

# **“Le principali novità fiscali della legge di bilancio 2021”**

**Legge n. 30.12.2020 n. 178**

**(in G.U. n. 322, S.O. n. 46, del 30 dicembre 2020)**

“Documento aggiornato al 28.01.2021”

a cura di Lucia Santoni

## Indice

|  |    |
|--|----|
| Premessa.....  | 4  |
| Misure per i soggetti Irpef.....   | 8  |
| <i>Riforma Irpef (commi da 2 a 9)</i>  | 8  |
| <i>Detrazione Irpef per redditi lavoro dipendente e assimilato (comma 8)</i>                                 | 8  |
| <i>Esenzione Irpef redditi agrari (Comma 38)</i>   | 9  |
| <i>Modifiche Regime degli "impatriati (Comma 50)</i>   | 9  |
| <i>Credito di imposta investimenti Pir (Commi 219-226)</i>   | 11 |
| <i>Detrazione spese veterinarie (Comma 333)</i>  | 13 |
| <i>Proroga rivalutazione terreni e partecipazioni (Comma 1122 e 1123)</i>                                    | 13 |
| <i>Bonus e contributi per privati e famiglie</i>   | 14 |
| Novità in materia di fiscalità immobiliare.....  | 17 |
| <i>Proroga detrazioni per recupero edilizio, "bonus mobili", "bonus facciate" e "bonus verde" (Comma 58)</i> | 17 |
| <i>Proroga ed estensione del Superbonus 110% (Commi 59 e 66)</i>   | 18 |
| <i>Bonus affitti (Comma 381)</i>   | 21 |
| <i>Regime della cedolare secca sulle locazioni brevi (Comma 595)</i>   | 22 |
| Misure fiscali per le imprese.....   | 25 |
| <i>Ristorni cooperative (Commi 42 e 43)</i>  | 25 |
| <i>Dividendi percepiti da enti non commerciali (Commi da 44 a 47)</i>  | 26 |
| <i>Riallineamento esteso ai beni immateriali non tutelati (Comma 83)</i>                                     | 27 |
| <i>Proroga credito d'imposta investimenti al Sud (commi 171 e 172)</i>                                       | 30 |
| <i>Agevolazioni fiscali per le nuove attività nelle ZES (commi 173 - 176)</i>                                | 31 |
| <i>Credito d'imposta per consulenze per la quotazione di PMI (comma 230)</i>                                 | 32 |

|  |    |
|--|----|
| <i>Incentivi fiscali per operazioni di aggregazione aziendale (commi da 233 a 242)</i>     | 33 |
| <i>Credito di imposta locazioni esteso ad agenzie e tour operator (comma 602)</i>          | 35 |
| <i>Credito di imposta per nuovi investimenti (commi da 1051 a 1063)</i>                    | 37 |
| <i>Credito di imposta Ricerca e sviluppo (Comma 1064)</i>                                  | 41 |
| <i>Credito di imposta formazione 4.0 (comma 1064)</i>                                      | 43 |
| <i>Ruling internazionale (comma 1101)</i>  | 44 |
| <br>   |    |
| <i>Misure di sostegno finanziario e patrimoniale per le imprese .....</i>                  | 46 |
| <i>Finanziamenti Legge Sabatini in unica soluzione (commi 95 e 96)</i>                     | 46 |
| <i>Proroga Garanzie SACE (commi da 206 a 212)</i>  | 47 |
| <i>Compensazione dei crediti e debiti di natura commerciale (Comma 227)</i>                | 48 |
| <i>Rifinanziamento Fondo di Garanzia per le PMI (commi da 244 a 247)</i>                   | 49 |
| <i>Proroga moratoria sui mutui a favore delle PMI (commi da 248 a 254)</i>                 | 50 |
| <i>Rafforzamento patrimoniale società di media dimensione (commi 263 e 264)</i>            | 51 |
| <i>Sospensione delle disposizioni sulla riduzione del capitale per perdite (comma 266)</i> | 52 |
| <br>   |    |
| <i>Novità in materia IVA .....</i>   | 59 |
| <i>Piatti pronti da asporto (Comma 40)</i>   | 59 |
| <i>Vaccini anti Covid e kit diagnostici (Comma 452 e 453)</i>                              | 59 |
| <i>Contrasto frodi con falso plafond Iva (Comma 1079)</i>                                  | 60 |
| <i>Lotteria degli scontrini (Comma 1095)</i>   | 60 |
| <i>Cashback (Comma 1097)</i>   | 61 |
| <i>Semplificazioni IVA per contribuenti minori (Comma 1102)</i>                            | 62 |
| <i>Esterometro (Comma 1102)</i>  | 63 |
| <i>Prestazioni sanitarie e fatturazione elettronica (Art. 1102)</i>                        | 63 |
| <i>Precompilazione dei documenti Iva (Art. 1102)</i>                                       | 64 |
| <i>Bollo sulle fatture elettroniche (Comma 1108)</i>                                       | 64 |
| <i>Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi (commi 1109-1115)</i>        | 65 |

|  |    |
|--|----|
| Altre imposte e tasse.....   | 68 |
| <i>Agevolazione Imu e Tari pensionati esteri (Comma 48)</i>                    | 68 |
| <i>Esenzione prima rata Imu 2021 (Comma 599)</i>                               | 68 |
| <i>Esenzione Imu per immobili inagibili per calamità naturali (Comma 1116)</i> | 69 |
| <i>Differimento “plastic tax” e “sugar tax (Comma 1084)</i>                    | 69 |

## Premessa

In questa circolare sono riepilogate e commentate le principali disposizioni fiscali e in materia di agevolazioni, di maggiore interesse per imprese, professionisti e soggetti privati, introdotte dalla Legge di bilancio 2021 (Legge n. 178 del 30.12.2020 in GU n. 322 del 30-12-2020 - Suppl. Ord. n. 46), in vigore dal 1 gennaio 2021; si tiene conto dei primi chiarimenti ufficiali forniti dall'Agenzia delle Entrate nel corso della videoconferenza del 28 gennaio 2021 "Telefisco".

Il contenuto della Manovra è sensibilmente influenzato dalla crisi indotta dalla pandemia "Covid 19" ancora in corso, come confermano le diverse misure volte a sostenere privati e imprese nel contesto emergenziale, quali la proroga di alcune disposizioni agevolative e l'introduzione di nuovi contributi, dal Bonus casa al Bonus auto sino al Bonus occhiali.

Ampio il pacchetto di misure a sostegno del settore immobiliare e dell'edilizia, fortemente colpito dalla crisi. Tra le norme più attese per tale settore, vi è la proroga fino al 30.6.2022 (con possibile estensione sino al 31.12.2022), del Superbonus del 110% introdotto dall'art. 119 del DL 34/2020, per i lavori finalizzati al risparmio energetico e/o alla sicurezza antisismica degli edifici che viene anche esteso a nuove fattispecie.

Sono state altresì prorogate a tutto il 2021, le detrazioni ordinarie per gli interventi di recupero edilizio, di riqualificazione energetica degli edifici, il c.d. "bonus mobili", il "bonus facciate" ed il "bonus verde", agevolazioni per lo più a favore di persone fisiche fuori dall'esercizio di attività di impresa arte o professione.

Al fine di contemperare il blocco degli sfratti, la Legge di Bilancio introduce poi, sempre per l'anno 2021 un contributo a fondo perduto a favore del proprietario di immobili situati in un comune ad alta tensione abitativa locati e adibiti ad abitazione principale del conduttore, a condizione che acconsenta alla riduzione del canone di locazione.

Per quanto riguarda i privati, si segnala l'annuale proroga della rivalutazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni, con imposta sostitutiva invariata rispetto all'ultima rivalutazione, e pari al 11% per tutte le fattispecie.

Poche le novità in ambito Irpef, essendo rinviata al 2022 la riforma fiscale. Si segnalano, in particolare: la messa a regime dell'ulteriore detrazione IRPEF prevista per i dipendenti e i titolari di alcuni redditi assimilati, nuove agevolazioni fiscali per i Piani individuali di Risparmio (PIR), oltre ai vari bonus a favore di persone fisiche e nuclei familiari con basso ISEE (es. bonus TV, bonus idrico, Kit digitalizzazione, voucher per l'acquisto di occhiali da vista).

Sempre in ambito Irpef, è disposto l'allungamento temporale del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati anche ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima del 2020 purché, alla data del 31 dicembre 2019, risultino beneficiari del relativo regime di favore ordinario.

Più nutrito il pacchetto di interventi a favore delle imprese, con la proroga al 2022 di alcune misure agevolative già in vigore che, in alcuni casi sono anche potenziate.

In particolare, la Legge di Bilancio conferma le cosiddette "agevolazioni 4.0" con lo scopo di dare impulso alla trasformazione digitale delle imprese; rientrano in queste misure i crediti di imposta per l'acquisto di beni strumentali tradizionali e 4.0 che è stato prorogato ed ampliato, il credito ricerca innovazione e design ed, infine, il credito d'imposta per la formazione 4.0.

Altre agevolazioni oggetto di proroga sono quelle volte a promuovere la crescita delle imprese italiane, tra cui il credito d'imposta per consulenze relative alla quotazione di PMI e gli incentivi fiscali per operazioni di aggregazione aziendale. Tale ultima misura, in particolare è volta ad incentivare le operazioni di riorganizzazione societaria, con la possibilità di trasformare in credito di imposta le imposte anticipate "DTA" derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE, nelle ipotesi di fusione, scissione o conferimento d'azienda, deliberate tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021.

Si segnala poi la proroga fino al 31 giugno 2021 delle misure introdotte dai decreti Covid per il rafforzamento patrimoniale società di media dimensione e delle norme che sospendono gli obblighi civilistici di ricapitalizzazione e riduzione del capitale sociale in caso di perdite.

Diverse sono le disposizioni a sostegno della liquidità e degli investimenti:

- Finanziamenti Legge Sabatini in unica soluzione (commi 95 e 96)
- Fondo Imprenditoria Femminile (Art. 1 commi da 97 a 108)
- Fondo PMI Creative (commi da 109 a 116)
- Investimenti in aree dismesse (commi da 146 a 152)
- Sostegno alla liquidità delle imprese (commi da 206 a 212)
- Rifinanziamento Fondo di Garanzia per le PMI (commi da 244 a 247)
- Proroga moratoria sui mutui a favore delle PMI (commi da 248 a 254)

Relativamente al mondo delle cooperative, la Legge di bilancio riduce la tassazione dei ristorni destinati ad aumento di capitale e poi distribuiti ai soci.

In ambito IVA poche sono le novità rilevanti, si tratta per lo più di rinvii e semplificazione di alcuni adempimenti:

✓ proroga, per l'anno 2021, del divieto di fatturazione elettronica mediante SdI per le prestazioni B2C aventi carattere sanitario;

✓ modifiche alla disciplina del c.d. "esterometro", a decorrere dall'1.1.2022;

✓ modifiche (in senso di alleggerimento) al regime sanzionatorio relativo alla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri.

✓ aliquota "zero" per i vaccini anti COVID-19 e strumenti per la diagnosi del COVID-19;

✓ aliquota del 10% per le cessioni di piatti pronti e pasti cotti, preparati in vista della consegna a domicilio o dell'asporto;

Sul fronte della lotta contro le frodi IVA sono introdotte delle norme per evitare l'utilizzo illecito del plafond per gli esportatori abituali.

In materia di altre imposte indirette, si segnala il differimento dell'imposta c.d. "plastic tax" all'1.7.2021 e dell'imposta sulle bevande edulcorate (c.d. "sugar tax") all'1.1.2022.

Da ultimo, poche le novità sul fronte delle imposte locali, nel cui ambito è prevista la proroga delle agevolazioni introdotte già nel 2020 per sostenere alcuni settori colpiti dalla crisi Covid, con esclusione dal pagamento della prima rata dell'IMU 2021; la reintroduzione dell'esenzione Imu e Tari per gli immobili di pensionati residenti all'estero, ed, infine l'esonero anche per il 2021 dell'Imu sugli immobili inagibili in alcuni Comuni colpiti da calamità naturali.



## Misure per i soggetti Irpef

### *Riforma Irpef (commi da 2 a 9)*

Viene rinviata al 2022 la attesa riforma fiscale, che contempla il taglio dell'Irpef e l'assegno unico per i figli, e per la quale la Legge di bilancio prevede un Fondo di 2,5 miliardi di euro per l'anno 2022 e 1,5 miliardi di euro a decorrere dall'anno 2023.

### *Detrazione Irpef per redditi lavoro dipendente e assimilato (comma 8)*

Viene prorogata al 2021 e anni successivi la nuova detrazione Irpef, in aggiunta alle detrazioni ordinarie del Tuir, prevista dal DL 3/2020 a favore dei titolari di redditi di lavoro dipendente (esclusi i pensionati) e di alcuni redditi assimilati<sup>1</sup> a quelli di lavoro dipendente, con reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 40.000 euro, per le prestazioni rese dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2020.

Tale detrazione, che deve essere rapportata al periodo di lavoro, è decrescente all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerarsi al raggiungimento di un livello di reddito complessivo pari a 40.000 euro, come indicato nella tabella di seguito riportata.

---

<sup>1</sup> Il Dl n. 3/2020 ha introdotto specifiche disposizioni agevolative per i lavoratori dipendenti e assimilati (articoli 49 e 50 del Tuir) ed in particolare, oltre alla maggiore detrazione sopra indicata, un nuovo trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, che ha sostituito il c.d. "bonus Renzi", spettante ai titolari di reddito di lavoro dipendente (esclusi i pensionati) e di taluni redditi assimilati, la cui imposta lorda, determinata su detti redditi, sia di ammontare superiore alle detrazioni da lavoro spettanti, in presenza di un reddito complessivo non superiore a 28.000 euro. Tale trattamento integrativo, rapportato al periodo di lavoro e spettante per le prestazioni rese dal 1° luglio 2020, è pari a 600 euro per il 2020 e a 1.200 euro per il 2021. Mentre il trattamento integrativo costituisce una misura di carattere strutturale, l'ulteriore detrazione fiscale rappresentava una misura temporanea adottata in vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni.

| Reddito complessivo annuo                 | Calcolo ulteriore detrazione fiscale                  |
|---|---|
| Superiore a 28 mila e fino a 35 mila euro | $960 + \frac{240 * (35.000 - \text{reddito})}{7.000}$ |
| Superiore a 35 mila e fino a 40 mila euro | $960 * \frac{(40.000 - \text{reddito})}{5.000}$       |

L'agevolazione è erogata in via automatica dai sostituti di imposta in busta paga salvo per i lavoratori le cui remunerazioni sono erogate da un soggetto che non è sostituto d'imposta (es. lavoratori domestici) i quali ne potranno usufruire in dichiarazione dei redditi

#### *Esenzione Irpef redditi agrari (Comma 38)*

La Manovra proroga a tutto il 2021, l'esenzione dall'Irpef per i redditi dominicali ed agrari relativi a terreni coltivati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.

Si tratta dell'agevolazione prevista dal comma 44 dell'art. 1 della L. 232/2016 per i coltivatori diretti (CD) e per gli imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del DLgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, in relazione ai redditi fondiari dei terreni da loro posseduti e condotti. In particolare, i terreni posseduti e condotti da CD o IAP sono esenti da IRPEF sia per il reddito dominicale che per il reddito agrario; quanto ai terreni condotti in affitto, invece, il reddito dominicale rimane soggetto a tassazione in capo al proprietario, mentre l'esenzione dall'IRPEF si applica sul reddito agrario in capo ai CD o IAP.

#### *Modifiche Regime degli "impatriati" (Comma 50)*

Il legislatore estende il regime di tassazione agevolata riconosciuto ai cosiddetti "impatriati" lavoratori dipendenti e autonomi che trasferiscono la residenza in Italia. Detto regime, introdotto in via temporanea dall'articolo 16, comma 1, Dlgs n. 147/2015 e come ad opera

del D.L. 34/2019 e del D.L. 124/2019<sup>2</sup> prevede che i contribuenti che rispettano i requisiti di legge<sup>3</sup>, nel periodo d'imposta in cui la residenza viene trasferita e nei quattro successivi, possano beneficiare della detassazione del reddito di lavoro dipendente (o a esso assimilato) e di lavoro autonomo prodotto in Italia che, concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% dell'ammontare (ovvero al 10% se la residenza è presa in una delle regioni Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia).

