

APPROFONDIMENTO DEL 21/04/2020

DECRETO LIQUIDITÀ

Beneficiari e condizioni per la sospensione dei versamenti

Il presente approfondimento analizza l'art. 18, recante "*Sospensione di versamenti tributari e contributivi*", del decreto legge 9 aprile 2020, n. 23, cosiddetto "Decreto Liquidità" anche alla luce di quanto integrato dalla circolare n. 9/E del 13 aprile 2020 dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, il documento mira a chiarire i soggetti interessati dal provvedimento, l'ambito applicativo e le condizioni necessarie al godimento della misura, sintetizzando schematicamente i criteri stabiliti e definendo alcune criticità emerse dall'interpretazione degli stessi.

1. AMBITO APPLICATIVO

L'art. 18 del D.L. n. 23/2020, al fine di permettere alle imprese di far fronte alla crisi di liquidità causata dall'emergenza epidemiologica, estende a tutte le imprese, a prescindere dall'attività economica concretamente esercitata o dai limiti dei ricavi o compensi dell'esercizio precedente (come invece previsto in precedenza dal decreto legge 17 marzo 2020, n. 18,) la **sospensione dei versamenti in autoliquidazione in scadenza nel mese di aprile 2020 e nel mese di maggio 2020**, relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, alle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, operate in qualità di sostituti d'imposta, all'imposta sul valore aggiunto e ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché ai premi per l'assicurazione obbligatoria, **purché l'impresa abbia subito una contrazione del fatturato rispetto ai mesi di marzo e aprile relativi al periodo d'imposta precedente**. La norma è diretta a sostenere i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali le vigenti misure di contenimento della diffusione del virus COVID-19 hanno inciso sulla liquidità dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

2. SOGGETTI INTERESSATI

Alla sospensione sono interessati tutti i **soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione**, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, **con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 23/2020 e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il **33 per cento** nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

Invece, per i **soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione**, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato **con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto legge n. 23, la sospensione opera solamente nel caso in cui abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il **50 per cento** nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

Inoltre, la sospensione dei versamenti dell'imposta sul valore aggiunto si applica per i mesi di aprile e maggio 2020, a prescindere dal volume dei ricavi e dei compensi del periodo d'imposta precedente, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle **province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza** e che hanno subito rispettivamente una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il **33 per cento** nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta.

3. REQUISITO OGGETTIVO: CONTRAZIONE DEL FATTURATO

In base al tenore letterale della norma, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, ai fini della sospensione dei versamenti da eseguire nei mesi di aprile e maggio 2020, va valutata *"rispettivamente"* la diminuzione del fatturato o dei corrispettivi del:

- mese di marzo 2020 rispetto al mese di marzo 2019 (relativamente ai versamenti da eseguire ad aprile 2020);
- mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019 (in relazione ai versamenti da eseguire a maggio 2020).

Per quanto riguarda i parametri relativi al dato del fatturato riferito ai mesi di marzo/aprile 2020 rispetto agli stessi periodi del 2019, come riferimento va presa la data di effettuazione dell'operazione che:

- per le fatture immediate e i corrispettivi, si tratta rispettivamente della data della fattura e della data del corrispettivo giornaliero;
- per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura.

4. ALCUNE CRITICITÀ EMERSE

Contribuenti trimestrali IVA

La circolare n. 9/E/2020 specifica che per i contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente, stante il dato letterale della norma che fa espresso riferimento al fatturato o ai corrispettivi dei mesi di marzo e aprile, la verifica della diminuzione del fatturato vada fatta in relazione ai suddetti mesi con la comparazione 2020 su 2019.

Così facendo i contribuenti trimestrali potrebbero usufruire della proroga della scadenza del 16 aprile 2020 solamente per quanto riguarda gli adempimenti come sostituti d'imposta e i contributi previdenziali e non per l'IVA (con parametro fatturato/corrispettivi marzo 2020 su marzo 2019). Per la scadenza del 16 maggio 2020 invece anche per IVA, INAIL e contributi previdenziali personali (es. IVS artigiani e commercianti) con parametro fatturato/corrispettivi aprile 2020 su aprile 2019.

La necessaria verifica comporta lo smembramento di due dati mensili che rientrano in due trimestri diversi e con tempi di registrazione e di liquidazione dell'IVA diversi da quelli mensili.

