanno presentate, a partire dal 1° aprile ed entro il 30 aprile 2020, ai rispettivi enti di previdenza privata e possono essere inoltrate ad un solo ente previdenziale e per una sola forma di previdenza obbligatoria.
L'art. 4 disciplina le modalità di monitoraggio delle risorse disponibili.
Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali provvede mensilmente al rimborso degli oneri sostenuti dagli enti di previdenza privati, dietro apposita rendicontazione.

6. Misure a sostegno della liquidità attraverso il sistema bancario e ulteriori agevolazioni

6.1 Misure in favore delle imprese

Articolo 1 (d.l. Liquidità) - *Misure temporanee per il sostegno alla liquidità delle imprese*

Fino al 31 dicembre 2020, tramite l'intervento di SACE saranno fornite garanzie al sistema bancario per supportare la concessione di nuovi finanziamenti "*sotto qualsiasi forma*". L'importo complessivo massimo degli impegni di SACE è pari a 200 miliardi di euro, di cui almeno 30 miliardi sono destinati a supporto di piccole e medie imprese come definite dalla Raccomandazione della Commissione Europea n. 2003/361/CE, ivi inclusi i lavoratori autonomi e i liberi professionisti titolari di partita IVA, che abbiano pienamente utilizzato ed esaurito la loro capacità di accesso al Fondo.

Le garanzie coprono nuovi finanziamenti o rifinanziamenti concessi all'impresa successivamente all'entrata in vigore del presente decreto, per capitale, interessi ed oneri accessori fino all'importo massimo garantito e sono rilasciate alle seguenti condizioni:

a) entro il 31 dicembre 2020, per finanziamenti di durata non superiore a 6 anni, con la possibilità di avvalersi di un preammortamento di durata fino a 24 mesi;

b) alla data del 31 dicembre 2019 l'impresa beneficiaria non deve rientrare nella categoria delle imprese in difficoltà ai sensi del Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, e alla data del 29 febbraio 2020 non deve risultare presente tra le esposizioni deteriorate della banca, come definite ai sensi della normativa europea;

c) l'importo del prestito assistito da garanzia non è superiore al maggiore tra i seguenti elementi:

   1) 25% del fatturato annuo relativo al 2019, come risultante dal bilancio ovvero dalla dichiarazione fiscale; sul punto si segnala l'erroneo riferimento alla nozione di "*fatturato …, come risultante dal bilancio…*" che andrebbe opportunamente conformato alla più corretta terminologia utilizzata al successivo art. 13, comma 1, lett. m)[114];

   2) il doppio dei costi del personale sostenuti in Italia relativi al 2019, come risultanti dall'ultimo bilancio ovvero dai dati certificati se l'impresa non ha ancora approvato il bilancio; qualora l'impresa abbia iniziato la propria attività successivamente al 31 dicembre 2018, si fa riferimento ai costi del personale attesi per i primi due anni di attività, come documentato e attestato dal rappresentante legale dell'impresa.

Ai fini della verifica dei suddetti limiti si fa riferimento al valore del fatturato in Italia e al costo del personale sostenuto in Italia, ovvero su base consolidata qualora l'impresa appartenga ad un gruppo.

Inoltre, qualora la medesima impresa sia beneficiaria di più finanziamenti assistiti dalla garanzia ovvero di altra garanzia pubblica, gli importi di detti finanziamenti si cumulano. Qualora la medesima impresa, ovvero il medesimo gruppo quando la prima è parte di un gruppo, siano

[114] Ove viene fatto riferimento all'"*ammontare dei ricavi del soggetto beneficiario, come risultante dall'ultimo bilancio depositato o dall'ultima dichiarazione fiscale presentata*".

beneficiari di più finanziamenti assistiti dalla garanzia in oggetto, gli importi di detti finanziamenti si cumulano.

d) la garanzia agisce secondo le seguenti soglie massime:

- 90% dell'importo del finanziamento per imprese con meno di 5.000 dipendenti in Italia e valore del fatturato fino a 1,5 miliardi di euro;
- 80% dell'importo del finanziamento per imprese con valore del fatturato tra 1,5 miliardi e 5 miliardi di euro o con più di 5.000 dipendenti in Italia;
- 70% per le imprese con valore del fatturato superiore a 5 miliardi di euro.

Le suddette percentuali si applicano sull'importo residuo dovuto, in caso di ammortamento progressivo del finanziamento.

Qualora l'impresa beneficiaria sia parte di un gruppo, ai fini dell'individuazione delle soglie di cui alle lett. c) e d), si fa riferimento al valore su base consolidata del fatturato e dei costi del personale del gruppo stesso, che devono essere comunicati alla banca finanziatrice.

e) le commissioni annuali dovute dalle imprese per il rilascio della garanzia sono le seguenti:

- per i finanziamenti alle PMI sono corrisposti, in rapporto all'importo garantito, 25 punti base durante il primo anno, 50 punti base durante il secondo e terzo anno, 100 punti base durante il quarto, quinto e sesto anno;
- per i finanziamenti di imprese diverse dalle PMI sono corrisposti, in rapporto all'importo garantito, 50 punti base durante il primo anno, 100 punti base durante il secondo e terzo anno, 200 punti base durante il quarto, quinto e sesto anno;

f) le commissioni devono essere limitate al recupero dei costi e il costo dei finanziamenti coperti dalla garanzia deve essere inferiore al costo che sarebbe stato richiesto per operazioni con le medesime caratteristiche ma prive della garanzia, come documentato e attestato dal rappresentante legale dei soggetti eroganti. Il minor costo dei rifinanziamenti coperti dalla garanzia deve essere almeno uguale alla differenza tra il costo che sarebbe stato richiesto dal soggetto erogante per operazioni con le stesse caratteristiche ma prive della garanzia e il costo effettivamente applicato all'impresa;

g) la garanzia copre nuovi finanziamenti o rifinanziamenti concessi all'impresa successivamente all'entrata in vigore del presente decreto, per capitale, interessi ed oneri accessori fino all'importo massimo garantito;

h) l'impresa che beneficia della garanzia, nonché ogni altra impresa che faccia parte del medesimo gruppo cui la prima appartiene, assume l'impegno di non approvare la distribuzione di dividendi o il riacquisto di azioni proprie nel 2020;

i) l'impresa che beneficia della garanzia assume l'impegno a gestire i livelli occupazionali attraverso accordi sindacali;

j) il finanziamento coperto dalla garanzia deve essere destinato a sostenere costi del personale, investimenti o capitale circolante impiegati in stabilimenti produttivi e attività imprenditoriali

che siano localizzati in Italia, come documentato e attestato dal rappresentante legale dell'impresa beneficiaria.

Per il rilascio delle garanzie che coprono finanziamenti in favore di imprese con meno di 5.000 dipendenti in Italia e con valore del fatturato inferiore a 1,5 miliardi di euro si applica la seguente procedura semplificata:

- l'impresa presenta a un soggetto finanziatore, che può operare anche in modo coordinato con altri operatori, la domanda di finanziamento garantito dallo Stato;
- in caso di esito positivo della delibera di erogazione del finanziamento, i finanziatori trasmettono la richiesta di emissione della garanzia a SACE, che la processa, verificando l'esito positivo della delibera della banca ed emettendo un codice unico identificativo della prativa;
- la banca procede al rilascio del finanziamento assistito dalla garanzia concessa da SACE.

Qualora l'impresa beneficiaria abbia più di 5.000 dipendenti in Italia e un fatturato superiore a 1,5 miliardi, il rilascio della garanzia è subordinato altresì alla decisione assunta con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dello sviluppo economico, adottato sulla base dell'istruttoria trasmessa da SACE S.p.A., tenendo in considerazione il ruolo che l'impresa che beneficia della garanzia svolge rispetto alle seguenti aree e profili in Italia:

1. contributo allo sviluppo tecnologico;
2. appartenenza alla rete logistica e dei rifornimenti;
3. incidenza su infrastrutture critiche e strategiche;
4. impatto sui livelli occupazionali e mercato del lavoro;
5. peso specifico nell'ambito di una filiera produttiva strategica.

Il succitato decreto ministeriale può innalzare le soglie di cui al comma 2, lett. d) fino al limite immediatamente superiore a quello previsto.

La Commissione Europea ha approvato le misure in oggetto il 14 aprile, considerandole coerenti con la normativa europea sugli aiuti di Stato.

Le principali caratteristiche della misura in oggetto possono essere sintetizzate come segue.

La garanzia di SACE (art. 1 del Decreto "Liquidità")	
Beneficiari	• Imprese (compresi lavoratori autonomi e liberi professionisti) che abbiano già esaurito la capienza del Fondo centrale di garanzia, senza limiti di fatturato. • Sede in Italia e destinazione dei finanziamenti richiesti verso stabilimenti italiani. • Imprese che al 31/12/2019 non rientravano nella definizione di imprese in difficoltà ai sensi del Regolamento UE n. 651/2014. • Imprese che al 29/02/2020 non risultavano presenti tra le esposizioni deteriorate presso il sistema bancario, come definite dalla normativa europea.
Data rilascio garanzia	Entro il 31 dicembre 2020.
Plafond	200 miliardi, di cui 30 destinati a piccole e medie imprese.

Durata finanziamenti	Massimo 6 anni, con possibile preammortamento fino a 24 mesi.
Importo massimo del finanziamento garantito	Maggior valore tra: • 25% del fatturato 2019 • doppio del costo del personale 2019 sostenuto in Italia Gli importi si cumulano se: - la stessa impresa beneficia di più finanziamenti assistiti da garanzia pubblica; - l'impresa fa parte di un gruppo con più beneficiari di finanziamenti garantiti.
Percentuale del finanziamento coperta dalla garanzia di SACE S.p.A.	• 90% per imprese con dipendenti in Italia < 5.000 e fatturato < 1,5 miliardi; • 80% per imprese con fatturato tra 1,5 e 5 miliardi o dipendenti in Italia > 5.000; • 70% per imprese con fatturato > 5 miliardi.
Procedura semplificata	Per imprese con meno di 5.000 dipendenti in Italia e fatturato < 1,5 miliardi: a) l'impresa presenta al soggetto finanziatore la domanda di finanziamento; b) rilascio da parte del soggetto finanziatore di un codice unico identificativo del finanziamento e della garanzia; c) erogazione del finanziamento esistito dalla garanzia.
Obblighi da rispettare per le imprese beneficiarie	• Divieto di distribuzione di dividendi e di riacquisto di azioni nel 2020 • Obbligo di gestire i livelli occupazionali attraverso accordi sindacali • Risorse destinate a sostenere costi del personale, investimenti o circolante in Italia

Costo della garanzia

Tipo di beneficiario	1° anno	2° - 3° anno	4° - 6° anno
PMI	25 punti base	50 punti base	100 punti base
Grandi imprese	50 punti base	100 punti base	200 punti base

In base a recenti documenti informativi emanati da SACE, è possibile sintetizzare i requisiti che identificano l'assenza di condizioni di difficoltà finanziaria e, di conseguenza, l'eleggibilità ai benefici previsti dall'art. 1 del d.l. n. 23/2020.

REQUISITI IMPRESA NON IN DIFFICOLTÀ		
1	Incidenza delle perdite d'esercizio sul P.N.	Il rapporto deve essere inferiore al 50%
2	Rapporto tra l'ammontare dei debiti rispetto al P.N.	Il rapporto deve essere inferiore a 7,5
3	Rapporto tra EBITDA (o Margine Operativo Lordo) e Oneri Finanziari	Il rapporto deve essere inferiore a 1
4	Controparte segnalata tra le "Esposizioni Non Deteriorate"	La Banca classificava la controparte in bonis al 31/1/2020 (il Cliente alla data del 31/01/2020 non risultava classificato tra le: Esposizioni Scadute e Deteriorate; Inadempienze Probabili; Sofferenze)

5	Assenza in Centrale Rischi (flusso di ritorno Dic.19) di segnalazioni di Sofferenze a Sistema	il Cliente non presentava al 31 dicembre 2019 segnalazioni di Sofferenze a Sistema
6	Assenza in Centrale Rischi (flusso di ritorno Dic.19) rapporto tra Sconfinamenti Totali per Cassa e Accordato Totale Cassa	Al 31 Dicembre 2019 il rapporto tra Sconfinamenti Cassa e Accordato Cassa Totale era inferiore al 20%

Art. 2 (d.l. Liquidità) – *Misure per il sostegno all'esportazione, all'internazionalizzazione e agli investimenti delle imprese*

L'art. 2 del d.l. n. 23/2020, inoltre, modificando l'art. 6 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, stabilisce che SACE S.p.A. è abilitata a rilasciare, a condizioni di mercato e in conformità alla normativa dell'Unione Europea, garanzie sotto qualsiasi forma, ivi incluse controgaranzie verso i confidi, in favore di banche, di istituzioni finanziarie nazionali e internazionali e degli altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia, per finanziamenti sotto qualsiasi forma concessi alle imprese con sede in Italia, entro l'importo complessivo massimo di 200 miliardi. In favore degli impegni assunti da SACE è prevista la garanzia dello Stato a prima richiesta.

Le risorse in questione dovrebbero essere liberate anche attraverso l'introduzione di un sistema di riassicurazione in base al quale gli impegni derivanti dall'attività di garanzia di SACE, per i rischi definiti non di mercato ai sensi della normativa dell'Unione europea, sono assunti dallo Stato per il 90% e dalla stessa società per il residuo 10%.

È disposta, inoltre, la riassicurazione del 90% dello stock di esposizioni di SACE attualmente in essere.

Articolo 13 (d.l. Liquidità) – *Fondo centrale di garanzia PMI*

Con il nuovo d.l. n. 23/2020 si sono volute incrementate le misure volte ad evitare crisi di liquidità per le imprese, estendendo l'utilizzo del Fondo di Garanzia per le PMI, di cui alla l. 662/1996, attraverso alcune modifiche alla disciplina ordinaria che rimarranno operative fino al 31 dicembre 2020:

- la garanzia è concessa a titolo gratuito, sospendendo l'obbligo di versamento di commissioni al Fondo, ove previste;
- l'importo massimo garantito è aumentato a 5 milioni per singola impresa con un numero di dipendenti inferiore a 499;
- la copertura diretta, anche mediante ricorso a sezioni speciali, è pari al 90% dell'ammontare di ciascun finanziamento, stabilendo che la durata delle operazioni dev'essere fino a 72 mesi. L'importo massimo finanziabile non può superare, alternativamente, i seguenti parametri:
  - il doppio della spesa salariale annua del beneficiario alla data del 2019 o ultimo anno disponibile[115]. Il costo della spesa salariale deve considerare gli oneri sociali e il costo del personale che lavora nel sito dell'impresa e che risulta da libro dei subcontraenti. Per le imprese che sono state costituite dopo il 1° gennaio 2019, il valore del prestito deve essere

[115] Sembrerebbe, in tal caso, opportuno fare riferimento all'ultimo bilancio approvato o all'ultima dichiarazione fiscale presentata alla data della domanda di garanzia.

inferiore rispetto alla previsione dei costi salariali dei primi due anni successivi alla costituzione;
- il 25% del fatturato totale del beneficiario per l'anno 2019;
- il fabbisogno, attestato da autocertificazione, dei costi per capitale di esercizio e costi di investimenti nei successivi 18 mesi, pel le piccole e medie imprese, e nei successivi 12 mesi, nel caso di imprese con numero di dipendenti inferiore a 499;

- la copertura in riassicurazione, anche mediante ricorso a sezioni speciali, è pari al 90% dell'ammontare di ciascuna operazione finanziaria che diventa il 100% se interviene in riassicurazione il Confidi, con una copertura di quest'ultimo che non deve superare il 90%. Le percentuali sono in garanzia diretta l'80% e in riassicurazione il 90%;
- sono ammissibili al Fondo di garanzia anche operazioni di rinegoziazione del debito, con copertura diretta all'80% o con riassicurazione al 90%, a condizione che il soggetto finanziatore conceda nuova finanza almeno per il 10% del debito residuo;
- la garanzia sarà allungata automaticamente nell'ipotesi di moratoria o sospensione del finanziamento correlate all'emergenza COVID-19;
- l'accesso al Fondo è effettuato senza utilizzo del modello di valutazione di cui alla Parte IX, lett. A delle condizioni di ammissibilità e disposizioni di carattere generale di cui al Decreto MISE 12 febbraio 2019. Ai fini della definizione degli accantonamenti da effettuare, la probabilità di inadempimento delle imprese è calcolata esclusivamente sul modulo economico finanziario, con esclusione del modulo "andamentale". Ad ogni modo con cadenza bimestrale è previsto un eventuale adeguamento a valere sul fondo, sulla scorta delle informazioni che provengono dai dati della Centrale dei Rischi della Banca d'Italia;
- sono ammesse in garanzia le richieste da parte di beneficiari che presentano posizioni classificate come "inadempienze probabili" o "scadute o sconfinanti deteriorate", purché non precedente al 31 gennaio 2020;
- è possibile richiedere la copertura del fondo di garanzia anche per le aziende che, in data successiva al 31 dicembre 2019, sono state ammesse all'istituto del concordato con continuità aziendale ai sensi dell'art. 186-*bis* della legge fallimentare, che hanno presentato un accordo di ristrutturazione ai sensi dell'art. 182-*bis* l.f. o hanno presentato un piano attestato ai sensi dell'art. 67 l.f.. L'ammissione è esclusa qualora al momento del presente decreto le imprese presentino esposizioni deteriorate e comunque condizioni di difficile integrale rimborso;
- sono escluse, invece, le imprese che presentano posizioni classificate come "sofferenza";
- è prevista l'eliminazione della commissione di mancato perfezionamento per tutte le operazioni al di sotto di una soglia fisiologica di operazioni deliberate e non perfezionate;
- per operazioni di investimento immobiliare nei settori turistico-alberghiero e delle attività immobiliari, con durata minima di 10 anni e di importo superiore a 500.000 euro, la garanzia del Fondo può essere cumulata con altre forme di garanzia acquisite sui finanziamenti;
- per le garanzie su specifici portafogli di finanziamenti dedicati a imprese danneggiate dall'emergenza COVID-19, o appartenenti, per almeno il 60%, a specifici settori/filiere colpiti dall'epidemia, la quota della tranche junior coperta dal Fondo può essere elevata del 50%, ulteriormente incrementabile del 20% in caso di intervento di ulteriori garanti;

- è prevista una garanzia a copertura del 100% a favore di PMI e persone fisiche esercenti attività di impresa arti o professioni, che autocertifichino di aver subito danni dall'emergenza COvid-19. I prestiti possono raggiungere un importo massimo pari al 25% del fatturato, come da ultimo bilancio depositato o dichiarazione fiscale presentata, nel limite massimo di € 25.000. In questo caso le banche potranno erogare i prestiti senza attendere il via libera del Fondo di Garanzia. Per questa misura è inoltre stabilito che il finanziamento preveda una durata fino a 72 mesi e un preammortamento di almeno 24 mesi, con copertura dei soli costi di istruttoria e tasso di interesse massimo determinato dal decreto. Si deve trattare di un nuovo finanziamento, che determini un ammontare di esposizione superiore rispetto alla data di entrata in vigore del decreto;
- è prevista una garanzia che può arrivare al 100%, anche cumulato con ulteriori garanzie concessa dal Confidi o di altro soggetto abilitato, per imprese con ammontare di ricavi non superiore a € 3.200.000[116], la cui attività sia stata danneggiata dall'emergenza Covid-19. La garanzia è prevista a copertura di prestiti il cui valore non può superare il 25% dei ricavi. L'erogazione del prestito deve riguardare un nuovo finanziamento alla data del presente decreto;
- sono prorogati per tre mesi tutti i termini riferiti agli adempimenti amministrativi relativi alle operazioni assistite dalla garanzia del Fondo;
- è possibile richiedere una garanzia anche su operazioni finanziarie erogate da non oltre 3 mesi dalla di presentazione della richiesta e comunque successivamente al 31 gennaio 2020;
- sono previste garanzie su portafogli di finanziamenti, anche senza piano di ammortamento, dedicate a imprese danneggiate dall'emergenza COVID-19, appartenenti, per almeno il 20%, ad imprese che alla data di inclusione dell'operazione nel portafoglio presentino un *rating* non superiore alla classe "BB" della scala convenzionale S&P. Per tali operazioni è stato innalzato l'ammontare massimo dei portafogli di finanziamenti fino a 500 milioni di euro. Il soggetto finanziatore può erogare i predetti prestiti prima che sia stata avviata la richiesta di garanzia purché successiva alla data del 31 gennaio 2020. I soggetti beneficiari sono ammessi senza valutazioni sul merito creditizio. La copertura della garanzia, non superiore al 90%, interviene sul singolo finanziamento;
- in merito alla documentazione antimafia, in attesa del suo rilascio, l'aiuto è concesso sotto condizione risolutiva che può portare alla revoca dell'aiuto qualora, al ricevimento della predetta documentazione, la medesima evidenzi delle cause interdittive;
- alle garanzie su portafogli di minibond, sarà assicurato un ammontare di risorse libere del Fondo, destinate al rilascio di garanzie su singole operazioni finanziarie, pari ad almeno l'85% della dotazione disponibile del Fondo;
- è elevato a € 40.000 l'importo massimo per le operazioni di microcredito (art. 111 del d.lgs. n. 385/1993), con relativo aggiornamento del D.M. 17 ottobre 2014, n. 176;

[116] In relazione al limite di ricavi non superiore a 3.200.000 euro di cui al comma 1, lett. n), sembra ci si possa riferire all'ultimo bilancio depositato o all'ultima dichiarazione fiscale presentata, così come specificato nella precedente lett. m).

