

Il presente memorandum contiene una sintesi delle principali disposizioni normative, pronunce ministeriali e giurisprudenziali in materia fiscale, pubblicate sui quotidiani e riviste specializzate nel mese di giugno 2020. Il carattere meramente informativo e non esaustivo delle notizie ivi contenute non consente di assumere, sulla base delle segnalazioni riportate nel presente fascicolo, decisioni di natura operativa, la cui adozione non può comunque prescindere da approfondimenti specifici.

Contents

Termini e modalità di trasmissione dei dati relativi alle vendite a distanza di beni che avvengono mediante l'uso di una interfaccia elettronica – articolo 13, comma 1, del D.L. n. 34/2019	3
Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23, 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.....	8
Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda – art. 28 del D.L. n. 23/2020 – Chiarimenti	11
Contributo a fondo perduto – Art. 25 del D.L. n. 34/2020 - Definizione del contenuto informativo, delle modalità e dei termini di presentazione dell'istanza	16
Contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 - Chiarimenti.....	18
Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori - Accertamento esecutivo ex art. 1, comma 792, L. 160/2019. Artt. 67 e 68 del D.L. n. 18/2020.....	22
IVA - Luogo della prestazione dei servizi di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 633/1972. Modalità di prova dell'effettiva fruizione ed utilizzo dell'imbarcazione da diporto	24
Indici sintetici di affidabilità fiscale – periodo d'imposta 2019. Chiarimenti	26
Tax credit vacanze - Modalità di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 176 del D.L. n. 34/2020	28



Riscossione – Modello F24 - Bonus vacanze – art. 176 del D.L. n. 34/2020. Istituzione del codice tributo	30
Detrazioni per riqualificazione energetica (cd. ecobonus) e per interventi antisismici (cd. sisma bonus) – Applicabilità su immobili diversi da quelli strumentali.....	31
Riscossione - Modello F24 - Contributo a fondo perduto non spettante – Restituzione – Art. 25 del D.L. n. 34/2020. Istituzione dei codici tributo	32
Differimento dei termini riguardanti gli adempimenti dei contribuenti relativi a imposte e contributi.	33
Modifiche al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 182017 del 28 ottobre 2016 in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri. Modifiche al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 739122 del 31 ottobre 2019 in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi validi ai fini della lotteria di cui all’articolo 1, commi da 540 a 544, della legge n. 23/2016.....	34



Termini e modalità di trasmissione dei dati relativi alle vendite a distanza di beni che avvengono mediante l'uso di una interfaccia elettronica – articolo 13, comma 1, del D.L. n. 34/2019

Con Circolare n. 13/E del 1° giugno 2020, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all’obbligo di trasmissione dei dati relativi alle vendite a distanza dei beni che avvengono mediante l’uso di un’interfaccia elettronica, introdotto dall’art. 13 del D.L. n. 34/2019 (cd. Decreto Crescita).

Preliminarmente, l’Amministrazione finanziaria ha ricordato che il citato art. 13 del D.L. 34/2019:

- ha introdotto un obbligo di comunicazione per i soggetti passivi, residenti e non residenti, che gestiscono le interfacce elettroniche attraverso le quali sono facilitate le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all’interno dell’Unione europea tra fornitori e acquirenti;
- è una disposizione transitoria che cesserà la sua efficacia il 31 dicembre 2020, in vista dell’entrata in vigore, dal 1° gennaio 2021, dell’articolo 14-*bis* della Direttiva 2006/112/CE

In particolare, la *ratio* dell’articolo 13 del Decreto Crescita, che pone a carico delle piattaforme obblighi di natura informativa, è quella di consentire l’emersione e il monitoraggio del volume di affari IVA delle vendite a distanza UE ed Extra-UE.

L’Agenzia delle Entrate ha, altresì, ricordato che con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 31 luglio 2019, prot. n. 660061 sono state individuate le modalità e i termini con le quali i soggetti che utilizzano interfacce elettroniche per facilitare le vendite a distanza tra fornitori e acquirenti comunicano all’Agenzia delle entrate i dati commerciali dei fornitori.

Con riguardo all’introdotto obbligo di comunicazione, la Circolare in esame ha ricordato che il mancato o incompleto invio dei dati evidenziati nel richiamato Provvedimento del 31 luglio 2019, determina che il soggetto passivo di cui sopra è considerato debitore dell’IVA applicata alle vendite a distanza.



Si tratta di una presunzione relativa posta a carico del soggetto che gestisce le piattaforme, presunzione che può essere superata dimostrando che il fornitore ha effettivamente assolto l'imposta dovuta.

Il punto 2 della Circolare in commento, richiamando il contenuto del citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 luglio 2019, si è soffermato sulle definizioni di "fornitore", "interfaccia elettronica", "facilita", "vendite di beni a distanza", "soggetti passivi".

In particolare il termine "facilita", secondo il Provvedimento, concerne l'uso di un'interfaccia elettronica che consente ad un acquirente e ad un fornitore, che vende beni tramite l'interfaccia elettronica, di stabilire un contatto a cui segua una cessione di beni a tale acquirente tramite detta interfaccia elettronica.

In questo contesto sono ricompresi i casi in cui l'interfaccia elettronica partecipa direttamente o indirettamente a una o più delle seguenti operazioni:

- alla determinazione delle condizioni generali in base alle quali è effettuata la cessione di beni;
- alla riscossione presso l'acquirente del pagamento effettuato;
- all'ordinazione o alla consegna dei beni.

Con riguardo all'attività di ordinazione e consegna dei beni, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che essa non si verifica quando la piattaforma si limita a gestire le predette attività senza intervenire, seppur indirettamente, alla loro formulazione o, alternativamente, alla consegna dei beni acquistati.

Al contrario, la nozione di "facilitare" non ricomprende le operazioni seguenti:

- il trattamento dei pagamenti in relazione alla cessione di beni;
- la catalogazione o la pubblicità di beni
- il reindirizzamento o il trasferimento di acquirenti verso altre interfacce elettroniche in cui sono posti in vendita beni, senza ulteriori interventi nella cessione.

La Circolare in esame ha altresì precisato che la definizione del termine "facilita" ricomprende anche le ipotesi in cui la piattaforma digitale svolge una o più operazioni del primo elenco contemporaneamente a una o più operazioni del secondo elenco.



Il punto 3 della Circolare in esame concerne l'ambito di applicazione della disciplina in esame.

In particolare, riguardo a quello soggettivo, è stato precisato che i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato tenuti all'obbligo di comunicazione dei dati di cui all'articolo 13 del Decreto Crescita sono da individuarsi nei soggetti passivi IVA, inclusi quelli che, aderendo o applicando regimi speciali, non sono debitori d'imposta.

Pertanto, ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, sono generalmente esclusi dall'ambito di applicazione della disciplina in commento coloro che accedono al regime forfetario, di cui alla L. n. 208/2015 e successive modificazioni, salvo nelle ipotesi in cui effettuino acquisti in *reverse charge* e risultino per questo debitori di imposta.

Al contrario, chiarisce ancora l'Amministrazione finanziaria, rientrano nella nozione di soggetto passivo coloro che accedono a regimi IVA che prevedono speciali meccanismi che incidono sulla determinazione della base imponibile o sull'esercizio della detrazione.

