

La circolare di lavoro e previdenza n. 46/2020

Le misure sospensive dei Decreti Ristori e Ristori-*bis*: impianto normativo e incertezze applicative

di Dario Fiori – consulente del lavoro e dottore commercialista

e Luca Tammaro – collaboratore Studio Fiori

Tra le tante misure di sostegno previste dai Decreti 137/2020 e 149/2020 (c.d. Ristori e Ristori-bis), necessarie per compensare gli inevitabili effetti negativi sull'economia del D.P.C.M. 3 novembre 2020, uno spazio rilevante è riservato al rinvio di una serie di scadenze fiscali e contributive. La presente trattazione si occupa di esporre e analizzare l'impianto normativo delle misure sospensive approntate, con particolare attenzione alle disposizioni che intervengono sul pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali del mese di novembre, la cui confusa formulazione ha creato dei dubbi interpretativi di non poco conto.

Introduzione

Con l'aggravarsi della seconda ondata di contagi e la pressante necessità di impedire, attraverso importanti restrizioni alle attività economiche, il sovraccarico di un sistema sanitario nazionale in evidente affanno, il Governo ha approvato, in rapida successione, i D.L. 137/2020 e 149/2020, pubblicati in G.U., rispettivamente, il 28 ottobre 2020 e il 9 novembre 2020 (c.d. Decreti Ristori e Ristori-*bis*), con l'intento di predisporre misure di sostegno ai settori più in difficoltà.

Si interviene su più versanti, in favore di imprese ed economia, in materia di lavoro, salute, sicurezza e famiglia; il Decreto Ristori-*bis*, in particolare, oltre a consolidare alcune agevolazioni già previste e introdurre di nuove, tiene conto anche del sistema di suddivisione del territorio nazionale per zone di rischio diversificate¹, così come previsto dal D.P.C.M. 3 novembre 2020. In pratica, gli aiuti economici e la loro entità variano a seconda della differente esposizione ai contagi delle aree del Paese.

I destinatari degli interventi sono individuati sulla base dei codici ATECO associati alle attività economiche svolte e contenuti negli allegati ai citati D.L.. Una volta entrato in vigore, il Decreto Ristori-

¹ Il D.P.C.M. 3 novembre 2020 prevede, in generale, una serie di limitazioni su tutto il territorio nazionale (applicabili alla zona c.d. gialla) e restrizioni più intense nelle aree caratterizzate da uno scenario di elevata gravità e da un livello di rischio alto (c.d. zone arancioni), fino a giungere a veri e propri blocchi in quelle caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un alto livello di rischio (c.d. zone rosse). Le diverse collocazioni possono variare con ordinanza dal Ministro della salute, a fronte di una valutazione periodica della situazione dei contagi.

bis ha sostituito l'allegato 1 al primo Decreto Ristori con un [nuovo allegato 1](#), contraddistinto da un maggior numero di codici ATECO, circostanza che ha portato a un incremento della platea dei beneficiari sia rispetto alle nuove misure previste che rispetto a quelle riproposte². Oltre a ciò, il D.L. 149/2020 si caratterizza per la previsione di un ulteriore [allegato 2](#), con una diversa lista di codici ATECO, al fine di permettere una migliore modulazione per ciò che concerne l'attribuzione delle misure.

Il presente contributo intende approfondire quelle norme che stabiliscono la sospensione di tutta una serie di versamenti fiscali e contributivi, volti, per l'appunto, a concedere respiro finanziario a imprese e professionisti in difficoltà.

Fatta eccezione per il differimento dei termini di pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali, disposto dall'[articolo 13](#), Decreto Ristori, ed esteso dall'[articolo 11](#), Decreto Ristori-*bis*, la maggior parte delle misure sospensive è ricompresa soprattutto in quest'ultimo e consiste, in sintesi, nel rinvio delle scadenze dei versamenti Iva, delle ritenute e delle trattenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilato, nonché del termine per l'acconto 2020 delle imposte sui redditi e dell'Irap.

Sospensione dei versamenti tributari: acconto 2020 per i soggetti Isa (imposte sui redditi e Irap)

L'[articolo 6](#), comma 1, D.L. 149/2020, estende la proroga al 30 aprile 2021 del termine per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto 2020 delle imposte sui redditi e dell'Irap, prevista dall'[articolo 98](#), D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto, convertito con modificazioni dalla L. 136/2020)³.