- sono estese anche al settore dell'agricoltura e della pesca le disposizioni in materia di Fondo centrale di garanzia per le PMI, attraverso le specifiche garanzie rilasciate da ISMEA, che avrà a disposizioni 100 milioni da utilizzare per tali misure di garanzia.

La dotazione finanziaria complessiva è pari a circa 1,75 miliardi.

Il nuovo Decreto "Liquidità" vuole fornire alle imprese (soprattutto quelle di dimensioni ridotte) nuove opportunità di reperimento di risorse finanziarie a costo contenuto, è da accogliere positivamente l'abbattimento delle commissioni per l'accesso al Fondo e per il mancato perfezionamento delle operazioni, che nel 2019 hanno comportato oneri per le imprese per quasi 43 milioni. L'innalzamento a 5 milioni dell'importo massimo garantito, inoltre, ridarà capacità di finanziamento anche alle imprese che avevano esaurito gli spazi di garanzia sul Fondo.

Potranno continuare a godere della garanzia all'80% i finanziamenti che non rispettino i requisiti di durata e importo sopra indicati (es.: durata superiore a 72 mesi), fino al 31 dicembre 2020 anche a favore di imprese che impiegano fino a 499 dipendenti.

Il Fondo Centrale di garanzia per le PMI (art. 13 del Decreto "Liquidità")	
Beneficiari	• PMI e persone fisiche esercenti attività di impresa arti o professioni • imprese con numero di dipendenti non superiore a 499 Possono inoltre presentare richiesta: • imprese che in data successiva al 31 dicembre 2019 hanno presentato concordato con continuità, accordo di ristrutturazione, piano attestato • imprese con posizioni classificate come "inadempienze probabili" o "scadute o sconfinanti deteriorate", purché non precedente al 31 gennaio 2020
Finanziamenti ammessi	a) 5 milioni per ogni singolo soggetto b) nuovi finanziamenti c) operazione di rinegoziazione con nuovo finanziamento per almeno il 10% del debito residuo
Copertura del fondo, percentuale di garanzia e importo massimo del finanziamento	• **garanzia diretta:** • **percentuale garantita 90%** su il maggiore tra: o il 25% del fatturato 2019; o il doppio della spesa salariale annua 2019; o il fabbisogno per costi di capitale di esercizio e per costi di investimento per i successivi 18 mesi (per le PMI) ovvero 12 mesi (per le imprese di dimensione maggiore) come attestato da apposita autocertificazione del beneficiario • **percentuale garantita 100%** fino al 25% dei ricavi da ultimo bilancio/dichiarazione fiscale per PMI e persone fisiche esercenti attività di impresa arti o professioni, nel **limite massimo di € 25.000** • **garanzia cumulabile:** • **percentuale garantita 100% (90% diretta e 10% Confidi o altre garanzie)** fino al 25% dei ricavi per imprese con fatturato inferiore ad € 3.200.000 nel limite massimo di **€ 800.000** • **percentuale garantita 80% + 10% (in riassicurazione)** per operazioni di rinegoziazione del debito.

Costo della garanzia	Garanzia è concessa a titolo gratuito
Procedura semplificata	Per i prestiti < € 25.000 non occorre che le banche attendano il via libera del Fondo di Garanzia
Durata finanziamenti	Massimo 6 anni. Per prestiti < € 25.000, almeno 24 mesi di preammortamento.

Articolo 49-*bis* (d.l. Cura Italia) – *Fondo centrale di garanzia PMI*

Per un periodo di dodici mesi decorrente dalla data del 2 marzo 2020, in favore delle PMI, comprese quelle del settore agroalimentare, con sede o unità locali ubicate nei territori dei comuni individuati nell'allegato 1 al DPCM del 1° marzo 2020, la garanzia del Fondo, è concessa, a titolo gratuito e con priorità sugli altri interventi:

- per un importo massimo garantito per singola impresa di € 2.500.000;
- con una garanzia pari all'80% dell'ammontare di ciascuna operazione dì finanziamento;
- con una percentuale pari al 90% dell'importo garantito dal Confidi o da altro fondo dì garanzia, a condizione che le garanzie da questi rilasciate non superino la percentuale massima di copertura dell'80%.

L'intervento in questione può essere esteso, con decreto del MISE, dì concerto con il MEF, per periodi determinati e nei limiti delle risorse previste, alle PMI ubicate in aree diverse da quelle individuate dal succitato DPCM, in considerazione dell'impatto economico eccezionale subito in ragione della collocazione geografica limitrofa alle medesime aree, ovvero dell'appartenenza a una filiera particolarmente colpita, anche solo in aree particolari.

Articolo 14 (d.l. Liquidità) – *Finanziamenti erogati dall'Istituto per il Credito Sportivo per le esigenze di liquidità e concessione di contributi in conto interessi sui finanziamenti*

Per le esigenze di liquidità delle Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline Sportive Associate, degli Enti di Promozione Sportiva, delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche iscritte al registro di cui all'art. 5, comma 2, lettera c), del d.lgs. 23 luglio 1999 n. 242, è stato previsto un fondo con dotazione di 30 milioni, per l'anno 2020, al fine di garantire i finanziamenti erogati dall'Istituto per il Credito Sportivo o da altro istituto bancario.

È altresì previsto uno stanziamento di 5 milioni per il 2020 da destinare alla concessione di contributi in conto interessi erogati dall'Istituto per il Credito Sportivo o da altro istituto bancario a favore degli stessi soggetti beneficiari.

Articolo 56 (d.l. Cura Italia) – *Misure di sostegno finanziario alle micro, piccole e medie imprese colpite dall'epidemia di COVID-19*

Il comma 2 dispone la sospensione delle scadenze, in relazione alle esposizioni debitorie non deteriorate, nei confronti di banche e di intermediari finanziari di cui possono beneficiare (facendone richiesta al soggetto creditore) microimprese e PMI italiane (co. 5), oltreché, cosi come chiarito nelle

Faq del MEF, lavoratori autonomi ed i liberi professionisti titolari di partita IVA. I soggetti devono ~~che~~ alla data di entrata in vigore del Decreto avevano ottenuto prestiti o linee di credito, rispetto ai quali la misura dispone quanto segue:

a) **apertura di credito**, per gli importi esistenti alla data del 29 febbraio 2020, o se superiori alla data del Decreto, è stabilito che non vi potrà essere alcuna revoca fino al 30 settembre 2020, sia con riferimento alla parte del finanziamento utilizzata che quella ancora da utilizzare;
b) **contratti per prestiti non rateali** con scadenza contrattuale prima del 30 settembre 2020, per cui è prevista una proroga fino al 30 settembre 2020. È inoltre previsto uguale trattamento per tutti gli elementi accessori relativi al contratto principale. Così come viene chiarito nella relazione illustrativa, il tutto non determinerà, da un punto di vista attuariale, alcun aggravio di costi né per l'intermediario e tanto meno per il soggetto fruitore (impresa). Si chiarisce inoltre che tutti gli oneri amministrativi restano a carico dell'intermediario;
c) **mutui e altri finanziamenti con rimborso rateale, anche se perfezionati mediante il rilascio di cambiali agrarie,** con le rate o i canoni di leasing aventi scadenza anteriore al 30 settembre 2020. Nella misura è prevista la sospensione dei pagamenti sino al 30 settembre 2020[117], unitamente agli elementi accessori, senza che ciò, in termini attuariali, comporti aggravio di costi né per l'intermediario e né tanto meno per le imprese clienti. Il piano di rimborso delle rate o dei canoni oggetto di sospensione è dilazionato.

   Gli oneri amministrativi anche in questa circostanza restano a carico degli intermediari. Resta salvo, così come indicato nella presente disposizione, che le imprese possono beneficiare della sospensione anche della sola quota capitale. A tal proposito, il MEF è intervenuto per chiarire che "*In caso di sospensione della sola quota capitale della rata, si determina la traslazione in avanti del piano di ammortamento per un periodo pari alla sospensione accordata. Gli interessi sul capitale ancora da rimborsare sono corrisposti alle scadenze originarie.*

   In caso di sospensione dell'intera rata (quota capitale e quota interessi), si determina lo spostamento del piano di ammortamento per un periodo pari alla sospensione accordata. Gli interessi che maturano durante il periodo della sospensione sono calcolati sul capitale residuo al tasso di interesse del contratto di finanziamento originario. L'ammontare corrispondente a tali interessi sarà ripartito in quote nel corso dell'ammortamento residuo".

Durante il periodo di moratoria gli intermediari devono sospendere il computo dei giorni di persistenza dell'eventuale scaduto o sconfinamento, come precisato anche nella relazione illustrativa.

Le imprese devono autocertificare di aver subito in via temporanea una carenza di liquidità quale conseguenza diretta della diffusione dell'epidemia (co. 3) per ottenere una moratoria sui finanziamenti che alla data di pubblicazione del d.l. n. 18/2020 non siano segnalate dall'intermediario in una delle situazioni che qualificano il credito come "deteriorato" (co. 4). La sospensione dei pagamenti priva le banche della possibilità di valutare autonomamente se acconsentire o meno a modifiche alle condizioni contrattuali in base alla situazione economico-finanziaria dei debitori.

La moratoria, che non genera nuovi o maggiori oneri per le banche (rispetta quindi il principio della neutralità attuariale) e che riguarda crediti non deteriorati, è neutrale rispetto alle qualificazioni degli

[117] Come chiarito nelle FAQ del MEF, si considera sospesa anche la rata in scadenza il 30 settembre.

intermediari sulla qualità del credito, nel senso che non determina un automatico cambiamento della classificazione per qualità creditizia delle esposizioni oggetto delle operazioni di moratoria, salvo che non sussistano elementi oggettivi nuovi che inducano gli intermediari a rivedere il giudizio sulla qualità creditizia del debitore durante il periodo di moratoria.
In effetti, per mitigare gli effetti economici di un possibile peggioramento nella qualità dei crediti oggetto di moratoria, alle misure di sostegno è associata la previsione del possibile intervento del Fondo di Garanzia per le PMI (che copre parzialmente le esposizioni interessate). Il comma 6 stabilisce che le operazioni oggetto delle misure di sostegno sono ammesse, senza valutazione, alla garanzia di un'apposita sezione speciale del Fondo Centrale di Garanzia, con una dotazione di 1,73 miliardi. La garanzia copre solo parzialmente i danni eventualmente subiti dalle banche in conseguenza dell'evento eccezionale, secondo i seguenti importi:

a) 33% per i maggiori utilizzi, alla data del 30 settembre 2020, rispetto all'importo utilizzato alla data di pubblicazione del Decreto in esame dei prestiti di cui al comma 2, lettera a);
b) 33% per i prestiti e gli altri finanziamenti la cui scadenza è prorogata ai sensi del comma 2, lettera b);
c) 33% per le singole rate dei mutui e degli altri finanziamenti a rimborso rateale o dei canoni di leasing che siano in scadenza entro il 30 settembre 2020 e che siano state sospese ai sensi del comma 2, lettera c).

La moratoria può essere applicata anche a finanziamenti erogati con fondi di soggetti terzi (comportando che il relativo contratto di provvista si allunghi automaticamente in relazione al prolungamento dell'operazione di finanziamento, alle stesse condizioni del contratto originario, senza preventiva autorizzazione da parte dei suddetti soggetti terzi) e ai finanziamenti agevolati (previa comunicazione all'ente incentivante).
Secondo quanto chiarito nelle FAQ del MEF, le richieste da parte delle imprese possono essere presentate dal 17 marzo 2020 via PEC o altri meccanismi, che garantiscano la tracciabilità della comunicazione con data certa.
I commi da 7 a 11 esplicitano le modalità e i termini di attivazione ed escussione della garanzia, nonché la percentuale minima di accantonamento a copertura del rischio.

La presente moratoria dei finanziamenti è inserita nelle misure emanate dal governo in risposta agli effetti prodotti dall'epidemia COVID-19, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (co. 1), riconoscendolo come "*evento eccezionale e di grave turbamento dell'economia*". Scopo della misura è quello di "*evitare che un calo della domanda molto forte* [...] *abbia effetti permanenti sull'attività di un numero elevato di imprese e sia amplificato da meccanismi finanziari*".

Anche la misura in questione si pone in scia rispetto alla proposta del CNDCEC di cui al n. 6 dell'allegato 2 della Informativa n. 21/2020 del 10 marzo u.s., ed è da accogliere favorevolmente in quanto è tesa a tutelare le imprese da eventuali situazioni di gap finanziario connesse alla riduzione delle attività in seguito all'emergenza legata al COVID-19.

In uno scenario di shock negativo – ancorché temporaneo – sia dal lato della domanda che dell'offerta, infatti, è necessario evitare che gli effetti siano permanenti su un numero elevato di operatori economici.

A tale proposito, i dati esposti nella Relazione Tecnica indicano che l'importo complessivo dei prestiti alle PMI che beneficerebbero della moratoria è stimato in circa 219 miliardi, così suddivisi:

- 97 miliardi per linee di credito in conto corrente (di cui 66 utilizzati);
- 60 miliardi per finanziamento relativi ad anticipi su titoli di credito (utilizzati per 35);
- 29 miliardi per altri prestiti a breve termine;
- 33 miliardi per rate di mutui e leasing in scadenza.

Mentre è positiva la possibilità di lasciare in capo alle imprese la facoltà di utilizzare la moratoria solo per la quota capitale o per l'intera rata, desta qualche perplessità solo la limitata articolazione temporale della misura (circa sei mesi). Come in precedenza sottolineato, infatti, attesa la forte rilevanza dei danni subiti dalle PMI italiane a causa dell'emergenza sanitaria, anche in questo caso sarebbe stato opportuno prolungare i benefici previsti dalla norma, calibrandone all'occorrenza l'ampiezza in funzione dell'effetto moltiplicatore degli impatti di specifici settori merceologici ed economici in cui operano i soggetti coinvolti.
In tal senso, richiamando quanto riportato nella relazione illustrativa in relazione ai mutui e "altri finanziamenti a rimborso rateale", il pagamento delle rate riscadenzato tra le parti potrebbe far presumere l'allungamento ad un anno della sospensione così come anche proposto nella moratoria ABI e nelle richieste del CNDCEC).

Beneficiari
Riguardo alla platea dei beneficiari, si ritiene che essa comprenda anche i liberi professionisti e i lavoratori autonomi: la raccomandazione 2003/361/CE, all'art. 1 dell'allegato, infatti, definisce l'impresa come "*ogni entità, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica. In particolare sono considerate tali le entità che esercitano un'attività artigianale o altre attività* ***a titolo individuale*** *o familiare, le società di persone o le associazioni che esercitino un'attività economica*".
In tal senso, anche la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge finanziaria 2016), in merito ai "*Piani operativi POR e PON del Fondo sociale europeo (FSE) e del Fondo europeo di sviluppo regionale (FESR)*", ha esteso l'accesso "*ai liberi professionisti, in quanto equiparati alle piccole e medie imprese come esercenti attività economica, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, dal titolo I dell'allegato alla raccomandazione 2013/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2013, e dall'articolo 2, punto 28), del regolamento (UE) n. 1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013*".
Pertanto, considerando il contesto critico in cui il presente Decreto vuole perseguire i propri obiettivi, risulterebbe incoerente un'interpretazione restrittiva della cerchia dei beneficiari, rispetto alla quale appare eventualmente opportuno un chiarimento.

Articolo 11 (d.l. Liquidità) - *Sospensione dei termini di scadenza dei titoli di credito*

La misura contenuta nel d.l. n. 23/2020 consiste in una moratoria sui termini di scadenza relativi a vaglia cambiari, cambiali e altri titoli di credito emessi prima della data di entrata in vigore del decreto e ad ogni altro atto avente efficacia esecutiva, ricadenti o decorrenti nel periodo dal 9 marzo 2020 al 30 aprile 2020. La sospensione può essere fatta valere per lo stesso periodo da debitori e

obbligati anche in via di regresso o di garanzia, salva la facoltà degli stessi di rinunciarvi espressamente.

La sospensione opera sui termini:

a. per la presentazione al pagamento;
b. per la levata del protesto o delle constatazioni equivalenti;
c. previsti ai fini dell'iscrizione nell'archivio degli assegni bancari e postali e delle carte di pagamento irregolari nei casi di mancanza di autorizzazione e di difetto di provvista di cui all'art. 9, co. 2, lett. a) e b), e di comunicazione del preavviso di revoca di cui all'art. 9-*bis*, co. 2, della L. 386/1990;
d. per il pagamento tardivo con difetto di provvista dell'assegno previsto dall'art. 8, co. 1, della stessa L. 386/1990.

Protesti o constatazioni equivalenti levati dal 9 marzo 2020 fino alla data di entrata in vigore del decreto non sono trasmessi dai pubblici ufficiali alle Camere di commercio; se già pubblicati, le Camere provvedono d'ufficio alla loro cancellazione. Con riferimento allo stesso periodo sono sospese le informative al prefetto ai fini dell'esecuzione del procedimento per l'applicazione delle sanzioni amministrative (di cui all'art. 8-*bis*, co. 1 e 2, della L. 386/1990).

La norma chiarisce anche il campo di applicazione della sospensione con specifico riferimento agli assegni bancari e postali. Per assegni bancari e postali si sospende il termine di presentazione al pagamento del titolo a favore del beneficiario, il quale, però, può comunque presentare il titolo al pagamento in pendenza della sospensione; il titolo continua a essere pagabile dal trattario nel giorno di presentazione qualora vi siano i fondi disponibili sul conto del traente; nell'ipotesi di difetto di provvista, varrà anche per il traente la sospensione della presentazione con conseguente temporanea inapplicabilità del protesto e della disciplina sanzionatoria dell'assegno.

Nel periodo di sospensione non verrà quindi inviato il preavviso di revoca per gli assegni privi di provvista; se l'avviso di revoca è già stato inviato, il termine di 60 giorni per l'esecuzione del pagamento tardivo è sospeso.

Tutti gli elementi necessari per determinare la possibilità o meno di procedere al pagamento del titolo (es.: fondi disponibili, autorizzazione) e quelli da considerare per ulteriori azioni (es.: protestabilità), saranno pertanto quindi valutati al termine del periodo di sospensione.