La detassazione si estende ad ulteriori cinque periodi d'imposta con riguardo però ai soli lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico e a quelli che diventano proprietari di almeno un'unità immobiliare residenziale in Italia dopo il trasferimento o nei 12 mesi precedenti. Per il periodo di prolungamento, i redditi agevolati concorrono alla formazione dell'imponibile per il 50% del loro

---

<sup>2</sup> In particolare, l'articolo 5 D.L. 34/2019 ha ridefinito i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta 2020, prevedendo l'incremento della percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50 al 70 per cento e l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile in talune ipotesi espressamente previste dalla legge. L'articolo 13-terL. 124/2019 ha esteso le maggiori agevolazioni anche ai soggetti rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019.

<sup>3</sup> In particolare, il regime agevolato è applicabile quando sussistono due presupposti: a) il lavoratore non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento e si impegna a risiedervi per almeno due anni b) l'attività lavorativa è svolta prevalentemente nel territorio italiano. Il trattamento agevolato spetta anche per i redditi d'impresa prodotti dai lavoratori impatriati che avviano l'attività in Italia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. Possono accedere al regime agevolato anche i cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) purché, nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento, abbiano risieduto in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi. Dall'agevolazione sono esclusi gli sportivi professionisti, il cui reddito è detassato sempre nella misura del 50% e sempreché versino un contributo pari allo 0,5% dell'imponibile, destinato al potenziamento dei settori giovanili.

ammontare ovvero per il 10% in caso di lavoratori con almeno tre figli minorenni o a carico.

La legge di bilancio 2021 interviene ad estendere tale prolungamento temporale (di ulteriori 5 anni) del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati anche ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020 e che, alla data del 31 dicembre 2019, risultano beneficiari del regime di favore ordinario previsto dall'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015, i quali potranno optare per l'estensione previo versamento di una "commissione" pari al 10% o al 5% per cento dei redditi agevolati, secondo il numero di figli minori e in base alla proprietà di un immobile in Italia.

Nel corso di Telefisco 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale onere del 10% o del 5% va calcolato sul 100% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti nel periodo di imposta precedente a quello in cui si esercita l'opzione (e non sul 50% dello stesso).

Le modalità per esprimere l'opzione saranno definite da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021.

### *Credito di imposta investimenti Pir (Commi 219-226)*

Al fine di incentivare i Piani individuali di risparmio a lungo termine PIR<sup>4</sup> e, quindi canalizzare il risparmio privato verso il

---

<sup>4</sup> I Piani individuali di risparmio a lungo termine introdotti dalla Legge di bilancio 2017 (legge 232/16) con lo scopo di dare impulso al sistema finanziario italiano, canalizzando il risparmio delle famiglie verso piccole e medie imprese così da favorirne il processo di crescita e di sviluppo, rappresentano una forma di raccolta del risparmio familiare, riservata esclusivamente a persone fisiche "private", la cui gestione è affidata a una Società di Gestione del Risparmio, Sgr. I Pir beneficiano di un regime di esenzione fiscale per redditi di capitale e capital gain (artt. 44 e 67, c. 1, dalla lettera c-bis alla c-quinquies, Tuir) generati dagli strumenti finanziari inclusi nei piani, in capo a persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'impresa commerciale, nonché di un regime di non imponibilità ai fini dell'imposta di

finanziamento delle PMI, la legge di Bilancio 2021 introduce un nuovo credito d'imposta a favore delle persone fisiche titolari dei piani di risparmio alternativi costituiti dal 1° gennaio 2021.

Il credito d'imposta, pari alle eventuali minusvalenze derivanti dagli investimenti qualificati effettuati entro il 31 dicembre 2021, spetta a condizione che gli stessi siano detenuti per almeno 5 anni e non deve eccedere il 20% delle somme investite negli strumenti medesimi. Esso è utilizzabile, in 10 quote annuali di pari importo, nelle dichiarazioni dei redditi ovvero in compensazione mediante F24.

Non concorrono alla determinazione del credito d'imposta eventuali minusvalenze derivanti dalla cessione di strumenti che sono detenuti a seguito di reinvestimenti di somme derivanti da strumenti rimborsati, entro il quinquennio. Si tratta di uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia dell'Entrate nella bozza di circolare riguardante la disciplina fiscale dei piani di risparmio a lungo termine, in consultazione pubblica sino al 16 febbraio 2021.

---

successione, per il trasferimento mortis causa degli strumenti finanziari detenuti nel piano.

Tale disciplina ha subito diverse modifiche, prima ad opera della legge di Bilancio 2019 che ha introdotto specifici vincoli nella composizione degli investimenti ammissibili nel PIR che, di fatto, ne hanno limitato l'operatività - vincoli successivamente abrogati ad opera del D.L. n. 124/2019 che ha disposto "nuovi" criteri per l'ammissibilità degli investimenti qualificati per i PIR costituiti a decorrere dal 1° gennaio 2020, nonché regole specifiche per le Casse di previdenza e i Fondi pensione.

Nel 2020 poi, il decreto Rilancio ha introdotto i cosiddetti PIR alternativi, piani costituiti a partire dal 19 maggio 2020, i cui investimenti siano costituiti per almeno il 70% in strumenti finanziari, volti a incentivare l'afflusso di risorse alle imprese, non solo in capitale di rischio ma anche in capitale di debito; successivamente il decreto Agosto ha innalzato i limiti quantitativi (plafond) degli investimenti in PIR alternativi. Sotto il profilo fiscale si possono quindi individuare diverse tipologie di PIR in funzione della normativa applicabile, che è quella vigente al momento dell'apertura del piano.

### *Detrazione spese veterinarie (Comma 333)*

Dall'1.1.2021, viene aumentato da 500,00 euro a 550,00 euro l'importo massimo detraibile al 19% delle spese veterinarie di cui all'art. 15 comma 1 lett. c-bis) del TUIR.

La detrazione in dichiarazione dei redditi, si ricorda, è valida solo se i pagamenti vengono effettuati con mezzi tracciabili e va calcolata sulla parte delle spese che eccede la franchigia di 129,11 euro.

### *Proroga rivalutazione terreni e partecipazioni (Comma 1122 e 1123)*

Per quanto riguarda i soggetti privati viene (ancora una volta) prorogata di un altro anno la rivalutazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni, con imposta sostitutiva unica al 11% (come l'anno scorso), rateizzabile in 3 quote annuali.

Si tratta delle note agevolazioni fiscali ex artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001 che vengono riproposte ogni anno dal legislatore e che consentono a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio, al di fuori del regime d'impresa, affrancando i valori da computare per la determinazione di plusvalenze imponibili quali redditi diversi ex art. 67 comma 1 lett. da a) a c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso. Attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva, con aliquota ridotta rispetto a quella Irpef in base alla tassazione ordinaria, il contribuente assume, in luogo del costo o valore di acquisto, il c.d. "valore di perizia rivalutato" delle partecipazioni non quotate o dei terreni (agricoli ed edificabili).

L'agevolazione era stata recentemente riproposta dalla Legge di bilancio 2020 che aveva riaperto il termine per rivalutare terreni e partecipazioni detenuti da persone fisiche al 1.1.2020 con adempimenti, perizia giurata e versamento dell'imposta sostitutiva dell'11%, (l'intero importo o la prima rata) entro il 30 giugno 2020. Successivamente il decreto "Rilancio" (art. 137 del DL 19 maggio 2020 n. 34) l'aveva estesa anche alle partecipazioni non quotate e ai terreni posseduti al 1° luglio

2020, per i quali l'imposta sostitutiva sul valore di perizia dovrà essere versata entro lo scorso 30 settembre 2020.

Nel 2021 sarà quindi possibile rideterminare il costo di acquisto di terreni e partecipazioni con riferimento alla data del 1° gennaio 2021 con adempimenti (perizia giurata e versamento imposta sostitutiva) entro il 30 giugno 2021. Per le regole applicabili si fa riferimento alle norme attuative e ai chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle Entrate.

Si dà atto di un recente intervento interpretativo (circolare n. 1 del 22.1.2021) con cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito ad alcune questioni controverse relative alla rideterminazione del costo fiscale dei terreni. In particolare, con tale documento si è registrato un cambio di rotta in relazione alle ipotesi di decadenza dall'agevolazione, rispetto a quanto sostenuto in passato (circolari n. 15 del 1.2.2002 e n. 1 del 15.2.2013); l'Agenzia recependo l'indirizzo della Cassazione (Sezioni Unite del 31.1.2020 n. 2321 e 2322), ha finalmente ammesso che l'indicazione nell'atto di cessione di un corrispettivo inferiore al valore rideterminato con la perizia giurata non determina la decadenza della rivalutazione (caso non infrequente è quello dei terreni venduti ad un prezzo inferiore del valore periziato).

Con la circolare n. 1/2021 sono stati forniti anche utili chiarimenti per il caso di un soggetto che detenesse partecipazioni in una società il cui valore fosse già stato parzialmente rideterminato e che intendesse procedere ad una nuova rideterminazione parziale delle restanti partecipazioni nella medesima società, il cui valore non era stato ancora rideterminato. Sul punto l'Agenzia ha anche chiarito che, posto l'obbligo di cedere per prime le partecipazioni appartenenti alla tranche rivalutata (criterio LIFO), si deve necessariamente provvedere a rivalutare per prime le ultime partecipazioni ricevute/acquisite, ossia quelle già precedentemente rivalutate.

### *Bonus e contributi per privati e famiglie*

La Legge di Bilancio 2021 prevede una serie di agevolazioni a favore dei privati; si tratta di bonus e contributi vari a beneficio di privati cittadino o di nuclei familiari con basso Isee. Di seguito una panoramica delle principali misure.

**Bonus idrico (commi 61-65):** riconosciuto alle persone fisiche residenti in Italia in misura pari a 1.000,00 euro per ciascun beneficiario da utilizzare, entro il 31.12.2021, per interventi di sostituzione di vasi sanitari in ceramica con nuovi apparecchi a scarico ridotto e di apparecchi di rubinetteria sanitaria, soffioni doccia e colonne doccia esistenti con nuovi apparecchi a limitazione di flusso d'acqua, su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o singole unità immobiliari.

**Bonus bebè (comma 362):** estensione al 2021 dell'assegno di natalità (bonus bebè) con le stesse modalità dall'articolo 1, comma 125, della legge n. 190/2014 e articolo 1, comma 340, della legge n. 160/2019.

**Sostegno alle madri con figli disabili (comma 365):** alle madri disoccupate o mono-reddito facenti parte di nuclei familiari monoparentali con figli a carico aventi una disabilità riconosciuta in misura non inferiore al 60% spetta un contributo mensile nella misura massima di 500 euro netti, per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023.

**Bonus occhiali (comma 437):** contributo di 50 euro per l'acquisto di occhiali da vista o lenti a contatto correttive per i componenti dei nuclei familiari con un Isee che non superiore a 10mila euro annui.

**Bonus cultura (comma 576 e 611):** per il 2021 è prevista l'assegnazione della card cultura anche ai giovani che compiono 18 anni nel 2021, e si prevede che i giovani 18enni del 2020 e del 2021 possono utilizzare la card anche per l'acquisto di abbonamenti a periodici.

**Bonus per abbonamenti a quotidiani, riviste e periodici (comma 612):** voucher aggiuntivo di 100 euro per l'acquisto di abbonamenti a quotidiani, riviste e periodici - anche in formato digitale - a favore dei nuclei familiari con ISEE inferiore a 20.000 euro, già beneficiari del voucher di 500 euro per l'acquisizione dei servizi di connessione ad Internet in banda ultra larga e dei relativi dispositivi elettronici, ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 7 agosto 2020.

**Bonus TV 4.0 (commi 614 e 615)** esteso al 2021 il contributo per la sostituzione degli apparecchi televisivi di cui all'articolo 1, comma 1039, lettera c), della legge n. 205/2017, finalizzandolo non solo all'acquisto ma anche allo smaltimento di apparecchiature di ricezione televisiva obsolete allo scopo di favorire il rinnovo o la sostituzione del parco



degli apparecchi televisivi non idonei alla ricezione dei programmi con le nuove tecnologie DVB-T2.

**Bonus digitalizzazione (commi da 623 a 625):** per gli anni 2021 e 2022, in via sperimentale, ai nuclei familiari con un valore dell'ISEE inferiore a 20.000 euro, con almeno un componente iscritto ad un ciclo di istruzione scolastica o universitaria non titolari di un contratto di connessione internet o di un contratto di telefonia mobile, è assegnato in comodato gratuito, un dispositivo mobile dotato di connettività per un anno o un bonus di valore equivalente da utilizzare per le stesse finalità.

**Bonus auto (commi 77-79, e da 652 a 657):** sono previsti per il 2021 nuovi contributi statali per l'acquisto di auto nuove a basso impatto ambientale. Nel caso di auto elettriche ed ibride plug-in con emissioni di CO2 da 0 a 20 grammi ogni chilometro, lo sconto viene concesso con e senza rottamazione, mentre per i veicoli Euro 6 con emissioni di CO2 da 61 a 135 grammi ogni chilometro è necessario che si rottami una vecchia auto con almeno 10 anni di vita. Diversi gli importi e la durata: il contributo vale per tutto il 2021 per i veicoli elettrici ed ibridi e fino a giugno 2021 le Euro 6. Previsti incentivi anche per la sostituzione dei veicoli commerciali.

Altro bonus è previsto, per le famiglie con ISEE inferiore a 30.000 euro, per gli acquisti, anche in leasing, effettuati entro il 31 dicembre 2021, di un'auto elettrica con prezzo di listino inferiore a 30.000 euro (IVA esclusa) e potenza fino a 150 kW. Tale contributo, non cumulabile con gli altri incentivi auto, è pari al 40% del prezzo, fino a esaurimento delle risorse.

Sono previsti incentivi anche per l'acquisto di veicoli commerciali (comma 657). Il contributo, che varia a seconda delle caratteristiche del veicolo e se si rottama altro veicolo, è riconosciuto a chi acquista in Italia, a decorrere dal 1° gennaio 2021 e fino al 30 giugno 2021, veicoli commerciali di categoria N1 nuovi di fabbrica o autoveicoli speciali di categoria M1 nuovi di fabbrica.

## Novità in materia di fiscalità immobiliare

### *Proroga detrazioni per recupero edilizio, “bonus mobili”, “bonus facciate” e “bonus verde” (Comma 58)*

La Legge di Bilancio ripropone per il 2021, in qualche caso con un aumento, le detrazioni in materia di recupero edilizio. Si tratta delle seguenti agevolazioni.

Detrazione ristrutturazioni edilizie: la detrazione al 50% è prorogata, con riferimento alle spese sostenute fino al 31.12.2021, per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis co. 1 del TUIR, nel limite massimo di spesa di 96.000,00 euro per unità immobiliare. Altra novità riguarda l'inclusione fra gli interventi agevolati della sostituzione del gruppo elettrogeno. Restano ferme le ulteriori disposizioni contenute nel citato art. 16-bis del TUIR e l'esclusione delle imprese dalla detrazione.

“Bonus mobili”: con riferimento alle spese sostenute nel 2021, è prorogata anche la detrazione al 50% sulle spese per arredi ed elettrodomestici destinati a unità abitative oggetto di ristrutturazione edilizia agevolata (intervento trainato dalla ristrutturazione), in base alle disposizioni di cui all'art. 16 co. 2 del DL 63/2013; novità è l'aumento del limite massimo di spesa detraibile fino 16mila euro (non più 10mila euro). A tal fine, rilevano gli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati dall'1.1.2020.