A titolo di esempio, sono ricompresi i soggetti che applicano il regime speciale previsto per l'agricoltura (di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633/1972), l'editoria (di cui all'art. 74, comma 1, lettera c), del citato decreto), il regime del margine (di cui al D.L. n. 41/1995).

Con riguardo invece ai soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, la normativa in esame ricomprende sia i gestori delle piattaforme che non effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato, che i gestori (non stabiliti) che realizzano le predette operazioni.

Per questi ultimi (soggetti non stabiliti che svolgono operazioni territorialmente rilevanti), se privi di stabile organizzazione, al fine di adempiere all'obbligo di comunicazione di cui all'art. 13 comma 1, è necessaria l'identificazione diretta, ai sensi dell'articolo 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, ovvero la nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del medesimo decreto.

Di contro, per i soggetti passivi non stabiliti che non effettuano operazioni territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato, è sufficiente la richiesta



all’Agenzia delle Entrate di un codice fiscale. Ovviamente, nella ipotesi in cui il soggetto non residente si trovi nella condizione di dover versare l’imposta per conto del fornitore, lo stesso sarà obbligato a chiedere l’apertura della partita IVA per poter assolvere il tributo.

Per quanto concerne, invece, l’ambito oggettivo, l’obbligo di comunicazione riguarda due tipologie di dati:

- 1) i dati che riguardano le cessioni aventi ad oggetto qualsiasi bene oggetto di vendita a distanza, di cui all’articolo 13, comma 1, del Decreto Crescita;
- 2) i dati relativi alle cessioni di telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC e laptop indicati dall’articolo 11-bis, commi da 11 a 15, del D.L. n. 135/2018.

Così come già sottolineato, il gestore della piattaforma digitale è considerato debitore dell’IVA relativa alle operazioni dallo stesso facilitate sia nell’ipotesi di mancato invio dei dati che di invio incompleto.

Entrambe le fattispecie devono essere verificate con riferimento a ciascun fornitore che si avvale della piattaforma.

Con riguardo alla prova che il soggetto passivo è tenuto a fornire al fine di dimostrare che l’imposta è stata assolta dal fornitore, l’Amministrazione finanziaria ha precisato che quest’ultimo può esibire ogni idonea documentazione che attesti il versamento dell’IVA dovuta (modello F24, documentazione bancaria, dichiarazioni fiscali, etc.).

In assenza della predetta documentazione vi è l’obbligo di versamento dell’IVA da parte della piattaforma relativamente alle vendite a distanza facilitate.

Con riguardo ai termini entro cui effettuare l’invio dei dati, il punto 4 della Circolare in commento ha precisato che i soggetti passivi devono provvedervi entro la fine del mese successivo a ciascun trimestre, a partire dal trimestre di entrata in vigore dell’art. 13 del Decreto Crescita.

Come noto, i dati oggetto di comunicazione sono:

- a) la denominazione o i dati anagrafici completi, inclusa la residenza o il domicilio, nonché l’identificativo univoco utilizzato per effettuare le vendite facilitate dall’interfaccia elettronica, il codice identificativo fiscale ove esistente, l’indirizzo di posta elettronica;
- b) il numero totale delle unità vendute in Italia;



c) a scelta del soggetto passivo, per le unità vendute in Italia l'ammontare totale dei prezzi di vendita o il prezzo medio di vendita, espressi in Euro.

Poiché i dati da trasmettere sono solo quelli esistenti sulle piattaforme, il chè implica l'esistenza di un adeguato sistema interno di due diligence finalizzato al controllo della qualità dei dati e alla prevenzione del rischio, se la piattaforma accerta che i dati comunicati non sono corretti ovvero risultano incompleti, la stessa piattaforma, al fine di non essere considerata debitrice dell'IVA, dovrà apportare le opportune modificazioni alle comunicazioni di dati non corretti o incompleti.

La comunicazione sostitutiva non sarà ammessa se, entro il termine ordinario previsto dall'art. 13, non sia stata inviata la comunicazione obbligatoria.

I prezzi di vendita devono essere espressi in Euro e le interfacce elettroniche sono legittime a operare la conversione in Euro delle valute estere secondo i loro sistemi interni; sarà ugualmente accettata la conversione secondo il tasso di cambio della data dell'operazione o quello di fine mese, purché effettuata da ciascuna piattaforma secondo un criterio costante, esplicitato nella documentazione dalla stessa predisposta.

Nel caso di resi di cui la piattaforma venga a conoscenza, gli stessi dovranno essere oggetto di comunicazione sostitutiva. I termini per la presentazione di quest'ultima decorrono dal momento in cui la piattaforma è a conoscenza del reso.

Infine, in sede di prima applicazione della normativa, la scadenza della trasmissione dei dati è stata prevista per il 31 ottobre 2019.

Tuttavia, nel caso in cui, a causa di problemi tecnici ed operativi inerenti alla trasmissione o alla leggibilità dei dati, è stato necessario sostituire o integrare le comunicazioni originarie al fine di includere correttamente i dati corretti, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non applicabile, fino alla data di emanazione della presente Circolare, la disposizione di cui all'articolo 13, comma 3, del Decreto Crescita, potendosi ritenere sussistenti le obiettive condizioni di incertezza in merito all'applicazione della normativa in commento, ai sensi dell'art. 10, comma 3, legge n. 212 del 2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente).



Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23, 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

L'art. 1, comma 1, della Legge 5 giugno 2020, n. 40, pubblicata sulla G.U. n. 143 del 6 giugno 2020 ha convertito, con modificazioni, il Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23 (cd. 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.

Di seguito si riporta una sintesi delle disposizioni aventi rilevanza fiscale che integra e aggiorna quanto analizzato nella tax newsletter dello scorso mese di aprile.

La Legge n. 40/2020, dopo l'art. 6 del D.L. n. 23/2020, ha inserito l'art. 6-bis (rubricato *"Disposizioni per il sostegno dei settori alberghiero e termale"*).

La nuova disposizione normativa prevede, al comma 1, che i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, operanti nei settori alberghiero e termale, che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 6-bis, la rivalutazione deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello di cui al comma 1, deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Il successivo comma 3 della nuova disposizione normativa stabilisce che:

- sui maggiori valori dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione, non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta;



- il maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita.

Ai sensi del successivo comma 4, il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento all'esaminato comma, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.

Il comma 5 illustra la procedura di affrancamento del saldo attivo della rivalutazione, che può essere effettuata con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10 per cento, da versare con le modalità indicate all'articolo 1, comma 701, della L. n. 160/2019.

Il comma 6 dell'art. 6- *bis* in esame prevede che nell'ipotesi di cessione a titolo oneroso, di assegnazione al socio o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze si considera il costo del bene prima della rivalutazione.

Il comma 9 disciplina, invece, il caso in cui i soggetti individuati al comma 1 della disposizione normativa in commento abbiano esercitato la facoltà di cui all'articolo 1, commi 696 e seguenti, della L. n. 160/2019.

In detta ipotesi gli effetti della rivalutazione e dell'eventuale affrancamento del saldo attivo ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive si producono a decorrere dall'ultimo bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020.