Articolo 57 (d.l. Cura Italia) – *Supporto alla liquidità delle imprese colpite dall'emergenza epidemiologica mediante meccanismi di garanzia*

La norma mira a rafforzare la liquidità del sistema economico, prevedendo le seguenti misure, anche a favore delle grandi imprese, che non possono avere accesso al Fondo di Garanzia per le PMI che hanno sofferto una riduzione del fatturato a causa della citata emergenza, operanti in settori individuati con decreto ministeriale:

- le banche, con il supporto di Cassa depositi e prestiti, potranno erogare più agevolmente finanziamenti alle imprese che hanno sofferto una riduzione del fatturato a causa dell'emergenza sanitaria;

- CDP, infatti potrà supportare le banche che erogano i predetti finanziamenti tramite specifici strumenti quali *plafond* di provvista e/o garanzie di portafoglio, anche di prima perdita, rispetto alle esposizioni assunte dalle banche stesse;
- lo Stato potrà concedere "controgaranzie" fino ad un massimo dell'80% delle esposizioni assunte da CDP e a condizioni di mercato, con un evidente effetto moltiplicativo delle risorse a disposizione del sistema.

Per il fondo destinato alla copertura delle garanzie dello Stato è prevista una dotazione iniziale di 500 milioni.

Dal punto di vista operativo, la misura interviene su aggregati omogenei di finanziamenti bancari: la garanzia è prestata sul portafoglio complessivo di finanziamenti, coprendone porzioni caratterizzate da differenti livelli di rischio. Nello specifico, in caso di garanzia di prima perdita, la garanzia copre tutti i finanziamenti non ripagati fino ad una quota massima percentuale predefinita (c.d. "*cap* massimo alle perdite"). In caso di prima perdita pari ad esempio al 10% del portafoglio di finanziamenti, la leva della garanzia è almeno 20x (per cui, per ogni euro garantito l'ammontare del portafoglio di finanziamenti è almeno di venti euro).

Nel caso di specie, applicando il moltiplicatore previsto alla dotazione assegnata (500 milioni), si garantirebbero portafogli bancari per un ammontare complessivo di almeno 10 miliardi. Si segnala, peraltro, che il meccanismo consentirebbe alle banche di liberare capitale regolamentare e di applicare la c.d. "*supervisory formula*" sulla *tranche senior*: in forza di tale formula, le banche applicano una percentuale di assorbimento del loro capitale sui singoli finanziamenti pari al 15% anziché, tipicamente, al 75/100%. In questo modo, le banche hanno incentivo ad erogare più credito alle imprese grazie al ridotto assorbimento di capitale.
Inoltre, il meccanismo previsto consente di eliminare eventuali fenomeni di *moral hazard* in quanto i soggetti interessati (anche le banche) assumerebbero tutti quota parte del rischio:

- CDP potrà assumere sino all'80%;
- il MEF potrà assumere sino all'80% del rischio CDP (vale a dire il 64%);
- la banca assumerà un rischio residuo pari al 20%.

Giova sottolineare, infine, come lo strumento in questione, rispetto a quelli previsti dal Fondo centrale di Garanzia, non fanno riferimento alla normativa "de minimis" e, di conseguenza, non erodono il relativo *plafond.* I due strumenti, pertanto, sono pienamente complementari e il decreto ministeriale attuativo potrà meglio definire i rispettivi ambiti applicativi.

Beneficiari
Lo strumento in questione è rivolto a una platea più ampia rispetto ai precedenti: oltre alle PMI, possono usufruirne anche grandi imprese, garantendo non solo nuovi portafogli ma anche portafogli già esistenti.

Articolo 72 (d.l. Cura Italia) – *Misure per l'internazionalizzazione del sistema Paese*

È istituito il fondo da ripartire denominato "Fondo per la promozione integrata", con una dotazione iniziale di 150 milioni di euro per l'anno 2020, volto alla realizzazione di diverse iniziative a supporto del Made in Italy.

Nell'ambito del fondo rotativo per programmi di penetrazione commerciale in Paesi Extra UE di cui all'art. 2, comma 1, del d.l. n. 251/1981 di una sezione separata per la concessione di cofinanziamenti a fondo perduto – in regime "de minimis" – fino al 50% dei finanziamenti concessi ai sensi della norma in questione, secondo criteri e modalità stabiliti dal Comitato agevolazioni di cui all'art. 1, comma 270, della legge 205/2017.

In base al disposto dell'art. 57-*bis*, le disponibilità del fondo in questione sono aumentate di 350 milioni per il 2020.

Articolo 78 (d.l. Cura Italia) – *Misure in favore del settore agricolo e della pesca*

Per far fronte ai danni diretti e indiretti derivanti dall'emergenza COVID-19 e per assicurare la continuità aziendale delle imprese agricole, della pesca e dell'acquacoltura, l'articolo in esame istituisce un Fondo con una dotazione di 100 milioni di euro per la copertura totale degli interessi passivi su finanziamenti bancari destinati al capitale circolante e alla ristrutturazione dei debiti, per la copertura dei costi sostenuti per interessi maturati negli ultimi due anni su mutui contratti dalle medesime imprese, nonché per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca. Con decreto del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali saranno definiti i criteri e le modalità di attuazione del Fondo, nel rispetto delle disposizioni relative agli aiuti "*de minimis*" nel settore agricolo. In base alla soglia degli aiuti in questione, la Relazione Tecnica stima che le risorse stanziate consentiranno a 5.000 soggetti di usufruire dei benefici previsti dalla norma.

La stessa norma, inoltre, modificando l'art. 10-*ter* del d.l. n. 27/2019, prevede la possibilità di aumentare dal 50% al 70% la percentuale degli anticipi spettanti alle imprese che hanno diritto di accedere ai contributi PAC.

Articolo 80 (d.l. Cura Italia) – *Incremento della dotazione dei contratti di sviluppo*

La norma prevede di incrementare di 400 milioni la dotazione finanziaria destinata ai contratti di sviluppo di cui all'art. 43 del d.l. n. 112/2008, destinati al supporto di investimenti di importo superiore a 20 milioni nel settore industriale, turistico e di tutela ambientale.

Tale intervento si aggiunge alle risorse assegnate dalla legge di bilancio 2020 (100 milioni), che dovrebbero essere ulteriormente incrementate per far fronte alla richiesta che ha già registrato un significativo "*overbooking*".

Lo strumento in questione può essere molto utile per attivare investimenti e mobilitare risorse finanziarie, come confermato dai dati di Invitalia: a far data dall'apertura dello sportello agevolativo regolato dalla normativa in vigore, intervenuta a giugno 2015, sono stati approvati circa 163 Contratti di sviluppo, che consentono la potenziale attivazione di investimenti per oltre 5,8 miliardi di euro a fronte dei quali sono state concesse agevolazioni finanziarie (nella forma di contributo in conto capitale o alla spesa e di finanziamento agevolato) per oltre 2,6 miliardi, che hanno consentito la creazione/salvaguardia di oltre 80.000 posti di lavoro.

Ad ogni modo, poiché i dati del Soggetto Gestore indicano richieste complessive di gran lunga superiori alla domanda, sarebbe opportuno ipotizzare un significativo apporto di risorse aggiuntive al

fine di garantire operatività alla misura, come confermato anche dalla Relazione Illustrativa al Decreto.

Articolo 95 (d.l. Cura Italia) – *Sospensione versamenti canoni per il settore sportivo*

In base alla norma in questione, per le associazioni e le società sportive, professionistiche e dilettantistiche, sono sospesi i pagamenti dei canoni di locazione e concessori relativi all'affidamento di impianti sportivi pubblici dello Stato e degli enti territoriali.

Tali versamenti saranno 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 mese di giugno 2020.

La norma intende agevolare le associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche, consentendo loro di non procedere, fino al 31 maggio 2020, al versamento dei canoni di locazione e concessori relativi all'affidamento di impianti sportivi pubblici dello Stato e degli enti territoriali, che nel periodo in considerazione sono rimasti inutilizzati in forza di provvedimenti governativi o regionali.

6.2 Misure in favore dei lavoratori autonomi

Articolo 54 (d.l. Cura Italia) – *Attuazione del Fondo solidarietà mutui "prima casa", cd. "Fondo Gasparrini"*

La disposizione estende la possibilità, per 9 mesi, di accedere al Fondo di Solidarietà (di cui all'art. 2, comma 475, della l. 244/2007) per la sospensione del pagamento delle rate relativi al mutuo per l'acquisto della prima casa anche ai lavoratori autonomi e liberi professionisti. Questi ultimi dovranno autocertificare che, in un trimestre successivo al 21 febbraio 2020 e precedente la domanda ovvero nel minor lasso di tempo intercorrente tra la data della domanda e la predetta data, hanno registrato un calo del proprio fatturato, superiore al 33% del fatturato dell'ultimo trimestre 2019 in conseguenza della chiusura o della restrizione della propria attività operata in attuazione delle disposizioni adottate dall'autorità competente per l'emergenza COVID-19.

La Relazione Tecnica e la Relazione Illustrativa del d.l. n. 23/2020 chiariscono che rientrano tra i beneficiari della misura anche le ditte individuali e gli artigiani. Il testo della norma, invece, richiamando l'art. 27, comma 1 del Decreto "Cura Italia", fa riferimento ai soggetti iscritti alla gestione separata. Probabilmente sarà necessario un intervento chiarificatore[118].

Per l'accesso al fondo non è necessaria la presentazione dell'indicatore ISEE.

Per un periodo di 9 mesi dall'entrata in vigore del d.l. n. 23/2020, l'accesso al fondo è consentito anche se il mutuo, il cui importo massimo è pari a € 400.000, è in ammortamento da meno di 1 anno al momento della presentazione della domanda.

[118] Tale orientamento, alla data odierna, si evince anche dai moduli predisposti dal MEF.

È inoltre stato chiarito che la sospensione può essere concessa anche ai mutui già ammessi ai benefici del Fondo per i quali sia ripreso, per almeno tre mesi, il regolare ammortamento delle rate. Anche il MEF, nelle FAQ pubblicate, ha confermato che "*è possibile beneficiare anche se si è già fruito della sospensione purché il mutuo sia in regolare ammortamento da almeno 3 mesi, ed è stato previsto che il Fondo sopporti il 50% degli interessi che maturano durante la sospensione*".

Sempre il MEF chiarisce che possono essere ricomprese nella sospensione anche le rate scadute e non pagate antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto, purché il ritardo nei pagamenti non sia superiore a 90 giorni consecutivi.

Per l'anno 2020, al Fondo di Solidarietà destinato a supportare la moratoria in questione anche attraverso il pagamento di interessi compensativi (fino al 50%) sono assegnati 400 milioni.

6.3 Misure a sostegno della liquidità attraverso il sistema bancario e ulteriori agevolazioni: tabella riepilogativa

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO/ MISURA	AGEVOLAZIONE	DOTAZIONE FINANZIARIA
1 d.l. Liquidità	Tutte le imprese non in difficoltà al 31/12/2019 e senza esposizioni deteriorate al 29/02/2020	Misure temporanee per il sostegno alla liquidità delle imprese"	• Finanziamenti durata max 6 anni (2 anni preammortamento) • Non superiore al maggiore tra: - 25% del fatturato 2019 - doppio del costo personale 2019 • La garanzia copre il: - 90% per imprese con meno di 5.000 dipendenti in Italia e fatturato fino a 1,5 miliardi; - 80% per imprese con fatturato tra 1,5 e 5 miliardi o con più di 5.000 dipendenti in Italia; - 70% per imprese con fatturato superiore a 5 miliardi. • Impresa beneficiaria non distribuisce utili per 12 mesi • Beneficiaria gestisce livelli occupazionali attraverso	Impegno di SACE S.p.A. fino a 200 miliardi, di cui 30 per le PMI

			accordi sindacali • Finanziamento destinato a sostenere costi del personale, investimenti o circolante impiegati in stabilimenti e attività localizzati in Italia	
2 d.l. Liquidità	Imprese esportatrici	Misure per il sostegno all'esportazione, all'internazionalizzazione e agli investimenti delle imprese	• Garanzie fino a 200 miliardi per potenziare l'export	
13 d.l. Liquidità e 49 d.l. Cura Italia (abrogato)	Imprese fino a 499 dipendenti e persone fisiche esercenti attività di impresa, arti e professioni	"Fondo centrale di garanzia PMI"	• L'importo massimo garantito è aumentato a 5 milioni per singola impresa; • la garanzia è concessa a titolo gratuito; • garanzia diretta 90% su importi che non possono superare alternativamente: ○ il doppio della spesa salariale annua del beneficiario alla data del 2019 o ultimo anno disponibile; ○ il 25% del fatturato totale del beneficiario per l'anno 2019; ○ il fabbisogno, attestato da autocertificazione, dei costi per capitale di esercizio e costi di investimenti nei successivi 18 mesi, per le PMI, e nei successivi 12 mesi, nel caso di imprese con numero di dipendenti inferiore a 499; • garanzia al 100% per i prestiti fino a € 25.000, senza alcuna valutazione del merito di credito; • garanzia fino al 100%	1,73 miliardi per 2020

			(cumulata con altre garanzie) per prestiti inferiori a € 800.000 (comunque nel limite del 25% dei ricavi); • ammissibili anche rinegoziazioni del debito, a condizione che il finanziatore conceda nuova finanza almeno per il 10% del debito residuo; • ammesse imprese anche con posizioni definite "inadempienze probabili" o "scadute o sconfinanti deteriorate"; • ammesse al fondo anche imprese che hanno presentato concordato in continuità, accordo di ristrutturazione e piano di attestato; • la valutazione è effettuata esclusivamente sul modulo economico finanziario, con esclusione del modulo "andamentale"; • incremento a € 40.000 dell'importo di operazioni di microcredito.	
49-*bis* d.l. Cura Italia	PMI (priorità a quelle con sede o unità locali ubicate nei territori dei comuni individuati nell'allegato 1 al DPCM del lº marzo 2020	"Fondo centrale di garanzia PMI"	• importo max garantito per singola impresa € 2.500.000; • garanzia pari all'80% di ciascuna operazione dì finanziamento; • garanzia pari al 90% dell'importo garantito dal Confidi o da altro fondo dì garanzia, a condizione che le garanzie da questi rilasciate non superino la percentuale massima di copertura dell'80%.	50 milioni per il 2020

14 d.l. Liquidità	Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline Sportive Associate, degli Enti di Promozione Sportiva, delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche iscritte al registro di cui all'art. 5, comma 2, lettera c), del d.lgs. 23 luglio 1999 n. 242	Finanziamenti erogati dall'Istituto per il Credito Sportivo per le esigenze di liquidità e concessione di contributi in conto interessi sui finanziamenti	• garantire finanziamenti erogati dall'Istituto per il Credito Sportivo o da altro istituto bancario. • concessione di contributi in conto interessi erogati dall'Istituto per il Credito Sportivo o da altro istituto bancario a favore degli stessi soggetti beneficiari.	• 30 milioni • 5 milioni
54 d.l. Cura Italia	Lavoratori autonomi e liberi professionisti	Pagamento delle rate relative al mutuo per l'acquisto della prima casa	Estensione per 9 mesi dalla entrata in vigore del decreto della possibilità di accesso al Fondo di solidarietà mutui "prima casa" (art. 2, co. 475, l. 244/2007) tramite autocertificazione del calo del fatturato, in un trimestre successivo al 21 febbraio 2020 o nel minor lasso di tempo intercorrente tra la data della domanda e la predetta data, superiore al 33% rispetto a quello dell'ultimo trimestre 2019, per chiusura o restrizione propria attività.	400 milioni per il 2020
56 d.l. Cura Italia	Micro, piccole e medie imprese non segnalate dagli intermediari	"Misure di sostegno finanziario per le imprese che dimostrano di aver avuto un calo totale o parziale	• Sospensione della revoca al 30.09.2020 per aperture di credito; • Proroga al 30.09.2020 della scadenza per contratti non rateali;	1,73 miliardi (sezione speciale del Fondo di Garanzia)

	finanziari	dell'attività"	• Sospensione rate o canoni di leasing al 30.09.2020 per mutui e altri finanziamenti.	
11 d.l. Liquidità	Debitori e obbligati	Obbligazione pecuniaria connessa a titoli di credito o ad atti con efficacia esecutiva	Sospensione per il periodo dal 9 marzo 2020 al 30 aprile 2020 dei termini di scadenza, ricadenti o decorrenti nello stesso periodo, relativi a vaglia cambiari, cambiali e altri titoli di credito emessi prima della data di entrata in vigore del decreto e ad ogni altro atto avente efficacia esecutiva, a favore di debitori e obbligati, anche in via di regresso o di garanzia, salva la facoltà degli stessi di rinunciarvi espressamente.	
57 d.l. Cura Italia	Imprese che hanno sofferto una riduzione del fatturato a causa dell'emergenza sanitaria	"Supporto alla liquidità delle imprese mediante meccanismi di garanzia"	Concessione della controgaranzia dello Stato (fino all'80%) su interventi di CDP a favore delle banche per facilitare l'erogazione di credito alle imprese danneggiate dalla crisi sanitaria.	500 milioni per il 2020
72 d.l. Cura Italia	Tutti	"Misure per l'internazionalizzazione del sistema Paese"	Nell'ambito del fondo rotativo per programmi di penetrazione commerciale in Paesi Extra UE (all'art. 2, comma 1, del d.l. 251/1981), è costituita una sezione separata per la concessione di cofinanziamenti a fondo perduto – in regime "*de minimis*" – fino al 50% dei finanziamenti concessi ai sensi della norma in questione.	150 milioni per il 2020 (quota parte)
78 d.l. Cura Italia	Imprese del settore agricolo, della pesca e dell'acquacoltura	"Misure in favore del settore agricolo e della pesca"	Fondo per la copertura degli interessi passivi su finanziamenti bancari destinati al capitale circolante e alla ristrutturazione dei debiti,	100 milioni per il 2020

			per la copertura dei costi sostenuti per interessi maturati negli ultimi due anni su mutui contratti dalle medesime imprese, nonché per l'arresto temporaneo dell'attività di pesca	
	Imprese del settore agricolo, della pesca e dell'acquacoltura	"Misure in favore del settore agricolo e della pesca"	Possibilità di aumentare dal 50% al 70% la percentuale degli anticipi spettanti alle imprese che hanno diritto di accedere ai contributi PAC	-
80 d.l. Cura Italia	Imprese che investono nel settore industriale, turistico e di tutela ambientale	"Incremento della dotazione dei contratti di sviluppo"	Ampliate le risorse destinate ai contratti di sviluppo di cui all'art. 43 del d.l. n. 112 del 2008	400 milioni
95 d.l. Cura Italia	Associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche	"Sospensione versamenti canoni per il settore sportivo"	Sono sospesi fino al 31 maggio 2020 i pagamenti dei canoni di locazione e concessori relativi all'affidamento di impianti sportivi pubblici dello Stato e degli enti territoriali. Tali versamenti saranno 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 mese di giugno 2020.	-

7. Misure in materia di giustizia

Articolo 83 (d.l. Cura Italia) – ***Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare***

L'articolo in oggetto reca le previsioni per contenere gli effetti dell'emergenza in materia di giustizia

civile, penale, tributaria e militare che riscrivono, e nello stesso tempo abrogano, quelle originariamente introdotte con gli articoli 1 e 2 del d.l. n. 11/2020.

In via preliminare all'analisi delle disposizioni di cui al cennato articolo 83 del d.l. n. 18/2020, è necessario porre nella dovuta evidenza che, a causa del protrarsi dell'emergenza epidemiologica, il nuovo d.l. n. 23/2020 e, più precisamente, l'articolo 36 – rubricato "*Termini processuali in materia di giustizia civile, penale, amministrativa, contabile, tributaria e militare*" – interviene, nuovamente, sulla materia della giustizia, seppur con esclusivo riferimento ai termini relativi al rinvio d'ufficio delle udienze e alla sospensione degli atti processuali, stabilendone un'ulteriore proroga rispetto a quella già disposta con l'articolo 83, comma 1 e 2, del Decreto "Cura Italia".