Diversamente dalla previsione del provvedimento emergenziale di agosto, il rinvio trova applicazione a prescindere dalla diminuzione del fatturato o dei corrispettivi del primo semestre 2020⁴; attraverso quest'ultima previsione viene, di fatto, estesa la platea dei beneficiari dell'agevolazione. La norma, inoltre, continua specificando che è da ritenersi escluso il rimborso di quanto già versato.

La misura riguarda, in particolare, i soggetti che esercitano attività economiche per cui sono stati approvati gli Isa, con domicilio fiscale o sede operativa in una zona rossa e operanti nei settori individuati negli allegati [1](#) e [2](#), D.L. 149/2020. Rientrano nell'ambito di applicazione anche gli esercenti di attività di gestione di ristoranti nelle zone arancioni (e, a maggior ragione, rosse).

² È il caso del contributo a fondo perduto.

³ Secondo acconto per il periodo d'imposta successivo al quello in corso al 31 dicembre 2019 e normalmente dovuto entro il 30 novembre 2020.

⁴ L'articolo 98, comma 1, Decreto Agosto, ha disposto la sospensione rispetto: agli operatori economici soggetti agli indici Isa con un ammontare di ricavi e compensi non superiore al limite stabilito per ogni indice; ai soggetti interessati da cause di esclusione o di inapplicabilità degli Isa; ai contribuenti Isa sottoposti al regime dei minimi (articolo 27, D.L. 98/2011) o a quelli che hanno scelto il regime forfettario (articolo 1, commi 54-89, L. 190/2014); ai componenti delle società, associazioni e imprese rientranti nelle ipotesi di cui agli articoli 5, 115, 116, Tuir, rispettivamente, i casi di redditi prodotti in forma associata, le ipotesi di opzione per la trasparenza fiscale e di opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria. Il comma 2, inoltre, condiziona il rinvio della scadenza alla diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020, rispetto al primo semestre dell'anno precedente.

Pertanto, per i soggetti in zona gialla (operanti nelle restanti aree del territorio nazionale) continua a valere la condizione del calo del fatturato e dei corrispettivi propria del Decreto Agosto.

Sospensione dei versamenti tributari: ritenute alla fonte e Iva

Sempre il Decreto Ristori-*bis*, all'[articolo 7](#), comma 1, stabilisce la sospensione dei termini, con scadenza nel mese di novembre 2020, riguardanti:

1. i versamenti delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative alle addizionali regionali e comunali effettuate dai sostituti d'imposta⁵;
2. i versamenti Iva⁶.

L'agevolazione interessa:

- i soggetti con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa in una qualunque parte del territorio nazionale, che esercitano le attività economiche sospese a fronte dell'[articolo 1](#), D.P.C.M. 3 novembre 2020⁷;
- i titolari dei servizi di ristorazione con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle Regioni arancioni o rosse;
- i soggetti che esercitano un'attività rientrante nell'allegato 2 e nell'ambito di una Regione rossa;
- i soggetti che esercitano attività alberghiera, l'attività di agenzia di viaggio o quella di *tour operator*, con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle regioni rosse.

Il successivo comma 3 prevede che i versamenti sospesi possano essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 marzo 2021 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 marzo 2021. Anche in questo caso non è permesso il rimborso delle eventuali somme già pagate (comma 2).

Contrariamente a quanto si vedrà più avanti in tema di sospensioni contributive, l'individuazione dei tributi oggetto di rinvio non genera incertezze, poiché la lettera dell'articolo 7 è molto chiara nel rifarsi ai versamenti in scadenza entro il mese di novembre.

⁵ Per quanto riguarda le ritenute alla fonte ci si riferisce a quelle di cui agli artt. 23 (sui redditi di lavoro dipendente) e 24 (sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente) del D.P.R. n. 600/1973.

⁶ Si tratta dell'Iva in scadenza il 16 novembre che, per i contribuenti trimestrali, è quella del terzo trimestre 2020 (luglio-settembre), mentre per i contribuenti mensili è quella di ottobre 2020.