Detrazione riqualificazione energetica: prorogata alle spese sostenute fino al 31.12.2021 la detrazione IRPEF/IRES spettante non solo a privati ma anche alle imprese, in relazione agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti di cui ai commi 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e all'art. 14 del DL 63/2013. Salvo che non si rientri nel Superbonus del 110%, in generale, la detrazione spetta nella misura del 65% per le spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2021, salvo per alcune tipologie di interventi per cui l'aliquota della detrazione spettante è del 50%.

“Bonus facciate”: la detrazione al 90% senza tetti di spesa, per gli interventi di rifacimento delle facciate degli immobili situati nei centri

storici (zone A e B del piano regolatore), di cui all'art. 1 comma 219 - 223 della L. 160/2019, è prorogata sino al 31.12.2021.

“Bonus verde”: proroga per le spese documentate, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti fino al 31.12.2021 della detrazione al 36% per i lavori di risistemazione a verde di aree degli edifici condominiali, fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 5.000,00 euro per unità immobiliare ad uso abitativo, appannaggio delle sole persone fisiche ai sensi dei commi 12 - 15 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205.

### *Proroga ed estensione del Superbonus 110% (Commi 59 e 66)*

Misura fortemente attesa e' la proroga e l'estensione dell'ambito di applicazione del Superbonus del 110% introdotto dall'art. 119 del DL 34/2020 per gli interventi di riqualificazione energetica, antisismici, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica dei veicoli elettrici.

Sotto il profilo temporale il superbonus è prorogato, in via generale fino al 30 giugno 2022; con esclusivo riferimento agli interventi di risparmio energetico effettuati nei condomini, è esteso anche alle spese sostenute nel secondo semestre 2022 purché si riferiscano al completamento di lavori già avviati nel primo semestre ed effettuati per almeno il 60%.

La proroga è subordinata all'autorizzazione della UE.

Per le spese sostenute nel primo semestre anno 2022, è anche ridotto il periodo di fruizione della detrazione che potrà essere ripartita in 4 quote annuali di pari importo, in luogo delle 5 rate precedenti (ad eccezione per gli IACP ed enti equivalenti).

La Legge di bilancio interviene anche ad estendere l'ambito di applicazione del superbonus del 110% anche a nuove fattispecie prima escluse in base al previgente testo normativo.

Sotto il profilo soggettivo, fra i soggetti beneficiari sono state incluse le persone fisiche (che operano al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione) con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate,

anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, fattispecie precedentemente escluse.

Nel corso di Telefisco 2021, l'Agenzia delle Entrate con riguardo a questa tipologia di edifici ha precisato che dalla nuova fattispecie è escluso il caso dell'edificio composto da 5 o più unità immobiliari distintamente accatastate anche qualora una o più unità immobiliari siano detenute in regime di impresa. Secondo l'Agenzia, l'edificio in oggetto, costituito al massimo da 4 unità immobiliari di unico proprietario è assimilato ad un condominio, per cui se vengono effettuati sulle parti comuni interventi "trainanti" si applicano i limiti di spesa previsti per i condomini, calcolati su numero unità immobiliari ed inoltre, posta l'assimilazione con il condominio, la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio deve essere superiore al 50%.

Diverse novità riguardano poi l'ambito oggettivo del 110%, con un ampliamento delle tipologie di immobili che possono essere agevolate e degli interventi ammessi.

Con l'introduzione del nuovo comma 1-quater dell'art. 119 del DL 34/2020, fra gli edifici che accedono al superbonus del 110% sono ora ricompresi anche gli edifici privi di attestazione di prestazione energetica "perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi", purché al termine degli interventi, anche in caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente, raggiungano una classe energetica in fascia A. L'eventuale inagibilità di un edificio, da cui deriva la classificazione catastale di unità collabente (F/2), quindi, non esclude che lo stesso possa essere considerato come edificio esistente (risposta interpello Agenzia delle Entrate 7.1.2021 n. 17).

E' rivista anche la definizione di edificio unifamiliare, che beneficia di maggiori detrazioni (ad esempio per isolamento termico 50.000 euro invece che 40.000) ed, in particolare, il requisito dell'indipendenza funzionale dell'unità immobiliare che deve contraddistinguere tali immobili. Secondo la nuova definizione, un'unità immobiliare può ritenersi "funzionalmente indipendente", anche se ricompresa in un edificio plurifamiliare, qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per

l'approvvigionamento idrico, impianti per il gas, impianti per l'energia elettrica e impianto di climatizzazione invernale.

Da ultimo, sono ampliati gli interventi ammessi al Superbonus.

Fra gli interventi "trainanti" agevolati di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda, sono stati inseriti anche degli interventi di isolamento del tetto, a prescindere dal fatto che sia presente un sottotetto riscaldato o meno.

Anche gli interventi "trainati" sono stati ampliati includendovi quelli finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche di cui all'art. 16-bis co. 1 lett. e) del TUIR (anche se effettuati in favore di persone di età superiore a 65 anni);

Il Superbonus è anche esteso agli impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici e sono previsti nuovi limiti di spesa per gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013

Si segnala, infine il nuovo obbligo di posizionare presso il cantiere, in un luogo ben visibile e accessibile, un cartello con la dicitura *"Accesso agli incentivi statali previsti dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, superbonus 110 per cento per interventi di efficienza energetica o interventi antisismici"*.

Oltre alle novità legislative sopra indicate, si segnalano anche i recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nel corso della videoconferenza del 15.1.2021; con riferimento alle unità immobiliari possedute o detenute da imprese o professionisti, è stato precisato, il super bonus del 110% spetta, pro quota millesimale, per le spese sostenute, in ambito condominiale, per gli interventi trainanti effettuati sulle parti comuni, mentre non spetta per quelle sostenute dall'impresa o dal professionista per gli interventi trainati, effettuati sulle singole unità immobiliari (anche se abitazioni).

Altro chiarimento è stato fornito con riferimento al profilo degli adempimenti relativi all'opzione per lo sconto o la cessione, quando sullo stesso edificio siano effettuati più interventi detraibili, trainanti o trainati (ad esempio, l'ecobonus, il sismabonus, il fotovoltaico,

l'accumulo, le colonnine, il bonus facciate, il recupero del patrimonio edilizio, l'eliminazione delle barriere architettoniche); in tal caso, per esercitare una delle suddette due opzioni per tutti gli interventi e verso lo stesso soggetto (cessionario o fornitore) è comunque necessario inviare più comunicazioni all'Agenzia, una per ciascun intervento, in quanto nel quadro A del modello di comunicazione è possibile indicare un solo codice nella casella «tipologia di intervento».

Da ultimo, la Legge di Bilancio ha ammesso la possibilità di optare per cessione o sconto in fattura anche per le spese sostenute nel primo semestre 2022 ma solo per il Superbonus.

### *Bonus affitti (Comma 381)*

A fronte del blocco degli sfratti prolungato fino al prossimo 30 giugno dal Decreto Milleproroghe<sup>5</sup>, la Manovra introduce una misura di ristoro nella forma di un contributo a fondo perduto, a favore dei proprietari /locatori che riducono il canone.

L'agevolazione, spettante fino al 50% della riduzione del canone, entro il limite massimo annuo di 1.200 euro per singolo locatore, è valida solo per il 2021; considerate le risorse limitate, in caso di richieste in eccesso, il bonus sarà riproporzionato dall'Agenzia delle Entrate.

Per fruire del Bonus il locatore deve comunicare per via telematica la rinegoziazione del canone di locazione all'Agenzia delle Entrate e ogni altra informazione utile ai fini dell'erogazione del contributo.

Le modalità applicative del contributo, la percentuale di riduzione del canone in base alle domande presentate, le modalità di monitoraggio

---

<sup>5</sup> Il blocco degli sfratti degli immobili (abitativi e no), previsto fino al 1° settembre dal Decreto "Cura Italia" del 17 marzo (DI 18/20 convertito in legge 27/20) e poi esteso fino al 31 dicembre 2020 dal DI Rilancio (DI 34/20, convertito dalla legge 77/20) è stato ulteriormente prorogato fino al 30 giugno 2021 dal decreto Milleproroghe (DI 183/2020, articolo 13, comma 13, da convertire in legge), sia per mancato pagamento del canone (sfratto per morosità), che in relazione agli immobili pignorati abitati dal debitore esecutato e dai familiari. Risultano altresì bloccate fino al 30 giugno le procedure esecutive riguardanti l'abitazione principale del debitore.

delle comunicazioni all’Agenzia saranno determinate con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate.

L’Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti sul “bonus affitti” nel corso della videoconferenza tenutasi il 15.1.2021. Circa il profilo soggettivo, posto che la disposizione non qualifica ulteriormente la figura del locatore, ha precisato che l’agevolazione spetta sia a privati, sia a enti non commerciali, sia a imprese, indipendentemente dalla forma giuridica.

Quanto agli immobili agevolabili, premesso che secondo la norma deve trattarsi di immobili residenziali situati nei Comuni ad alta tensione abitativa di cui alla delibera Cipe 87/2003 e che siano abitazioni principali del locatario, secondo l’Agenzia, l’immobile (abitativo) deve appartenere al gruppo catastale A (eccetto A/10), mentre non rileva la destinazione effettiva.

Si segnala che un’agevolazione quasi identica era già stata prevista dal decreto Ristori (articolo 9-quater del Dl 137/20 inserito dalla legge di conversione), che si applicava ai soli contratti in essere al 29 ottobre 2020 e l’istituzione di un fondo ad hoc di 50 milioni. Considerata la possibile sovrapposizione delle due disposizioni, è auspicabile un coordinamento legislativo tra le due disposizioni, come peraltro suggerito dal Servizio studi del Senato.

#### *Regime della cedolare secca sulle locazioni brevi (Comma 595)*

Dal 2021, sono previsti nuovi limiti per l’applicazione del regime delle “locazioni brevi” (contratti di durata non superiore a 30 giorni, con applicabilità della cedolare secca al 21%).

Con modifica dell’art. 4 del DL 50/2017<sup>6</sup>, è stata introdotta una presunzione in base alla quale, a partire del periodo d’imposta 2021, il

---

<sup>6</sup> L’intervento del legislatore supera la previsione dell’articolo 4, comma 3-bis, D.L. 50/2017 secondo cui “con regolamento da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell’articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell’economia e delle finanze, possono essere definiti, ai fini del presente articolo, i criteri in base ai quali l’attività di locazione di cui al comma

regime fiscale della cedolare secca è riconosciuto per le locazioni brevi *“solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta”*; per contro, qualora il proprietario destini alla locazione 5 appartamenti o più l'attività di locazione, da chiunque svolta, si presume svolta in forma imprenditoriale.

Oltre all'introduzione della descritta presunzione di *“imprenditorialità”* la Legge di bilancio ha istituito presso il Ministero per i Beni e le Attività culturali e per il Turismo, una banca di dati delle strutture ricettive e degli immobili destinati alle locazioni brevi che vengono identificati mediante un codice da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza, fermo restando quanto stabilito in materia dalle leggi regionali. Tale strumento sostituisce la banca dati introdotta dal previgente art. 13-quater comma 4 del DL 34/2019, presso il Ministero delle Politiche agricole alimentari, forestali e del turismo.

Alcuni autori hanno evidenziato le criticità nascenti dalla nuova presunzione per cui la locazione breve di più di 4 appartamenti nell'anno configura attività imprenditoriale del locatore<sup>7</sup>. E' pur vero che la norma ha portata limitata alle locazioni brevi, sicché sembrerebbe sfuggire alla presunzione di imprenditorialità il soggetto che adibisca alla locazione breve 4 appartamenti e lochi il quinto con contratto di locazione non breve.

---

1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza con l'articolo 2082 del codice civile e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locare e alla durata delle locazioni in un anno solare”. In considerazione della mancata emanazione del regolamento ex articolo 17, comma 1, L. 400/1988, il legislatore ha provveduto ad individuare il limite entro il quale l'attività di locazione non si considera svolta non in forma d'impresa (articolo 1, comma 595 L. 178/2020); ad abrogare l'articolo 4, comma 3-bis, D.L. 50/2017 (articolo 1, comma 596, L. 178/2020)

<sup>7</sup> // Sole - 24 Ore del 16.1.2021, p. 22 - "Locazioni brevi, le vie d'uscita dalla stretta sul regime d'impresa" - Deotto - Lovecchio.



La disposizione in esame presenta però altri problemi a livello interpretativo. Secondo l'interpretazione letterale, infatti posto che la presunzione opera solo nell'ipotesi in cui il contribuente "*destini*" alla locazione un numero di appartamenti superiore a quattro, sembrerebbe si debba far riferimento al numero di appartamenti che potenzialmente possono essere locati e non al numero di unità effettivamente locati, per cui se un contribuente possiede cinque appartamenti destinati alla locazione di cui solo tre locati scatterebbe la presunzione di attività d'impresa; anche il riferimento letterali ad "appartamenti", quando invece l'articolo 4, comma 1, D.L. 50/2017 richiama gli "immobili ad uso abitativo", solleva il dubbio se si tratta solo di un riferimento tecnico o si debba fare riferimento effettivamente soltanto agli appartamenti ai fini della presunzione in esame.

Si segnala che la nozione di impresa dettata dalla normativa civilistica e fiscale richiede una valutazione che non può tradursi in termini meramente quantitativi, come invece nella presunzione di cui sopra, poiché è imprescindibile il requisito dell'organizzazione.

Da ultimo, considerato che l'esercizio d'impresa comporta riflessi in campo IVA, una siffatta presunzione assoluta di imprenditorialità può confliggere con la disciplina comunitaria.

## Misure fiscali per le imprese

### *Ristorni cooperative (Commi 42 e 43)*

Viene modificato il regime fiscale dei ristorni attribuiti ai soci di società cooperative di cui all'articolo 6, comma 2, del D.L. n. 63/2002.

La tassazione dei ristorni è sospesa sino al momento della loro effettiva attribuzione ai soci, posto che la norma prevede che i ristorni non concorrono a formare il reddito imponibile per il calcolo delle imposte sui redditi, né il valore della produzione netta dei soci ma, se imponibili al momento della loro attribuzione sono soggetti a ritenuta a titolo di imposta con un'aliquota del 26%, come dividendi.

Con le novità previste dalla Legge di Bilancio 2021, per le persone fisiche è possibile una riduzione della tassazione anticipando il momento della tassazione. Alla cooperativa è infatti riconosciuta la facoltà di applicare, previa delibera assembleare, la ritenuta del 12,50% a titolo d'imposta all'atto dell'attribuzione dei ristorni a capitale; tale facoltà si considera esercitata con il versamento della ritenuta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del trimestre solare in cui è stata adottata la delibera assembleare.

In tal modo, viene ridotta l'aliquota dal 26 al 12,5%, anticipando però la tassazione all'atto dell'attribuzione al capitale sociale, anziché al rimborso dello stesso.

Tra i soci persone fisiche non sono compresi gli imprenditori (di cui all'articolo 65, comma 1, del TUIR) nonché i detentori di partecipazione qualificata ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c) del TUIR.

Ai sensi del comma 43 la ritenuta del 12,5% può essere applicata con le medesime modalità e termini alle somme attribuite ad aumento del capitale sociale deliberate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge in esame, in luogo della tassazione prevista dalla normativa previgente.

*Dividendi percepiti da enti non commerciali (Commi da 44 a 47)*

Novità sono previste per gli enti non commerciali in merito al trattamento dei dividendi percepiti; per tali soggetti è prevista la riduzione al 50% dell'imponibilità per gli utili percepiti dall'esercizio in corso all'1.1.2021 (pertanto dal 2021 per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare).

L'agevolazione si applica agli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché ai trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR) o alle stabili organizzazioni di tali enti nel territorio statale (di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) del TUIR) che svolgono senza scopo di lucro ed in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale in determinati ambiti, quale quello della famiglia e valori connessi, crescita e formazione giovanile, educazione, istruzione e formazione, compreso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola, volontariato, filantropia e beneficenza, ecc.<sup>8</sup>.