Si specifica, in tal senso, che il **rinvio d'ufficio delle udienze** dei procedimenti civili e penali pendenti presso tutti gli uffici giudiziari dal 9 marzo 2020, previsto dal comma 1 del citato articolo 83, viene **differito a data successiva all'11 maggio 2020**, in base all'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità", rispetto al previgente termine del 15 aprile 2020.

Restano ferme le eccezioni elencate nel comma 3 dell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia" riguardanti i procedimenti civili e penali con carattere urgente o prioritario, nell'ambito dei quali si segnalano, tra gli altri: 1) cause di competenza del tribunale per i minorenni relative alle dichiarazioni di adottabilità, ai minori stranieri non accompagnati, ai minori allontanati dalla famiglia ed alle situazioni di grave pregiudizio; cause relative ad alimenti; procedimenti per l'adozione di ordini di protezione contro gli abusi familiari; procedimenti di convalida dell'espulsione, allontanamento e trattenimento di cittadini di paesi terzi e dell'Unione europea; 2) procedimenti di convalida dell'arresto o del fermo, procedimenti nei quali nel periodo di sospensione scadono i termini di cui all'articolo 304 del c.p.p.; procedimenti in cui sono applicate misure di sicurezza detentive o è pendente la richiesta di applicazione di misure di sicurezza detentive; 3) procedimenti che presentano carattere di urgenza, per la necessità di assumere prove indifferibili, nei casi di cui all'articolo 392 del c.p.p..

Del pari, la **sospensione dei termini processuali**, che l'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia" disponeva fino alla data del 15 aprile 2020, viene **prorogata**, sempre in base alle nuove previsioni contenute nell'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità", **alla data dell'11 maggio 2020**[119].

Rimane, in ogni caso, ferma la previsione secondo cui, qualora il decorso dei termini abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo e che, quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, l'udienza o l'attività da cui decorre il termine è differita, in modo da consentirne il rispetto, facendo decorrere il suddetto termine *ex novo*, al di fuori del periodo di sospensione.

L'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia" precisa, inoltre, che la sospensione si riferisce al compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali (e, quindi, non soltanto con riferimento a quelli pendenti, con udienza già fissata e da rinviare d'ufficio) e che in tal senso, ferme restando le

[119] Si evidenzia che il comma 4 dell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia" affianca, alla generale sospensione dei termini, la sospensione del corso della prescrizione e la sospensione dei termini di durata massima delle misure cautelari, custodiali e non, di cui agli articoli 303 e 308 c.p.p.. Al riguardo, l'articolo 36, comma 2, del Decreto "Liquidità" precisa che la proroga dei termini di sospensione alla data dell'11 maggio 2020 non si applica ai procedimenti penali in cui i termini di cui all'articolo 304 c.p.p. (ossia quelli di durata massima della custodia cautelare) scadono nei sei mesi successivi all'11 maggio 2020.

eccezioni menzionate, la medesima sospensione si estende anche ai termini stabiliti per la fase delle indagini preliminari, per l'adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione, per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e del procedimento esecutivo, per le impugnazioni e, in genere, a tutti i termini procedurali (ivi inclusi, quindi, anche dei procedimenti esecutivi e concorsuali)[120].

Con riferimento al processo tributario, l'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 83 in commento prevede espressamente che si intendono, altresì, sospesi i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni tributarie e il termine di cui all'articolo 17-*bis*, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992. Si tratta, evidentemente, di una specificazione normativa di quanto già previsto nel secondo periodo del medesimo comma 2, ai sensi del quale "*Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata* [n.d.r. dal 9 marzo 2020 fino all'11 maggio 2020]*, i termini stabiliti per … la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali*". Disposizione quest'ultima certamente riferibile anche al processo tributario per effetto del successivo comma 21 dell'articolo 83 in base al quale "*Le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano altresì ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie …*".

Come accennato, le modifiche intervenute ad opera dell'articolo 36 del Decreto "Liquidità" attengono unicamente alla dilazione dei termini di sospensione previsti nell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia", con la conseguenza che le disposizioni di carattere sostanziale ivi contenute continuano a rimanere in vigore.

Rimane, pertanto, valida la possibilità, per i capi degli uffici giudiziari, di assumere, sino alla data del 30 giugno 2020, le misure organizzative previste nel comma 7 dell'articolo 83 al fine di evitare assembramenti all'interno dell'ufficio giudiziario e contatti ravvicinati tra le persone, misure che, in conseguenza dei nuovi termini di proroga disposti dall'articolo 36 del Decreto "Liquidità", potranno essere adottate a partire non più dal 15 aprile 2020, ma dalla data del 12 maggio 2020.

Nell'ambito di dette misure, si segnala la possibilità di rinviare le udienze civili e penali a data successiva al 30 giugno 2020, ferme restando le richiamate eccezioni di cui al comma 3 dell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia".

Alla luce delle nuove previsioni, con riferimento alle attività di maggiore interesse per i professionisti e ai relativi procedimenti, è opportuno spendere alcune sintetiche considerazioni.

Innanzitutto, con riferimento alle operazioni peritali e ai termini assegnati dai Giudici per il compimento di qualsiasi attività di consulenza, è opportuno precisare che, in conformità delle previsioni di cui all'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia" e all'articolo 36 del Decreto "Liquidità", detti termini devono considerarsi sospesi *ex lege* nel periodo intercorrente tra il 9 marzo e l'11 maggio 2020.

Tuttavia, nei soli casi ricadenti tra le ipotesi eccezionali di cui al comma 3 del più volte citato articolo 83 i CTU e i periti sono tenuti ad attenersi alle indicazioni fornite dal Giudice in merito all'urgenza dei

[120] Con riferimento alla sospensione dei termini processuali e, più in generale, alla rimodulazione delle attività giudiziarie, si rinvia ai puntuali chiarimenti forniti nell'ambito delle apposite circolari adottate dai vari Uffici giudiziari.

procedimenti e alle istruzioni diffuse in ordine alle eventuali misure adottate in conformità a quanto disposto dai commi 5 e 7 del medesimo articolo 83.

In secondo luogo, come già rilevato, la sospensione dei termini processuali deve intendersi riferita anche ai termini prescritti per il compimento di qualsiasi atto nelle procedure esecutive e concorsuali, ivi inclusi quelli per la presentazione della domanda di insinuazione al passivo nel fallimento.

Occorre, al riguardo, dar conto delle indicazioni diffuse dall'Agenzia delle entrate, nell'ambito della circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 che, seppur diffusa precedentemente all'entrata in vigore del Decreto "Liquidità", contiene alcune precisazioni che, fermo restando i necessari adeguamenti ai nuovi termini di proroga introdotti da quest'ultimo, possono, nella sostanza, sicuramente ritenersi attuali.

Più precisamente, con riferimento alla fase di insinuazione tempestiva al passivo, l'Agenzia delle entrate[121] ha chiarito che il termine entro cui deve essere presentata la relativa domanda – che coincide con il termine di trenta giorni prima dell'udienza fissata per la verifica dello stato passivo – viene differito in conseguenza del rinvio d'ufficio di tutte le udienze.

Per quanto, diversamente, attiene alla presentazione delle domande di insinuazione tardiva, la scadenza del rispettivo termine di un anno dal deposito del decreto di esecutività dello stato passivo, subisce una proroga pari al numero di giorni per cui è stata disposta la sospensione.

In altri termini, successivamente al decorso del periodo di sospensione previsto dal citato articolo 83, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, gli Uffici restano legittimati a porre in essere adempimenti quali la liquidazione anticipata delle dichiarazioni fiscali ovvero la notifica di avvisi di accertamento, nonostante la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini di prescrizione e decadenza per l'esercizio delle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso da parte degli enti impositori, prevista dall'articolo 67 del Decreto "Cura Italia", norma che – sempre secondo l'Agenzia – "*non sospende le attività e quindi non ne impedisce lo svolgimento nel predetto periodo*".

Tornando all'analisi delle previsioni contenute nell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia", si segnala che quelle contenute nei commi 13, 14 e 15 dello stesso articolo introducono alcune deroghe al sistema delle notificazioni e delle comunicazioni attualmente previsto dal codice di procedura penale, mentre quelle di cui al comma 20 interessano i termini per il compimento degli atti previsti nei procedimenti di risoluzione stragiudiziale delle controversie.

In relazione a tale ultimo aspetto, il citato comma 20 dell'articolo 83 stabilisce che nei procedimenti di mediazione e di negoziazione assistita, nonché in tutti gli altri procedimenti disciplinati da vigenti disposizioni per la risoluzione alternativa delle controversie, sono sospesi i termini per lo svolgimento di qualunque attività, qualora detti procedimenti siano stati promossi entro la data del 9 marzo 2020 e, al contempo, costituiscono condizione di procedibilità della domanda giudiziale[122].

[121] Cfr. par. 2.16, circ. n. 8/E del 2020.

[122] La medesima disposizione prevede, conseguentemente, anche la sospensione dei termini di durata massima dei procedimenti ivi indicati.

Anche in tal caso, il termine di sospensione originariamente disposto dal Decreto "Cura Italia" fino alla data del 15 aprile 2020, è stato prorogato all'11 maggio 2020 dall'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità".

Con riferimento più specifico ai procedimenti di mediazione, mette conto rilevare che l'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 28/2010 dispone che la mediazione può svolgersi secondo modalità telematiche previste dal regolamento adottato dall'organismo di mediazione; sembrerebbe, allora consentito attivare o proseguire con modalità telematiche i procedimenti di mediazione, attenendosi alle indicazioni fornite da ciascun organismo. Per quel che concerne, inoltre, i procedimenti dinanzi all'Arbitro bancario finanziario (ABF), stante le nuove scadenze, occorrerà adeguarsi alle nuove indicazioni della Banca d'Italia che, già in data 3 aprile 2020, aveva prorogato, con delibera del Direttorio n. 144 del 17 marzo 2020, la sospensione di tutti i termini della procedura innanzi all'ABF (anche per quanto riguarda il termine per il riscontro da parte degli intermediari al reclamo presentato dal cliente) fino al 15 aprile 2020.

Proseguendo con l'analisi delle disposizioni dell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia", si è già posto nella dovuta evidenza che il comma 21 di tale articolo prevede l'applicabilità delle disposizioni contenute nei precedenti commi 1 e 2, in quanto compatibili, ai **procedimenti relativi alle commissioni tributarie** e alla magistratura militare. Tale previsione, è confermata dall'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità", al fine di precisare l'estensione a questi ultimi procedimenti anche della **proroga all'11 maggio 2020** del termine previsto dai commi 1 e 2 dell'articolo 83 del Decreto "Cura Italia" con riferimento, rispettivamente, al **rinvio d'ufficio delle udienze** e alla **sospensione dei termini processuali**.

L'Agenzia delle entrate[123] ha precisato, al riguardo, che la sospensione dei termini di cui all'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia" (attualmente, dal 9 marzo all'11 maggio 2020) risulta applicabile a tutti gli istituti definitori che fanno esplicito rinvio, quale termine ultimo per potersi avvalere dell'istituto, ai termini per l'impugnazione dell'atto, come, ad esempio, per l'acquiescenza, ai sensi dell'articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997, la definizione degli atti di contestazione delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 16 del d.lgs. n. 472/1997, la possibilità di presentare istanza di adesione a seguito della notifica di un avviso di accertamento ovvero la presentazione delle istanze IPEA/IPEC.

Il mancato coordinamento tra il periodo di **sospensione dei termini processuali dal 9 marzo all'11 maggio 2020**, previsto dall'articolo 83, comma 2, del Decreto "Cura Italia" (così come prorogato dall'articolo 36, comma 1, del Decreto "Liquidità") e il periodo di **sospensione delle attività "*di contenzioso*" degli uffici degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio 2020**, previsto dall'articolo 67, comma 1, del Decreto "Cura Italia", aveva ingenerato il dubbio che gli enti impositori potessero beneficiare di un periodo di sospensione dei termini processuali più ampio rispetto a quello concesso al contribuente, il che avrebbe comportato una grave lesione del principio del giusto processo. Sul punto, l'Agenzia delle entrate[124] è intervenuta a chiarire che "*l'articolo 67 del Decreto contiene una disciplina generale di riferimento per la sospensione dei termini delle attività degli enti impositori, fatte salve le specifiche deroghe previste dalle altre norme "speciali" contenute nel decreto stesso,*

[123] Cfr. circolare n. 8/E del 2020, par. 2.15.

[124] Cfr. circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 e circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, par. 2.8.

quale ad esempio, appunto, l'articolo 83 del Decreto. Di conseguenza con riferimento a tutti i termini processuali e in particolare per la notifica del ricorso in primo grado e al termine per la conclusione del procedimento di mediazione risulta applicabile la specifica sospensione di cui al citato articolo 83, comma 2 del Decreto".

Tale interpretazione, che scontava il limite di essere fondata sulla incerta natura speciale della sospensione di cui all'articolo 83 e il pericolo di non essere condivisa dagli enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate, è stata infine recepita normativamente dal comma 3 dell'articolo 29 del Decreto "Liquidità" secondo cui "*in deroga al termine fissato dall'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, la proroga del termine di cui all'articolo 73* [rectius: 83[125]]*, comma 1, si applica anche alle attività del contenzioso degli enti impositori*". Il legislatore ha provveduto, in tal modo, al necessario riallineamento dei periodi di sospensione dei termini processuali previsti per enti impositori e contribuenti[126].

Quale nuova misura urgente in materia di giustizia tributaria per contrastare l'emergenza epidemiologica in corso e contenerne gli effetti, l'**articolo 29** del Decreto "Liquidità" **estende l'obbligo di utilizzo delle regole del processo tributario telematico**. Al fine di agevolare la digitalizzazione degli atti giudiziari la cui controversia è stata avviata con modalità cartacee, il comma 1 introduce infatti l'obbligo **per gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituite in giudizio con modalità analogiche** a notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, esclusivamente con le modalità telematiche stabilite dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dai successivi decreti attuativi.

In argomento, l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, ha precisato che l'obbligo di utilizzare le modalità telematiche non si applica ai soggetti che, ai sensi dell'art. 12, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992, stanno in giudizio senza assistenza tecnica e in relazione ai quali continua a trovare applicazione quanto disposto dall'art. 16-*bis*, comma 3-*bis* del menzionato d.lgs., vale a dire la **facoltà** di utilizzare, per le notifiche e i depositi le modalità telematiche previa indicazione nel ricorso o nel primo atto difensivo dell'indirizzo PEC al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni[127].

Infine, il comma 2 del citato articolo 29 consente agli uffici giudiziari di **notificare** gli **atti sanzionatori** derivanti dall'omesso o parziale pagamento del **contributo unificato tramite posta elettronica certificata** nel domicilio eletto o, in mancanza di tale indicazione, mediante il deposito presso l'ufficio di segreteria delle Commissioni tributarie o la cancelleria competente[128].

---

[125] Il riferimento nella disposizione richiamata all'articolo 73 (peraltro, senza neppure precisare il relativo provvedimento normativo), anziché all'articolo 83 del Decreto "Cura Italia", deve ritenersi frutto di un mero errore materiale nella stesura della norma, da correggere necessariamente in sede di conversione in legge del Decreto "Liquidità".

[126] In tal senso, la Relazione illustrativa a commento del comma 3 dell'articolo 29 del Decreto "Liquidità".

[127] Cfr. circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, par. 12.1.

[128] Al riguardo, la Relazione illustrativa afferma che "*sarà il difensore a garantire al suo assistito la conoscibilità degli atti notificati in base al mandato ricevuto (Cfr. Corte Costituzionale sent. 29 marzo 2019, n. 67)*".

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della menzionata circolare, ha chiarito che la suddetta notifica PEC è consentita anche nel caso in cui l'irrogazione della sanzione sia contenuta nell'invito di pagamento di cui all'art. 248 del d.P.R. n. 115/2002[129].

Articolo 84 (d.l. Cura Italia) – *Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia amministrativa*

Con riferimento alla **giustizia amministrativa**, l'articolo 84, comma 1, del d.l. n. 18/2020 stabilisce che anche i **termini relativi al processo** amministrativo sono **sospesi dall'8 marzo 2020 e fino al 15 aprile 2020** e che le **udienze** pubbliche e camerali dei **procedimenti pendenti** presso gli uffici della giustizia amministrativa, fissate in tale arco temporale, sono **rinviate d'ufficio** a data successiva.

Si segnala che l'articolo 36, comma 3, del d.l. n. 23/2020, con riferimento al processo amministrativo, introduce un ulteriore periodo di **sospensione**, **dal 16 aprile al 10 maggio** inclusi, ma con esclusivo riferimento ai **termini stabiliti per la notificazione dei ricorsi**, fatta eccezione per i ricorsi relativi al procedimento cautelare, vale a dire i ricorsi in appello avverso un'ordinanza cautelare e i procedimenti *ante causam.*

Per quanto, inoltre, attiene ai procedimenti cautelari, promossi o pendenti nel medesimo periodo, l'articolo 84, comma 1, del d.l. n. 18/2020 prevede che i medesimi siano decisi con decreto monocratico dal presidente o dal magistrato da lui delegato e che la relativa trattazione collegiale sia fissata in una data immediatamente successiva al 15 aprile 2020.

Il comma 2 dell'articolo 84, in deroga al citato comma 1, stabilisce che, dalla data del 6 aprile 2020 fino a quella del 15 aprile 2020, tutte le controversie fissate per la trattazione, sia in udienza camerale sia in udienza pubblica, passano in decisione, senza discussione orale, sulla base degli atti depositati, qualora le parti costituite ne facciano congiuntamente richiesta. La medesima disposizione precisa che nei procedimenti cautelari, in cui sia stato emanato decreto di accoglimento (parziale o totale), la trattazione collegiale è fissata a partire dalla data del 6 aprile 2020, salvo che una delle parti su cui incide la misura cautelare non depositi un'istanza di rinvio; in tal caso, la trattazione collegiale è rinviata a data successiva al 15 aprile.

Anche con riferimento alla giustizia amministrativa, il comma 4 dell'articolo 84 del d.l. n. 18/2020 individua le misure organizzative, ivi comprese quelle incidenti sulla trattazione degli affari giudiziari e consultivi, che i presidenti titolari delle sezioni del Consiglio di Stato, nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 30 giugno 2020, possono adottare per consentire il rispetto delle indicazioni igienico-sanitarie fornite dal Ministero della salute e al fine di evitare assembramenti all'interno degli uffici giudiziari, includendovi la misura del rinvio delle udienze a data successiva al 30 giugno 2020, fatta eccezione per le udienze e camere di consiglio cautelari, elettorali, e per le cause rispetto alle quali la ritardata trattazione potrebbe produrre grave pregiudizio alle parti.

[129] Cfr. circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, par. 12.1.

Articolo 85 (d.l. Cura Italia) – *Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia contabile*

L'articolo 85, comma 1, del d.l. n. 18/2020 prevede l'applicazione a tutte le funzioni svolte dalla **Corte dei Conti** dei menzionati articoli 83 e 84, in quanto compatibili e non contrastanti con le previsioni contenute al suo interno.

In conseguenza dell'entrata in vigore del nuovo d.l. n. 23/2020, anche con riferimento alle funzioni e alle attività svolte dalla Corte dei Conti il **periodo di sospensione** risulta **prorogato alla data dell'11 maggio 2020**.

Il terzo comma dell'articolo 85 del d.l. n. 18/2020, inoltre, elenca le misure organizzative, anche relative alla trattazione degli affari, che fino alla data del 30 giugno 2020 i vertici istituzionali degli uffici centrali e territoriali adottano al fine di evitare assembramenti e contatti ravvicinati all'interno degli uffici; anche in tal caso, l'articolo 37, comma 4, del d.l. n. 23/2020, in conformità della proroga dei termini di sospensione ivi disposta, ha previsto che detto periodo inizia a decorrere dalla data del 12 maggio 2020.

Nell'ambito di dette misure, si evidenzia la possibilità di rinviare d'ufficio le udienze e le adunanze a data successiva al 30 giugno 2020, ad eccezione di quelle cause rispetto alle quali la ritardata trattazione potrebbe produrre un grave pregiudizio alle parti.