Con la Legge di conversione n. 40/2020 è stato sostituito il comma 1 dell'art. 9 del D.L. n. 23/2020 che ora prevede la proroga di sei mesi dei termini di adempimento dei concordati preventivi, degli accordi di ristrutturazione, degli accordi di composizione della crisi e dei piani del consumatore omologati aventi scadenza in data successiva al 23 febbraio 2020 (prima non



erano previsti gli accordi di composizione della crisi e i piani del consumatore omologati e la scadenza di dette procedure era collocata nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2021).

In sede di conversione è stato, altresì, modificato l'art. 10 del D.L. n. 23/2020, che al comma 1 ha disposto che tutti i ricorsi presentati ai sensi degli articoli 15 e 195 del Regio decreto n. 267/1942 (cd Legge Fallimentare), e 3 del D.Lgs. n. 270/1999, depositati nel periodo tra il 9 marzo 2020 e il 30 giugno 2020 sono improcedibili.

In particolare, la modifica ha riguardato il comma 2 del citato art. 10 che aveva previsto un'eccezione all'anzidetta improcedibilità solo al caso in cui il ricorso fosse presentato dal pubblico ministero e contenesse la richiesta di emissione dei provvedimenti cautelari o conservativi di cui all'art. 15, comma 8, della Legge Fallimentare. Ora tale eccezione è estesa anche nei casi:

- di ricorso presentato dall'imprenditore in proprio, quando l'insolvenza non è conseguenza dell'epidemia di COVID19;
- di istanza di fallimento da chiunque formulata ai sensi degli articoli 162, comma 2, 173, commi 2 e 3, e 180, comma 7, del regio decreto n. 267/1942.

La Legge n. 40/2020 ha inserito nel D.L. 23/2020 l'art. 12-*ter* rubricato *“Disposizioni in materia di beni di impresa”*.

La novellata disposizione prevede che la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni di cui all'articolo 1, commi 696 e seguenti, della L. n. 160/2019, alle condizioni ivi stabilite, può essere effettuata nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021.

La nuova disposizione normativa dispone, altresì, che limitatamente ai beni immobili, i maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell'articolo 14 della legge n. 342/2000, si considerano riconosciuti, rispettivamente, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2022, del 1° dicembre 2023 o del 1° dicembre 2024.

In sede di conversione è stato altresì inserito l'art. 12 – *quater* con cui è stato aggiunto all'art. 66 del D.L. 18/2020 (c.d. Decreto Cura Italia), in materia di



incentivi fiscali per erogazioni liberali in denaro e in natura, dopo il comma 3, il comma 3-bis.

La citata norma statuisce che, ai fini IVA, gli acquisti dei beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura ai sensi dei commi 1 e 2 del medesimo articolo 66 si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione ai fini della detrazione di cui all'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda – art. 28 del D.L. n. 23/2020 – Chiarimenti

Con Circolare n. 14/E del 6 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito al credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda introdotto dall'art. 28 del D.L. n. 34/2020.

Preliminarmente, l'Amministrazione finanziaria ha ricordato il contenuto del citato art. 28 che ha attribuito ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 34/2020 (19 maggio 2020), un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare mensile del canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Il punto 2 della Circolare in commento ha esplicitato l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina agevolativa contenuta nel richiamato art. 28, che risulta, dunque, applicabile:

- agli imprenditori individuali e alle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- agli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
- alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;



- alle persone fisiche e delle associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

A riguardo il Documento di prassi in esame ha, altresì, chiarito che sono inclusi nell'ambito soggettivo:

- i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della L. n. 190 del 2014;
- gli imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale sia quelle che producono reddito d'impresa.

Al contrario, ha evidenziato l'Agenzia delle Entrate, sono esclusi coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR.

In merito alla determinazione (non superiore a 5 milioni di euro) della soglia dei ricavi o dei compensi, la Circolare esaminata ha rinviato ai chiarimenti già forniti con la Circolare n. 8/E del 3 aprile 2020.

In particolare, ha puntualizzato l'Agenzia delle Entrate, per i soggetti che determinano il proprio reddito su base catastale, il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, all'importo del fatturato relativo al medesimo periodo d'imposta.

Nel caso in cui, invece, l'attività economica esercitata consista in un'attività alberghiera o agrituristiche, e sia riconducibile alla sezione 55 di cui ai codici ATECO, il credito d'imposta in parola può essere fruito a prescindere dai ricavi o compensi registrati nel periodo di imposta precedente.

A riguardo, nel Documento di prassi in commento è stato, altresì, precisato che non sono inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristiche non esercitata abitualmente o un'attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR.



Al contrario, sono inclusi coloro che svolgono un'attività alberghiera o agritouristica c.d. stagionale, e in particolare i mesi utili ai fini del credito di imposta sono quelli relativi al pagamento dei canoni di aprile, maggio e giugno.

Il punto 3 della Circolare in esame concerne l'ambito oggettivo di applicazione del credito di imposta in parola che spetta in misura percentuale, rispettivamente pari al 60 per cento o al 30 per cento in relazione ai canoni: a) di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo; b) dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo.

Per entrambe le ipotesi innanzi indicate, l'Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che gli immobili oggetto di locazione/affitto d'azienda/contratto misto, indipendentemente dalla categoria catastale cui appartengono, devono essere destinati allo svolgimento delle seguenti attività:

- industriale;
- commerciale;
- artigianale;
- agricola;
- di interesse turistico;
- all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

L'Amministrazione finanziaria, dopo aver constatato che la disposizione normativa ha assimilato alla locazione anche l'ipotesi in cui il bene è condotto sulla base di un contratto di leasing, ha però spiegato che deve trattarsi di contratti di leasing cd. operativo (o di godimento) e non di leasing finanziario.

In merito, invece, ai contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, nella Circolare esaminata è stato precisato che riguardano quelle ipotesi in cui accanto a un'attività di gestione passiva (mera percezione di canone di locazione) si pone in essere un'attività di gestione attiva del compendio immobiliare (ad esempio immobili che fanno parte di villaggi turistici, centri commerciali ecc.).

In relazione, invece, agli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, è stato chiarito che rientrano nell'ambito di applicazione dell'esaminato credito anche gli immobili adibiti



promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente.

In tal caso, ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, il credito di imposta è riconosciuto sul 50 per cento del canone di locazione, sempre che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

Il Documento di prassi in commento ha, inoltre, chiarito, in merito agli enti non commerciali, che il credito d'imposta sarà attribuito in relazione al canone di locazione afferente alle due sfere, istituzionale e commerciale, di utilizzo dell'immobile locato e nel rispetto dei differenti requisiti individuati dall'art. 28 del D.L. n. 34/2020.

Il punto 4 della Circolare esaminata, richiamando il contenuto del comma 5 dell'art. 28 del D.L. n. 34/2020, ricorda che il credito spetta a condizione che i soggetti esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

L'Agenzia delle Entrate, ai fini della modalità di calcolo per la verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi, rimanda ai chiarimenti contenuti nella Circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, precisando che il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo, aprile e maggio del 2019 e del 2020, va eseguito prendendo a riferimento le operazioni eseguite nei mesi di marzo, aprile e maggio fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020), aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020) e maggio 2019 (rispetto a maggio del 2020).