⁷ Tra le quali vi rientrano palestre, piscine, centri natatori, centri benessere, centri termali, sale giochi, sale scommesse, sale bingo, attività che abbiano luogo in sale da ballo, discoteche e simili.

Sospensione dei versamenti contributivi

Il D.L. 137/2020, all'[articolo 13](#), prevede la sospensione dei “*termini relativi ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria dovuti per la competenza del mese di novembre 2020*”, concedendo ulteriore margine di tempo anche per ciò che riguarda l'adempimento degli oneri contributivi.

Sotto il profilo dei requisiti soggettivi, il rinvio è disposto in favore dei datori di lavoro privati⁸, con sede operativa in Italia, appartenenti ai settori interessati dal D.P.C.M. 24 ottobre 2020 e che svolgano, in via prevalente, le attività associate ai codici ATECO rientranti nell'allegato 1 al Decreto⁹.

Al riguardo interviene anche l'[articolo 11](#), comma 1, D.L. 149/2020, suscettibile di disporre, a beneficio di ulteriori destinatari, “*la sospensione dei versamenti contributivi dovuti nel mese di novembre 2020, di cui all'art. 13, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137*”¹⁰.

Come già detto sopra, l'[allegato 1](#) al Decreto Ristori-*bis* prende il posto del meno ampio allegato 1 al Decreto Ristori, allargando così l'orizzonte operativo della misura sospensiva, cui contribuisce anche il differimento di cui al comma 2 dello stesso articolo 11, rivolto ai datori di lavoro rientranti nell'[allegato 2](#), con sede fiscale, sede legale o sede operativa in una zona rossa.

Rispetto a quest'ultimo comma, merita precisare come il testo stesso interessi genericamente i versamenti dovuti nel mese di novembre 2020, senza fare riferimento alla precedente norma del Decreto Ristori.

Ai sensi della [circolare Inps n. 129/2020](#), la sospensione, prevista alle condizioni del comma 2, opera per le zone rosse individuate a seguito delle ordinanze del Ministro della salute del 4 e del 10 novembre 2020 ed eventuali variazioni, intervenute nel mese di novembre, in ordine al livello di rischio delle aree del territorio nazionale non interferiscono sull'applicazione della moratoria in esame¹¹.

Per quanto riguarda il recupero dei contributi previdenziali e assistenziali sospesi, i pagamenti sono effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 marzo

⁸ La [circolare Inps n. 52/2020](#), relativa alla sospensione contributiva prevista dagli articoli 61 e 62, D.L. 18/2020, ma ripresa e riconfermata anche dalla [circolare Inps n. 129/2020](#), precisa che il rinvio riguarda anche la quota a carico dei lavoratori trattenuta dal datore di lavoro. Secondo l'[approfondimento della Fondazione studi consulenti del lavoro del 13 novembre 2020](#), quanto evidenziato dall'Inps vale a riferire la sospensione ai soli contributi previdenziali e assistenziali dovuti in qualità di datori di lavoro, lasciando fuori quelli dovuti dagli stessi ad altro titolo, quali i contributi per la Gestione Ago dei commercianti o artigiani (su cui l'istituto non si esprime).

⁹ Le disposizioni dei 2 Decreti precisano che “*i dati identificativi dei soggetti che si avvalgono della sospensione de qua verranno comunicati all'Istituto a cura dell'Agenzia delle entrate al fine di consentire e verificare il corretto riconoscimento ai predetti destinatari dei nuovi provvedimenti di sospensione*”.

¹⁰ Sempre il comma 1 esclude dalla sospensione i premi per l'assicurazione obbligatoria Inail, per i quali, dunque, continua a sussistere la scadenza del 16 novembre 2020. Benché la norma non lo specifichi, si tratta di un'esclusione riferibile, si avrà modo di vedere più avanti, anche alla proroga propria dell'articolo 13, comma 1, D.L. 137/2020.

¹¹ L'Inps, con [messaggio n. 4361/2020](#), come si vedrà più oltre, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla variazione, nel corso del mese di novembre, della collocazione delle Regioni e delle Province autonome, rispetto alle c.d. zone gialla, arancione o rossa.

2021 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 marzo 2021. A differenza delle sospensioni tributarie, il mancato pagamento di 2 rate, anche non consecutive, determina la decadenza dal beneficio della rateazione.