Contribuenti forfettari ai sensi dell'art. 1 commi da 54 a 89 della legge 190/2014

In questo caso, lo spostamento dei termini di versamento riguarderebbe solamente le ritenute e i contributi sul lavoro dipendente. Nel regime in commento non è chiaro come sia possibile effettuare una comparazione riferita al fatturato o ai corrispettivi dei mesi di marzo e aprile 2020 sugli stessi mesi del 2019 (magari con un regime contabile diverso), tenuto conto che per i forfettari non sono previste registrazioni contabili ma solo obbligo di conservazione delle fatture e dei corrispettivi. Per analogia il criterio adottato potrebbe essere quello riportato per le imprese agricole senza scritture contabili.

Imprese agricole Trattandosi di attività d'impresa, ai sensi dell'art. 18 del D.L. n. 23/2020, le stesse rientrano nel trattamento indipendentemente dalla natura dei soggetti o dal regime fiscale adottato (fondiario o d'impresa).

Si rende necessario effettuare il confronto tra i ricavi risultanti dalle scritture contabili dei mesi di marzo e aprile 2020 sugli stessi periodi 2019. In mancanza di scritture contabili, invece, rileva l'importo del fatturato relativo ai medesimi come risultante dai registri IVA.

Attività per le quali non sussiste l'obbligo di fatturazione

Nel merito è intervenuta la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 13 aprile 2020 specificando che *“Nei casi in cui non sussista l'obbligo della emissione della fattura o dei corrispettivi (come ad esempio per le operazioni previste all'articolo 74 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633), si ritiene che il riferimento al fatturato e ai corrispettivi possa essere esteso, al concetto di ricavi e compensi; pertanto, il contribuente potrà assumere detti elementi, ai fini della verifica della diminuzione cui collegare il beneficio della sospensione [...]”*.

5. SOGGETTI CHE HANNO INIZIATO L'ATTIVITÀ DOPO IL 31 MARZO 2019

Tra i soggetti aventi diritto alle citate sospensioni dei versamenti rientrano anche gli esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e che hanno **intrapreso l'attività in data successiva al 31 marzo 2019**. Per questi, ai fini della sospensione dei versamenti per il mese di aprile e di maggio 2020, la norma non prevede alcuna condizione collegata alla riduzione del fatturato o dei corrispettivi.

6. GLI ENTI NON COMMERCIALI

Anche per gli **enti non commerciali**, di cui all'art. 73, comma 1, lettera c) del TUIR, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività di interesse generale non in regime d'impresa, viene disposta la sospensione dei versamenti relativi alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dei contributi previdenziali e assistenziali, dei premi per l'assicurazione obbligatori e delle trattenute relative alle addizionali regionali e comunali, richiamati dalle lettere a) dei commi 1 e 3 dell'articolo 18. Secondo le previsioni della citata circolare n. 9/E vi rientrano anche *“tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'art. 55 del TUIR. Per tale motivo, l'elencazione prevista dal comma 5, secondo periodo, dell'art. 18 deve ritenersi esemplificativa”*.

Resta ferma l'applicazione dei commi 1, 2, 3 e 4 dell'art. 18, D.L. n. 23/2020 nei confronti dei predetti enti, esercenti esclusivamente attività d'impresa, mentre nel caso in cui l'ente svolga, oltre alla attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo, relativamente alla sola attività commerciale, esso potrà usufruire della sospensione dei versamenti al verificarsi delle condizioni previste dai commi 1 e 3 dell'articolo 18 per i soggetti esercenti attività d'impresa.

7. LA NUOVA SCADENZA A SEGUITO DELLA SOSPENSIONE DEL PAGAMENTO E L'EVENTUALE RATEIZZAZIONE

I citati versamenti sospesi potranno essere 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 medesimo mese di giugno 2020 (compresi i versamenti delle due rate relative al saldo IVA 2019, che il contribuente abbia rateizzato e che siano scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020; anche in questo caso il versamento potrà essere eseguito entro il 30 giugno 2020 in un'unica soluzione, ovvero in 5 rate a partire dalla stessa data).

8. ADEMPIMENTI IN MATERIA DI RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI, DISCIPLINATI DALL'ARTICOLO 17-BIS DEL D.LGS. 9 LUGLIO 1997, N. 241

(INTRODOTTO DALL'ARTICOLO 4, DECRETO LEGGE 26 OTTOBRE 2019, N. 124)

La menzionata circolare n. 9/E ha stabilito che rimangono validi, opportunamente contestualizzati nella nuova previsione dell'art. 18 del decreto in commento, i chiarimenti forniti al paragrafo 1.9 della circolare n. 8/E del 2020 e, pertanto:

- per i soggetti rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 18 del D.L. n. 23/2020, risultano sospesi gli obblighi di versamento e, conseguentemente, sono sospesi anche i controlli previsti a carico del committente in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, essendo gli stessi strettamente connessi ai versamenti sospesi delle ritenute da parte dell'appaltatore;
- nell'evenienza di cui al punto precedente, qualora alla data stabilita dal comma 2 dell'articolo 17-*bis* (cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute) sia maturato il diritto a ricevere i corrispettivi da parte dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, il committente non ne deve sospendere il pagamento;
- 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, pertanto, dal momento del versamento o dall'omesso versamento delle ritenute alla scadenza prevista dal comma 7 dell'articolo 18 del decreto.