A riguardo è stato, altresì, puntualizzato che dovendo essere verificato mese per mese il calo del fatturato o dei corrispettivi, potrebbe verificarsi il caso che il credito d'imposta spetti solo per uno dei mesi elencati.

Nel punto 5 del Documento di prassi in commento è stato ribadito che il credito d'imposta ammonta:

- al 60 per cento del canone locazione degli immobili ad uso non abitativo;
- al 30 per cento del canone nei casi di contratti di affitto d'azienda.



In merito, l’Agenzia delle Entrate rileva la necessità che il canone sia stato corrisposto per poter fruire del credito. Nel caso in cui il canone non sia stato versato, la possibilità di utilizzare il credito d’imposta resta sospesa fino al momento del pagamento.

Diversamente, nelle ipotesi in cui il pagamento non è ancora avvenuto non sarà possibile fruire in via anticipata del credito; a tale ultimo riguardo l’Amministrazione finanziaria ha chiarito che resta ferma tuttavia la possibilità di cedere il credito d’imposta al locatore a titolo di pagamento del canone. In tal caso, il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione.

Nella Circolare esaminata è stato, altresì, chiarito che anche le spese condominiali possono concorrere alla determinazione dell’importo sul quale calcolare il credito d’imposta, ciò nel caso in cui le stesse siano state pattuite come voce unitaria all’interno del canone di locazione e tale circostanza risulti dal contratto.

Nel successivo punto 6 è stato richiamato il contenuto del comma 6 dell’art. 28 e dell’art. 122, comma 2, lettera a), del D.L. n. 34/2020 in forza dei quali il credito d’imposta è utilizzabile:

- in compensazione, ai sensi dell’articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997;
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa
- può essere ceduto:
 - a) al locatore o al concedente;
 - b) ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Al fine di consentire la compensazione del credito di imposta di cui trattasi è stato istituito con la Risoluzione n. 32/E del 6 giugno 2020, anch’essa oggetto della presente analisi, il codice tributo: “6920” denominato «Credito d’imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d’azienda – articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34».

Ai fini dell’utilizzo del credito in esame nella dichiarazione dei redditi, occorre fare riferimento alla dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui la spesa per il canone è stata sostenuta.



Il contribuente potrà utilizzare il credito di imposta per ridurre l'ammontare complessivo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della dichiarazione in relazione al reddito complessivo netto dichiarato.

Nei casi di utilizzo diretto da parte del locatario, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa ai canoni agevolabili si considera sostenuta, specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione sia la quota compensata tramite modello F24. L'eventuale residuo sarà riportabile nei periodi d'imposta successivi e non potrà essere richiesto a rimborso.

Nell'ipotesi di cessione del credito di imposta in esame, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il cessionario potrà utilizzare esclusivamente il credito:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è stato ceduto;
- in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Infine, nel punto 8 del Documento di prassi in commento è stato ribadito il divieto di cumulabilità del credito di imposta in argomento con quello previsto dall'art. 65 del D.L. n. 18/2020 per i canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo 2020 (cd. "Credito d'imposta per botteghe e negozi").

Contributo a fondo perduto – Art. 25 del D.L. n. 34/2020 - Definizione del contenuto informativo, delle modalità e dei termini di presentazione dell'istanza

Con Provvedimento del 10 giugno 2020, prot. n. 0230439/2020, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 10 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha definito il contenuto informativo, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del D.L. n. 34/2020.

Il punto 1 del Provvedimento in esame individua il contenuto informativo dell'istanza.

Con il successivo punto 2, viene approvato il modello "Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto" con le relative istruzioni.



Ai sensi del punto 3 del Provvedimento in esame la trasmissione dell'istanza deve essere effettuata mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Solo nel caso in cui l'ammontare del contributo sia superiore a 150.000,00 euro, il modello dell'istanza andrà predisposto in formato *pdf* e firmato digitalmente dal soggetto richiedente e inviato esclusivamente tramite PEC.

L'istanza può essere trasmessa a partire dal giorno 15 giugno 2020 e non oltre il giorno 13 agosto 2020, direttamente dal richiedente o tramite un intermediario con apposita delega.

Nel periodo innanzi indicato è altresì, possibile, in caso di errore, presentare una nuova istanza, in sostituzione di quella precedentemente trasmessa.

E' possibile inoltre presentare, anche oltre il termine suindicato, una rinuncia all'istanza trasmessa, con conseguente rinuncia totale al contributo.

Nel punto 3.6 del Provvedimento in commento è stato specificato che, a seguito della presentazione dell'istanza, è rilasciata:

- una prima ricevuta che ne attesta la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione, ovvero lo scarto;
- una seconda ricevuta, entro 7 giorni lavorativi dalla data della prima; ricevuta che ne attesta l'accoglimento ovvero lo scarto, con indicazione dei motivi del rigetto.

Nel successivo punto 5 vengono esposte, invece, le modalità con cui l'Agenzia delle Entrate, successivamente all'erogazione del contributo, procede al controllo dei dati dichiarati ai sensi degli articoli 31 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973 e al controllo per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali.

Qualora dai predetti controlli emerga che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, anche a seguito dei successivi riscontri di regolarità antimafia, l'Agenzia delle Entrate procede alle attività di recupero del contributo, irrogando le sanzioni e gli interessi dovuti.

Nel punto 6 del Provvedimento oggetto di disamina è stato precisato che il soggetto che abbia percepito il contributo in tutto o in parte non spettante può



regolarizzare spontaneamente la propria posizione, mediante la restituzione del contributo con i relativi interessi e sanzioni.

Contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 - Chiarimenti

Con Circolare n. 15/E del 13 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito alla fruizione del contributo a fondo perduto introdotto dall'art. 25 del D.L. n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio).

Preliminarmente, l'Amministrazione finanziaria ha ricordato il contenuto del citato art. 25 che ha riconosciuto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA, di cui al TUIR.

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione della normativa in esame, il punto 1 della Circolare in commento ricorda che possono beneficiare del contributo a fondo perduto:

- gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- i soggetti che producono reddito agrario, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia che producono reddito d'impresa;
- gli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- gli enti non commerciali di cui alla lettera c), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR che esercitano, in via non prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55 del TUIR, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- le persone fisiche e le associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, richiamando la relazione illustrativa al Decreto Rilancio, ha altresì chiarito che rientrano nell'ambito di applicazione del comma 1 dell'art. 25 citato:



- le imprese esercenti attività agricola o commerciale, anche se svolte in forma di impresa cooperativa;
- le società tra professionisti, indipendentemente dal fatto che i soci ricadano o meno nelle ipotesi di cui al comma 2 del menzionato articolo 25;
- i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della L. n. 190 del 2014.