Per contro, tale regime agevolato non si applica agli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 47-bis co. 1 del TUIR.

Il risparmio d'imposta deve essere destinato al finanziamento delle predette attività di interesse generale; gli enti non commerciali che beneficiano dell'esclusione da imposizione del 50% degli utili percepiti

---

<sup>8</sup> I settori di attività sono: quello della famiglia e valori connessi, crescita e formazione giovanile, educazione, istruzione e formazione, incluso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola; volontariato, filantropia e beneficenza; religione e sviluppo spirituale; assistenza agli anziani; diritti civili; i settori della prevenzione della criminalità e sicurezza pubblica; sicurezza alimentare e agricoltura di qualità, dello sviluppo locale ed edilizia popolare locale; protezione dei consumatori; protezione civile; salute pubblica, medicina preventiva e riabilitativa; attività sportiva, prevenzione e recupero delle tossicodipendenze; patologia e disturbi psichici e mentali; quello della ricerca scientifica e tecnologica; protezione e qualità ambientale; e il settore dell'arte, attività e beni culturali.

sono tenuti a destinare l'IRES non dovuta al finanziamento delle attività di interesse generale indicate dalla norma; e ad accantonare l'importo non ancora erogato in una riserva indivisibile e non distribuibile per tutta la durata dell'ente. Le fondazioni bancarie devono invece destinare l'IRES non dovuta in applicazione della disposizione in argomento sempre al finanziamento delle medesime attività di interesse generale indicate, accantonandola, fino all'erogazione, in un apposito fondo destinato all'attività istituzionale.

*Riallineamento esteso ai beni immateriali non tutelati  
(Comma 83)*

La Manovra estende a tutti gli asset immateriali la disciplina del riconoscimento fiscale al 3% di cui all'art. 110 del DL 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. decreto "Agosto").

Il Decreto Agosto, si ricorda, aveva reintrodotta, nell'ambito della rivalutazione dei beni d'impresa, la possibilità, per le società che redigono il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili IAS/IFRS, di riallineare nel bilancio 2020 le divergenze tra valori fiscali e contabili relativi ai beni materiali e immateriali (con alcune eccezioni) ed alle partecipazioni immobilizzate, con il versamento (anche rateale)<sup>9</sup> di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP del 3%, sui maggiori valori riallineati.

Il riallineamento riguardava i valori relativi a "i beni d'impresa e le partecipazioni" risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 come individuati secondo le disposizioni della legge n. 342/2000; si consideravano pertanto esclusi gli "immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa" e i bene-merce; quanto ai beni immateriali il beneficio era riservato ai soli beni

---

<sup>9</sup> Il versamento rateale deve essere effettuato con le seguenti scadenze: la prima rata, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2020 (30 giugno 2021, salvo proroghe); la seconda rata, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2021 (30 giugno 2022, salvo proroghe); e la terza rata, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2022 (30 giugno 2023, salvo proroghe).

immateriale tutelati giuridicamente quali marchi, brevetti, licenze, con esclusione, quindi, dell'avviamento.

Ora la legge di Bilancio 2021 estende la possibilità di riallineamento previo versamento della sostitutiva del 3%, anche i beni immateriali privi di tutela, quale l'avviamento, costi di impianto e di ampliamento e costi di sviluppo, iscritti nei bilanci dell'esercizio in corso al 31.12.2019 e presenti anche nell'esercizio 2020. Il riallineamento continua invece a non essere applicabile ai beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (cfr. circolare 14/E/2017) e ai beni strumentali detenuti in leasing per i quali non è ancora stato esercitato il diritto di riscatto (articolo 2, comma 3, D.M. 162/2001).

Il disallineamento tra il dato contabile e quello fiscale può derivare da operazioni straordinarie o da conferimenti avvenuti in regime di neutralità fiscale, ad esempio l'avviamento iscritto a seguito di conferimento, fusione o scissione in regime di neutralità fiscale; in tali casi è possibile ora ottenere riconoscimento fiscale dei maggiori valori con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3% soltanto (in luogo delle percentuali ordinarie del 12% 14% o 16% previste dal regime ordinario di affrancamento di cui all'art. 176 comma 2ter Tuir )

La condizione che il bene sia già iscritto al 31 dicembre 2019 esclude l'operatività del riallineamento ai beni iscritti a seguito di operazioni straordinarie più recenti, ad esempio effettuate dal 2020. Occorre evidenziare, inoltre, che per gli avviamenti iscritti dal 1° maggio 2019 al 31 dicembre 2019, in alternativa al riallineamento con il 3%, risulta applicabile anche la disposizione in materia di aggregazioni aziendali prevista dal Decreto Crescita (all'articolo 11 del DL 34/19) per cui va valutata quale delle due discipline risulti più conveniente<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Il decreto "Crescita" (DL 34/2019 convertito con modificazioni nella Legge 58/2019) ha reintrodotto il bonus aggregazioni. L'agevolazione, che consiste nel **riconoscimento fiscale gratuito** del maggior valore iscritti dalle società risultanti da fusioni, scissioni o conferimenti effettuati fino al 31 dicembre 2022, nel limite di 5 milioni di euro. In particolare, la norma consente il riallineamento del valore dell'avviamento e quello attribuito ai beni strumentali materiali e immateriali a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione aziendale. In termini pratici

La disciplina prevista dalla Legge di Bilancio 2021 prevede solo il riallineamento fra i valori civili e fiscali e non la rivalutazione, visto il riferimento all'articolo 14 della legge 342/2000; pertanto, se con la rivalutazione dei beni il cespite iscritto nell'esercizio 2019 viene incrementato di valore, per contro con il riallineamento, l'incremento di valore è già presente nel bilancio, solo che non è fiscalmente riconosciuto.

Le modalità del riallineamento fanno comunque riferimento alle norme sulla rivalutazione, sia con riguardo all'imposta del 3%, che agli adempimenti e agli effetti.,

Si applica al riallineamento la posticipazione degli effetti fiscali e quindi: risulta posticipata all'esercizio 2021 la deducibilità di maggiori ammortamenti ed è differita a partire dall'esercizio 2024 la rilevanza fiscale della maggior minusvalenza /minor plusvalenza in caso di fuoriuscita del bene dalla sfera imprenditoriale a seguito di cessione onerosa, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa ovvero destinazione al consumo personale o familiare del bene.

Tale posticipazione comporta una necessaria attenzione al quantum da riallineare: infatti mentre il presupposto della procedura è la presenza di un disallineamento contabile/fiscale al 31 dicembre 2019, l'ammontare effettivo da riallineare è il disallineamento esistente a fine esercizio 2020, che risente del decremento del valore del bene derivante dalla quota d'ammortamento (civilistica) del bene stesso.

A differenza della rivalutazione, la fattispecie non determina incrementi di patrimonio netto, posto che la contropartita patrimoniale del riallineamento, invero, è già stata rilevata negli esercizi anteriori a seguito delle menzionate operazioni aventi sola efficacia civilistica.

---

è consentito dedurre maggiori ammortamenti. Per tale agevolazione è causa ostativa il controllo da parte di un unico soggetto delle società partecipanti all'aggregazione aziendale, limitatamente al controllo esercitabile attraverso i voti detenuti in assemblea e non alle altre forme di controllo previste dall'art. 2359 del c.c

L'impresa che aggiorna il valore fiscale ha però l'onere di vincolare una riserva di patrimonio netto per un importo pari alla rivalutazione fiscale, al netto dell'imposta sostitutiva dovuta sul riallineamento, assoggettandola al regime di sospensione d' imposta. In caso di incapienza di riserve, è possibile designare una corrispondente quota del capitale sociale (articolo 10, comma 4, D.M.162/2001).

Il patrimonio netto deve quindi risultare capiente, tenendo conto anche del capitale sociale; l'insufficienza di riserve disponibili ovvero l'incapienza del capitale sociale impedisce il riallineamento, posto che non è consentito un riallineamento parziale dei valori. In tali casi, però è possibile limitare l'allineamento a singoli asset interessati, dato che non è necessario procedere per intere categorie omogenee.

La riserva in sospensione d'imposta può essere affrancata con pagamento imposta sostitutiva del 10%.

#### *Proroga credito d'imposta investimenti al Sud (commi 171 e 172)*

È stato prorogato di due anni, fino al 31 dicembre 2022 il credito d'imposta per investimenti al Sud introdotto con la legge di Stabilità 2016<sup>11</sup>.

L'agevolazione è quindi estesa agli investimenti effettuati dalle imprese, di qualsiasi dimensione, in macchinari, impianti e attrezzature da destinare a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna e nelle zone assistite delle regioni Molise e Abruzzo, fino al 31 dicembre 2022.

---

<sup>11</sup> La legge n. 208/2015 aveva istituito, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019, un credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo). Successivamente la legge di Bilancio 2020 (art. 1, comma 319, della l. n. 160/2019) lo aveva prorogato fino al 31 dicembre 2020.

Il bonus, che va dal 25% al 45% degli investimenti<sup>12</sup>, è cumulabile con il credito d'imposta per investimenti in beni materiali strumentali nuovi, come modificato e prorogato fino alla fine del 2022 dalla Legge di bilancio 2021.

L'utilizzo (esclusivamente) in compensazione del credito d'imposta per gli investimenti al Sud, richiede la preventiva presentazione all'Agenzia delle Entrate di un modello di domanda nel quale devono essere indicati i dati degli investimenti agevolabili.

### *Agevolazioni fiscali per le nuove attività nelle ZES (commi 173 - 176)*

La Legge di bilancio introduce una nuova agevolazione fiscale per le aziende che investono nell'ambito delle c.d. Zone Economiche Speciali "ZES" istituite ai sensi del D.L. 91/2017<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Dal 1° marzo 2017, il credito d'imposta è fissato in misura del 25% per le grandi imprese situate in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna e del 10% per le grandi imprese situate nelle aree ammissibili delle Regioni Abruzzo e Molise. La misura può essere maggiorata fino ad un massimo del 45% per le piccole imprese e del 35% per le medie imprese.

<sup>13</sup> Le Zone Economiche Speciali individuano una zona geograficamente delimitata e definita costituita da aree anche non territorialmente adiacenti che presentano un nesso economico-funzionale, e che comprendano almeno un'area portuale con le caratteristiche previste dal Regolamento (UE) n. 1315 dell'11 dicembre 2013 per lo sviluppo della rete transeuropea dei trasporti (TEN-T). Le ZES sono state istituite nel 2017 (art. 4 D.L. 91/2017 convertito, con modificazioni, dalla L. 123/2017) con l'obiettivo di creare condizioni favorevoli in termini economici, finanziari e amministrativi, per lo sviluppo, in aree depresse del Paese, delle imprese ivi già operanti, nonché per favorire l'insediamento di nuove imprese. Ciascuna ZES è istituita con D.P.C.M. e la sua durata non può essere inferiore a sette anni e superiore a quattordici, prorogabile fino a un massimo di ulteriori sette anni, su richiesta delle regioni interessate. Attualmente risultano istituite le seguenti ZES: ZES Calabria, ZES Campania, ZES Ionica



Oltre alle agevolazioni già vigenti in termini di semplificazione dei procedimenti amministrativi e del credito d'imposta per gli investimenti<sup>14</sup>, a favore delle imprese che intraprendono una nuova iniziativa economica nelle ZES, è ora introdotta la riduzione del 50% dell'imposta sul reddito derivante dallo svolgimento di tale attività, a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale la nuova attività è stata iniziata e per i sei successivi.

Il beneficio è condizionato al rispetto delle seguenti condizioni da parte delle imprese beneficiarie: mantenimento dell'attività nella ZES e dei livelli occupazionali per almeno dieci anni, pena la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituzione dell'agevolazione di cui si è già usufruito; inoltre, le imprese non devono risultare in stato di liquidazione o scioglimento.

L'agevolazione rientra nei limiti degli aiuti *de minimis*.

#### *Credito d'imposta per consulenze per la quotazione di PMI (comma 230)*

E' stato prorogato al 31 dicembre 2021 il credito di imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI introdotto con la legge di Bilancio 2018 (L. n.205/2017 art.1 c.89-92).

---

interregionale Puglia e Basilicata e ZES Adriatica interregionale Puglia-Molise.

<sup>14</sup> All'interno delle ZES, le imprese possono beneficiare di speciali agevolazioni fiscali e di semplificazioni amministrative previste dall'articolo 5 dello stesso D.L. 91/2017: i) procedure semplificate, individuate anche a mezzo di protocolli e convenzioni tra le amministrazioni locali e statali interessate, e regimi procedurali speciali, recanti accelerazione dei termini e adempimenti semplificati rispetto alle procedure e ai regimi previsti dalla normativa regolamentare ordinariamente applicabile; b) "credito d'imposta per investimenti in beni strumentali" di cui all'articolo 1, commi 98 e seguenti, della 208/2015.

L'agevolazione, nella misura pari al 50% dei costi di consulenza sostenuti e fino ad un massimo di 500.000,00 euro, spetta alle PMI che iniziano una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, ed è riconosciuta a tali soggetti solo nel caso di ottenimento dell'ammissione alla quotazione.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione. A tal fine, non si applicano il limite generale annuale di 700.000,00 euro per le compensazioni nel modello F24 (art. 34 della L. 388/2000) nè il limite annuale di 250.000,00 euro per la compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (art. 1 comma 53 della L. 244/2007).

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi, fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo. Esso non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap e non rileva ai fini della determinazione del pro-

#### *Incentivi fiscali per operazioni di aggregazione aziendale (commi da 233 a 242)*

Al fine di incentivare la crescita dimensionale delle imprese italiane, sono stati previsti dei vantaggi fiscali in caso di operazioni di operazioni straordinarie di aggregazione fra imprese indipendenti effettuate nell'anno 2021.

L'incentivo replica per il 2021 il "bonus aggregazioni" di cui al decreto Crescita 2019 (DL 34/2019) per le operazioni effettuate sino al 31.12.2022; le due discipline sembrano rimanere entrambe applicabili, salvo intervengano interpretazioni ufficiali diverse da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, con riferimento alle operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda, deliberate tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021, la nuova disciplina ammette la trasformazione (a pagamento) in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA) riferite alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE; il beneficio compete alla società risultante dall'operazione (incorporante, beneficiaria o conferitaria) la quale potrà beneficiare di un credito d'imposta di ammontare corrispondente ad una quota di attività per imposte anticipate riferite alle perdite fiscali e eccedenze ACE maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello dell'operazione nel limite massimo pari a circa il 2% delle attività dei soggetti partecipanti alle operazioni di aggregazione<sup>15</sup>, anche se non iscritte in bilancio.

La norma mira a favorire per lo più la concentrazione fra imprese non dello stesso gruppo, operative da almeno due anni; le società che partecipano alle operazioni di aggregazione alla data di effettuazione dell'operazione e nei due anni precedenti non devono far parte dello stesso gruppo societario né in ogni caso essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20 per cento o controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'articolo 2359, 1°

---

<sup>15</sup> Si fa riferimento al 2% delle attività come risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile, senza considerare il soggetto che presenta le attività di importo maggiore, ovvero al 2 per cento della somma delle attività oggetto di conferimento; Nel conferimento d'azienda, i componenti del conferitario rilevano ai fini della trasformazione negli stessi limiti e alle stesse condizioni previsti per le perdite che possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante di cui al comma 7 dell'articolo 172 del Tuir, con obbligo di redazione della situazione patrimoniale ai sensi dell'articolo 2501-quater, 1° e 2° comma c.c.. Dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di aggregazione: a) non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite di cui all'articolo 84 del Tuir relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta; b) non sono deducibili né trasformabili in credito d'imposta le eccedenze del rendimento nozionale rispetto al reddito complessivo di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22.12. 2011, n.214, relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta.

comma, n.1), c.c.<sup>16</sup>. Sono altresì escluse le società per le quali sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto ai sensi dell'art. 17 D Lgs 180/2015, ovvero lo stato di insolvenza.