Si ritiene, infine, che la sospensione contributiva ricomprenda anche le quote di Tfr da versare al Fondo di tesoreria, poiché, almeno sotto il profilo dell'accertamento e della riscossione, si pongono sullo stesso piano della contribuzione ordinaria spettante al datore di lavoro¹².

Dubbi sui contributi previdenziali e assistenziali sospesi: l'interpretazione dell'Inps nelle circolari n. 128/2020 e n. 129/2020

La diversa formulazione delle norme sopra richiamate genera profonde incertezze sui contributi concretamente interessati dalle agevolazioni¹³; nello specifico, non si comprende se la sospensione abbia ad oggetto gli oneri contributivi con scadenza nel mese di novembre o quelli di competenza dello stesso mese con scadenza al 16 dicembre 2020. Il problema consiste nel doppio riferimento dell'[articolo 11](#), comma 1, Decreto Ristori-*bis*, che da una parte fa riferimento ai versamenti dovuti nel mese di novembre e, dall'altra, alla sospensione di cui all'[articolo 13](#), comma 1, Decreto Ristori.

Il dibattito coinvolge unicamente il contenuto dell'articolo 11, comma 1, poiché il successivo comma 12, non replicando il richiamo predetto, si mostra decisamente più esplicito nel rifarsi ai contributi con scadenza al 16 novembre 2020 e, dunque, di competenza del mese di ottobre 2020.

La questione è apparsa così rilevante da spingere l'Inps a un chiarimento, intervenuto con le circolari [n. 128/2020](#) e [n. 129/2020](#)¹⁴, nelle quali si precisa che l'ambito di applicazione dell'articolo 11, comma 1, D.L. 149/2020, a dispetto del riferimento all'articolo 13, comma 1, D.L. 137/2020, riguarda i contributi previdenziali e assistenziali dovuti nel mese di novembre, cosicché il rinvio alla norma del Decreto Ristori si configura come superfluo o, piuttosto, preordinato a individuare solo la tipologia di oneri contributivi e non il periodo di competenza.

Arrivati a questo punto, la logica conseguenza di quanto appena esposto porterebbe a considerare la sospensione in oggetto come ulteriore rispetto a quella di cui all'articolo 13, il cui testo, come più volte

¹² Così come chiarito dall'Inps nel messaggio n. 23735/2007.

¹³ Sul punto si vedano i virgolettati del paragrafo precedente, relativi all'articolo 13, comma 1, D.L. 137/2020 e all'articolo 11, comma 1, D.L. 149/2020; nel primo caso la lettera parla di versamenti "dovuti per la competenza del mese di novembre 2020", nel secondo di versamenti "dovuti nel mese di novembre 2020", facendo espresso riferimento alla precedente norma del Decreto Ristori, quest'ultima formulazione è replicata anche all'articolo 11, comma 2, ma senza citazione dell'articolo 13.

¹⁴ La [circolare Inps n. 129/2020](#) sostituisce la [n. 128/2020](#), emanata il giorno precedente.

ribadito, si rifà esplicitamente ai contributi del mese di competenza di novembre; l'Inps, tuttavia, cambia l'intera prospettiva, attribuendo efficacia interpretativa allo stesso [articolo 11](#), Decreto Ristori-bis. In pratica, è quest'ultimo, da intendere nel modo che si è detto, a intervenire a chiarimento dell'[articolo 13](#), comma 1, Decreto Ristori, con il risultato di ricollegarlo ai contributi in scadenza a novembre e non a quelli di competenza del mese di novembre¹⁵.

Le circolari specificano, ancora, come nell'ambito di applicazione delle 2 norme vadano ricomprese anche “*le rate in scadenza nel medesimo mese relative alle rateazioni dei debiti in fase amministrativa concesse dall'Inps*”, mentre non vi rientrano, di contro, le rate per il pagamento dilazionato dei contributi sospesi in base ai precedenti provvedimenti emergenziali¹⁶, dovute entro il 16 novembre 2020.

Volendo sintetizzare, secondo la tesi dell'Istituto, sia l'articolo 13, comma 1, D.L. 137/2020, che l'articolo 11, comma 1, D.L. 149/2020, stabiliscono il rinvio dei termini di versamento degli oneri contributivi in scadenza nel mese di novembre; pertanto, non ci sarebbe nessuna sospensione rispetto ai contributi di competenza del mese di novembre e con scadenza al 16 dicembre, conclusione, questa, che a onor del vero lascia un po' interdetti.