Al contrario, in forza di quanto disposto dal comma 2 dell'art. 25 del D.L. n. 34/2020, non beneficiano dell'anzidetto contributo a fondo perduto:

- gli organi e le amministrazioni dello Stato;
- gli intermediari finanziari, le società di partecipazione finanziaria e le società di partecipazione non finanziaria ed assimilati (soggetti di cui all'articolo 162-bis del TUIR);
- gli enti e le persone fisiche che producono redditi non inclusi tra i quelli d'impresa o agrario (come ad esempio coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67 del TUIR);
- coloro che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli articoli 27 e 38 del D.L. n. 18/2020;
- i lavoratori dipendenti;
- gli esercenti arti e professionisti, iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 504 e 10 febbraio 1996, n. 103;
- i liberi professionisti con partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020, iscritti alla Gestione separata ed i collaboratori coordinati e continuativi attivi alla predetta data del 23 febbraio 2020 e iscritti alla Gestione separata.

Riguardo alla categoria dei soggetti "lavoratori dipendenti", il Documento di prassi in commento ha chiarito che le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo (o siano titolari di reddito agrario) che contestualmente possiedono lo status di «lavoratore dipendente» possono comunque fruire del contributo a fondo perduto COVID-19 in relazione alle predette attività ammesse al contributo stesso. Ciò vale anche nel caso di soci lavoratori dipendenti.



Il punto 2 della Circolare in commento ha ricordato che per ottenere il beneficio è necessario il ricorrere delle seguenti condizioni:

- nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (1° gennaio 2019 - 31 dicembre 2019 per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare), l'ammontare dei ricavi derivanti dalla gestione caratteristica, di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, o i compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo TUIR, non devono essere superiori a 5 milioni di euro;
- l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 deve essere inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

A riguardo l'Agenzia delle Entrate, facendo espresso riferimento ai chiarimenti già forniti con la Circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, ha ribadito che la soglia dei ricavi va determinata, per ciascuna tipologia di soggetto, tenendo conto delle proprie regole di determinazione.

In particolare, per i soggetti che determinano il proprio reddito con il metodo catastale il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, al volume d'affari relativo al medesimo periodo d'imposta conseguito nell'anno 2019.

Con riferimento, al requisito di cui al punto sub 2), l'Amministrazione finanziaria ha, altresì, precisato che, per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla disposizione normativa, poiché si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi, dovranno essere considerate le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020).

Il Documento di prassi esaminato ha, quindi, ritenuto estensibili alle modalità di fruizione del contributo a fondo perduto COVID-19 i chiarimenti forniti con la circolare n. 9/E del 2020 in relazione al quesito n. 2.2.5 «Verifica della condizione del calo del fatturato» e 2.2.6 («Verifica della diminuzione del fatturato per contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente»).



In particolare, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che ai fini del calcolo del fatturato:

- devono essere considerate tutte le fatture attive (al netto dell’IVA) con data di effettuazione dell’operazione che cade ad aprile nonché le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile;
- occorre tenere conto delle note di variazione di cui all’art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, con data aprile;
- i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all’art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, devono considerare l’ammontare globale dei corrispettivi (al netto dell’IVA) delle operazioni effettuate nel mese di aprile;
- concorrono a formare l’ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili;
- nel caso di operazioni la cui imposta viene calcolata con il metodo della ventilazione dei corrispettivi ovvero con applicazione del regime del margine, per le quali risulta difficoltoso il calcolo dei corrispettivi o delle fatture al netto dell’IVA, l’importo può essere riportato al lordo dell’IVA (sia con riferimento al 2019 che al 2020).

Nel punto 2.1 della Circolare in esame è stato segnalato che, in virtù del combinato disposto dei commi 4 e 6 dell’art. 25 del D.L. n. 34/2020, tutti i soggetti che hanno iniziato l’attività a partire dal 1° gennaio 2019, anche in assenza dei requisiti ivi previsti, hanno diritto alla fruizione del contributo per un importo almeno pari alla soglia minima di mille euro per le persone fisiche e di duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Per questi soggetti, in altri termini, il contributo a fondo perduto COVID19 spetta anche se, ad esempio, l’ammontare del fatturato e dei corrispettivi di aprile 2019 fosse pari a zero. In tal caso, spetterà il contributo minimo.

Il successivo punto della Circolare in esame ha ricordato le modalità di calcolo del contributo in argomento.

In particolare, la percentuale applicabile è stabilita in relazione ai ricavi o compensi relativi al periodo d’imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020, ovvero la data di entrata in vigore del Decreto Rilancio, nel seguente modo:

- il 20 per cento se i ricavi o compensi sono stati minori o uguali a euro 400.000;



- il 15 per cento se i ricavi sono stati superiori a euro 400.000 e minori o uguali a euro 1.000.000;
- il 10 per cento se i ricavi sono stati superiori a euro 1.000.000 e minori o uguali a euro 5.000.000.

In merito alla natura del contributo, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che si tratta di un contributo in conto esercizio in quanto erogato ad integrazione di mancati ricavi registrati dal contribuente a causa della crisi causata dalla diffusione del COVID19. In considerazione di ciò, in applicazione del principio contabile OIC 12, il contributo sarà rilevato nella voce A5 del conto economico.

L’Amministrazione finanziaria ha, altresì, ricordato che ai sensi di quanto disposto dal comma 7 del citato art. 25, l’esaminato contributo:

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette, non assume rilevanza nella determinazione della base imponibile dell’imposta regionale sul valore aggiunto (IRAP),
- non incide sul calcolo degli interessi passivi deducibili ai sensi dell’articolo 61 del TUIR,
- non incide sulla deducibilità dei costi diversi dagli interessi passivi di cui all’articolo 109, comma 5 del TUIR;
- non è assoggettato alla ritenuta d’acconto di cui all’art.28, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973.

Infine, nel punto 7 la Circolare in commento l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che l’aiuto in parola non può essere concesso alle imprese che si trovavano già in difficoltà il 31 dicembre 2019 in base alla definizione di cui all’articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato (GU L 187 del 26.6.2014, pag. 1).

Sospensione dei termini relativi all’attività degli uffici degli enti impositori - Accertamento esecutivo ex art. 1, comma 792, L. 160/2019. Artt. 67 e 68 del D.L. n. 18/2020.

Con Risoluzione n. 6/DF del 15 giugno 2020, il Ministero dell’Economia e delle finanze ha fornito alcuni chiarimenti sulla sospensione dei termini relativi all’attività degli uffici degli enti impositori.



In particolare, le indicazioni riguardano la possibilità di procedere alla formazione e notifica, da parte dei comuni e dei soggetti affidatari della riscossione, degli atti di accertamento esecutivo di cui all'art. 1, comma 792, della Legge di Bilancio 2020, anche durante il periodo di sospensione, che intercorre fra l'8 marzo e il 31 agosto 2020, disposto dall'art. 68 del D.L. n. 18/2020 (Cura Italia).

Preliminarmente, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha ricordato il contenuto dell'art. 67, comma 1, del D.L. n. 18/2020, che ha disposto la sospensione, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori, ivi compresi quelli degli enti locali. In questo modo, ha ribadito il Ministero, non si sospende l'attività degli enti impositori ma si prevede esclusivamente la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza delle attività nel periodo individuato; l'effetto quindi è spostare in avanti il decorso dei termini per la stessa durata della sospensione.