Il successivo comma 4 dell'articolo 85 in commento, con riferimento generale a tutte le **attività giurisdizionali**, inquirenti, consultive e di controllo svolte dalla Corte dei conti, stabilisce, nell'ipotesi di rinvio, la sospensione dei termini in corso alla data dell'8 marzo 2020 e che scadono entro il 30 giugno 2020, fino alla data del 1° luglio 2020 specificando, al contempo, che detta sospensione si applica non soltanto alle fasi collegiali, ma anche a quelle istruttorie e preprocessuali, alle prescrizioni in corso e alle attività istruttorie e di verifica relative alle attività giurisdizionali, di controllo preventivo, concomitante e successivo.

La sospensione dei termini, ai sensi del successivo comma 6, non opera con riferimento alle sole attività di controllo preventivo di legittimità, in relazione alle quali continuano ad applicarsi i normali termini di legge.

Per quanto attiene, infine, alle **controversie pensionistiche** fissate per la trattazione innanzi al giudice contabile, il comma 5 dell'articolo 85 prevede che, nell'arco temporale compreso tra il 15 aprile 2020 e il 30 giugno 2020, le stesse passino in decisione sulla base degli atti depositati e senza discussione.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	TIPOLOGIA PROCEDIMENTI	MISURA	EFFICACIA TEMPORALE
83 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Civili e penali pendenti ad eccezione di quelli *ex* comma 3	Rinvio d'ufficio delle udienze	Dal 9.3.2020 all'11.5.2020

83 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Civili e penali pendenti, ad eccezione di quelli *ex* comma 3 Commissioni tributarie	Sospensione dei termini di qualsiasi atto Sospensione delle attività di CTU e periti Sospensione dei termini per la notifica del ricorso in primo grado e del termine *ex* art. 17-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 546/1992	Dal 9.3.2020 all'11.5.2020
83 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Civili e penali	Possibilità di adozione di misure organizzative da parte dei capi degli Uffici Giudiziari	Dal 12.5.2020 al 30.6.2020
83 d.l. Cura Italia	Civili e penali ad eccezione di quelli *ex* comma 3	Possibilità di rinvio delle udienze a data successiva al 30 giugno	Fino al 30.6.2020
83 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Mediazione, negoziazione assistita e altri procedimenti di risoluzione stragiudiziale delle controversie promossi entro il 9.3.2020 e quando costituiscono condizione di procedibilità della domanda	Sospensione dei termini di qualsiasi atto e applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 36 del d.l. n. 23/2020 in quanto compatibili	Fino all'11.5.2020
83 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Commissioni tributarie e magistratura militare	Applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 e nell'art. 36 del d.l. n. 23/2020 in quanto compatibili	
84 d.l. Cura Italia	Amministrativi	Sospensione dei termini di qualsiasi atto, salvo quanto previsto dal comma 2	Dall'8.3.2020 al 15.4.2020
	Amministrativi	Rinvio d'ufficio delle udienze pubbliche e camerali dei procedimenti pendenti	A data successiva al 15.4.2020
36 d.l. Liquidità	Amministrativi	Sospensione dei termini stabiliti per la notificazione dei ricorsi, fatta eccezione per i ricorsi relativi al procedimento cautelare.	Dal 16.4.2020 al 10.5.2020
84 d.l. Cura Italia	Amministrativi	Passaggio in decisione delle controversie fissate per la trattazione, qualora le parti costituite ne facciano congiuntamente richiesta	Dal 6.4.2020 al 15.04.2020
84 d.l. Cura Italia	Amministrativi	Possibilità di adozione di misure organizzative da parte dei Presidenti titolari delle sezioni del Consiglio di stato	Dall'8.3.2020 al 30.6.2020

84 d.l. Cura Italia	Amministrativi	Possibilità di rinvio delle udienze a data successiva al 30.6.2020	Dall'8.3.2020 al 30.6.2020
85 d.l. Cura Italia	Corte dei Conti	Applicazione delle misure contenute negli artt. 83 e 84 in quanto compatibili e non contrastanti	
36 d.l. Liquidità	Corte dei Conti	Sospensione delle funzioni e delle attività	Fino all'11.5.2020
85 d.l. Cura Italia e 36 d.l. Liquidità	Corte dei Conti	Possibilità di adozione di misure organizzative da parte dei vertici istituzionali degli uffici centrali e periferici	Dal 12.5.2020 al 30.6.2020
85 d.l. Cura Italia	Corte dei Conti	Possibilità di rinvio d'ufficio di udienze e adunanze a data successiva al 30.6.2020	Dall'8.3.2020 al 30.6.2020
85 d.l. Cura Italia	Tutte le attività giurisdizionali, inquirenti, consultive e di controllo della Corte dei Conti	In caso di rinvio, sospensione dei termini in corso alla data dell'8 marzo 2020 e che scadono entro il 30 giugno 2020, ad eccezione dei termini relativi alle attività di controllo preventivo di legittimità.	Fino al 1.7. 2020
85 d.l. Cura Italia	Corte dei conti – controversie pensionistiche	Passaggio in decisione	Dal 15.4.2020 al 30.6.2020

8. Misure in materia di approvazione dei bilanci di società e enti

Articolo 106 (d.l. Cura Italia) – *Norme in materia di svolgimento delle assemblee di società*

L'art. 106 del d.l. n. 18/2020 prevede disposizioni relative al funzionamento delle assemblee delle società che in questi giorni devono procedere all'approvazione dei bilanci.

Per far fronte alla delicata situazione emergenziale del Paese, il Governo ha adottato rigorose misure di contenimento e distanziamento sociale che non consentono di poter procedere agevolmente con le assemblee dei soci e degli azionisti presso la sede sociale.

Il Decreto "Cura Italia" si muove su due piani differenti ma del tutto complementari. Per un verso, si interviene sui termini per l'approvazione dei bilanci di tutte le società, consentendo una proroga *ex lege* di quelli già fissati nel codice civile e nel TUF; per altro verso, si potenzia la partecipazione all'assemblea con collegamento da remoto. Non è ipotesi del tutto trascurabile che le società di dimensioni modeste potrebbero non aver allestito la struttura organizzativa per tenere assemblee con strumenti di telecomunicazione.

Alla luce di tanto, l'art. 106, comma 1, del d.l. n. 18/2020 stabilisce che "*In deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio*".

Le disposizioni di riferimento sono rappresentate dall'art. 2364 c.c. per le s.p.a., dall'art. 2478-*bis* c.c. per le s.r.l. e dall'art. 154-*ter* del d.lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998 (TUF), per le società quotate.

Le previsioni del codice civile precisano che l'assemblea deve essere convocata per l'approvazione del bilancio almeno una volta all'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio. L'art. 2364, secondo comma, c.c. e l'espresso rinvio che l'art. 2478-*bis* c.c. effettua a tale norma consentono, peraltro, che una previsione di statuto preveda un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, qualora si tratti di società tenute alla redazione del consolidato ovvero quando lo richiedano particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società. Nelle ipotesi in cui la società intenda fruire di tale opzione, gli amministratori sono tenuti a segnalare le ragioni della dilazione nella relazione sulla gestione redatta ai sensi dell'art. 2428 c.c..

L'art. 154-*ter* del TUF dispone che le società quotate sono tenute a mettere a disposizione del pubblico la relazione finanziaria annuale, comprendente il progetto di bilancio di esercizio o, per le società che abbiano adottato il sistema di amministrazione e controllo dualistico, il bilancio di esercizio, nonché il bilancio consolidato, ove redatto, la relazione sulla gestione e l'attestazione prevista ai sensi dell'art. 154-*bis*, comma 5, del TUF (attestazione resa dagli amministratori e dal dirigente preposto sui bilanci). Lo stesso art. 154-*ter* del TUF, richiamando, al primo comma, l'art. 2364, secondo comma, c.c., consente alle società di fruire della dilazione temporale per l'approvazione dei bilanci in presenza delle condizioni ivi indicate.

In base all'art. 2364, secondo comma, c.c., solo una previsione di statuto può consentire di derogare alla regola dell'approvazione del bilancio entro i centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio e fissarla entro i centottanta giorni.

La possibilità di fruire del maggior termine di centottanta giorni, inoltre, è condizionata espressamente a:

i) redazione del bilancio consolidato;
ii) particolari esigenze relative alla struttura della società;
iii) particolari esigenze relative all'oggetto della società.

Al riguardo, v'è da dire che la maggior parte degli statuti replica le disposizioni contenute nell'art. 2364, secondo comma, c.c. senza specificare, né dettagliare le particolari esigenze relative alla struttura della società, o le particolari esigenze relative all'oggetto della società. Del resto, una dettagliata elencazione dei casi nei quali è ammissibile il rinvio sembra difficilmente prospettabile a priori, potendo rientrare nella fattispecie anche eventi connotati da straordinarietà. In tali casi, peraltro, è rimesso agli amministratori il compito di valutare la significatività dell'evento o della vicenda fornendone un'adeguata e dettagliata illustrazione nella relazione *ex* art. 2428 c.c.. In presenza di clausole statutarie così confezionate, la dilazione temporale è senza dubbio consentita.

Le previsioni del d.l. n. 18/2020, pertanto, sembrano finalizzate a colmare eventuali lacune statutarie in cui la dilazione temporale per l'approvazione dei bilanci non sia stata prevista. Con la novella, in

definitiva, tutte le società potranno fruire della dilazione temporale e procedere con la convocazione entro la fine di giugno 2020 senza fornire motivazione al riguardo.

Le nomine degli organi societari, comprese quelle dell'organo di controllo o del revisore legale nelle s.r.l. che per la prima volta ricadono nell'ambito applicativo dell'art. 2477, secondo comma, c.c. subiranno, in tal modo, un ulteriore slittamento rispetto alle originarie scadenze. Al riguardo, si segnala l'intervento effettuato con il d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, che, modificando quanto già previsto dall'art. 379 del Codice della crisi, ha stabilito come la nomina dell'organo di controllo o del revisore di s.r.l. possa essere effettuata in occasione dell'assemblea di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019.

I commi 2 e 3 dell'art. 106 in commento prevedono, poi, disposizioni finalizzate a consentire l'utilizzo di mezzi elettronici durante le assemblee ordinarie o straordinarie, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie delle s.p.a., delle s.r.l., delle società cooperative e delle mutue assicuratrici.

L'art. 2370, quarto comma, c.c., infatti, stabilisce che solo una previsione dello statuto della società possa consentire l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione ovvero l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica.

Per quanto attiene alle società quotate, poi, l'art. 143-*bis* del Regolamento Emittenti, demanda allo statuto della società l'utilizzo di mezzi elettronici che consentano la partecipazione a distanza dei soci all'assemblea.

La disposizione del d.l. n. 18/2020, dunque, favorisce la partecipazione da remoto quando lo statuto non contenga clausole in tal senso, ovvero nei casi in cui lo statuto ne faccia esclusione.

L'avviso di convocazione, infatti, può prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, con l'utilizzo di mezzi di telecomunicazione purché venga garantita l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi degli agli artt. 2370, quarto comma, 2479-*bis*, quarto comma, e 2538, sesto comma, c.c., senza la necessaria presenza fisica del presidente, del segretario nello stesso luogo, a prescindere dalla circostanza che la funzione di segretario sia svolta da un notaio.

Il terzo comma dell'art. 106 del d.l. n. 18/2020, nello specifico, consente, alle s.r.l. che l'espressione del voto possa essere fornita attraverso consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto, in deroga a eventuali previsioni di statuto e alla regola generale di cui all'art. 2479, quarto comma, c.c. che, come è noto, disciplina l'assunzione delle decisioni tramite deliberazione assembleare.

Con specifico riferimento alle riunioni del consiglio di amministrazione, si rammenta che l'art. 2388, primo comma, c.c. demanda allo statuto di prevedere che la presenza alle riunioni avvenga tramite mezzi di telecomunicazione. Pur nel silenzio delle nuove disposizioni contenute nel Decreto, le indicazioni fornite dal Governo circa le misure del distanziamento sociale nel DPCM adottato l'8 marzo 2020, possono trovare applicazione per le riunioni di tutti gli organi sociali quando manchi una previsione di statuto che ne legittimi l'utilizzo.

Al fine di agevolare le operazioni di svolgimento delle assemblee di società quotate, di società ammesse alla negoziazione su un sistema multilaterale di negoziazione (AIM) e alle società con azioni diffuse tra il pubblico in misura rilevante, l'art. 106, commi 4 e 5, del d.l. n. 18/2020 accorda

preferenza alla figura e al ruolo del rappresentante designato ai sensi dell'art. 135-*undecies* del TUF, soggetto a cui, tradizionalmente, i soci possono conferire delega con le istruzioni di voto su tutte o alcune delle proposte poste all'ordine del giorno. A seguito delle novità apportate con il Decreto in rassegna, quest'ultimo potrà essere designato anche in deroga alle previsioni di statuto; ad esso potrà essere consentito in esclusiva l'intervento in assemblea (impedendo, in tal modo l'accesso agli azionisti), e potranno essergli conferite deleghe o subdeleghe anche in deroga a quanto previsto nel summenzionato art. 135-*undecies* del TUF.

Il richiamo delle previsioni di cui all'art. 135-*novies* del TUF consente che la delega possa essere conferita con documento informatico sottoscritto in forma elettronica.

Con riguardo alle banche popolari e alle banche di credito cooperativo (ma anche alle società cooperative e alle mutue assicuratrici), l'art. 106, comma 6, del d.l. n. 18/2020 – consentendo una specifica modalità di partecipazione a distanza – estende la possibilità di ricorrere alla figura del rappresentante designato nelle assemblee ordinarie e straordinarie, in deroga alle norme di legge (art. 150-*bis* d.lgs. 1° settembre 1993, n. 385 (TUB), art. 2539, primo comma, c.c. e art. 135-*duodecies* TUF) e degli statuti[130].

Come disposto dal comma 7 dell'art. 106, le previsioni dell'articolo trovano applicazione per tutte le assemblee ordinarie e straordinarie che verranno convocate (dunque, anche in seconda convocazione) fino al 31 luglio 2020, ovvero entro la successiva data fissata dal Governo in relazione al protrarsi del rischio sanitario connesso all'emergenza COVID-19.

L'ultimo comma dell'art. 106 del d.l. n. 18/2020 precisa, infine, che le disposizioni in rassegna trovano applicazione per le società a controllo pubblico nell'ambito delle risorse finanziarie e strumentali disponibili a legislazione vigente, senza comportare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

L'articolato è generalmente apprezzabile. Occorrerà sicuramente prendere in esame, nell'immediato futuro, il tema della continuità aziendale che, come è noto, è oggetto di valutazione, sia da parte degli amministratori, che dei sindaci e dei revisori e le ricadute che sull'attività degli organi societari e del revisore legale l'attuale stato emergenziale potrà produrre.

Al riguardo, è a dirsi che durante il mese di marzo l'ESMA ha pubblicato specifici *public statements* sugli impatti e sulle ricadute dell'emergenza epidemiologica e che, più recentemente, la Consob ha fornito indicazioni operative per lo svolgimento delle prossime assemblee ordinarie e straordinarie, per le informazioni finanziarie da rendere nei documenti di rendicontazione periodica e nei prospetti, nonché indicazioni per gli incaricati della revisione legale e gli organi di controllo. L'Autorità ha provveduto, infatti, a diffondere il 10 aprile la Comunicazione n. 3 del 10 marzo 2020 e il Richiamo di attenzione n. 6 del 9 aprile 2020.

In particolare, per quanto riguarda le assemblee ordinarie e straordinarie, con la Comunicazione n. 3/2020 l'Autorità richiama le società quotate ad adoperarsi affinché siano assicurate a tutti gli

[130] Gli artt. 150-*bis* del TUB e 2539, primo comma, c.c. prevedono limiti per la rappresentanza e per deleghe di voto in assemblea: un socio può rappresentare più di venti soci nelle banche popolari e non più di dieci soci nelle banche di credito cooperativo. L'art. 135-*duodecies* del TUF dispone l'inapplicabilità della disciplina delle deleghe alle società cooperative.

azionisti le condizioni per la partecipazione e per l'esercizio del voto a distanza, facendo ricorso ad almeno uno fra i vari strumenti indicati nell'art. 106 del Decreto "Cura Italia".
Per quanto concerne, invece, le informazioni finanziarie da rendere nelle rendicontazioni contabili e nei prospetti informativi, il Richiamo di attenzione sollecita le società ad evidenziare con la maggiore trasparenza possibile – come richiesto dai principi contabili internazionali – gli effetti che l'emergenza sanitaria potrà produrre sulle attività aziendali, con riferimento sia ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2019 e in approvazione, sia alle successive rendicontazioni.

Più nello specifico, per quanto attiene agli incarichi di revisione legale di emittenti quotati, aventi l'Italia come Stato membro d'origine, e di emittenti strumenti finanziari diffusi fra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell'art. 116 del d.lgs. n. 58/1998, che applicano i principi contabili internazionali, si invitano i revisori a prestare particolare attenzione alle procedure di revisione previste dai principi ISA che possono trovare applicazione nelle particolari circostanze createsi a seguito della situazione emergenziale. A tal fine, si rinvia al contenuto dello *Statement* adottato lo scorso 24 marzo dal CEAOB nel quale vengono evidenziate le principali aree che possono essere interessate dall'impatto della situazione emergenziale provocata dal COVID-19 nello svolgimento dell'attività di revisione sui bilanci chiusi al 31 dicembre 2019.

Con riferimento, infine, all'attività di vigilanza dell'organo di controllo delle società quotate, anche nella veste di comitato per il controllo interno e la revisione contabile *ex* art. 19 del d.lgs. n. 39/2010, si invitano i componenti a: *i*) rafforzare i flussi informativi con l'organo di amministrazione preposto alla redazione del progetto di bilancio; *ii*) promuovere un'efficace e tempestiva comunicazione con gli incaricati della revisione, così da poter attuare il reciproco scambio di informazioni utili per lo svolgimento dei rispettivi compiti, anche ai sensi dell'art. 150, comma 3, del TUF.

In chiave meramente ricognitiva, occorre segnalare, inoltre, le recenti prese di posizione assunte dalle Autorità viglianti circa le imminenti proposte – e relative delibere – di distribuzione dei dividendi.

La BCE con la "*Recommendation of the european central bank of 27 march 2020 on dividend distributions during the COVID-19 pandemic and repealing Recommendation (ECB/2020/1) e (ECB/2020/19)*", indirizzata ai soggetti vigilati e ai gruppi vigilati significativi come definiti ai punti (16) e (22) dell'art. 2 del Regolamento (UE) n. 468/2014 della Banca centrale europea (BCE / 2014/17), ha auspicato che:

- almeno fino al 1° ottobre 2020 non vengano distribuiti dividendi, con astensione delle banche dal riacquisto di azioni finalizzate alla remunerazione degli azionisti e senza assunzione di impegno irrevocabile per il pagamento dei dividendi per gli esercizi finanziari 2019 e 2020;
- gli enti creditizi che non siano in grado di conformarsi alla raccomandazione perché si ritengano legalmente obbligati a pagare dividendi forniscano spiegazioni circa le ragioni sottostanti alle autorità di vigilanza.

A seguito di ulteriore valutazione della situazione economica, la BCE potrà valutare l'opportunità di raccomandare la sospensione della distribuzione dei dividendi anche dopo il 1° ottobre 2020.

A stretto giro, la Banca d'Italia, con la Raccomandazione del 27 marzo 2020, raccogliendo l'invito della BCE, ha esteso alle banche meno significative sottoposte alla sua supervisione diretta la Raccomandazione sopra richiamata, indirizzata, come accennato, alle banche e ai gruppi significativi. La Banca d'Italia ha messo in evidenza l'obiettivo di destinare gli utili al rafforzamento dei mezzi propri e di mettere il sistema finanziario nella condizione migliore per assorbire le perdite che si materializzeranno a causa dell'emergenza sanitaria e per poter continuare a sostenere l'economia.