Le ultime novità del messaggio Inps n. 4361/2020

L'Istituto, con il [messaggio n. 4361/2020](#), interviene a seguito dell'ordinanza del Ministero della salute del 13 novembre 2020, che ha incluso la Campania e la Toscana tra le Regioni della c.d. zona rossa con decorrenza dal 15 novembre 2020¹⁷.

Anche per le posizioni contributive dei datori di lavoro che abbiano unità produttive o operative ubicate nelle Regioni Campania e Toscana, e che svolgano come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'[allegato 2](#), D.L. 149/2020, verrà attribuito dall'Istituto il codice di autorizzazione “4X”, che assume il nuovo significato di “Azienda interessata alla sospensione dei contributi a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19. Decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 e decreto-legge 9 novembre 2020, n. 149”.

Tali datori di lavoro, laddove abbiano provveduto al versamento dei contributi previdenziali e assistenziali per la competenza del mese di ottobre 2020, potranno utilizzare un credito equivalente alla maggior somma versata rispetto al saldo della denuncia trasmessa, in

¹⁵ Secondo la [circolare Inps n. 129/2020](#), § 1: “L'articolo 13, comma 1, del decreto - legge n. 137/2020, come specificato dall'art. 11 del decreto-legge n. 149/2020, prevede la sospensione dei termini relativi ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali in scadenza nel mese di novembre 2020”.

¹⁶ Come previsto, ad esempio, dagli articoli 126 e 127, D.L. 34/2020 (convertito nella L. 77/2020), o dall'articolo 97, D.L. 104/2020 (convertito nella L. 126/2020).

¹⁷ Campania e Toscana si aggiungono a Calabria, Lombardia, Piemonte, Valle d'Aosta e Provincia Autonoma di Bolzano.

compensazione con altri importi a debito o nelle denunce successive, previa presentazione dell'apposita istanza telematizzata "Dichiarazione Compensazione".

I datori di lavoro che abbiano unità produttive o operative in Regioni o Province autonome, che, nel corso del mese di novembre 2020, dovessero essere ricomprese nelle c.d. zone rosse, potranno, inoltre, beneficiare della sospensione delle rate non ancora scadute nel predetto mese relative alle rateazioni dei debiti in fase amministrativa.

Considerazioni finali

L'interpretazione dell'Inps, formulata nelle citate circolari, non convince, perché, a fronte della sostituzione dell'allegato 1, Decreto Ristori, con l'[allegato 1](#), Decreto Ristori-*bis*, svuota l'[articolo 13](#), D.L. 137/2020, dei suoi effetti giuridici, circostanza che sembra, tuttavia, sfuggire all'Istituto; in poche parole, si assiste alla stravaganza di precisare il contenuto di una norma, e quindi considerarne la valenza giuridica, attraverso la precisazione del contenuto di un'altra norma successiva, con il risultato di togliere alla prima qualsiasi senso di esistenza.

Da una parte, la soluzione prospettata rispetto all'[articolo 11](#), comma 1, D.L. 149/2020, si pone effettivamente in linea con quanto previsto dalla relazione tecnica al provvedimento, che nella stima per la copertura prende a riferimento la competenza del mese di ottobre, ma pone problemi sul fronte della sospensione di cui all'articolo 13, D.L. 137/2020, soprattutto perché si decide di attribuire al primo una funzione interpretativa.

Concludendo, alla luce di quanto detto, secondo la non condivisibile interpretazione dell'Istituto, l'avvento dell'articolo 11, Decreto Ristori-*bis*, sembrerebbe non solo riscrivere, ma superare totalmente la lettera dell'articolo 13, comma 1, Decreto Ristori, ponendo in essere, più che un'interpretazione autentica, un'abrogazione implicita, rafforzata, per di più, dal fatto che lo stesso ragionamento pare doversi estendere anche ai premi per l'assicurazione obbligatoria Inail. Questa eventualità, se confermata in sede di conversione di Legge, farebbe assistere a una sostanziale marcia indietro del Legislatore.