Il dipartimento delle Finanze è poi passato alla disamina dell'art. 68, comma 1, del D.L. 18/2002, che ha invece previsto la sospensione dei termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 agosto 2020 e derivanti da:

- cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione;
- avvisi di accertamento previsti dagli artt. 29 e 30 del D.L. n. 78/2010;
- ingiunzioni degli enti territoriali di cui al r.d. n. 639/1910;
- nuovi avvisi di accertamento esecutivi per tributi locali ex art. 1, comma 792, della L. n. 160/2019

Inoltre, in virtù del rinvio operato dall'ultimo periodo del citato comma 1 dell'art. 68, all'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015, nel periodo di sospensione in argomento, l'agente della riscossione non può procedere alla notifica delle cartelle di pagamento.

Nel documento interpretativo in esame è stato, quindi, evidenziato come l'avviso di accertamento "esecutivo" per i tributi locali, di cui all'art. 1, comma 792, della L. n. 160/2019, è suscettibile di acquisire natura di titolo esecutivo decorso il termine per la proposizione del ricorso, ovvero decorsi 60 giorni dalla notifica dell'atto, racchiudendo in sé i due distinti atti che prima della riforma del 2020 caratterizzavano la riscossione, vale a dire



l'avviso di accertamento o l'atto finalizzato alla riscossione delle entrate patrimoniali e la cartella di pagamento o l'ingiunzione fiscale.

Conseguentemente, ricorda il Mef, non occorre più la preventiva notifica della cartella di pagamento (se la riscossione è affidata all'Agenzia delle Entrate-Riscossione) o dell'ingiunzione fiscale (in caso di servizio svolto direttamente dall'ente o da società private concessionarie).

Ciò detto, con la Risoluzione esaminata, proprio tenendo conto di tale peculiarità, è stato chiarito che tale nuovo atto potrà rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 68 del D.L. n. 18/2020 solo dopo che lo stesso sia divenuto esecutivo ai sensi della lettera b) del comma 792, con la conseguenza che gli enti locali e i soggetti affidatari non possono attivare procedure di recupero coattivo né adottare misure cautelari. Al contempo, però, puntualizza ancora il Dipartimento delle finanze, è prevista per il contribuente la sospensione dei versamenti.

In conclusione, quindi, gli enti locali e i soggetti affidatari del servizio di riscossione locale sono legittimati, a norma dell'art. 67 del Cura Italia, a procedere alla notifica degli atti di accertamento esecutivo anche durante il periodo di sospensione, individuato dall'art. 68, che termina il 31 agosto 2020.

IVA - Luogo della prestazione dei servizi di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 633/1972. Modalità di prova dell'effettiva fruizione ed utilizzo dell'imbarcazione da diporto

Con Provvedimento del 15 giugno 2020, prot. n. 234483/2020, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 15 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate, dando attuazione all'articolo 1, comma 725, della legge n. 160/2019, ha individuato i mezzi e le modalità di prova idonei a dimostrare l'utilizzazione e la fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 7-quater, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 633/1972.

Innanzitutto, il Provvedimento esaminato fornisce la definizione d'imbarcazione da diporto, di fornitore, di utilizzatore dell'imbarcazione da diporto e di mezzo di prova.



Per quanto riguarda le modalità di prova, il Provvedimento in esame precisa che l'effettiva utilizzazione e fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione europea si evince dal contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili, a breve termine, anche sulla base della dichiarazione resa dall'utilizzatore dell'imbarcazione stessa, sotto la propria responsabilità.

Il contratto deve essere supportato da specifici mezzi di prova, quali:

- la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare o di trasponder;
- il giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal comandante della nave, sul quale vengono registrati tutti i dati ed i fatti relativi alla navigazione;
- la documentazione comprovante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) l'ormeggio dell'imbarcazione da diporto presso porti ubicati al di fuori dell'Unione europea;
- la documentazione attestante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) acquisti di beni e/o servizi, presso esercizi commerciali al di fuori dell'Unione europea, relativi all'utilizzo fuori dall'Unione europea dell'imbarcazione da diporto.

Dai sopraelencati mezzi di prova deve risultare che l'imbarcazione da diporto ha effettuato la navigazione al di fuori dell'Unione Europea.

La prova di tale circostanza, specifica ulteriormente l'Agenzia delle Entrate, varia a seconda che l'imbarcazione da diporto sia dotata o meno di sistemi di navigazione satellitare. In particolare, l'effettivo utilizzo del mezzo di trasporto al di fuori dell'Unione europea:

- nel primo caso potrà essere provato attraverso l'esibizione e la fornitura dei dati estraibili e/o desumibili dai sistemi di navigazione satellitare in uso;
- nel secondo caso potrà essere provato attraverso il contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili, a breve termine, fornendo almeno due tra gli ulteriori documenti di prova indicati in elenco (es., almeno due fotografie digitali del punto nave).

Infine, il Provvedimento ha evidenziato che:

- il fornitore e l'utilizzatore dell'imbarcazione da diporto sono tenuti a conservare la documentazione comprovante l'effettivo utilizzo e fruizione



dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione europea per il periodo di cui all'articolo 57, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/1972;

- tale documentazione deve essere messa a disposizione su richiesta degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

Indici sintetici di affidabilità fiscale – periodo d'imposta 2019. Chiarimenti

Con Circolare n. 16/E del 16 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine all'applicazione, per il periodo d'imposta 2019, degli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui al D.L. n. 50/2017.

Preliminarmente, l'Agenzia delle Entrate ha informato che, per tale periodo d'imposta, è stata integralmente revisionata una prima parte degli ISA (n. 89 ISA) già in applicazione per il precedente periodo di imposta e sono stati aggiornati anche i restanti 86 ISA non oggetto di evoluzione per tale annualità, per consentirne una più aderente applicazione anche al periodo d'imposta 2019.

Nel Documento di prassi esaminato è stato, altresì, precisato che tutti gli ISA in applicazione per il periodo d'imposta 2019 sono stati, inoltre, oggetto di specifici interventi finalizzati a prevedere le integrazioni indispensabili per tenere conto di situazioni di natura straordinaria, anche correlate a modifiche normative e ad andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinate attività economiche o aree territoriali.

La Circolare in commento ha, quindi, proposto una panoramica di tutti gli interventi effettuati sugli ISA in applicazione per il periodo di imposta 2019.

In particolare, nei punti 1.1 e 1.2 sono state illustrate le novità apportate alla disciplina degli ISA dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 dicembre 2019 e dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28 febbraio 2020.

Nel successivo punto 1.6 l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che con il D.M. del 28 febbraio 2020 è stata introdotta una nuova causa di esclusione dall'applicazione degli ISA.

La fattispecie riguarda i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione e partecipano a un gruppo IVA.



L'esclusione, limitata al solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, chiarisce l'Amministrazione, deve ritenersi finalizzata all'acquisizione degli elementi conoscitivi indispensabili per poter valutare la possibilità di applicare correttamente gli ISA ai soggetti interessati dall'istituto gruppo IVA.

Nel punto 7 della Circolare in esame, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito alle nuove disposizioni riguardanti gli ISA contenute nell'art. 148 del D.L. n. 34/2020 (Decreto Rilancio).