L'efficacia della trasformazione delle DTA in credito d'imposta è subordinata al pagamento di una somma pari al 25% dell'importo complessivo delle DTA oggetto di trasformazione. Tale importo è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento ed è soggetta alle disposizioni in materia di imposte sui redditi ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione.

La formazione del credito d'imposta avviene, per un quarto, alla data di efficacia giuridica dell'operazione e, per i restanti tre quarti, al primo giorno dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica della stessa.

Il credito di imposta, oltre ad essere utilizzato in compensazione col modello F24 senza limiti di importo, può anche essere ceduto a terzi ovvero essere chiesto a rimborso.

#### *Credito di imposta locazioni esteso ad agenzie e tour operator (comma 602)*

La Manovra estende fino al 30.4.2021 limitatamente alle strutture turistico ricettive, ai tour operator e alle agenzie di viaggio il credito d'imposta del 60% sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo, istituito dal DL Rilancio 34/20 (articolo 28).

---

<sup>16</sup> Le agevolazioni si applicano invece ai soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359, 1° comma, n.1), del c.c. qualora lo stesso sia stato acquisito attraverso operazioni diverse da quelle che beneficiano del credito d'imposta in esame tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021 ed entro un anno dalla data di acquisizione ditale controllo abbia avuto efficacia giuridica una delle operazioni di aggregazione agevolate; in tal caso le perdite fiscali e l'importo del rendimento nozionale eccedente si riferiscono a quelli maturati fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data in cui è stato acquisito il controllo.

Il credito d'imposta è stato introdotto dal Dl Rilancio per gli esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi fino a 5 milioni nel 2019, che hanno subito un calo di almeno il 50% nel mese di riferimento a partire da marzo 2020; l'agevolazione era commisurata all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno.

Per le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, le agenzie di viaggio e turismo e i tour operator, il credito d'imposta era indipendente dal volume di affari registrato nel periodo d'imposta precedente e, per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale, era commisurato ai canoni dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio.

Il decreto Ristori (articoli 8 e 8-bis del Dl 137, dopo la legge di conversione 176/20) ha successivamente esteso il tax credit ai mesi di ottobre, novembre e dicembre per le imprese nei settori coinvolti dalle restrizioni del Dpcm 24 ottobre 2020, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi, mentre per quanto riguarda le strutture turistico ricettive, il credito era già spettante fino al 31 dicembre 2020, in deroga alle norme dei decreti "Ristori" che avevano ammesso al credito solo alcuni soggetti per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

A seguito delle ultime modifiche legislative, per agenzie di viaggio e tour operator, come per le imprese turistico-ricettive, il tax credit spetta fino al 30 aprile 2021 (anziché il 31 dicembre 2020).

In sede di Telefisco 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito nuovi chiarimenti in merito alla fruizione del credito d'imposta per le locazioni di fabbricati non abitativi.

Con riferimento ai criteri da utilizzare per individuare l'attività svolta come turistico alberghiera, l'Agenzia chiarisce che una società che gestisce in affitto contestualmente un albergo e un ristorante non può accedere al credito d'imposta previsto per le strutture turistico ricettive ai sensi dell'art. 28, co. 2 del D.L. n. 34/2020 se i ricavi conseguiti mediante l'attività del ristorante sono prevalenti rispetto alle altre attività.

Tra le altre cose, inoltre, l'Agenzia ha precisato che il bonus spetta anche se i canoni di locazione sono pagati nel 2021 e, in tal caso, la possibilità di utilizzare il credito resta sospesa fino al momento del

pagamento; l'Agenzia ha poi confermato che l'agevolazione compete anche se il locatario ha concesso l'immobile in sublocazione. Inoltre, è stato chiarito che se l'utilizzo del credito di giugno 2020 è avvenuto prima dell'autorizzazione della Commissione UE si rende applicabile la sanzione del 30%.

### *Credito di imposta per nuovi investimenti (commi da 1051 a 1063)*

La Manovra interviene sul *tax credit* sugli investimenti in beni strumentali nuovi, che ha sostituito di super e iperammortamento, a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2020 (Legge n. 160/2019).

La Legge di bilancio 2021 interviene in tre direzioni: proroga al 2022 il credito d'imposta; ne amplia l'ambito applicazione e ne aumenta la misura.

A seguito di tale intervento legislativo, a tutte le imprese è riconosciuto un credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati a decorrere dal 20 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023 a condizione che entro il 31 dicembre 2022 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di almeno il 20 per cento del costo di acquisizione.

Rispetto alla disciplina in vigore sino al 31.12.2020 di cui alla Legge 160/2019, secondo le nuove disposizioni sono agevolati anche gli investimenti per beni immateriali strumentali diversi da quelli 4.0 effettuati dal 16.11.2020.

La misura del credito di imposta risulta aumentata rispetto al 2020, ed è diversificata a seconda dei beni e del momento in cui sono acquistati.

Relativamente agli investimenti in beni materiali e immateriali strumentali nuovi non "4.0", è riconosciuto (sia alle imprese che e agli esercenti arti e professioni):

- per gli acquisti dal 16.11.2020 al 31.12.2021, nella misura del 10% del costo (elevata al 15% per gli investimenti nel lavoro agile) e nel

limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro (1 milione per beni immateriali);

- per gli acquisti effettuati nel 2022, nella misura del 6% del costo e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro (1 milione per beni immateriali).

Per gli investimenti in beni materiali “4.0”, compresi nell’Allegato A alla L. 232/2016, è riconosciuto (solo alle imprese):

- per gli acquisti dal 16.11.2020 al 31.12.2021, nella misura del 50% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del 30% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro e del 10% per gli investimenti tra 10 e 20 milioni di euro;
- per gli acquisti effettuati nel 2022, nella misura del 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del 20% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro e del 10% per gli investimenti tra 10 e 20 milioni di euro.

Infine, per gli investimenti relativi a beni immateriali compresi nell’Allegato B alla L. 232/2016, il credito d’imposta è riconosciuto per tutto il periodo agevolato nella misura del 20% del costo e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro. Questi investimenti sono penalizzati rispetto ai beni immateriali non 4.0.

Il credito può essere utilizzato (soltanto) in compensazione nel modello F24 in 3 quote annuali (invece che in 5 quote come avveniva prima) e addirittura integralmente nell’anno, per soggetti con ricavi inferiori a 5 milioni di euro relativamente agli investimenti in beni materiali e immateriali “ordinari” (diversi da quelli 4.0) effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021; l’utilizzo è ammesso dall’anno di entrata in funzione/interconnessione (e non dall’anno successivo come previsto nella disciplina previgente).

In sede di Telefisco 2021 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che la quota corrispondente ad un terzo del credito di imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi di imposta di utilizzo in compensazione, il limite massimo di fruibilità del credito e che, in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti, per incapienza delle imposte da compensare, l’ammontare residuo potrà

essere utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito

In relazione alle modalità di utilizzo del credito d'imposta per investimenti di cui all'art. 1 co. 1051 ss. della L. 178/2020, l'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2021, ha chiarito.

Pertanto, ad esempio, in caso di credito d'imposta pari a 900, utilizzabile in tre quote di 300 rispettivamente nel 2021, 2022 e 2023, qualora nel 2021 l'impresa utilizzi il credito limitatamente a 250 per carenza di debiti fiscali e contributivi, potrà utilizzare l'eccedenza di 50, non utilizzata per incapienza nel 2021, aggiungendola alla quota di 300 di competenza del 2022.

Grazie all'approvazione dei codici tributo istituiti con la risoluzione n. 3/E del 2021, è già possibile utilizzare in compensazione i bonus previsti dalla legge di Bilancio 2020 e dalla legge Bilancio 2021.

Sono previsti specifici obblighi non soli documentali. *In primis* quello dell'indicazione in fattura del riferimento all'art. 1 comma 1054-1058 L 178/2020 che, se non riportata nel documento originario, può essere inserita anche tramite integrazione manuale ad opera dell'acquirente/beneficiario. Vi è poi l'obbligo di comunicazione al MISE e l'obbligo di detenzione dei beni per due anni dall'entrata in funzione pena l'obbligo di riversare il credito imposta, salvo investimento sostitutivo.

Per il resto rimangono valide le regole previgenti, tra cui l'obbligo di perizia che deve essere asseverata per i beni "4.0" di costo unitario superiore a 300.000,00 euro.

Quanto al profilo soggettivo, il credito d'imposta spetta alle imprese in regola norme sicurezza, con il versamento dei contributi e che non si trovino in liquidazione o fallimento. Anche i professionisti (lavoratori autonomi) possono beneficiarne ad esclusione degli investimenti in beni 4.0)

Per quanto gli investimenti relativi ai beni acquistati dal 16 novembre 2020 ed entrati in funzione o interconnessi entro il 31 dicembre 2020, coesistono la disciplina sui crediti d'imposta prevista dalla legge di Bilancio 2020 con le nuove disposizioni introdotte dalla



legge n. 178/2020, per cui, salvo che venga diversamente previsto, occorrerà scegliere fra le due agevolazioni.

Nella tabella riassuntiva sono evidenziate le differenze dei crediti d'imposta in base alla normativa utilizzata.

|                                   | Credito d'imposta legge n. 160/2019  | Credito d'imposta legge n. 178/2020   |
|-----------------------------------|--|---|
| Periodo sostenimento investimenti | (1.1 - 31.12.2020)   | (16.11 - 31.12.2022 /30.6.2023)   |
| Beni materiali ordinari           | 6% fino a 2 milioni<br>Codice:6932   | 10% fino a 2 milioni<br>Codice: 6935  |
| Beni immateriali ordinari         | NON AMMESSI  | 10% fino a 1 milione<br>Codice: 6935  |
| Beni materiali industria 4.0      | 40% fino a 2,5 milioni;<br>20% oltre fino a 10 milioni<br>Codice: 6933   | 50% fino a 2,5 milioni;<br>30% oltre fino a 10 milioni;<br>10% oltre fino a 20 milioni<br>Codice: 6936  |
| Beni immateriali 4.0              | 15% fino a 700.000<br>Codice: 6934   | 20% fino a 1 milioni<br>Codice: 6937  |
| Utilizzo                          | a decorrere dall'esercizio successivo a quello di acquisto e di entrata in funzione/interconnessione<br>5 quote annuali (beni mater)<br>3 quote annuali per i beni immateriali 4.0 | a decorrere dall'esercizio di entrata in funzione o interconnessione del bene<br>3 quote annuali<br>1 quota annuale per beni ordinari non 4.0 solo per soggetti ricavi/compensi sotto 5 milioni |
| Dicitura in fattura               | Beni agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi 184-194, Legge 160 del 27.12.2019   | Beni agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi 1051 - 1063, Legge 178 del 30.12.2020  |

Alla luce delle differenze sopra evidenziate, in linea generale, per gli investimenti del periodo in cui le due disposizioni coesistono, la scelta dei contribuenti dovrebbe orientarsi verso i crediti di cui alla legge n. 178/2020, grazie alle percentuali più elevate e al minor numero di rate di utilizzo.

La scelta per l'una o per l'altra disposizione agevolativa si riflette, come visto, anche sugli obblighi documentali che il contribuente deve porre in essere, posto che entrambe le disposizioni richiedono la dicitura nella fattura di acquisto del bene della norma agevolativa. Per ottemperare a tale adempimento si potrà ricorrere anche alla c.d.

integrazione della fattura del fornitore (così Risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 438/2020).

### *Credito di imposta Ricerca e sviluppo (Comma 1064)*

La Legge di Bilancio 2021 proroga fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e potenzia anche il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative introdotto dalla previgente Legge di Bilancio 2020 (articolo 1, commi 198-209, L. 160/2019).

Vengono aumentati sia i massimali che le percentuali di calcolo del credito d'imposta sempre paramtrate all'importo delle spese sostenute e differenziate in ragione delle diverse tipologie di attività effettuate.

In particolare, per le attività di ricerca e sviluppo agevolabili, il credito d'imposta è rideterminato in misura pari al 20% della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 4 milioni di euro. La maggiorazione si applica nei periodi d'imposta 2021 e 2022, alle sole attività di R&S direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia), con esclusione delle regioni Lazio, Marche e Umbria colpite dagli eventi sismici del 2016 e 2017, che erano state incluse nella fattispecie maggiorata per il 2020 in sede di esame parlamentare del Decreto Rilancio.

Per le attività di innovazione tecnologica, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 10% della relativa base di calcolo o al 15% in caso di obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 e nel limite massimo di 2 milioni di euro.

Per le attività di design e ideazione estetica, il credito d'imposta è riconosciuto invece in misura pari al 10% della relativa base di calcolo e nel limite massimo di 2 milioni di euro.

Nella seguente tabella sono messe a confronto le aliquote e i massimali del credito d'imposta previsti dalla disciplina previgente della Legge di Bilancio 2020 rispetto a quelli disposti della Legge di Bilancio 2021, da cui si evince il potenziamento dell'agevolazione.

| Attività                    | Legge di Bilancio 2020  | Legge di Bilancio 2021  |
|-----------------------------|---|---|
| R&S                         | 12%<br>Limite 3 milioni di euro<br>Imprese del Mezzogiorno e delle regioni colpite dai sismi del 2016 e 2017:<br>- 25% grande impresa<br>- 35% media impresa<br>- 45% piccola impresa | 20%<br><b>Limite 4 milioni di euro</b><br><b>Imprese del Mezzogiorno:</b><br>- 25% grande impresa<br>- 35% media impresa<br>- 45% piccola impresa |
| IT                          | 6%<br><b>Limite 1,5 milioni di euro</b>   | 10%<br><b>Limite 2 milioni di euro</b>  |
| IT 4.0 e green              | 10%<br><b>Limite 1,5 milioni di euro</b>  | 15%<br><b>Limite 2 milioni di euro</b>  |
| Design e ideazione estetica | 6%<br><b>Limite 1,5 milioni di euro</b>   | 10%<br><b>Limite 2 milioni di euro</b>  |

La Legge di bilancio prevede ulteriori modifiche alla disciplina agevolativa al fine di chiarirne l'ambito applicativo<sup>17</sup>; sotto il profilo

---

<sup>17</sup> In relazione alle spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di IT (lettera d dell'articolo 1, comma 200, L. 160/2019) è specificato che sono ammissibili nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale indicate alla lettera a) del medesimo comma, l'aggiunta di un limite massimo alternativo del 20% delle spese per contratti extra-muros di cui alla lettera c) del medesimo comma, in continuità con quanto previsto per R&S e design; in relazione alle spese per beni mobili inerenti le attività di design e ideazione estetica (lettera b dell'articolo 1, comma 202, L. 160/2019) sono incluse le spese relative ai software in omogeneità con le medesime spese per attività di R&S e IT.

procedimentale è prevista l'introduzione dell'onere di asseverazione della relazione tecnica che le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare. Posto che non è precisata la decorrenza di tali modifiche, non è chiaro se l'onere di asseverazione della relazione tecnica sia applicabile retroattivamente anche al periodo d'imposta 2020, anche se trattandosi di regola procedimentale si propende per l'applicazione retroattiva.

#### *Credito di imposta formazione 4.0 (comma 1064)*

Prorogato al 2022 anche il credito d'imposta per la formazione 4.0, con ampliamento dei costi ammissibili, tra cui vengono incluse anche le spese sostenute per la formazione dei dipendenti e degli imprenditori.

Come noto, il credito d'imposta formazione 4.0, istituito con la legge di bilancio 2018 e prorogato dalle manovre successive, spetta alle imprese residenti nel territorio dello Stato<sup>18</sup>, in percentuale delle spese relative al personale dipendente impegnato nelle attività di formazione ammissibili, limitatamente al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione. In particolare, è riconosciuto in misura del:

50% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di €. 300.000 per le piccole imprese

40% delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di €. 250.000 per le medie imprese

30% delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di €. 250.000 le grandi imprese.