La Banca d'Italia, pertanto, ha raccomandato a tutte le banche e ai gruppi bancari rientranti sotto la sua supervisione che almeno fino al 1°ottobre 2020: *i*) non paghino dividendi, ivi inclusa la distribuzione di riserve, e non assumano alcun impegno irrevocabile per il pagamento dei dividendi per gli esercizi finanziari 2019 e 2020; *ii*) si astengano dai riacquisti di azioni miranti a remunerare gli azionisti.

La Banca d'Italia, inoltre, ha richiesto agli intermediari di adottare un approccio prudente e lungimirante nello stabilire le politiche di remunerazione, in quanto, in modo analogo alla distribuzione dei dividendi, possono avere un impatto significativo sulla base patrimoniale delle banche.

Sul fronte assicurativo, l'Eiopa il 2 aprile 2020 ha pubblicato il documento "*Statement on dividends distribution and variable remuneration policies in the context of COVID-19*", con cui, dando seguito alle indicazioni già fornite il 17 marzo, ha auspicato che, nel momento attuale, le imprese di (ri)assicurazione sospendano temporaneamente tutte le distribuzioni discrezionali di dividendi e i riacquisti di azioni finalizzati alla remunerazione degli azionisti, quando ciò possa influenzare la posizione di *solvency* e liquidità. Lo stesso dovrebbe caratterizzare le politiche di remunerazione variabile.

A seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto "Liquidità", le indicazioni di prassi individuate dalle Autorità di vigilanza sono state recepite dal nostro legislatore. Non va sottaciuto, infatti quanto previsto dall'art. 1 "*Misure temporanee per il sostegno alla liquidità delle imprese*" che, con riguardo al regime delle nuove garanzie che coprono finanziamenti e alle condizioni per potervi accedere, stabilisce espressamente che l'impresa beneficiaria della garanzia assuma l'impegno, unitamente ad ogni altra impresa che faccia parte del medesimo gruppo, di non approvare la distribuzione di dividendi e il riacquisto di azioni nel corso del 2020.

Del pari, le previsioni di cui all'art. 106 del Decreto "Cura Italia" relative all'approvazione dei bilanci entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio vanno lette in combinazione con le nuove previsioni contenute nel successivo comma 6 del summenzionato art. 1 del Decreto "Liquidità". In tale disposizione, infatti, si precisa che le imprese con meno di 5.000 dipendenti in Italia e con un valore del fatturato inferiore a 1,5 miliardi di euro possono accedere ad un'apposita procedura semplificata di finanziamento, sulla base dei dati risultanti dal bilancio ovvero di dati certificati con riferimento alla data di entrata in vigore del decreto (9 aprile 2020), se non ha ancora approvato il bilancio.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	TERMINI
106 d.l. Cura Italia	Tutte le società	Approvazione dei bilanci	Entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio
	Tutte le società	Nomine organi societari	Entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio
	Società di capitali, cooperative e mutue assicuratrici	Espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza Intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione Assemblee tenute mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio	Fino al 31 luglio 2020, salvo ulteriori proroghe per il protrarsi dello stato di emergenza
	Società a responsabilità limitata	Espressione del voto mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto	Fino al 31 luglio 2020, salvo ulteriori proroghe per il protrarsi dello stato di emergenza
	Società quotate Società ammesse alla negoziazione su un sistema multilaterale di negoziazione (AIM) Società con azioni diffuse tra il pubblico in misura rilevante	Designazione per le assemblee ordinarie o straordinarie del rappresentante previsto dall'art. 135-*undecies* TUF	Fino al 31 luglio 2020, salvo ulteriori proroghe per il protrarsi dello stato di emergenza
	Banche popolari Banche di credito cooperativo, cooperative e mutue assicuratrici	Designazione per le assemblee ordinarie o straordinarie del rappresentante previsto dall'art. 135-*undecies* TUF, anche in deroga alle norme di legge vigenti	Fino al 31 luglio 2020, salve ulteriori proroghe per il protrarsi dello stato di emergenza

<u>Articolo 35</u> (d.l. Cura Italia) – *Disposizioni in materia di terzo settore*

Il d.l. n. 18/2020 interviene nella materia del Terzo settore con disposizioni volte a facilitare l'attività degli Enti del Terzo settore in particolare per ovviare a che l'adozione delle misure di contenimento e di distanziamento adottate dal Governo per l'emergenza sanitaria possa impedire l'organizzazione, la convocazione e lo svolgimento delle assemblee.

Le nuove disposizioni agiscono su due livelli.

Per un verso, sono state prorogate le scadenze, previste nel d.lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, n. 117, recante il Codice del Terzo settore, e dal d.lgs. n. 112 del 3 luglio 2017, relativo alla revisione della disciplina dell'impresa sociale, fissate al 30 giugno 2020 per l'adeguamento con forme semplificate di tenuta dell'assemblea degli statuti degli enti; per altro verso, è disposta la possibilità di differire l'approvazione dei bilanci di ONLUS, ODV e APS già iscritte nei registri speciali, il cui termine cada durante il periodo emergenziale.

Più partitamente, il comma 1 dell'art. 35 prevede la proroga al 31 ottobre 2020, del termine fissato, ai sensi dell'art. 101, comma 2, del Codice del Terzo settore, per gli adeguamenti con modalità agevolate degli statuti alle previsioni contenute nel Codice stesso di ONLUS, ADV e APS.

Il comma 2 dell'art. 35, inoltre, stabilisce che l'analogo termine di adeguamento degli statuti con modalità agevolate delle imprese sociali alle disposizioni del d.lgs. n. 112/2017 è prorogato al 31 ottobre 2020.

Il comma 3 dell'art. 35, infine, stabilisce la proroga, sempre al 31 ottobre 2020, del termine fissato per l'approvazione dei bilanci delle ONLUS, delle ODV e delle APS già iscritte nei registri, attualmente previsti in base alle normative di settore ancora vigenti, e per le quali la scadenza del termine di approvazione dei bilanci ricada entro il periodo emergenziale dichiarato con deliberazione del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020 (vale a dire entro il 31 luglio 2020). La medesima disposizione chiarisce che tali enti possano procedere all'approvazione dei bilanci entro tale termine in deroga alle previsioni di legge, regolamento o di statuto.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	TERMINI
35 d.l. Cura Italia	ONLUS, APS ODV	Proroga termine adeguamento statuti alle previsioni del Codice del Terzo settore	Entro 31 ottobre 2020
	IMPRESA SOCIALE	Proroga termine adeguamento statuti alle previsioni del d.lgs. n. 112/2017	Entro 31 ottobre 2020
	ONLUS, APS, ODV	Proroga termini per approvazione dei rendiconti e dei bilanci	Entro il 31 ottobre 2020, se la scadenza del termine di approvazione dei bilanci ricade all'interno del periodo emergenziale dichiarato con deliberazione del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020

<u>Articolo 73</u> (d.l. Cura Italia) – *Semplificazioni in materia di organi collegiali*

Nell'ottica di agevolare, temporaneamente durante il permanere dello stato di emergenza, lo svolgimento delle sedute delle giunte comunali, dei consigli dei comuni, delle province e della città

metropolitane e degli organi collegiali degli enti pubblici nazionali, anche articolati su base territoriale, la norma in esame prevede la possibilità di effettuare le sedute in videoconferenza anche nel caso in cui non sia stata regolamentata la modalità telematica lasciando ampia autonomia all'ente locale ma prevedendo che con un atto del presidente del consiglio (ove previsto dalla vigente normativa) o del sindaco, vengano fissati criteri volti a garantire le funzioni, ad assicurare la regolarità, la trasparenza delle sedute e la pubblicità, nel rispetto di requisiti minimi fissati dalla norma (identificazione certa dei partecipanti e contestuale presenza nello stesso luogo del presidente della riunione e del segretario comunale, al fine di consentire l'immediata redazione e sottoscrizione del relativo verbale).

La possibilità di svolgimento in videoconferenza è estesa anche:

- agli organi collegiali degli enti pubblici nazionali, degli enti e degli organismi del sistema camerale a condizione che sia garantita la certezza nell'identificazione dei partecipanti e la sicurezza delle comunicazioni;
- e alle associazioni private anche non riconosciute e alle fondazioni che non abbiano regolamentato modalità di svolgimento delle sedute in videoconferenza, sempre garantendo il rispetto di criteri di trasparenza e tracciabilità previamente fissati, e con l'ausilio di sistemi che consentano di identificare con certezza i partecipanti nonché adeguata pubblicità delle sedute, ove previsto, secondo le modalità individuate da ciascun ente.

Viene inoltre sospesa l'applicazione delle disposizioni dell'art. 1, commi 9 e 55, della legge 7 aprile 2014, n. 56, relativamente ai pareri delle assemblee dei sindaci e delle conferenze metropolitane per l'approvazione dei bilanci preventivi e consuntivi, nonché degli altri pareri richiesti dagli statuti provinciali e metropolitani e quindi di convocare i sindaci in assemblea.

Articolo 107 (d.l. Cura Italia) – *Differimento di termini amministrativo-contabili*

La norma dispone il differimento del termine di adozione dei rendiconti annuali 2019 e dei bilanci di previsione 2020-2022 degli enti e dei loro organismi strumentali.

La disposizione consente, pertanto, agli enti e agli organi di controllo degli enti di godere di un maggior termine per completare le attività amministrativo-contabili necessarie alla chiusura dei conti 2019 e per la predisposizione dei documenti obbligatori.

In particolare, per i consuntivi relativi all'annualità 2019 il termine ordinario del 30 aprile slitta:

- al 30 giugno 2020 per gli enti ed organismi pubblici, diversi dalle società, destinatari delle disposizioni del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91. Di conseguenza, per gli enti o organismi pubblici vigilati, i cui rendiconti o bilanci di esercizio sono sottoposti ad approvazione da parte dell'amministrazione vigilante competente, il termine di approvazione dei rendiconti o dei bilanci di esercizio relativi all'esercizio 2019, ordinariamente fissato al 30 giugno 2020, è differito al 30 settembre 2020;
- al 31 maggio 2020 per gli enti destinatari delle disposizioni del titolo primo del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (gli enti locali di cui all'art. 2 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, e i loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo secondo del d.lgs. n. 118/2011).

Per le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano sono rinviati al 31 maggio 2020 i termini per l'approvazione del rendiconto 2019 da parte della Giunta e al 30 settembre 2020 i termini per l'approvazione definitiva del rendiconto 2019 da parte del Consiglio.

Per la stessa finalità di dilazione degli adempimenti e delle scadenze in questo particolare momento emergenziale viene anche ulteriormente differito al 31 maggio 2020 il termine per la delibera del bilancio di previsione 2020-2022 degli enti locali, che si rammenta essere stato già oggetto di rinvio al 31 marzo 2020 (rispetto all'ordinario termine del 31 dicembre 2019).
Vengono inoltre disposte le seguenti proroghe:

- i bilanci d'esercizio dell'anno 2019 degli enti di cui al comma 2 dell'art. 19 del d.lgs. 118/2011, lett. b), punto i) (ovvero le regioni per la parte del finanziamento del servizio sanitario, regionale direttamente gestito) e lett. c) (ovvero aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, aziende. ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale) sono approvati dalla giunta regionale entro il 30 giugno 2020. Il bilancio consolidato dell'anno 2019 del Servizio sanitario regionale è approvato dalla giunta regionale entro il 31 luglio 2020;
- il termine per la determinazione da parte degli enti locali delle tariffe Tari e Tari corrispettivo (attualmente al 30 aprile) è differito al 30 giugno 2020;
- il termine per la deliberazione del Documento unico di programmazione (ordinariamente fissato al 31 luglio) è differito al 30 settembre 2020;
- i termini relativi alla deliberazione dello stato di deficitarietà e dissesto e degli adempimenti inerenti e conseguenti sono differiti al 30 giugno 2020;
- il termine per la deliberazione del bilancio di previsione stabilmente riequilibrato è differito al 30 settembre 2020;
- il termine per richiedere l'anticipazione di cassa per la gestione finanziaria degli enti locali sciolti per fenomeni di infiltrazioni di tipo mafioso è fissato al 31 dicembre 2020;
- i termini di scioglimento e sospensione dei consigli comunali e provinciali di cui agli artt. 141 e 143 del Testo unico degli enti locali sono differiti fino a 180 giorni.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	PROVVEDIMENTO
73 d.l. Cura Italia	Giunte comunali, consigli di comuni, province e città metropolitane e organi collegiali degli enti pubblici nazionali	Svolgimento delle sedute	Possibilità di svolgere le riunioni in videoconferenza
107 co. 1 d.l. Cura Italia	Enti e loro organismi strumentali destinatari delle disposizioni del d.lgs. n. 118/2011	Adozione dei rendiconti o dei bilanci d'esercizio relativi all'esercizio 2019	Termine di approvazione ordinario del 30.04.2020 differito al 31.05.2020.

	Per le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano	Approvazione del rendiconto 2019	da parte della Giunta al 31.05.2020 e approvazione definitiva da parte del Consiglio al 30.09.2020
107 co. 2	Enti e loro organismi strumentali destinatari delle disposizioni del d.lgs. n. 118/2011	Adozione del bilancio di previsione 2020-2022	Termine di approvazione del 31.03.2020 (già prorogato) differito al 31.05.2020
107 co. 3	Regioni (per la parte del finanziamento del servizio sanitario, regionale direttamente gestito), ovvero aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni, aziende. ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale Servizio sanitario regionale	Bilanci d'esercizio dell'anno 2019 Bilancio consolidato dell'anno 2019	Approvazione da parte della giunta regionale entro il 30.06.2020 Approvazione da parte della giunta regionale entro il 31 luglio 2020
107 co. 4	Enti locali	Determinazioni tariffe Tari e Tari corrispettivo	Differimento al 30.06.2020
107 co. 6	Enti locali	Deliberazione Documento Unico di Programmazione	Differimento al 30.09.2020
107 co. 7	Enti locali	Deliberazione dello stato di deficitarietà e dissesto e degli adempimenti inerenti e conseguenti	Differimento al 30 giugno 2020
107 co. 8	Enti locali	Deliberazione del bilancio di previsione stabilmente riequilibrato	Differimento al 30 settembre 2020
107 co. 9	Enti locali	Richiesta anticipazione di cassa per la gestione finanziaria degli enti locali sciolti per fenomeni di infiltrazioni di tipo mafioso	Differimento al 31 dicembre 2020
107 co.10	Enti locali	Scioglimento e sospensione dei consigli comunali e provinciali di cui agli artt. 141 e 143 del Tuel	Differimento fino a 180 giorni

Articolo 33 (d.l. Liquidità) – *Proroga organi e rendiconti*

Sempre in termini di proroghe, in ragione della situazione emergenziale l'art. 33, comma 1, del d.l. 23/2020 introduce una proroga degli organi amministrativi e di controllo, sia ordinari che straordinari, degli enti e degli organismi pubblici di cui all'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, vale a dire degli enti e dei soggetti indicati ai fini statistici nell'elenco annuale dell'ISTAT delle pubbliche amministrazioni e delle amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165 e successive modificazioni, compresi pertanto tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali.

Sono esclusi da questa specifica proroga le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e i loro consorzi e le loro associazioni e le Società.

In particolare, per gli enti espressamente individuati che, nel periodo dello stato di emergenza, sono tenuti al rinnovo degli organi amministrativi e di controllo in quanto scaduti per compiuto mandato e non ricostituiti nei termini prescritti dalle vigenti disposizioni o per l'impossibilità, per quelli a base associativa, di attivare o completare le eventuali procedure elettorali, sono ulteriormente prorogati fino al termine dello stato di emergenza e, comunque, fino alla loro effettiva ricomposizione i termini di cui all'art. 3, comma 1, del d.l. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 1994, n. 444 (ovvero *prorogatio* per non più di quarantacinque giorni decorrenti dal giorno della scadenza del termine).

Gli enti e organismi pubblici a base associativa che, in tale periodo, sono tenuti al rinnovo degli organi di amministrazione e controllo possono sospendere, fino al termine dello stato di emergenza, le procedure di rinnovo elettorali, anche in corso, con contestuale proroga degli organi.

9. Misure urgenti per garantire la continuità delle imprese colpite dall'emergenza COVID-19

Il Capo II del d.l. n. 23/2020 reca misure per garantire la continuità delle imprese nella situazione di forte stallo economico in cui attualmente si trovano a seguito della chiusura delle attività produttive e delle ricadute che l'emergenza epidemiologica legata alla diffusione del COVID-19 sta comportando sul tessuto socio-economico.

Spicca tra tutte l'art. 5 del Decreto "Liquidità" che, in maniera condivisibile, differisce l'entrata in vigore del d.lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019 (di seguito Codice della crisi). Purtuttavia, il semplice rinvio dell'entrata in vigore del Codice della crisi, se isolatamente considerato e attuato, non appare in grado di evitare che imprese improvvisamente cadute in crisi a causa dell'emergenza in atto diventino insolventi nel prossimo futuro. In tale ottica, pertanto, si pongono le ulteriori misure del Capo II del Decreto "Liquidità" che agiscono su due ideali piani: la prevenzione della crisi e la facilitazione del risanamento delle crisi esistenti.

Al fine della prevenzione di future crisi, sono state introdotte le disposizioni indirizzate, per un verso, a sostenere sotto il profilo finanziario le società e, per altro verso, a consentire che le società

precipitate per fattori esogeni nella prospettiva di perdita della continuità non vengano a trovarsi nelle situazioni per cui, a fronte di una mancata ricapitalizzazione da parte dei soci, si renda necessario accertarne lo scioglimento con conseguente liquidazione.

In tal modo, le nuove previsioni sul rinvio dell'entrata in vigore del Codice della crisi vengono corredate di interventi dalla portata eccezionale, ma funzionali alla salvaguardia delle imprese.

Con il medesimo obiettivo di tutela delle aziende, si muovono le ulteriori misure ideate nel Capo II, che facilitano il risanamento delle crisi esistenti. Da un lato, infatti, il decreto minimizza il pericolo della dichiarazione "affrettata" di insolvenza su istanza dei creditori ovvero dello stesso imprenditore, sottraendo le imprese, seppur temporaneamente, alla dichiarazione di fallimento e consentendo, in tal modo, il tentativo del risanamento con altri strumenti predisposti dalla legge fallimentare e dall'ordinamento; dall'altro lato, il decreto in rassegna favorisce l'approvazione e l'esecuzione di piani di concordato o accordi di ristrutturazione, le cui originarie pattuizioni potrebbero risentire dell'intervenuta crisi economica da COVID.

Articolo 5 (d.l. Liquidità) – *Differimento dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14*

L'art. 5 del d.l. n. 23/2020 dispone il rinvio dell'entrata in vigore del Codice della crisi. In tal modo, tutte le previsioni del Codice della crisi non ancora vigenti entreranno in vigore a partire dal 1° settembre 2021.

Come è dato leggere nella relazione illustrativa al decreto-legge, infatti, è da ipotizzare che, alla data del 1° settembre 2021, la forte crisi dell'economia legata alla pandemia sarà esaurita e che dunque sarà consentito attuare tutte le misure di potenziamento delle imprese che possano evitare di rendere vano il profondo mutamento di prospettiva imposto dal Codice della crisi medesimo circa la salvaguardia e il risanamento delle imprese in crisi, nella proclamata ottica di intervento tempestivo volto a scongiurare l'insolvenza.

In tale ottica, si rende necessario garantire un corretto funzionamento delle procedure di allerta, finalizzate, come è noto, a consentire l'emersione tempestiva degli indizi di crisi in funzione di prevenzione di una futura insolvenza: tali procedure, fondate sulle segnalazioni degli indizi di crisi, se il Codice della crisi entrasse in vigore il 15 agosto 2020, vedrebbero vanificare il proprio ruolo di individuazione della crisi e di anticipazione dei negativi risvolti. In una situazione in cui l'intero tessuto economico mondiale risulta colpito dalla crisi, come chiarisce la relazione illustrativa, gli indicatori non potrebbero svolgere alcun concreto ruolo selettivo, finendo di fatto per mancare quello che è il proprio obiettivo ed anzi generando effetti potenzialmente sfavorevoli.