Innanzitutto, è stato evidenziato come tale intervento normativo ha introdotto una disciplina eccezionale, limitata a specifici periodi di imposta, con le seguenti finalità:

- intervento limitato ai soli periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e 2021, finalizzato a tenere conto degli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente all'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del COVID-19;
- intervento limitato ai soli periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e 2020, finalizzato alla individuazione di particolari modalità di svolgimento delle attività di analisi del rischio basate sull'esito della applicazione degli ISA.

In particolare, sul tema della attività di analisi del rischio basate sugli esiti dell'applicazione degli ISA, l'articolo 148 del Decreto Rilancio è intervenuto individuando, nel comma 2, specifiche modalità di esecuzione delle attività di cui al comma 14 dell'articolo 9-bis del D.L. 50/2017 (attività di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale), prevedendo che tali attività siano effettuate:

- limitatamente al periodo 2018, tenendo conto anche del livello di affidabilità fiscale derivante dall'applicazione degli ISA relativo al periodo di imposta 2019;
- limitatamente al periodo 2020, tenendo conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli ISA per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

Come traspare dalla stessa formulazione della disposizione, evidenzia l'Agenzia delle Entrate, le motivazioni che hanno portato all'individuazione di modalità specifiche per l'attività di analisi del rischio relativa ai periodi d'imposta 2018 e 2020, sono da ricercare, rispettivamente, nelle difficoltà



correlate al primo periodo d'imposta di applicazione degli ISA e negli effetti sull'economia e sui mercati conseguenti all'emergenza sanitaria.

Pertanto, qualora il contribuente avesse ottenuto un basso punteggio ISA per il periodo d'imposta 2018, gli uffici dovranno valutare la posizione del contribuente tenendo conto anche del punteggio di affidabilità ottenuto per il periodo d'imposta 2019; se anche per quest'ultima annualità il contribuente avrà ottenuto un basso punteggio di affidabilità, allora occorrerà valutare con attenzione la posizione dello stesso ai fini dell'analisi del rischio di evasione fiscale.

Per quanto riguarda il periodo d'imposta 2020, il giudizio di affidabilità del contribuente dovrà essere basato anche sui risultati dell'applicazione degli ISA per i periodi d'imposta 2018 e 2019 che, qualora facessero emergere un punteggio indicativo di una sostanziale affidabilità del contribuente, porteranno a ritenere di scarso interesse la posizione del contribuente ai fini dell'analisi del rischio di evasione fiscale.

Tax credit vacanze - Modalità di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 176 del D.L. n. 34/2020

Con Provvedimento del 17 giugno 2020, prot. n. 237174/2020, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 17 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha disciplinato le modalità per richiedere e utilizzare l'agevolazione di cui all'art. 176 del D.L. n. 34/2020 (cd. *tax credit* vacanze).

Nel punto 1 del Documento in esame, l'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente ricordato che l'agevolazione in parola consiste in un credito fruibile esclusivamente nella misura dell'80 per cento, d'intesa con il fornitore, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto e per il restante 20 per cento come detrazione d'imposta in sede di dichiarazione dei redditi.

Detta agevolazione è riconosciuta ai nuclei familiari aventi un reddito ISEE non superiore a 40.000 euro, nella misura:

- di 500 euro, nel caso di nuclei familiari composti da più di due persone;
- di 300 euro, per i nuclei familiari composti da due persone;
- di 150 euro per quelli composti da una sola persona.

Ai sensi del successivo punto 2, la richiesta di accesso all'agevolazione può essere effettuata da uno qualunque dei componenti del nucleo familiare, in possesso dell'identità SPID o della Carta di identità elettronica (CIE),



accedendo all'applicazione per dispositivi mobili denominata IO, resa disponibile da PagoPA S.p.A. che, attraverso un servizio messo a disposizione dall'INPS, verifica la sussistenza dei requisiti e comunica al richiedente l'esito del riscontro.

Se l'esito è positivo viene comunicato al richiedente anche l'importo massimo dell'agevolazione spettante al suo nucleo familiare, con separata indicazione dello sconto e della detrazione fruibile.

L'anzidetta applicazione genera, inoltre, un codice univoco ed un QR-code che potranno essere utilizzati, alternativamente, per la fruizione dello sconto presso la struttura turistica.

Il punto 3 del Provvedimento in esame ha precisato che lo sconto è utilizzabile nel periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2020 per il pagamento dei servizi offerti, in ambito nazionale, dalle imprese turistico ricettive, dagli agriturismi e dai bed & breakfast in possesso dei titoli previsti dalla normativa nazionale e regionale per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva, alle condizioni previste dall'articolo 176, comma 3, del D.L. n. 34 del 2020.

Lo sconto fruibile è pari all'80 per cento del valore massimo dell'agevolazione attribuita oppure all'80 per cento del corrispettivo dovuto, se quest'ultimo è inferiore all'importo massimo dell'agevolazione attribuita.

Il restante 20 per cento del valore massimo dell'agevolazione attribuita (o del corrispettivo dovuto, se inferiore) può essere detratto dall'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta per l'anno d'imposta 2020, esclusivamente dal soggetto intestatario della fattura o del documento commerciale o dello scontrino/ricevuta fiscale.

Lo sconto e la detrazione sono utilizzabili da uno qualsiasi dei componenti del nucleo familiare, anche diverso dal soggetto richiedente, a condizione che risulti intestatario della fattura o del documento commerciale o dello scontrino/ricevuta fiscale emesso dal fornitore.

Al momento del pagamento, presso il fornitore, dell'importo dovuto, il componente del nucleo familiare comunica al fornitore il codice univoco (o esibisce il QR-code) e lo inserisce, unitamente al codice fiscale



dell'intestatario del documento di spesa e all'importo del corrispettivo dovuto, in un'apposita procedura *web* disponibile nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate.

Il punto 4 del Documento in esame prevede che il fornitore recupera lo sconto effettuato mediante un credito d'imposta di pari importo, fruibile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla conferma dell'applicazione dello sconto.

In alternativa all'utilizzo in compensazione, a decorrere dallo stesso termine, il credito d'imposta può essere ceduto, anche parzialmente, a soggetti terzi anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi, nonché ad istituti di credito o intermediari finanziari, comunicando la cessione attraverso la piattaforma disponibile in un'apposita sezione dell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate.

Riscossione – Modello F24 - Bonus vacanze – art. 176 del D.L. n. 34/2020. Istituzione del codice tributo

Con Risoluzione 25 giugno 2020, n. 33/E, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione, mediante modello di pagamento F24, del credito d'imposta “*Bonus vacanze*” previsto dall'art. 176 del D.L. n. 34/2020.

A tale fine è istituito il seguente codice tributo:

- “6915” denominato “**BONUS VACANZE - recupero dello sconto praticato da imprese turistico-ricettive, agriturismi, bed&breakfast e del credito ceduto – articolo 176 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34**”.

In sede di compilazione del modello di pagamento F24, ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione “*Erario*”, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “*importi a credito compensati*”, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna “*importi a debito versati*”.

Nel campo “*anno di riferimento*” del modello F24 deve essere sempre indicato il valore “2020”.