9. MISURE DI MAGGIOR FAVORE

Relativamente agli operatori nazionali dei settori maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica, resta ferma, qualora gli stessi non rientrino nei **parametri** stabiliti per fruire della sospensione di cui al presente documento, la sospensione dei versamenti delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria prevista fino al 30 aprile 2020, con posticipazione in unica soluzione entro il 31 maggio 2020 ovvero nel massimo di cinque rate mensili a partire dal mese di maggio 2020.

Per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, professionistiche e dilettantistiche, resta ferma la sospensione fino al 31 maggio 2020, con ripresa dei versamenti entro il 30 giugno o mediante rateizzazione in cinque rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, ha precisato che *“restano comunque salve le disposizioni riguardanti tutti i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o quella operativa negli 11 comuni della Lombardia e del Veneto, individuati dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 febbraio 2020, che stabilisce la sospensione di tutti i versamenti con scadenza tra il 21 febbraio ed il 31 marzo 2020. Tali versamenti devono essere effettuati in unica soluzione entro il 31 maggio 2020 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 5 rate mensili di pari importo a decorrere dallo stesso mese di maggio”*.

10. ACCORDI DI COOPERAZIONE TRA INPS, INAIL E AGENZIA DELLE ENTRATE

Con modalità e termini definiti da accordi di cooperazione tra le parti, 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 comunicano 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, mentre l'Agenzia comunicherà ai predetti enti previdenziali l'esito dei riscontri effettuati sulla verifica dei requisiti sul fatturato e sui corrispettivi relativi ai mesi di marzo e aprile 2020 rispetto agli stessi periodi del 2019. Analoga procedura si applica con riferimento ai soggetti di cui all'articolo 62, comma 2, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18.

TABELLA DI RIEPILOGO

SOSPENSIONI VERSAMENTI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI			
TIPOLOGIA DI SOGGETTI	CONDIZIONI	OGGETTO DELLA SOSPENSIONE	RIPRESA DELLA RISCOSSIONE
Esercenti attività d'impresa, arti o professioni con ricavi o compensi non superiori a €50 mln. di euro nel periodo di imposta precedente	Diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019	Versamenti in autoliquidazione di aprile 2020 e maggio 2020: <ul style="list-style-type: none"> • ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato; • imposta sul valore aggiunto¹. 	Unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante 5 rate mensili a decorrere da giugno 2020
Esercenti attività d'impresa, arti o professioni con ricavi o compensi superiori a €50 mln. nel periodo di imposta precedente	Diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% nel mese di marzo e nel mese di aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019	Versamenti di aprile e maggio 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali	
Soggetti che hanno intrapreso l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione dopo il 31 marzo 2019	Non previste		
Enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività non in regime d'impresa	Non previste	Versamenti in autoliquidazione di aprile 2020 e maggio 2020 delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato. Versamenti di aprile e maggio 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali	
Imprese operanti in settori maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica (es. turismo, ristorazione, gelaterie, pasticcerie, bar, pub, impianti sportivi, piscine, palestre, strutture per danza, trasporto merci, trasporto passeggeri), qualora non rientrino nelle sospensioni precedenti	Non previste	Versamenti in autoliquidazione di aprile 2020 delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato Versamenti di aprile 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali Versamenti IVA di marzo 2020	Unica soluzione entro il 31 maggio 2020 o mediante 5 rate mensili a decorrere da maggio 2020
Federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive, professionistiche e dilettantistiche, qualora non rientrino nelle sospensioni precedenti	Non previste	Versamenti in autoliquidazione di aprile e maggio 2020 delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilato. Versamenti di aprile 2020 dei contributi e premi previdenziali e assistenziali Versamenti IVA di marzo 2020	Unica soluzione entro il 30 giugno 2020 o mediante 5 rate mensili a decorrere da giugno 2020

¹ La sospensione dei versamenti IVA, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle **province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza** e che hanno subito rispettivamente una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il **33%** nel mese di marzo 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta e nel mese di aprile 2020 rispetto allo stesso mese del precedente periodo d'imposta

Dipartimento Scientifico

**Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**
Consiglio Nazionale dell'Ordine

A cura di:

Sergio Giorgini - coordinamento
Massimo Braghin
Giuseppe Buscema