---

<sup>18</sup> Spetta a tutte le imprese, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione, dal regime contabile e dal sistema di determinazione del reddito ai fini fiscali; sono escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale e le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

La misura del credito d'imposta è aumentata per tutte le imprese, fermo restando i limiti massimi annuali, al 60% nel caso in cui i destinatari della formazione ammissibile rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati, come definite dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 17 ottobre 2017.

Sono ammissibili al credito d'imposta anche le eventuali spese relative al personale dipendente ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A della legge n. 205 del 2017 e che partecipi in veste di docente o tutor alle attività di formazione ammissibili, nel limite del 30% della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili.

La fruizione del beneficio spettante è subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Sussistono obblighi di documentazione contabile certificata e di conservazione di una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte.

#### *Ruling internazionale (comma 1101)*

Viene modificata la procedura di ruling internazionale prevista dall'art. 31-ter del DPR 600/73.

Il periodo di efficacia dell'accordo è distinto a seconda che si tratti di accordi unilaterali ovvero bilaterali/multilaterali; gli accordi unilaterali vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvi mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi; per contro quelli bi/multilaterali sono vincolanti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti alla data di

sottoscrizione dell'accordo purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

In entrambi i casi, è possibile far retroagire gli effetti ai periodi per i quali non sono ancora scaduti i termini per l'accertamento di cui all'art. 43 del DPR 600/73, nel rispetto, però, di alcune condizioni normativamente previste, differenziate a seconda che si tratti di accordi unilaterali o bilaterali/multilaterali.

Qualora, in applicazione della facoltà di far retroagire gli effetti, sia necessario rettificare il comportamento adottato, il contribuente, in entrambi i casi, provvede all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 co. 8 del DPR 322/98, senza l'applicazione delle eventuali sanzioni.

Si prevede, nel caso di accordi preventivi bilaterali e multilaterali, il pagamento di una fee, stabilita in funzione del fatturato della società istante.

## Misure di sostegno finanziario e patrimoniale per le imprese

### *Finanziamenti Legge Sabatini in unica soluzione (commi 95 e 96)*

La legge di Bilancio 2021 modifica le regole relative al riconoscimento dei benefici della Nuova Sabatini, di cui all'art. 2 del D.L. n. 69/2013, ossia dell'agevolazione rivolta alle micro, piccole e medie imprese per gli investimenti in beni strumentali, prevedendo che l'erogazione del contributo statale avvenga in un'unica soluzione a prescindere dall'ammontare dei finanziamenti concessi.

In particolare, la Sabatini consiste nella concessione alle PMI, da parte di banche ed intermediari finanziari aderenti alla convenzione tra MISE, ABI e Cassa Depositi e Prestiti, di finanziamenti per investimenti in beni strumentali con il contributo del MISE; tale contributo è calcolato in base agli interessi applicati al finanziamento concesso<sup>19</sup>. Il finanziamento, che può arrivare a coprire l'intero investimento dell'impresa, può essere assistito dalla garanzia del Fondo per le PMI, fino all'80%. La durata non può superare i 5 anni e l'importo richiesto deve essere compreso tra i 20.000 euro ed i 4 milioni di euro.

Tra gli investimenti ammessi alla Nuova Sabatini vi sono quelli in nuovi macchinari, impianti e attrezzature, compresi i beni strumentali rientranti nell'ambito dell'Industria 4.0. I beni oggetto di investimento, acquistati in proprietà o leasing, devono essere nuovi, riferiti alle immobilizzazioni materiali, nonché a software e tecnologie digitali e devono anche soddisfare i requisiti dell'autonomia funzionale e della correlazione con l'attività svolta dall'impresa.

---

<sup>19</sup> Il contributo del MISE è calcolato in via convenzionale in misura pari al valore degli interessi determinati su un finanziamento di 5 anni e di importo uguale all'investimento, ad un tasso di interesse convenzionale del 2,75% per gli investimenti ordinari e del 3,575% per gli investimenti in tecnologie digitali e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti (investimenti in tecnologie industria 4.0).

La legge di Bilancio 2021 non modifica la procedura di accesso<sup>20</sup> ma solo il momento dell'erogazione, prevedendo che avvenga in un'unica soluzione indipendentemente dall'importo del finanziamento e secondo modalità che saranno determinate con apposito decreto ministeriale. L'erogazione avverrà in un'unica soluzione anche per i finanziamenti di importo superiore a 200.000 euro, a differenza di quanto previsto dal decreto Semplificazioni<sup>21</sup>.

Si rinvia all'emanazione di un apposito decreto ministeriale l'identificazione delle modalità attuative.

### *Proroga Garanzie SACE (commi da 206 a 212)*

Viene prorogata al 30 giugno 2021 l'efficacia delle disposizioni di cui all'articolo 1 del decreto Liquidità (D.L. n. 23/2020) relative alla Garanzia SACE.

Il Decreto liquidità ha previsto la concessione di garanzie statali, in via temporanea e fino al 31 dicembre 2020, in favore di banche, ed altre istituzioni finanziarie nazionali e internazionali e degli altri soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia, per agevolare l'erogazione di finanziamenti sotto qualsiasi forma alle imprese con sede in Italia che

---

<sup>20</sup> La procedura di accesso alla misura agevolativa continua quindi a prevedere: i) la presentazione della richiesta di finanziamento in base alla Nuova Sabatini all'istituto di credito aderente alla convenzione MISE; ii) la verifica della regolarità e della completezza dei documenti da parte della banca che li trasmette al Ministero con la richiesta di prenotazione delle risorse relative al contributo; iii) a seguito della conferma del MISE, la banca ha la facoltà di concedere il finanziamento all'impresa, trasmettendo al Ministero la relativa delibera, necessaria al fine della concessione del contributo; iv) ultimato l'investimento, l'impresa procede con la compilazione della dichiarazione telematica attestante l'avvenuta ultimazione e, previo pagamento a saldo dei beni acquistati, il modello RU o RQR per l'erogazione del contributo.

<sup>21</sup> L'art. 39, comma 1 del D.L. n. 76/2020 aveva modificato la disciplina della Nuova Sabatini, di cui all'art. 2 del D.L. n. 69/2013, innalzando, a decorrere dal 17 luglio 2020, l'importo del finanziamento, a fronte del quale il contributo pubblico è erogato all'impresa beneficiaria in un'unica soluzione, da 100.000 a 200.000 euro.



alla data del 31 dicembre 2019, non rientravano tra le “imprese in difficoltà” e non ricomprese al 29 febbraio 2020 tra le “esposizioni deteriorate” ai sensi della normativa europea.

Sia i termini che le condizioni per il rilascio della garanzia SACE sono, rispettivamente, più restrittive e più stringenti rispetto a quelle del Fondo PMI<sup>22</sup>.

Con la Legge di bilancio l’operatività delle garanzie SACE viene estesa anche agli strumenti alternativi al finanziamento bancario, quali le cessioni di credito e viene previsto che il rilascio delle garanzie statali operi anche in relazione a finanziamenti destinati alla rinegoziazione o consolidamento di finanziamenti già in essere, purché si preveda l’erogazione di credito aggiuntivo in misura pari ad almeno il 25% dell’importo del finanziamento oggetto di rinegoziazione e a condizione che il rilascio della garanzia sia idoneo a determinare un minor costo e/o una maggior durata.

#### *Compensazione dei crediti e debiti di natura commerciale (Comma 227)*

La Manovra introduce una misura di sostegno finanziario per le imprese volta ad agevolare il recupero dei crediti commerciali. A tal fine è disposta la realizzazione, da parte dell’Agenzia delle Entrate, di una specifica piattaforma telematica che consentirà ai soggetti passivi IVA di poter compensare crediti e debiti derivanti da transazioni commerciali fra di essi intervenute, sulla base delle risultanze contenute nelle fatture elettroniche trasmesse mediante il Sistema di Interscambio (Sdi), ad esclusione di quelle emesse nei confronti di amministrazioni pubbliche.

La compensazione attraverso la piattaforma dell’Agenzia avrà valore di pagamento a tutti gli effetti, in quanto consente di ottenere i medesimi effetti dell’estinzione dell’obbligazione ai sensi della sezione III del capo IV del titolo I del libro quarto del codice civile, fino a concorrenza del valore oggetto di compensazione.

---

<sup>22</sup> Per approfondimenti sulle condizioni e requisiti si veda contributo del 06.05.2020 su [www.societaetributiweek.com](http://www.societaetributiweek.com) “Emergenza “Covid-19”: Misure eccezionali di accesso al credito” di Paolo Torracca.

Tali effetti si realizzano a condizione che per nessuna delle parti aderenti siano in corso procedure concorsuali o di ristrutturazione del debito omologate, ovvero piani attestati di risanamento iscritti presso il Registro delle imprese.

Le modalità attuative e le regole operative saranno definite con l'apposito decreto del Ministro della Giustizia, di concerto con i ministri dell'Economia, Sviluppo Economico ed Innovazione, sentito il Garante Privacy.

*Rifinanziamento Fondo di Garanzia per le PMI (commi da 244 a 247)*

Vengono rifinanziata e quindi prorogata fino al 30 giugno 2021, la disciplina straordinaria del Fondo Garanzia PMI, di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto Liquidità (D.L. 23/2020)<sup>23</sup>.

Dal 1° marzo 2021 e fino al 30 giugno 2021, le imprese cosiddette "Mid-cap" (con un numero di dipendenti non inferiore a 250 e non superiore a 499) non potranno più accedere alle garanzie del Fondo, ma saranno ammesse alla garanzia SACE alle condizioni agevolate offerte dal Fondo centrale: garanzie a titolo gratuito e fino alla copertura del 90% del finanziamento, per un importo massimo garantito fino a 5 milioni di euro, o inferiore, tenuto conto dell'ammontare in quota capitale non rimborsato di eventuali finanziamenti assistiti dalla garanzia del Fondo di garanzia PMI.

---

<sup>23</sup> L'art. 13 del D.L. Liquidità ha disposto il temporaneo potenziamento dell'operatività del Fondo centrale di garanzia PMI, al fine di sostenere le imprese colpite dall'emergenza Covid. Tale Fondo era stato introdotto dall'art. 2, comma 100, lettera a, L. n. 662/1996 nell'ambito delle misure di razionalizzazione della finanza pubblica con lo scopo di destinare le risorse rimaste inutilizzate nell'ambito degli investimenti pubblici per il sostegno alle PMI. Per approfondimenti sulle condizioni e requisiti di accesso al fondo PMI si veda contributo del 06.05.2020 su [www.societaetributiweek.com](http://www.societaetributiweek.com) "Emergenza "Covid-19": Misure eccezionali di accesso al credito" di Paolo Torracca.

Novità anche per i prestiti fino a 30.000 euro, garantiti al 100% dal Fondo PMI, operative dal 13 gennaio scorso (circolare Mediocredito Centrale n. 1 del 2021).

L'innovazione più attesa riguarda l'aumento della durata delle operazioni, che si allunga fino a 15 anni (contro 10 anni già previsti), con possibilità di prolungare la durata anche per i finanziamenti già concessi alla data del 13 gennaio 2021. Si amplia anche la platea dei soggetti beneficiari, con l'ammissione delle società di agenti in attività finanziaria, delle società di mediazione creditizia e delle società dei periti e liquidatori indipendenti delle assicurazioni. Rettificato anche il metodo di determinazione del tasso di interesse massimo da applicare ai finanziamenti che non deve essere superiore allo 0,20% aumentato del valore, se positivo, del Rendistato con durata analoga al finanziamento.

#### *Proroga moratoria sui mutui a favore delle PMI (commi da 248 a 254)*

Viene prorogato fino al 30 giugno 2021 il termine della moratoria straordinaria per le PMI introdotta dal Decreto Cura Italia (D.L. 18/2020) così come modificata dal DL 104/2020 (conv. L. 126/2020)<sup>24</sup>.

Si tratta di una moratoria "ex lege" dei finanziamenti bancari e dei leasing finanziari per le PMI colpite dall'epidemia di COVID-19, che, per tutto il periodo della moratoria: impedisce la revoca delle aperture di credito e dei prestiti accordati a fronte di anticipi su crediti; proroga alle medesime condizioni, i prestiti non rateali scaduti e sospende il pagamento dei mutui e degli altri finanziamenti a rimborso rateale, compresi i leasing, con facoltà dell'impresa di richiedere la sospensione dei soli rimborsi in conto capitale.

---

<sup>24</sup> L'art. 56 del DL 18/2020 ("Cura Italia") ha previsto la possibilità di sospendere il pagamento dei mutui e degli altri finanziamenti a rimborso rateale fino al 30.9.2020, termine spostato al 31.1.2021 dal DL 104/2020 ("Decreto Agosto"), prevedendo altresì che in caso di sospensione della sola quota capitale della rata, "gli interessi sul capitale ancora da rimborsare sono corrisposti alle scadenze originarie". Per approfondimenti si rinvia a quanto illustrato nel contributo "Emergenza "Covid-19" Misure di sostegno alla liquidità nel Decreto Cura Italia" del 24 aprile 2020 a cura di Lucia Santoni.

La Legge di Bilancio 2021 dispone, altresì, che per imprese, liberi professionisti e lavoratori autonomi dotati di partita IVA già ammessi alle misure di sostegno, la proroga è automatica, salvo esplicita rinuncia da far pervenire alla banca entro il 31 gennaio 2021 (o entro il 31 marzo 2021 per alcune imprese del comparto turistico). I soggetti che non hanno ancora beneficiato della moratoria, invece possono usufruirne previa richiesta al proprio soggetto finanziatore entro il 31 gennaio 2021.

### *Rafforzamento patrimoniale società di media dimensione (commi 263 e 264)*

La legge di bilancio 2021 estende i benefici previsti dall'art. 26 del DL 34/2020 per la capitalizzazione delle società agli aumenti di capitale deliberati ed eseguiti entro il 30.6.2021.

Il Decreto “Rilancio”, nell’ambito delle misure economiche volte a fronteggiare la grave crisi indotta dall’emergenza Covid-19, ha introdotto una norma diretta ad incentivare sul piano fiscale le operazioni di ricapitalizzazione società di capitali colpite dalla crisi Covid<sup>25</sup> con fatturato tra 5 milioni e 50 milioni di Euro, dal 20 maggio 2020 e sino al 31.12.2020. L’incentivazione nel 2020 riguardava sia il socio conferente (credito d’imposta pari al 20% dell’ammontare conferito) che la società conferitaria quest’ultima a condizione di chiudere il bilancio 2020 in perdita di esercizio (credito di imposta del 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, nel limite del 30% dell’aumento).

La misura di fatto non ha trovato applicazione in quanto seppure con Decreto ministeriale del 10 agosto 2020 sono state emanate le regole attuative, tuttavia non è stato approvato il provvedimento che avrebbe dovuto fissare le regole tecniche ed il termine di presentazione della

---

<sup>25</sup> La misura è riservata alle società di capitali e cooperative di media dimensione (ricavi superiori a 5 e fino a 50 milioni di euro) che abbiano subito un calo di fatturato di almeno il 33% nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto all’analogo periodo del 2019. Sono esclusi i soggetti finanziari di cui all’articolo 162-bis del Tuir, e quindi le holding.

domanda (click day). Ed inoltre, ad oggi mancano chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia Entrate.

La Legge di bilancio ha ora esteso (in parte) le agevolazioni fiscali anche agli aumenti di capitale deliberati entro il primo semestre 2021, limitatamente però al credito d'imposta spettante alle società, parametrato alle perdite dell'esercizio. Per gli aumenti di capitale deliberati nel 2021 non spetta più, invece, il credito d'imposta ai soggetti che lo sottoscrivono che resta vincolato alla esecuzione dell'aumento di capitale entro il 31.12.2020.

Quindi, le imprese che opereranno aumenti di capitale entro il primo semestre 2021, pari almeno 250 mila euro, potranno usufruire di un credito di imposta pari al 50 per cento delle perdite eccedenti il 10 per cento del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 50% (e non più del 30%) dell'aumento del capitale. Il credito potrà essere utilizzato in compensazione solo dopo l'approvazione del bilancio 2020 ed entro il 30.11.2021

L'agevolazione è condizionata ad un aumento di capitale sociale a pagamento, di qualunque importo e senza vincolo di destinazione delle somme, da deliberarsi ed eseguirsi integralmente entro il 30.06.2021.