Il codice tributo “6915” è operativo a decorrere dal 1° luglio 2020.

Detrazioni per riqualificazione energetica (cd. ecobonus) e per interventi antisismici (cd. sisma bonus) – Applicabilità su immobili diversi da quelli strumentali.

Con Risoluzione 25 giugno 2020, n. 34/E, l’Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti circa l’ambito applicativo dell’agevolazione di cui all’articolo 1, commi da 344 a 349, della L. n. 296/2006, consistente nella detrazione dall’imposta linda (IRPEF o IRES) di una quota percentuale delle spese sostenute in relazione a determinati interventi volti al contenimento dei consumi energetici su edifici esistenti.

Innanzitutto, il Documento di prassi esaminato ha richiamato le precedenti Risoluzioni n. 303/E e n. 340/E del 2008 con cui l’Agenzia delle Entrate aveva circoscritto l’applicabilità dell’anzidetta agevolazione ai fabbricati strumentali, escludendola invece per le società esercenti attività di costruzione e ristrutturazione edilizia che abbiano eseguito interventi di riqualificazione energetica su immobili merce, costituenti l’oggetto dell’attività esercitata e non cespiti strumentali.

La posizione interpretativa espressa con le richiamate risoluzioni, ha ricordato l’Amministrazione, ha dato origine a numerose controversie, sorte nell’ambito dei recuperi a tassazione, operati in sede di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi ex articolo 36-ter del DPR n. 600/1973, delle detrazioni d’imposta fruite da società immobiliari per interventi di riqualificazione energetica eseguiti su immobili locati a terzi o destinati alla vendita, qualificabili come beni merce.

A chiusura degli instaurati contenziosi, la Corte di Cassazione ha affermato il principio di diritto secondo cui *“il beneficio fiscale, ... , di cui all’art. 1, comma 344 e segg. della L. n. 296/2007 per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, spetta ai soggetti titolari di reddito d’impresa (incluse le società), i quali abbiano sostenuto le spese per l’esecuzione degli interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi”* ovvero *“su edifici riassegnati ai soci”* (Cassazione, sentenze nn. 19815, 19816 e 29163 del 2019).

A parere della Suprema Corte, infatti, la *ratio legis* della norma in esame è quella di incentivare gli interventi di miglioramento energetico del patrimonio immobiliare; di conseguenza la distinzione tra “immobili strumentali”,



“immobili merce” e “immobili patrimonio” non rileva a tale fine non essendo contemplata nell’articolo 1, comma 344, della L. n. 296 del 2006 alcuna distinzione oggettiva in riferimento agli immobili agevolabili.

Pertanto, l’Agenzia delle Entrate, alla luce dei principi espressi con le citate sentenze, ha riconosciuto la spettanza della detrazione fiscale per interventi di riqualificazione energetica in argomento ai titolari di reddito d’impresa che effettuano gli interventi su immobili da essi posseduti o detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come “strumentali”, “beni merce” o “patrimoniali”.

Analogo riconoscimento, chiarisce ancora l’Amministrazione finanziaria, deve essere operato, per ragioni di coerenza sistematica, agli interventi antisismici eseguiti su immobili da parte di titolari di reddito di impresa, ai fini della detrazione di cui all’articolo 16, comma 1-*bis* e seguenti del D.L. n. 63/2013 (cd. “sisma bonus”).

Con la Risoluzione in commento – conclude l’Agenzia - devono intendersi dunque superate le indicazioni fornite in merito con i precedenti documenti di prassi sopra richiamati.

Riscossione - Modello F24 - Contributo a fondo perduto non spettante – Restituzione – Art. 25 del D.L. n. 34/2020. Istituzione dei codici tributo

Con Risoluzione 26 giugno 2020, n. 37/E, l’Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per la restituzione spontanea, tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, del contributo a fondo perduto non spettante di cui all’articolo 25 del D.L. n. 34/2020.

In particolare, con il su esaminato Provvedimento del 10 giugno 2020 è stato precisato che:

- le somme dovute a titolo di restituzione del contributo erogato e non spettante, oltre interessi e sanzioni, sono versate con le modalità di cui all’articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, esclusa la compensazione ivi prevista;
- il soggetto che ha ricevuto il contributo in tutto o in parte non spettante, anche a seguito di rinuncia, può regolarizzare l’indebita percezione restituendo spontaneamente il contributo ed i relativi interessi, versando



le relative sanzioni mediante applicazione delle riduzioni di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

In particolare, per consentire il versamento spontaneo delle suddette somme tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- “8077” denominato “**Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - CAPITALE – art. 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34**”;
- “8078” denominato “**Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - INTERESSI – art. 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34**”;
- “8079” denominato “**Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - SANZIONE – art. 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34**”.

In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “*importi a debito versati*”.

Nel campo “*anno di riferimento*” del modello F24 deve essere sempre indicato l’anno in cui è stato percepito il contributo.

Differimento dei termini riguardanti gli adempimenti dei contribuenti relativi a imposte e contributi.

Con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 27 giugno 2020, pubblicato sulla G.U. n. 162 del 29 giugno 2020, è stato disposto il differimento, per l’anno 2020, dei termini di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali.

In particolare, l’art. 1, comma 1, del Decreto in esame ha disposto che i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (cd. ISA) e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice dal relativo decreto di approvazione, tenuti entro il 30 giugno 2020 ai versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, dell’imposta sul valore aggiunto e dell’imposta regionale sulle attività produttive, effettuano i predetti versamenti:

1. entro il 20 luglio 2020 senza maggiorazione;
2. dal 21 luglio al 20 agosto 2020, maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.



Il successivo comma 2 ha previsto, inoltre, che l'anzidetta proroga dei versamenti si applica anche:

- ai soggetti che presentano cause di esclusione o di inapplicabilità degli ISA, compresi quelli che adottano il regime di cui all'art. 27, comma 1, del D.L. n. 98/2011 e il regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della L. n. 190/2014;
- ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR (le quali svolgono attività economiche per cui sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi e compensi di ammontare non superiore al limite stabilito).

Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 182017 del 28 ottobre 2016 in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri. Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 739122 del 31 ottobre 2019 in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi validi ai fini della lotteria di cui all'articolo 1, commi da 540 a 544, della legge n. 23/2016

Con Provvedimento del 30 giugno 2020 prot. n. 248558/2020, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 30 giugno 2020, l'Agenzia delle Entrate ha apportato modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 182017 del 28 ottobre 2016, in tema di obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, e al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 739122 del 31 ottobre 2019, in tema di obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi validi ai fini della lotteria dei corrispettivi di cui all'art. 1, comma 540, della L. n. 232/2016.

Le modifiche si sono rese necessarie come conseguenza di quanto previsto dagli artt. 140 e 141 del D.L. n.34/2020 che hanno rispettivamente:

- modificato i termini di adeguamento graduale all'obbligo di trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri da parte degli esercenti al dettaglio e attività assimilate, portando la scadenza ultima al 1° gennaio 2021;
- prorogato al 1° gennaio 2021 anche l'entrata in vigore della lotteria dei corrispettivi di cui all'articolo 1, comma 540, della L. n. 232/2016.