In definitiva, una proroga generalizzata dei termini e delle scadenze previste nel Codice della crisi, nonché una proroga per l'applicazione dei nuovi istituti, si rendono quanto mai necessarie a seguito dell'emergenza sanitaria e delle misure contenitive adottate dal Governo per farvi fronte, misure che incidono e rallentano sensibilmente sia il sistema produttivo del Paese, sia l'attività dei professionisti direttamente coinvolti nella gestione della crisi e dell'insolvenza.

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa della novità:

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	TERMINI
5 d.l. Liquidità	Debitore in crisi o insolvente Debitore in stato di sovraindebitamento	Rinvio dell'entrata in vigore del d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (Codice della crisi)	1° settembre 2021

Articolo 6 (d.l. Liquidità) - *Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale*

L'art. 6 del d.l. n. 23/2020 prevede che, dalla data di entrata in vigore del decreto (vale a dire dal 9 aprile 2020) e fino al 31 dicembre 2020, non trovano applicazione gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-*bis*, commi quarto, quinto e sesto, e 2482-*ter* del codice civile. Per lo stesso periodo, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, n. 4, e 2545-*duodecies* del codice civile.

Considerate le gravi ricadute che l'emergenza COVID-19 comporta sull'andamento e sul funzionamento delle società, con tale previsione si declina l'inoperatività dei rimedi societari in caso di perdite registrate nel periodo di riferimento (vale a dire dall'entrata in vigore del decreto fino alla chiusura dell'esercizio 2020) e l'inoperatività della causa di scioglimento della società per riduzione del capitale sociale a causa di perdite, sempre verificatesi durante l'esercizio 2020, così da consentire alle società di intraprendere gli opportuni provvedimenti successivamente.

Logicamente, per poter fruire delle summenzionate facilitazioni, che consentono di derogare alle ordinarie regole previste nel codice civile, deve riscontrarsi l'esistenza di un nesso causale tra le perdite registrate e lo stato di emergenza, per come dichiarato dal legislatore. Si evita, in definitiva, che in tali situazioni gli amministratori procedano ad accertare la causa di scioglimento per riduzione del capitale sotto il minimo legale, qualora i soci non abbiano deliberato l'aumento del capitale necessario al ripianamento delle perdite ovvero la trasformazione della società.

Resta ferma la previsione di cui all'art. 2446, primo comma, c.c. in relazione all'informativa all'assemblea e ai soci della situazione di perdita rilevante (prevista, tra l'altro, per le sole s.p.a. dall'art. 58 della Direttiva 1132/2017).

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	TERMINI
6 d.l. Liquidità	Società di capitali	Sospensione degli obblighi di cui agli artt. 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-*bis*, commi 4, 5 e 6, e 2482-*ter* c.c.	Fino al 31 dicembre 2020
	Società di capitali e società cooperative	Sospensione della causa di scioglimento di cui all'art. 2484, n. 4, e 2545-*duodecies* c.c.	Fino al 31 dicembre 2020

Articolo 7 (d.l. Liquidità) - ***Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio***

Ai sensi dell'art. 7 del d.l. n. 23/2020, nella redazione del bilancio di esercizio per l'anno 2020, la valutazione delle voci nel la prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'art. 2423-*bis*, primo comma, n. 1), c.c. può comunque essere effettuata se risulta verificata in riferimento all'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020. Il criterio di valutazione utilizzato deve essere specificamente illustrato nella nota informativa, anche mediante il richiamo alle risultanze del bilancio precedente.

Anche tale previsione, come quella relativa alla riduzione del capitale per perdite di cui all'art. 6 del d.l. n. 23/2020, deriva dalla consapevolezza degli effetti – straordinari e fortemente incisivi – che la crisi in atto può avere sui bilanci delle imprese e sulle prospettive di continuità aziendale. Di conseguenza, in mancanza della previsione normativa in esame, numerose imprese avrebbero dovuto redigere i bilanci dell'esercizio in corso verosimilmente senza la possibilità di adottare la prospettiva della continuità aziendale, con una grave ricaduta sulla valutazione di tutte le voci del bilancio stesso.

La *ratio* della norma, invece, è proprio quella di consentire anche alle imprese in difficoltà per l'emergenza COVID-19 di fornire una chiara rappresentazione della realtà, operando una riclassificazione con riferimento alla situazione fisiologica precedente all'insorgere dell'emergenza medesima.

La disposizione in questione si applica anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

Art.	Soggetti	Adempimento	Deroga
7 d.l. Liquidità	Società di capitali	Approvazione del bilancio 2020 Applicazione dell'art. 2423-*bis*, primo comma, n. 1, c.c.	Possibilità di valutazione in ottica di continuità dell'attività se verificata con riferimento al 2019

Articolo 8 (d.l. Liquidità) - ***Disposizioni temporanee in materia di finanziamenti alle società***

L'art. 8 del d.l. n. 23/2020 si sofferma sulla disciplina dei finanziamenti soci, anche effettuati nelle dimensioni di gruppo, durante lo stato di emergenza. La nuova disposizione prevede, infatti, che ai finanziamenti effettuati a favore della società dal 9 aprile 2020 (data di entrata in vigore del d.l. n. 23/2020) e sino alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli artt. 2467 e 2497-*quinquies* c.c.

Si tratta, come è dato evincere, di previsioni volte a disattivare la regola della postergazione del rimborso dei finanziamenti effettuati a favore della società da parte dei propri soci rispetto alla soddisfazione degli altri creditori.

È noto, infatti, che l'impresa italiana è notoriamente sottocapitalizzata e che i rimedi approntati dai surrichiamati artt. 2476 e 2497-*quinquies* c.c. sono stati introdotti per scongiurare le situazioni in cui i mezzi forniti alla società dai soci, in quanto prestiti, non siano imputati a capitale. Pur a fronte della parziale modifica apportata dall'art. 383 del Codice della crisi che, come è noto, sopprime l'obbligo della restituzione del finanziamento del socio effettuato nell'anno precedente alla dichiarazione di fallimento, lo slittamento dell'entrata in vigore del Codice della crisi e le accennate esigenze di favorire l'immissione di nuova finanza da parte dei soci giustificano il ripensamento del meccanismo della postergazione del rimborso dei soci rispetto agli altri creditori non privilegiati.

Trattandosi di una norma eccezionale destinata a far fronte alle esigenze contingenti dovute alla crisi provocata dal COVID, la relativa applicazione è temporalmente limitata al 31 dicembre 2020.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	TERMINI
8 d.l. Liquidità	Società e gruppi	I prestiti effettuati dai soci ai sensi degli artt. 2467 e 2497-*quinquies* c.c. non sono postergati nel rimborso	Fino al 31 dicembre 2020

Articolo 9 (d.l. Liquidità) - *Disposizioni in materia di concordato* preventivo *e di accordi di ristrutturazione*

L'art. 9 del d.l. n. 23/2020 reca alcune disposizioni indirizzate a disciplinare le procedure di concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione in corso di esecuzione o ancora non conclusi, al fine evidente di scongiurare le ricadute economiche dell'attuale contesto emergenziale sulle imprese che abbiano attivato tali procedure di composizione della crisi in un momento precedente al dilagarsi dell'epidemia.

Nello specifico, con tali misure si intende, per un verso, salvaguardare l'esecuzione dei concordati e degli accordi di ristrutturazione già omologati che, quale conseguenza dell'attuale situazione di emergenza sanitaria, potrebbero risultare irrimediabilmente compromessi; per altro verso, accordare al debitore, prima dell'omologazione, la possibilità di elaborare una nuova proposta di concordato, ovvero di accordo di ristrutturazione, ovvero di procedere con una modifica unilaterale dei termini di adempimento originariamente individuati.

Più nel dettaglio, l'art. 9 del d.l. n. 23/2020 stabilisce:

- la proroga, per la durata di sei mesi, dei termini di adempimento dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione che siano già stati omologati e aventi scadenza nel periodo ricompreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2021;
- la possibilità per il debitore di presentare, nel corso dei procedimenti di omologazione del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione pendenti alla data del 23 febbraio 2020 e fino all'udienza per l'omologazione, istanza per la concessione di un termine, non superiore a 90 giorni e non prorogabile, finalizzato alla predisposizione di una nuova proposta di concordato o di un nuovo accordo di ristrutturazione. Il nuovo termine decorre dalla data del provvedimento del Tribunale che accoglie l'istanza.

Con specifico riferimento al concordato preventivo, tuttavia, tale possibilità non è ammessa qualora sia già stata tenuta l'adunanza dei creditori ma non siano state raggiunte le maggioranze richieste dall'art. 177 l.f., per l'approvazione del concordato;

- la possibilità per il debitore di richiedere, fino alla data dell'udienza fissata per l'omologazione, il differimento dei termini di adempimento fissati nella proposta e nell'accordo originari. In tal caso, dunque, la modifica è circoscritta alle scadenze già pattuite che, per espressa previsione dell'art. 9, comma 3, del d.l. n. 23/2020 non possono essere dilazionate per più di sei mesi. La stessa disposizione precisa che la relativa richiesta deve essere effettuata tramite il deposito di una memoria contenente l'indicazione dei nuovi termini e la documentazione che comprova la necessità di modificare le scadenze originarie.
  Si tratta di richiesta di modifica unilaterale, condizionata alla successiva omologazione del Tribunale che, nel caso di concordato preventivo, è tenuto ad acquisire il parere del commissario giudiziale. Il Tribunale omologa la modifica previa verifica della persistente sussistenza dei presupposti di cui agli artt. 180 o 182-*bis* l.f. e dando espressamente atto delle nuove scadenze;
- la possibilità, per il debitore cui sia stato concesso il termine ai sensi dell'art. 161, comma 6, l.f., e per il quale le eventuali proroghe dei termini originari siano in scadenza, di beneficiare di un ulteriore periodo di proroga di 90 giorni.
  La richiesta di concessione dell'ulteriore proroga dell'*automatic stay*, che può essere effettuata anche in presenza di un ricorso per la dichiarazione di fallimento, deve essere formulata tramite apposita istanza da depositare prima della scadenza dei termini concessi *ex* art. 161, comma 6, l.f. e già prorogati. Nell'istanza il debitore deve indicare gli elementi che rendono necessaria la concessione della nuova proroga, con specifico riferimento ai fatti sopravvenuti per effetto dell'emergenza epidemiologica COVID-19.
  Il Tribunale, dopo aver acquisito il parere del commissario giudiziale se nominato, concede la proroga subordinatamente alla constatazione dell'esistenza di concreti e giustificati motivi: trattandosi, peraltro, di una mera dilatazione degli originari termini, la disciplina descritta nell'art. 161, commi 7 e 8, l.f. continua a trovare applicazione.
  L'istanza di ulteriore proroga può essere richiesta anche dal debitore che ha già ottenuto la concessione dei termini di cui all'art. 182-*bis*, settimo comma, l.f.. In tal caso, il Tribunale provvede in camera di consiglio, omessi gli adempimenti di cui al medesimo art. 182-*bis*, settimo comma, primo periodo l.f. (comunicazione ai creditori della documentazione), e concede la proroga quando ritiene che esistano giustificati e concreti motivi e persistano i presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione dei debiti con le maggioranze fissate nell'art. di cui all'art. 182-*bis*, primo comma, l.f..

Articolo 10 (d.l. Liquidità) - *Disposizioni temporanee in materia di ricorsi e richieste per la dichiarazione di fallimento e dello stato di insolvenza*

Con riferimento alla dichiarazione di fallimento e alla dichiarazione di insolvenza si evidenzia la disposizione di cui all'art. 10 del d.l. n. 23/2020. Con essa si è inserita una eccezionale previsione di improcedibilità, nel breve periodo ricompreso tra il 9 marzo 2020 e il 30 giugno 2020, relativa a tutti i

ricorsi presentati per la dichiarazione di fallimento, ai sensi degli artt. 15 e 195, l.f., nonché per la dichiarazione dello stato di insolvenza ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 270/1999.

Risultano ricomprese sotto l'ambito applicativo della disposizione in rassegna tutte le tipologie di istanze che coinvolgono imprese di dimensioni tali da non essere assoggettate alla disciplina del d.lgs. n. 347/2003 (c.d. Decreto Marzano): alla scadenza del periodo indicato, peraltro, le istanze per la dichiarazione di fallimento e dello stato di insolvenza potranno essere nuovamente presentate.

Unica eccezione è rappresentata da quanto disposto nell'art. 10, comma 2, del d.l. n. 23/2020. Si tratta delle ipotesi in cui il ricorso è presentato dal pubblico ministro con la richiesta di emissione dei provvedimenti cautelari o conservativi di cui all'art. 15, comma 8, l.f.. In tali casi, secondo la relazione illustrativa, la radicale improcedibilità verrebbe ad avvantaggiare le imprese che stano potenzialmente mettendo in atto condotte dissipative di rilevanza anche penale con nocumento dei creditori, compromettendo le esigenze di repressione di condotte caratterizzate da particolare gravità.

L'ultimo comma dell'art. 10 del d.l. n. 23/2020 precisa che, nei casi in cui al periodo di improcedibilità faccia seguito la dichiarazione di fallimento, tale periodo non verrà computato ai sensi degli artt. 10 e 69-*bis* l.f.. In altri termini, si sterilizza l'efficacia del periodo di improcedibilità dei ricorsi ai fini del calcolo dell'anno decorrente dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese per la dichiarazione di fallimento, sia ai fini del calcolo dei termini di cui all'art. 69-*bis* l.f. per la proposizione delle azioni revocatorie.

Ciò detto, non può sottacersi la circostanza che le nuove misure del capo II del d.l. n. 23/2020 non si occupano delle c.d. crisi minori, vale a dire delle crisi attualmente disciplinate dalla legge n. 3/2012 relativa ai procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento e di liquidazione del patrimonio. Si tratta di una carenza che dovrebbe essere colmata, considerato che, oltre ai consumatori e agli enti diversi, sono interessati dall'ambito applicativo della legge n. 3/2012 numerosi imprenditori non fallibili.

Al riguardo, non v'è dubbio che la sospensione dei termini processuali, disposta con l'art. 83 del d.l. n. 18/2020 e prorogata dal d.l. n. 23/2020 deve intendersi riferita anche al compimento degli atti relativi a detti procedimenti. Tuttavia, al pari di quanto può verificarsi nei concordati preventivi o negli accordi di ristrutturazione conclusi dalle c.d. imprese fallibili, la situazione di emergenza sociale dovuta alla cessazione delle attività produttive può comportare la difficoltà, da parte del debitore sovraindebitato, di dare esecuzione ai piani economici-finanziari su cui si basa l'esecuzione dell'accordo di composizione della crisi, ovvero ai piani del consumatore, già omologati: si tratta, infatti, di vicende processuali ormai concluse che, come tali, non beneficiano della sospensione *ex* art. 83 del d.l. n. 18/2020, come prorogata dall'art. 36 del d.l. n. 23/2020 e in relazione alle quali quest'ultimo nulla dispone.

In considerazione dell'evidente *vulnus* normativo, può sostenersi che anche i debitori in stato di sovraindebitamento – in alternativa alla possibilità di richiedere una modifica delle condizioni e/o delle tempistiche di adempimento indicate nel piano del consumatore o nell'accordo di composizione della crisi originari, ai sensi e secondo le modalità previste dall'art. 13, comma 4-*ter*,

della legge n. 3/2012 – possano richiedere al Giudice la sospensione dell'esecuzione del piano o dell'accordo, attenendosi ai conseguenziali provvedimenti dallo stesso assunti.

Di seguito una tabella riepilogativa delle principali novità.

ART.	TIPOLOGIA PROCEDIMENTI	MISURA	DURATA
9 d.l. Liquidità	Concordati preventivi e accordi di ristrutturazione omologati aventi scadenza nel periodo tra ricompreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2021	Proroga dei termini fissati per l'adempimento	6 mesi
	Procedimenti di omologazione del concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione pendenti alla data del 23 febbraio 2020	Possibilità di richiedere la concessione di un termine per predisposizione di una nuova proposta di concordato o di un nuovo accordo di ristrutturazione	90 giorni
	Procedimenti di omologazione di concordati preventivi pendenti alla data del 23 febbraio 2020 e degli accordi di ristrutturazione pendenti alla data del 23 febbraio 2020	Possibilità di richiedere un differimento, dei termini di adempimento originari	6 mesi
	Concordati in bianco e accordi di ristrutturazione	Possibilità di proroga di *automatic stay ex* artt. 161, comma 6, e 182-*bis*, comma 7, l. fall., se siano in scadenza le proroghe già assegnate	90 giorni
10 d.l. Liquidità	Dichiarazione di fallimento e dello stato di insolvenza	Improcedibilità delle dichiarazioni di fallimento presentate *ex* artt. 15 e 195 l.f. e delle dichiarazioni di insolvenza *ex* art. 3 del d.lgs. n. 270/1999. Unica eccezione ricorsi presentati dal P.M. con richiesta di emissione dei provvedimenti cautelari o conservativi *ex* art. 15, comma 8, l.f. In caso di successiva dichiarazione di fallimento, il periodo di blocco non verrà computato ai sensi degli artt. 10 e 69-*bis* l.f.	Dal 9.3.2020 al 30.6.2020

10. Disposizioni urgenti in materia di esercizio di poteri speciali nei settori di rilevanza strategica

Il Capo III del d.l. n. 23/2020 contiene disposizioni urgenti in materia di esercizio di poteri speciali nei settori di rilevanza strategica. Si tratta delle misure volte a estendere e a implementare il d.l. n. 21/2012, c.d. Decreto Golden Power, e finalizzate ad ampliare gli strumenti già esistenti per la tutela degli investitori e per assicurare trasparenza ed efficienza dei mercati. In situazioni di particolare turbolenza come quella attuale, possono riscontrarsi sensibili ricadute anche per le imprese di piccole e medie dimensioni che siano quotate nei mercati regolamentati.

Articolo 15 (d.l. Liquidità) - *Modifiche all'articolo 4-bis, comma 3, del decreto-legge 21 settembre 2019, n. 105, convertito con modificazioni dalla legge 18 novembre 2019, n. 133*

Articolo 16 (d.l. Liquidità) - *Modifiche al decreto-legge 15 marzo 2012, n. 21, convertito con modificazioni dalla legge 11 maggio 2012, n. 56*

Articolo 17 (d.l. Liquidità) - *Modifiche all'articolo 120 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58*

L'art. 15 del d.l. n. 23/2020 interviene sulla normativa relativa ai poteri speciali attribuiti al Governo dal d.l. n. 21/2012 (c.d. Decreto Golden Power) inerenti ai settori strategici dell'energia, dei trasporti e delle comunicazioni, nonché ai settori indicati all'art. 4, paragrafo 1, del Regolamento (UE) n. 452/2019.

Si tratta di previsioni volte a rafforzare, in prevalenza fino al 31 dicembre 2020, gli speciali poteri attribuiti al Governo dal d.l. n. 21/2012 e finalizzati a salvaguardare gli assetti delle imprese operanti in settori strategici, tra cui, a seguito della modifica, rientreranno, oltre a quelli tradizionali della difesa, della sicurezza nazionale, dell'energia, dei trasporti e delle comunicazioni, anche quello finanziario, creditizio e assicurativo agroalimentare, e sanitario. Va chiarito che l'operatività di alcune disposizioni è subordinata alla emanazione del DPCM per l'individuazione degli asset strategici nei settori di cui all'articolo 4, paragrafo 1, del Regolamento (UE) n. 452/2019.

L'art. 15, comma 1, del d.l. n. 23/2020 stabilisce che fino alla data di emanazione del DPCM summenzionato, pertanto, sono ora soggetti a obbligo di notifica alla Presidenza del Consiglio dei Ministri gli acquisti di partecipazioni in società che detengono asset in tutti settori di cui all'articolo 4, paragrafo 1, del Regolamento (UE) n. 452/2019, inclusi, nel settore finanziario, quello creditizio e assicurativo. Inoltre, la notifica riguarda gli acquisti di tutte le partecipazioni, a prescindere dalla rilevanza della partecipazione e anche se effettuate da soggetto europeo.