Per il resto trovano applicazione le regole già previste per il 2020, nonché i relativi dubbi interpretativi, per la cui analisi si rinvia al contributo pubblicato su [www.societaetributiweek.it](http://www.societaetributiweek.it) del 29.05.2020 *Emergenza "Covid-19": Misure innovative a sostegno della ricapitalizzazione delle imprese nel Decreto Rilancio* a cura di Lucia Santoni.

### *Sospensione delle disposizioni sulla riduzione del capitale per perdite (comma 266)*

Nel giugno 2020, il decreto Liquidità (articolo 6 DL 23/2020) al fine di sostenere le imprese colpite dall'emergenza Covid, aveva introdotto una deroga di legge alle disposizioni civilistiche che regolamentano la riduzione del capitale per perdite superiori a un terzo del patrimonio netto in base agli articoli 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-bis, commi 4, 5 e 6, e 2482-ter del Codice civile), nonché a quelle che disciplinano le conseguenze del verificarsi di una causa di scioglimento

per riduzione o perdita del capitale sociale (articoli 2484, comma 1, n. 4 e 2545-duodecies).

La disposizione, si ricorda, prevedeva in particolare la disapplicazione degli obblighi di ricapitalizzazione temporanea fino al 31.12.2020 limitatamente alle *“fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data”*; tale sospensione, posto il prolungarsi dell'emergenza sanitaria nel 2021, si è rivelata sin da subito troppo limitata sotto il profilo temporale ed inoltre la norma risultava lacunosa e suscettibile di interpretazioni diverse<sup>26</sup>.

La Legge di Bilancio riscrive ora l'art. 6 del Decreto Liquidità, da un lato estendendo il termine entro cui i soci delle società di capitali sono obbligati ad adottare gli opportuni provvedimenti sulle perdite *“rilevanti”* emerse in epoca Covid e, dall'altro, riformulandone l'ambito e le modalità di applicazione.

Si segnala sin da ora come le modifiche del legislatore introdotte al testo dell'art. 6 DL 23/2020 non hanno eliminato tutti i dubbi interpretativi già sorti sotto la previgente versione.

E' utile leggere a confronto il testo dell'art. 6 DL 23/2020 nella formulazione originaria e quello modificata dalla Legge di Bilancio 2021 che si riportano di seguito.

---

<sup>26</sup> La locuzione *“fattispecie verificatesi”* dal 9 aprile al 31 dicembre 2020 ha dato luogo, in dottrina, alle seguenti tre interpretazioni. Secondo la tesi più restrittiva (A. Busani), la fattispecie si verifica alla data cui si riferisce la situazione patrimoniale sottoposta all'assemblea tanto se si identifichi nel bilancio d'esercizio quanto in un bilancio infra-annuale; per la tesi estensiva (N. Abriani, N. Cavalluzzo), invece la fattispecie si verifica alla data in cui l'assemblea è chiamata ad adottare le misure di reazione alla perdita che possono essere la riduzione nominale ex 2446 c.c. o la ricapitalizzazione ex 2447 c.c. Prevalente la tesi inclusiva (Assonime circolare 16/2020, A. Paolini, M. Garcea e G. Strampelli) che attribuisce alla nozione di fattispecie verificatesi un senso più ampio che comprende entrambi i momenti.

| Art. 6 DL 23/2020<br>(in vigore dal 9.6.2020)  | Art. 6 DL 23/2020 come modificato<br>art. 1 comma 266 Legge 178/2020<br>(in vigore dal 1.1.2021)  |
|--|---|
| <p>Art. 6. - (Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale)</p> <p><i>“1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino alla data del 31 dicembre 2020 per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data non si applicano gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-bis, commi quarto, quinto e sesto, e 2482-ter del codice civile. Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile”</i></p> | <p>Art. 6. - (Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale)</p> <p><i>1. Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.</i></p> <p><i>2. Il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, secondo comma, e 2482-bis, quarto comma, del codice civile, è posticipato al quinto esercizio successivo; l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.</i></p> <p><i>3. Nelle ipotesi previste dagli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma 2. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile. Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli</i></p> |

|  |   |
|--|---|
|  | <p><i>articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.</i></p> <p><i>4. Le perdite di cui ai commi da 1 a 3 devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appo-siti prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio</i></p> |
|--|---|

Alcune notazioni sull'ambito oggettivo di applicazione della norma oggi in vigore. Le perdite interessate dalla sterilizzazione sono identificate nelle *perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020*; rispetto alla precedente formulazione, nella quale il riferimento era alle *fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro il 31 dicembre 2020*.

Il perimetro della nuova disposizione comprende non solo gli squilibri patrimoniali rilevati nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020, ma anche quelli di tutti gli esercizi in corso a tale data: ad esempio, il bilancio del periodo 1° luglio 2020 - 30 giugno 2021. Per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, potranno sicuramente essere rinviate le perdite del bilancio 2020, mentre risultano invece ad oggi scoperte le perdite che (presumibilmente) matureranno nel periodo 2021.

Per contro, per le società con esercizio che chiude al 31 marzo, non potrebbero essere rinviati gli obblighi di copertura delle eventuali perdite al 31 marzo 2020, ma solo di quelle che matureranno al 31 marzo 2021; così alle società con chiusura dell'esercizio al 30 giugno sarebbe impedita la sospensione delle perdite maturate nel periodo marzo/giugno 2020, lasciando, quindi, scoperto il periodo maggiormente colpito dagli effetti del Covid-19, ciò che evidentemente crea qualche distorsione e contrasto con la *ratio* della norma.

Si segnala sul punto quanto di recente affermato dal MISE, nella lettera circolare 29.1.2021 prot. n. 26890, con particolare riferimento alle all'ambito di applicazione della norma a seguito delle modifiche intervenute all'art. 6 del DL 23/2020; secondo il Ministero, il nuovo testo sembrerebbe chiarire che oggetto della norma sono solo le perdite



emerse, da intendersi quelle maturate nell'esercizio 2020 (o negli esercizi non solari ricomprensenti il 31.12.2020). Conseguentemente, sarebbero escluse dalla disciplina sospensiva le perdite relative ad esercizi antecedenti al 2020, comprese quindi quelle eventualmente risultanti dal bilancio al 31.12.2019, che resterebbero assoggettate al regime ordinario, anche in tema di scioglimento ex art. 2484 co. 1 n. 4 c.c.. Tale interpretazione restrittiva va contro la tesi sinora prevalente in dottrina (Assonime circolare 16/2020).

Come anticipato, il legislatore ha anche esteso l'ambito temporale di sospensione degli obblighi di ricapitalizzazione prorogandone l'efficacia sino al bilancio 2025, tenendo conto così del protrarsi della crisi in corso.

Circa gli effetti della sospensione, i nuovi secondo e terzo comma introdotti nell'art. 6, disciplinano espressamente come si modificano gli obblighi di riduzione oltre il terzo del capitale sociale, rispettivamente a seconda che le perdite riducano o meno il capitale al di sotto del minimo di legge.

In particolare, nel caso di perdite superiori al terzo del capitale sociale ai sensi degli artt. 2446 e 2482-bis, le verifiche di legge e i conseguenti adempimenti non dovranno più essere effettuati entro l'esercizio successivo (secondo le regole ordinarie), bensì entro il quinto esercizio successivo. Per esemplificare, considerando un patrimonio netto costituito da capitale sociale di 100 con perdita dell'esercizio 2020 pari a 50, la verifica l'avvenuto riassorbimento (anche parziale) della perdita 2020 dovrà essere effettuata non più al termine dell'esercizio 2021, ma alla chiusura dell'esercizio 2025, e quindi nel 2026.

Il nuovo terzo comma dell'art. 6 disciplina invece le fattispecie più gravi di cui agli artt. 2447 e 2482-ter, c.c., in cui la perdita dell'esercizio (di oltre un terzo) riduce il capitale sociale al di sotto del minimo legale; in tali casi resta l'obbligo da parte degli amministratori di convocare senza indugio l'assemblea dei soci, la quale, però, potrà decidere di rinviare ogni decisione sino alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2025 e quindi sempre al 2026. In caso di rinvio, in forza dell'art. 6 DL 23/2020 non opererebbe la causa di scioglimento prevista per la riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, primo comma, n. 4) e 2545-duodecies del Codice civile, né tantomeno

l'applicazione "gravosa" del metodo del confronto dei patrimoni netti di cui all'art. 2486, comma 3, del Codice civile, per la determinazione del danno risarcibile a seguito del mancato scioglimento della società dovuta alla perdita del capitale sociale.

Si tratta comunque solo di un rinvio, seppure più lungo rispetto a quanto originariamente disposto, dato che le misure di ricapitalizzazione o alternative dovranno essere adottate comunque "entro" le assemblee di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2025.

Secondo la circolare del Mise citata, le società potrebbero anche decidere di adottare le determinazioni previste dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., oppure optare per la rilevazione dell'intervenuta causa di scioglimento ex art. 2484 co. 1 n. 4 c.c. Ciò, eventualmente, anche dopo aver deciso (con delibera assembleare) di avvalersi della possibilità di rinviare tali decisioni all'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio 2025. In tal caso, inoltre, sebbene l'art. 2485 c.c. rimetta l'accertamento della causa di scioglimento in questione alla competenza degli amministratori della società, sarebbe necessario un previo consenso (implicito od esplicito) dell'assemblea stessa, da richiamarsi nell'atto di accertamento medesimo.

In caso di applicazione della disciplina di rinvio delle perdite, il nuovo quarto comma dell'art. 6 esplicita l'obbligo di informativa che resta in capo agli amministratori: le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 dovranno infatti essere distintamente evidenziate nel bilancio di esercizio, in nota integrativa, con indicazione della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Da ultimo, si segnala che la disciplina speciale di cui all'art. 6 DL 23/2020 non costituisce una deroga agli obblighi in materia di continuità aziendale previsti dall'articolo 2086 del codice civile, come modificato dal Codice della crisi, e non incide sulla valutazione dei profili responsabilità di amministratori (e sindaci) in pendenza di perdite di capitale non ripianate, come evidenziato, già a commento del testo previgente dell'art. 6 DL 23/2020 da autorevole dottrina (Assonime circolare n. 6/2020).

Ed infatti, nonostante il legislatore abbia ammesso la possibilità di rinviare le decisioni in merito alla ricapitalizzazione, in via straordinaria dato il contesto di crisi ed emergenza in corso, resta in ogni caso l'obbligo da parte degli amministratori di improntare le scelte gestorie a criteri che tengano conto degli interessi dei creditori, nonché il dovere, in capo agli stessi, di gestire l'impresa ai soli fini di conservarne il valore e l'integrità; tali obblighi, è stato rilevato, non sono necessariamente conseguenti al verificarsi di una causa di scioglimento, ma operano in tutti i casi in cui l'insorgenza di una situazione di crisi metta in pericolo la continuità dell'impresa, come si ricava espressamente dalla previsione dell'articolo 2086 del codice civile modificato dal Codice della crisi che pone in capo agli amministratori, accanto al dovere di istituire assetti organizzativi, amministrativi e contabili anche in funzione di crisi, anche quello di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e per il recupero della continuità aziendale.

## Novità in materia IVA

Si esaminano le principali disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2021 che interessano l'IVA; occorre rilevare che non vi sono rilevanti novità, posto che le nuove previsioni risultano per lo più legate all'emergenza sanitaria ed economica in corso e alla semplificazione o al rinvio di adempimenti.

### *Piatti pronti da asporto (Comma 40)*

Disposizione legata all'emergenza è quella che prevede l'applicazione dell'IVA ridotta al 10% per il cibo da asporto e la consegna al domicilio. Con modifica a regime della tabella A, parte III, del numero 80) allegata al DPR 633/72, sono inclusi nella nozione di preparazioni alimentari cui si applica l'aliquota Iva agevolata del 10%, prevista per le prestazioni di servizi di somministrazione di alimenti e bevande, le cessioni di piatti pronti e pasti cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati per il loro consumo immediato, la consegna a domicilio o l'asporto. La disposizione intende agevolare il settore della ristorazione la cui attività è stata fortemente ridotta a seguito dell'emergenza Covid o limitata alla preparazione di piatti da asporto.

### *Vaccini anti Covid e kit diagnostici (Comma 452 e 453)*

Prevista una disciplina agevolativa, seppure a carattere temporaneo, anche per le cessioni di vaccini, e di strumentazione per diagnostica per Covid-19 nonché per le prestazioni di servizi strettamente connesse (ad esempio, la somministrazione del vaccino, l'esecuzione di tamponi e test).

In particolare, dal 20 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022, sono esenti dall'IVA le cessioni della strumentazione per diagnostica per COVID-19 e le prestazioni di servizi strettamente connesse a detta strumentazione, con riconoscimento, però per tutto il periodo emergenziale, del diritto alla detrazione di quella assolta a monte. Tale previsione è in deroga al numero 114 della tabella A, parte III, allegata al citato D.P.R. n. 633/1973.

### *Contrasto frodi con falso plafond Iva (Comma 1079)*

La Finanziaria prevede un pacchetto di misure volte a contrastare le frodi Iva realizzate attraverso l'utilizzo di un falso plafond, introducendo anche un meccanismo automatico per bloccare le lettere d'intento rilasciate da falsi esportatori abituali.

In particolare, sono introdotti nuovi controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate che effettuerà specifiche analisi di rischio volte a riscontrare la sussistenza delle condizioni per acquisire lo status di esportatore abituale (art. 1 comma 1 lett. del DL 746/83), nonché le conseguenti attività di controllo sostanziale finalizzate all'inibizione del rilascio e all'invalidazione di lettere d'intento illegittime.

Nei casi tali riscontri evidenzino irregolarità (ad esempio operatori che abbiano in passato già emesso lettere false sulla base di un plafond fittizio), al soggetto passivo sarà inibita la facoltà di rilasciare nuove dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate. Ed inoltre, si prevede che, in caso di indicazione nella fattura elettronica del numero di protocollo di una lettera d'intento invalidata, il Sistema di Interscambio provveda automaticamente a bloccare l'emissione della fattura elettronica recante il titolo di non imponibilità IVA di cui all'art. 8 co. 1 lett. c) del DPR 633/72.

Per le modalità operative per l'attuazione dei nuovi presidi antifrode, occorrerà attendere l'adozione di un provvedimento attuativo dell'Agenzia delle entrate.

### *Lotteria degli scontrini (Comma 1095)*

La Legge di Bilancio introduce due novità in merito all'estrazione a sorte di premi legata agli acquisti di beni e servizi con utilizzo di strumenti di pagamento elettronici, cosiddetta "Lotteria degli scontrini".

Si tratta di un concorso a premi gratuito che sarebbe dovuto partire dal 1 luglio 2020, prorogato poi al 1 gennaio 2021 (DL Rilancio art. 141) e infine al 1° febbraio 2021 (dal decreto Milleproroghe art. 3, c. 9 DL n. 183/2020), cui partecipano i contribuenti che effettuano acquisti di beni o servizi presso esercenti che trasmettono telematicamente i corrispettivi.

Con la Manovra 2021 si prevede che si potrà partecipare alle estrazioni solo ed esclusivamente per gli acquisti pagati con strumenti di pagamento elettronici (carte di credito, bancomat, eccetera), con esclusione, quindi dalla lotteria degli acquisti effettuati in contanti.

Altra modifica riguarda la gestione del sito internet che passa dall’Agenzia delle entrate all’Agenzia delle dogane e dei monopoli.

### *Cashback (Comma 1097)*

La Manovra interviene sul trattamento fiscale dei rimborsi attribuiti nell’ambito del cosiddetto “Cashback”.

Lo strumento, operativo dall’8 dicembre 2020 in via sperimentale, rientra Piano Italia Cashless previsto dalla Legge di Bilancio 2020<sup>27</sup>, con lo scopo principale di contrastare l’evasione fiscale. A fronte della tracciabilità delle transazioni, è concesso un rimborso in denaro della spesa sostenuta per alcune tipologie di acquisti di beni e servizi effettuati a titolo privato, entro un certo periodo<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> Art. 1, commi da 288 a 290, legge del 27 dicembre 2019, n. 160, come successivamente modificati e integrati) e dal Decreto 24 novembre 2020, n. 156 emesso dal Ministro dell’Economia e delle Finanze. Nell’ambito del Piano Italia Cashless nel corso del 2019 e 2020 sono state introdotte una serie disposizioni relative all’utilizzo del contante: 1) la lotteria degli scontrini; 2) Fissazione di un valore soglia oltre il quale si applica il divieto al trasferimento del contante fra soggetti diversi (DL n. 124/2019, art. 18); 3) Possibilità di utilizzare la “piattaforma tecnologica per l’interconnessione e l’interoperabilità tra le pubbliche amministrazioni e i prestatori di servizi di pagamento abilitati” anche per la certificazione fiscale tra soggetti privati; 4) Introduzione di strumenti premiali per chi accetta i pagamenti elettronici: credito d’imposta pari al 30% delle commissioni addebitate per transazioni effettuate con carte di pagamento; 5) sanzioni per chi non accetta pagamenti elettronici

<sup>28</sup> Sono esclusi dal Programma: i pagamenti effettuati online (es. e-commerce, etc.); i pagamenti effettuati per acquisti nell’ambito di qualsiasi attività d’impresa, arte o professione; i pagamenti effettuati per acquisti presso gli Esercenti che non dispongono di un “Acquirer Convenzionato” per partecipare al Programma; i pagamenti per acquisti effettuati fuori dal territorio nazionale, ivi inclusi la Repubblica di San Marino e lo Stato della Città del

Nel periodo sperimentale (8/12/2020-31/12/2020) è previsto un rimborso su minimo 10 operazioni, mentre a regime (dal 1° gennaio 2021) si ha un rimborso su minimo 50 operazioni per semestre.

In particolare, il rimborso è pari al 10% dell'importo di ogni transazione fino ad un valore massimo di 150 euro per singola transazione. (le transazioni di importo superiore a 150 euro concorrono fino all'importo di 150 euro; il valore complessivo delle transazioni, per periodo di riferimento, non può essere in ogni caso superiore a 1.500,00 euro).

Previsto anche un rimborso speciale di 1.500 euro per i primi centomila aderenti che in ciascuno dei periodi di imposta abbia totalizzato il maggior numero di transazioni regolate con strumenti elettronici.

La legge di bilancio 2021 chiarisce che i rimborsi attribuiti con il sistema di cashback non concorrono a formare il reddito del percipiente per l'intero ammontare corrisposto nel periodo d'imposta e non sono assoggettati ad alcun prelievo erariale.

### *Semplificazioni IVA per contribuenti minori (Comma 1102)*

La Legge di Bilancio 2021 concede più tempo per la registrazione delle fatture attive per i trimestrali per opzione, a partire al 1 gennaio 2021.

Si tratta delle le imprese e lavoratori autonomi che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a determinati limiti, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata (per le prestazioni di servizi importo non superiore ad Euro 400.000 per le altre attività importo non superiore ad Euro 700.000), per i quali è

---

Vaticano; le operazioni eseguite presso gli sportelli ATM (es. prelievi, ricariche telefoniche, etc.); i bonifici effettuati tramite SDD (Sepa Direct Debit), cioè gli addebiti diretti su conto corrente; le operazioni relative a pagamenti ricorrenti, con addebito su carta o su conto corrente; ogni altra operazione che non risulti compresa ai sensi del Decreto 24 novembre 2020, n.156 emesso dal Ministro dell'Economia e delle Finanze.

prevista la possibilità di optare per l'effettuazione delle liquidazioni IVA con periodicità trimestrale anziché mensile (art. 7, c. 1, D.P.R. n. 542/1999).

Con riferimento a tali soggetti passivi IVA che si avvalgono della facoltà di effettuare le liquidazioni IVA in via trimestrale, sono modificati i termini di annotazione delle fatture nei registri IVA al fine di allinearli con quelli previsti per la liquidazione dell'imposta: l'obbligo di annotazione nel registro delle fatture emesse nel registro IVA vendite (di cui all'art. 23 del DPR n. 633/1972), deve essere adempiuto entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni; sino al 2020, invece la registrazione delle fatture emesse (tutte, non solo le differite ex art. 21, c. 4, DPR n. 633/1972) poteva avvenire nel registro IVA vendite entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni.

#### *Esterometro (Comma 1102)*

Dal 1° gennaio 2022, è abolito l'obbligo di comunicazione telematica dei dati relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi transfrontaliere (esterometro); per le operazioni con l'estero effettuate a partire da tale data, i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, sono trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di Interscambio lo stesso canale utilizzato per le fatture elettroniche e quindi non più attraverso l'esterometro.

Sono introdotte nuove sanzioni per omessa o errata trasmissione delle operazioni transfrontaliere: per l'omessa o errata trasmissione dei dati, si applica la sanzione di 2 euro per ciascuna fattura (entro il limite di 400 euro mensili), ridotta alla metà (con tetto di 200 euro mensili) se l'invio avviene nei 15 giorni successivi alla scadenza ovvero se, nello stesso termine, viene effettuata la trasmissione corretta dei dati.

#### *Prestazioni sanitarie e fatturazione elettronica (Art. 1102)*

Viene prorogato a tutto il 2021 il divieto di emettere fatture elettroniche tramite il Sistema di interscambio per i soggetti tenuti



all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria con riferimento alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche.

### *Precompilazione dei documenti Iva (Art. 1102)*

Viene semplificata la predisposizione e consultazione dei documenti precompilati IVA prevedendo che l'Agenzia delle entrate, per la precompilazione dei documenti Iva, potrà utilizzare oltre i dati rilevati da fatture elettroniche, operazioni transfrontaliere e corrispettivi giornalieri, anche i dati presenti in Anagrafe tributaria (dichiarazione dell'anno precedente, comunicazioni delle liquidazioni periodiche dei trimestri precedenti).

### *Bollo sulle fatture elettroniche (Comma 1108)*

La Legge di Bilancio 2021 disciplina espressamente gli obblighi in materia di imposta di bollo nel caso di fattura emessa da un terzo; e dispone che il pagamento dell'imposta di bollo per le fatture elettroniche inviate tramite Sdi grava in solido su chi effettua la cessione del bene o la prestazione di servizio, anche quando il documento è emesso da un soggetto terzo per suo conto.

Tale responsabilità, peraltro desumibile dalle disposizioni generali in materia di imposta di bollo, è stata quindi normata, così da escludere ogni dubbio circa la solidarietà del versamento del bollo da parte del cedente/prestatore indipendentemente dal fatto che le fatture elettroniche siano emesse da un soggetto terzo per suo conto

Sull'assolvimento del bollo sulle fatture, si ricorda inoltre che sono state cambiate dal 1° gennaio 2021 le scadenze per il versamento: da tale data l'imposta di bollo dovrà essere versata entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre (non più entro il giorno 20 del primo mese successivo al trimestre). Tale regola subisce una deroga con riferimento al secondo trimestre (aprile, maggio e giugno); infatti, il versamento dell'imposta di bollo in tal caso andrà effettuato entro il 30 settembre. Le nuove scadenze trovano applicazione anche per le casistiche di imposta di bollo dovuta in misura non superiore ad euro 250.

Inoltre, sempre dal 2021, l'Agenzia delle Entrate, in base ai dati in suo possesso, procederà, per ciascun trimestre, all'integrazione delle fatture che sono soggette ad imposta di bollo ancorché il contribuente non l'abbia evidenziata all'interno delle fatture stesse provvedendo, a mettere a disposizione l'importo entro il 15 del primo mese successivo alla chiusura di ciascun trimestre, al contribuente ovvero all'intermediario delegato. Il contribuente, qualora non ritenga corretto quanto contestato dall'Agenzia delle Entrate dovrà procedere, entro l'ultimo giorno del primo mese successivo alla chiusura del trimestre (per le sole fatture relative al 2° trimestre la variazione potrà essere effettuata entro il 10 settembre), alla variazione dei dati comunicati. Invece, qualora il contribuente non proceda a variazioni, le integrazioni effettuate dall'Agenzia delle Entrate si intenderanno confermate.

#### *Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi (commi 1109-1115)*

La Legge di bilancio interviene a modificare le disposizioni in materia di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui l'articolo 2 del D.Lgs. n. 127/2015.

A partire dal 1° gennaio 2021, gli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2 comma 1 del DLgs. 127/2015, fatti salvi gli esoneri di cui al DM 10.5.2019, si applica senza semplificazioni anche agli esercenti "minori" (soggetti con volume d'affari inferiore, nel 2018, a 400.000 euro).

In particolare, viene differita al 1° luglio 2021 l'operatività dell'utilizzo dei sistemi evoluti di incasso ai fini dell'obbligo di memorizzazione che consente a commercianti e assimilati di provvedere all'adempimento mediante carte di credito/debito e altre forme di pagamento elettronico che permettono la memorizzazione, inalterabilità e sicurezza dei dati.

E' anche precisato che la memorizzazione elettronica e la consegna dei documenti (se richiesta dal cliente) che attestano l'avvenuta operazione è effettuata non oltre il momento dell'ultimazione dell'operazione

Sempre dal 1° gennaio 2021 il legislatore ha anche modificato il sistema sanzionatorio per le violazioni sugli adempimenti correlati alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, definendo le seguenti nuove sanzioni.

Per le violazioni relative: i) alla mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, ii) alla memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, e iii) mancato o irregolare funzionamento degli strumenti di trasmissione (ad esempio registratori telematici di cassa), la sanzione è pari, per ciascuna operazione, al 90% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso (con un minimo di Euro 500)<sup>29</sup>.

Nel caso di omessa ovvero tardiva trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri oppure per incompleta/infedele trasmissione, è invece prevista una sanzione in misura fissa pari ad Euro 100 per trasmissione sempre che ciò non abbia avuto riflesso sulla corretta liquidazione IVA. Nel corso di Telefisco 2021, inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che si applica la sanzione fissa di 100 euro per ogni violazione in caso di mancata trasmissione dei corrispettivi, a condizione che sia stato rispettato l'obbligo di memorizzazione e la trasmissione dei dati non abbia inciso sulla regolare trasmissione del tributo. La mancata trasmissione della fattura al Sistema di Interscambio viene sanzionata come la mancata emissione.

Inoltre, qualora non siano constatate omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione o l'omessa verifica periodica degli strumenti di trasmissione è punita con sanzione amministrativa da Euro 250 a Euro 2.000.

---

<sup>29</sup> Sino al 31.12.2020 era prevista la sanzione pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato, con un minimo di 500,00 Euro. Dal 1 gennaio 2021, qualora siano state contestate, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni compiute in giorni diversi, si applica la sanzione accessoria della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, ovvero dell'esercizio dell'attività stessa per un periodo da tre giorni a un mese, oppure per un periodo da un mese a sei mesi se l'importo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di 50.000,00 euro. Le medesime sanzioni accessorie tornano applicabili nei casi in cui le violazioni consistono nella mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, ovvero nella memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri

Come chiarito dalla Guardia di Finanza nella circolare del 5 gennaio 2021, rimane ferma l'applicazione di un'unica sanzione a fronte di violazioni inerenti ai diversi momenti (memorizzazione e trasmissione) della certificazione. La sanzione si applica anche in caso di mancato o irregolare funzionamento dei registratori telematici laddove il corrispettivo non venga annotato nel "registro di emergenza".

## Altre imposte e tasse

### *Agevolazione Imu e Tari pensionati esteri (Comma 48)*

La Legge di Bilancio reintroduce una norma agevolativa (preesistente alla riforma Imu dello scorso anno) a favore dei pensionati residenti all'estero.

A partire dal 2021, i soggetti non residenti nel territorio dello Stato che sono titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, possono applicare l'Imu ridotta alla metà, in relazione ad una sola unità immobiliare a uso abitativo, purché essa sia posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso.

Per tale immobile è altresì prevista la riduzione della TARI (tassa sui rifiuti) che risulta dovuta in misura ridotta di due terzi.

### *Esenzione prima rata Imu 2021 (Comma 599)*

Rispetto alla Legge di bilancio 2020 che ha riformato integralmente la disciplina Imu unificandola con la Tasi, quest'anno gli interventi in materia di Imu sono minori e sono per lo più influenzati dall'emergenza Covid.

E' stata disposta l'estensione al 2021 degli esoneri previsti nel 2020 dal Decreto Rilancio (D.L. 34/2020) e dal Decreto Agosto (D.L. 104/2020), per i soggetti dei settori del turismo e dello spettacolo che più hanno subito gli effetti delle misure di contenimento imposte per fronteggiare l'epidemia Covid-19, tenuto conto della prolungata interruzione delle attività.

In virtù di tale proroga, non è dovuta la prima rata Imu 2021 relativa agli immobili di stabilimenti balneari, lacuali, fluviali e termali, alberghi e pensioni, altri immobili rientranti nella categoria catastale D, nonché discoteche e sale da ballo. In particolare l'esonero riguarda:

gli immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché gli immobili degli stabilimenti termali;

gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 (alberghi e pensioni) e relative pertinenze, agli immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei bed & breakfast, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate;

gli immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;

gli immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night club e simili, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

#### *Esenzione Imu per immobili inagibili per calamità naturali (Comma 1116)*

La Legge di bilancio 2021 prevede agevolazioni Imu per taluni immobili inagibili a seguito di calamità naturali, prorogando l'esenzione IMU prevista dall'articolo 8, comma 3, secondo periodo, D.L. 74/2012 per i fabbricati delle regioni Lombardia, Veneto ed Emilia-Romagna interessati dagli eventi calamitosi del 2012 e nelle zone colpite dagli eventi sismici Centro Italia 2016.

Fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati e comunque non oltre il 31 dicembre 2021, non è dovuta l'Imu sugli immobili situati nei comuni della Lombardia e Veneto colpiti (come individuati dall'articolo 1, comma 1, D.L. 74/2012 e all'articolo 67-septies D.L. 83/2012, come eventualmente rideterminati dai commissari delegati) e quelli dell' Emilia Romagna (previsti dall'articolo 15, comma 6, D.L. 162/2019).

#### *Differimento "plastic tax" e "sugar tax (Comma 1084)*

E' disposto il differimento al 1° luglio 2021 dell'entrata in vigore dell'imposta c.d "plastic tax" e al 1° gennaio 2022 della "sugar tax.

La plastic tax è un'imposta di fabbricazione e di consumo su manufatti in plastica con singolo impiego "MACSI" che hanno o sono destinati ad avere una funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o prodotti alimentari, introdotta e disciplinata con Legge di Bilancio 2020. Contemporaneamente il legislatore ha introdotto anche un credito di imposta del 10% delle spese sostenute dal 1 gennaio 2020 al 31 dicembre 2020 dalle imprese attive nel settore delle materie plastiche produttrici di MACSI per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili.

In materia di plast tax resta non definito l'oggetto del tributo (che il Ministero delle Dogane devono ancora identificare mediante l'utilizzo dei codici della nomenclatura» doganale ) e mancano ad oggi i provvedimenti attuativi, ciò che impedisce alle imprese di organizzare i processi aziendali di compliance per mancanza delle necessarie previsioni attuative.

Ulteriore slittamento all'1.1.2022 anche per l'imposta sulle bevande edulcorate cosiddetta "sugar tax", sempre disciplinata dal La legge di Bilancio 2021, che avrebbe dovuto entrare in vigore dal 2021.

Il legislatore, inoltre, amplia la platea dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta e introduce alcune modifiche al ribasso del quadro sanzionatorio applicabile in caso di mancato o ritardato pagamento ovvero di tardiva presentazione della dichiarazione della sugar tax.