Al fine poi di contrastare l'emergenza da COVID-19 e di contenerne gli effetti negativi fino al 31 dicembre 2020, sono soggetti all'obbligo di notifica anche le delibere, gli atti o le operazioni che abbiano per effetto modifiche della titolarità, del controllo o della disponibilità di detti attivi o il cambiamento della loro destinazione sempre con riferimento a imprese a rilevanza strategica ivi inclusi, nel settore finanziario, quello creditizio e assicurativo; gli acquisti a qualsiasi titolo effettuati di partecipazioni, da parte di soggetti esteri, anche appartenenti all'Unione europea, di rilevanza tale da determinare l'insediamento stabile dell'acquirente in ragione dell'assunzione del controllo della

società la cui partecipazione è oggetto dell'acquisto, ai sensi dell'art. 2359 c.c. e del testo unico di cui al d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, nonché gli acquisti di partecipazioni, da parte di soggetti esteri non appartenenti all'Unione europea, che attribuiscono una quota dei diritti di voto o del capitale almeno pari al 10 per cento, tenuto conto delle azioni o quote già direttamente o indirettamente possedute, e il valore complessivo dell'investimento sia pari o superiore a un milione di euro, e sono altresì notificate le acquisizioni che determinano il superamento delle soglie del 15 per cento, 20 per cento, 25 per cento e 50 per cento.

L'art. 16 del d.l. n. 23/2020 modifica alcuni aspetti procedurali del d.lgs. n. 21/2012.

A tutela del mercato e dell'economia interna, con l'obiettivo di evitare scalate ostili, inoltre, l'art. 17 del d.l. n. 23/2020 modifica alcune previsioni dell'art. 120 del d.lgs. 24 febbraio 1998 n. 58 (di seguito, TUF), relativo agli obblighi di comunicazione delle partecipazioni rilevanti.

In primo luogo, si sopprime dal comma 2-*bis* dell'art. 120 TUF l'inciso "*ad elevato valore corrente di mercato*" per consentire alla Consob di prevedere, per un periodo di tempo limitato, soglie inferiori a quelle indicate nell'art. 120, comma 2, TUF (3% e 5% in caso di PMI), per i detti obblighi di comunicazione, anche con riguardo a società che non presentino una elevata capitalizzazione.

In secondo luogo, si interviene sul comma 4-*bis* dell'art. 120 TUF (c.d. norma antiscorrerie o dichiarazione di intenzione); l'art. 17, comma 1, lett. b), infatti, prevede che la Consob possa, con provvedimento motivato da esigenze di tutela degli investitori nonché di efficienza e trasparenza, prevedere, per un limitato periodo di tempo, in aggiunta alle soglie indicate nel primo periodo del comma 4-*bis* dell'art. 120 del TUF una soglia del 5% quando riferita a società ad azionariato particolarmente diffuso.

A seguito della pubblicazione del Decreto "Liquidità", avvalendosi dei poteri coniati nell'art. 17 in rassegna, la Consob ha adottato due provvedimenti che attengono sia al regime di trasparenza relativo all'obbligo di comunicazione delle partecipazioni rilevanti in alcune società italiane quotate, sia la "dichiarazione delle intenzioni" in caso di acquisizione di partecipazioni nelle società quotate, come previsto dall'art. 120, comma 4-*bis*, del TUF. Si tratta, più partitamente, delle delibere nn. 21326 e 21327 del 9 aprile 2020, applicabili dall'11 aprile 2020 fino all'11 luglio 2020 a 104 società quotate in Italia, individuate secondo il criterio della diffusione dell'azionariato ed elencate in allegato alle delibere sopra richiamate.

Con riguardo alle variazioni delle soglie relative alle partecipazioni rilevanti che fanno scattare l'obbligo di comunicazione alla Consob, l'Autorità di vigilanza ha operato la riduzione dal 3% all'1% e dal 5% al 3% per le PMI. Considerato che, come precedentemente esaminato, il Decreto "Liquidità" privilegia unicamente il criterio della diffusione dell'azionariato, si è resa necessaria, pertanto, l'abrogazione da parte dell'Autorità della precedente delibera n. 21304 del 17 marzo scorso che introduceva un obbligo analogo per 48 società quotate, individuate secondo il duplice criterio fissato nella previgente versione dell'art. 120, comma 2-*bis*, del TUF e ancorato a: *i*) all'elevato valore di mercato e *ii*) alla diffusione dell'azionariato.

Restano escluse dall'ambito applicativo della delibera n. 21326[131] gli emittenti soggetti a controllo di diritto ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1) c.c., richiamato dall'art. 93 del TUF.

Con riguardo, invece, ai poteri di cui al novellato art. 120, comma 4-*bis*, del TUF, per il periodo di tre mesi successivi alla data dell'11 aprile 2020 e per le 104 società ricomprese nel menzionato elenco, la Consob si è avvalsa della facoltà di introdurre l'ulteriore soglia del 5%, al raggiungimento o superamento della quale sorgono gli obblighi di comunicazione previsti dall'art. 120, comma 4-*bis*, del TUF. Restano ferme le esenzioni dagli obblighi di comunicazione delle dichiarazioni di intenzioni previste dal nuovo art. 122-*ter* del Regolamento Emittenti, come introdotto con la Delibera della Consob n. 21320 del 7 aprile 2020[132].

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	TERMINI
15 e 16 d.l. Liquidità	Società e gruppi	Speciali poteri di intervento del Governo a tutela dei settori strategici per l'economia	Fino all'applicazione del d.p.c.m. per l'individuazione degli asset strategici nei settori di cui all'art. 4, par. 1, Regolamento UE) n. 452/2019 o fino al 31 dicembre 2020
17 d.l. Liquidità	Società quotate	Consob può prevedere soglie inferiori a quelle indicate nell'art. 120, comma 2, TUF Consob può prevedere, in aggiunta alle soglie indicate nel primo periodo del comma 4-*bis* dell'art. 120 TUF, una soglia del 5 %	Per periodo di tempo limitato

11. Misure di potenziamento del servizio sanitario nazionale

Il titolo I del Decreto reca una serie di misure finalizzate a rafforzare il servizio sanitario nazionale e la protezione civile.

[131] Delibera Consob n. 21326 "*Riduzione delle soglie percentuali iniziali di comunicazione ai sensi dell'art. 120, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 58 del 1998 per le partecipazioni azionarie nel capitale di società quotate aventi l'Italia come Stato membro d'origine ad azionariato particolarmente diffuso*".

[132] Delibera Consob n. 21327 "*Riduzione della soglia percentuale iniziale di comunicazione ai sensi dell'art. 120, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 58 del 1998 per le dichiarazioni degli obiettivi in occasione dell'acquisto di una partecipazione in emittenti quotati aventi l'Italia come Stato membro d'origine e ad azionariato particolarmente diffuso*".

Trattasi di previsioni che mirano al potenziamento delle risorse umane del Ministero della salute e degli Uffici periferici dello stesso, all'incremento del personale medico e infermieristico della sanità militare, nonché al rafforzamento del personale delle aziende e degli enti del Servizio Sanitario nazionale, prevendo, a tal fine, alcune misure straordinarie per la permanenza in servizio del personale sanitario e, al contempo, deroghe alle norme che disciplinano le procedure per il riconoscimento delle qualifiche professionali sanitarie conseguite in un Paese dell'Unione europea o in Paesi terzi.

Al fine di assicurare la produzione e la fornitura di dispositivi medici e dispositivi di protezione individuale, in considerazione della inadeguata disponibilità degli stessi nel periodo di emergenza COVID-19, l'art. 5 del d.l. n. 18/2020 introduce altresì alcuni incentivi per la produzione e la fornitura di dispositivi medici, autorizzando Invitalia, in qualità di soggetto gestore delle principali agevolazioni nazionali alle imprese a erogare finanziamenti mediante contributi a fondo perduto e in conto gestione, nonché finanziamenti agevolati, alle imprese produttrici di dispositivi medici, come mascherine, respiratori e altri dispositivi.

Nella medesima ottica, limitatamente al periodo dell'emergenza, l'art. 15 del d.l. n. 18/2020 prevede la possibilità di mettere in commercio le menzionate mascherine anche in deroga alle vigenti disposizioni in materia, ferma restando la necessità che il produttore autocertifichi sotto la propria responsabilità che il prodotto sia conforme alla normativa vigente sugli standard di sicurezza.

L'art. 3 del d.l. n. 18/2020, poi, facendo seguito alle prescrizioni già impartite dal Ministero della salute con circolare del 1 marzo 2020, stabilisce un potenziamento della rete di assistenza territoriale, consentendo alle regioni, alle province autonome di Trento e Bolzano e alle aziende sanitarie di stipulare contratti con le strutture private accreditate per l'acquisto di ulteriori prestazioni sanitarie, ovvero con strutture private non accreditate, purché siano in possesso dei requisiti richiesti per l'autorizzazione all'esercizio, laddove le prime non siano in grado di soddisfare il fabbisogno stimato dalla menzionata circolare del Ministero della salute 1° marzo 2020.

Viene, inoltre, stabilito che, al fine di fronteggiare la carenza di personale medico e delle professioni sanitarie legata ai ricoverati o allo stato contumaciale degli stessi, le strutture private, accreditate e non, sono tenute a mettere a disposizione il personale sanitario in servizio nonché i locali e le apparecchiature presenti nelle suddette strutture. In tal caso, per quanto attiene all'aspetto delle indennità, le prestazioni rese dalle strutture private sono remunerate dalle regioni richiedenti, corrispondendo al proprietario dei beni messi a disposizione, una somma di denaro a titolo di indennità di requisizione ai sensi dell'articolo 6, comma 5, del presente decreto.

<u>Articolo 6</u> (d.l. Cura Italia) – *Requisizioni in uso o in proprietà*

L'art. 6 del d.l. n. 18/2020 prevede la possibilità dell'adozione di provvedimenti di requisizione in uso o in proprietà di beni (mobili o immobili).

Si rammenta, a tal proposito, che la requisizione dei beni è prevista dall'art. 835 c.c. che, rinviando a leggi speciali per l'individuazione di disposizioni di maggior dettaglio circa i contenuti del provvedimento e le modalità di sua attuazione, declama la regola generale per cui quando ricorrano

gravi e urgenti necessità pubbliche, militari o civili, può essere disposta la requisizione dei beni mobili o immobili.

La requisizione in uso è uno strumento eccezionale tramite cui il cittadino collabora, in caso di assoluta straordinarietà, alla soddisfazione di esigenze della collettività trasferendo il godimento di un bene e adempiendo, in tal modo, ai doveri di solidarietà sociale. Il grave momento di estrema urgenza e necessità vissuto dal Paese e l'esigenza di non frapporre indugi alla tempestiva azione della pubblica amministrazione legittima l'assunzione di provvedimenti ablatori, a valenza temporanea, di beni presso il proprietario ovvero presso colui che ne abbia la detenzione, senza la necessità di una preventiva comunicazione al soggetto interessato.

L'art. 6 del d.l. n. 18/2020 si articola idealmente in due parti.

La prima concerne la requisizione in uso o in proprietà, da ogni soggetto pubblico o privato, di presidi sanitari e medico-chirurgici, nonché di beni mobili di qualsiasi genere, occorrenti per fronteggiare l'emergenza sanitaria, nonché per assicurare la fornitura delle strutture e degli equipaggiamenti alle aziende sanitarie o ospedaliere ubicate sul territorio nazionale, nonché per implementare il numero di posti letto specializzati nei reparti di ricovero dei pazienti affetti dal COVID-19.

Tale forma di requisizione è disposta con decreto del Capo del Dipartimento della protezione civile, anche su richiesta del Commissario straordinario nominato per l'attuazione e il coordinamento delle misure di contenimento e contrasto dell'emergenza epidemiologica, e può protrarsi fino al 31 luglio 2020, ovvero fino al diverso termine individuato dal Governo per lo stato di emergenza.

La requisizione di beni mobili deteriorabili o di cui l'uso alteri la destinazione e la struttura può essere solo in proprietà.

In ogni caso, la requisizione in uso non può avere una durata che ecceda i sei mesi dalla data di apprensione del bene, ferma restandone la proroga fintanto che persista lo stato emergenziale. In caso di mancata restituzione del bene nel predetto arco temporale, si prevede la "riqualificazione" del provvedimento in requisizione in proprietà, salvo che l'interessato consenta espressamente alla proroga del termine del provvedimento d'uso.

In linea con le previsioni di cui all'art. 835, primo comma, ultimo capoverso, c.c., che prevede a favore del proprietario del bene la corresponsione di una giusta indennità, l'art. 6, comma 5, del d.l. n. 18/2020 riconosce al proprietario dei beni requisiti la corresponsione di una somma di denaro a titolo indennità contestualmente all'apprensione dei beni requisiti.
La somma è determinata e liquidata secondo il valore corrente di mercato del bene valutato alla data del 31 dicembre 2019 (e senza tenere conto delle variazioni dei prezzi conseguenti a successive alterazioni della domanda o dell'offerta). Più partitamente, il decreto stabilisce che:

a) in caso di requisizione in proprietà, l'indennità di requisizione è pari al 100 per cento di detto valore;
b) in caso di requisizione in uso, l'indennità è pari, per ogni mese o frazione di mese di effettiva durata della requisizione, a un sessantesimo del valore calcolato per la requisizione in proprietà.

Se nel decreto di requisizione in uso non è indicato per la restituzione un termine inferiore, l'indennità corrisposta al proprietario è provvisoriamente liquidata con riferimento al numero di mesi o frazione di mesi intercorrenti tra la data del provvedimento e quella del termine dell'emergenza di cui al comma 1, comunque nel limite massimo dei sei mesi.

Qualora la requisizione di beni mobili si prolunghi, ovvero nei casi in cui la requisizione in uso si modifichi in requisizione in proprietà, spetta al proprietario del bene requisito una indennità aggiuntiva che è prevista secondo gli stessi criteri di calcolo ed è corrisposta entro15 giorni della scadenza del termine indicato per l'uso. Quando non è individuato un nuovo termine di durata, l'indennità è pari al 100% del valore di mercato del bene.

La seconda parte dell'art. 6 del d.l. n. 18/2020 abilita l'autorità a procedere con la requisizione in uso o in proprietà di beni immobili.

I commi 8 e 9 dell'art. 6, in particolare, disciplinano la requisizione in uso temporanea di beni immobili al fine di fronteggiare improrogabili esigenze connesse con l'emergenza sanitaria. Tale forma di requisizione è disposta con decreto del Prefetto, su proposta del Dipartimento della protezione civile e sentito il Dipartimento di prevenzione territorialmente competente: il parere del Dipartimento di prevenzione è acquisito per verificare l'idoneità di requisiti minimi strutturali (così la relazione illustrativa).

Oggetto del provvedimento prefettizio possono essere strutture alberghiere o altri immobili aventi analoghe caratteristiche di idoneità.

L'obiettivo del provvedimento ablatorio è di offrire ospitalità a persone in sorveglianza sanitaria e isolamento fiduciario o in permanenza domiciliare, laddove tali misure non possano essere attuate presso il domicilio della persona interessata. Anche in tali ipotesi, deve essere corrisposta al proprietario dei beni requisiti una somma di denaro a titolo di indennità di requisizione che, stando al provvedimento in esame, verrà liquidata contestualmente all'apprensione del bene medesimo.

Considerata la natura dei beni, il procedimento di determinazione della indennità si baserà, in tali casi, sulla formalizzazione di una relazione di stima del valore del bene. A tal riguardo, il comma 9 dell'art. 6 dispone che l'indennità di requisizione è liquidata nello stesso decreto del Prefetto, sulla base di una stima predisposta dall'Agenzia delle entrate, alla stregua del valore corrente di mercato dell'immobile requisito o di quello di immobili aventi caratteristiche analoghe, in misura corrispondente, per ogni mese o frazione di mese di effettiva durata della requisizione, allo 0,42% di detto valore.

Quanto alla durata, come per i beni mobili, la requisizione degli immobili può protrarsi fino al 31 luglio 2020, ovvero fino al termine al quale sia stata ulteriormente prorogata la durata dello stato di emergenza.

Se nel decreto di requisizione in uso non è indicato per la restituzione un termine inferiore, l'indennità corrisposta al proprietario è provvisoriamente liquidata con riferimento al numero di mesi o frazione di mesi intercorrenti tra la data del provvedimento e quella del termine dell'emergenza. In ogni caso di prolungamento della requisizione, la differenza tra l'indennità già corrisposta e quella spettante per l'ulteriore periodo è corrisposta al proprietario entro 30 giorni dalla scadenza del

termine originariamente indicato. Se non è indicato alcun termine, la requisizione si presume disposta fino al 31 luglio 2020, ovvero fino al termine al quale sia stata ulteriormente prorogata la durata dello stato di emergenza.

Per l'attuazione delle misure passate in rassegna, è autorizzata una spesa che non supera i 150 milioni di euro per il 2020.

V'è da segnalare che l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 (par. 5.1), si è soffermata sul trattamento fiscale delle requisizioni di cui all'art. 6 del d.l. n. 18/2020.

L'Agenzia, richiamando quanto chiarito nella risoluzione 31 ottobre 2000, n. 160 e considerata la disciplina della requisizione di cui al summenzionato art. 6, precisa che agli effetti dell'IVA, le requisizioni in proprietà, accompagnate da indennità, determinando un trasferimento a titolo oneroso, sia pure coattivo, della proprietà di un bene, rientrano nella previsione di cui all'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972. Decisivo, sembrerebbe apparire il richiamo dell'art. 14 della Direttiva n. 112/2006 del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in forza del quale per cessione si intende anche il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge. Con riferimento alla requisizione in uso, poi, ricomprendendo il surrichiamato art. 2 del d.P.R. n. 633/1972 nel concetto di cessione anche gli atti titolo oneroso che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere, l'Agenzia riconosce all'istituto tratteggiato nell'art. 6 del d.l. n. 18/2020, ai soli effetti tributari, la qualifica di cessione di beni.

Ciò posto, ai fini dell'imposizione ad IVA dell'indennità liquidata al soggetto requisito, si renderà necessario procedere con una valutazione condotta caso per caso e volta a riscontrare la ricorrenza del presupposto soggettivo in capo al requisito e l'inerenza della cessione con l'attività esercitata dallo stesso.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle principali novità:

ART.	SOGGETTI	ADEMPIMENTO	TERMINI
6 d.l. Cura Italia	Ogni soggetto pubblico o privato	**Requisizione in uso** di presidi sanitari e medico-chirurgici, nonché di beni mobili occorrenti per fronteggiare l'emergenza sanitaria È adottata con decreto del Capo del Dipartimento della protezione civile Riconoscimento di una indennità di requisizione	Fino al 31 luglio 2020, salvo proroghe per l'emergenza
	Ogni soggetto pubblico o privato	**Requisizione in proprietà** di beni mobili consumabili con l'uso Riconoscimento di un'indennità di requisizione	Fino al 31 luglio 2020, salvo proroghe per l'emergenza

	Proprietari di strutture alberghiere, ovvero di altri immobili aventi analoghe caratteristiche di idoneità	**Requisizione in uso di beni immobili**, per ospitarvi le persone in sorveglianza sanitaria e isolamento fiduciario o in permanenza domiciliare, laddove tali misure non possano essere attuate presso il domicilio della persona interessata. È adottata con decreto del Prefetto, su proposta del Dipartimento della protezione civile e sentito il Dipartimento di prevenzione territorialmente competente. Riconoscimento di un'indennità di requisizione.	Fino al 31 luglio 2020, salvo ulteriori proroghe per il protrarsi dello stato di emergenza
	Immobili requisiti a esercenti imprese, arti o professioni	Imposizione ad IVA, calcolata sul valore della indennità liquidata	