

Legge di Bilancio 2021  
*Le misure per le imprese*

Sommario

1. Bonus pubblicità, due anni di proroga per il credito d'imposta del 50 per cento .....	3
2. Editoria, notificata alla Ue l'agevolazione per l'acquisto carta.....	5
3. Tax credit affitti fino ad aprile 2021 per strutture turistiche, agenzie di viaggio e tour operator.....	6
4. Avviamenti e attività immateriali: il riallineamento costa solo il 3%.....	8
5. Perdite rinviate sotto osservazione delle banche .....	10
6. Spa e Srl, niente sospensione per le perdite del 2021 .....	11
7. Cooperative, la rivalsa complica la ritenuta del 12,5% sui ristorni .....	13
8. Registri precompilati Iva: chance per 2,3 milioni di autonomi e imprese .....	14
9. L'accordo preventivo con il Fisco chiude i conti anche per il passato .....	17
10. Bonus aggregazioni, conversione parziale delle Dta con libera scelta tra perdite e Ace .....	19
11. Ricerca e sviluppo in agricoltura, svolta in manovra: sì al bonus per i redditi fondiari..	20
12. Bonus ricerca e sviluppo compatibile con i ricavi agrari .....	22
13. Proroga di sei mesi per fondo di garanzia e moratoria dei finanziamenti.....	23
14. Copertura Sace fino al 70% anche per i minibond .....	25
15. Resto al Sud, l'agevolazione si estende fino a 55 anni di età.....	27
16. Aumenti di capitale fino al 30 giugno con bonus alla società.....	29

17. Copertura delle perdite 2020 rinviabile al bilancio 2025.....	31
18. Aggregazioni incentivate: Dta convertibili in tax credit .....	33
19. Industria 4.0 e macchinari: bonus spendibili in tre anni .....	34
20. Ricerca e sviluppo con relazione asseverata .....	37
21. Una chance per rivalutare partecipazioni e terreni .....	39
22. Più tempo ai trimestrali per la registrazione delle fatture emesse .....	41
23. Iva al 10% su vendite di cibi cucinati per asporto o consegna a domicilio .....	43
24. Corrispettivi telematici, sanzione del 90% della minore imposta.....	44
25. Lotteria scontrini cashless ma il debutto è rinviato .....	46
26. Solidarietà sull'imposta di bollo .....	47
27. Sugar tax al via dal 2022, Plastic da luglio 2021 .....	48
28. Minusvalenza da Pir, c'è il credito d'imposta.....	50
29. Esenzione sui dividendi anche per Oicr Ue e See.....	51
30. Fondazioni, Ires al 50% sugli utili.....	53

## 1. Bonus pubblicità, due anni di proroga per il credito d'imposta del 50 per cento

La legge n. 178/2020 (legge di Bilancio 2021) ha prorogato per il 2021 e 2022 una serie di misure di sostegno per il settore editoriale.

Si tratta :

- del “regime speciale” di determinazione del credito di imposta per investimenti pubblicitari, limitatamente agli investimenti effettuati sulla stampa (articolo 1, comma 608);
- del tax credit edicole (articolo 1, comma 609);
- del credito di imposta per servizi digitali (articolo 1, comma 610).

È stato inoltre previsto (articolo 1, commi 612 e 613) un contributo dell'importo massimo di 100 euro per le famiglie a basso reddito sotto forma di sconto sul prezzo di vendita di abbonamenti a quotidiani, riviste o periodici, anche in formato digitale.

Viceversa non sono state riproposte le misure straordinarie per il settore editoriale introdotte nel 2020 relative a:

- credito d'imposta per l'acquisto della carta necessaria per la stampa delle testate edite dalle società editrici di quotidiani e periodici;
- aumento della percentuale di resa forfettaria di quotidiani e periodici nella misura del 95% (pertanto dal'1° gennaio 2021 gli editori di giornali quotidiani e periodici tornano ad applicare la misura ordinaria di resa forfettaria dell'80%);
- bonus una tantum edicole (articolo 189, DI n. 34/2020).

### **Bonus pubblicità**

Per il biennio 2021-2022 il credito d'imposta è concesso, alle imprese, ai lavoratori autonomi e agli enti non commerciali, nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale, ed entro il tetto di spesa di 50 milioni per ciascuno degli anni. Se i crediti richiesti con le domande superano l'ammontare delle risorse stanziato, si provvede a una

ripartizione percentuale delle risorse tra tutti i richiedenti aventi diritto. Viene pertanto confermato il meccanismo di calcolo introdotto nel 2020 dall'articolo 186 del DL n. 34/2020 (che ha inserito il comma 1-ter all'articolo 57-bis del DL n. 50/2017): il tax credit è pertanto pari al 50% degli investimenti pubblicitari complessivi sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale, nel corso dell'anno di riferimento. Non sarà pertanto necessario avere effettuato investimenti incrementali rispetto all'esercizio precedente come previsto dal credito di imposta pubblicità "a regime" (articolo 57-bis, comma 1-bis, del DL n. 50/2017). La novità per il 2021 e 2022 è rappresentata dall'esclusione del bonus per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali (nel 2020 erano state ammesse anche le emittenti nazionali non partecipate dallo Stato).

### **Tax credit edicole**

Agli esercenti attività commerciali che operano esclusivamente nel settore della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici e alle imprese di distribuzione della stampa che forniscono di giornali quotidiani o periodici rivendite situate nei comuni con popolazione inferiore a 5mila abitanti e nei comuni con un solo punto vendita, è riconosciuto il credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi da 806 a 809, della legge n. 145/2018, alle condizioni e con le modalità ivi previste, nel limite massimo di spesa di 15 milioni per ciascuno degli anni 2021 e 2022.

### **Credito di imposta servizi digitali**

La legge di bilancio 2021 rinnova per il biennio 2021-2022, entro il tetto di spesa di 10 milioni all'anno, il credito d'imposta servizi digitali introdotto dall'articolo 190 del DL n. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 77/20. Il tax credit è riconosciuto alle imprese editrici di quotidiani e di periodici, iscritte al registro degli operatori di comunicazione, con almeno un dipendente a tempo indeterminato, nella misura del 30% della spesa effettiva sostenuta nell'anno per l'acquisizione dei servizi di server, hosting e manutenzione evolutiva per le testate edite in formato digitale, e per information technology di gestione della connettività.

## **Contributo**

Infine, con l'obiettivo di sostenere l'accesso delle famiglie a basso reddito ai servizi informativi, in via sperimentale per gli anni 2021 e 2022, ai nuclei familiari con un Isee inferiore a 20mila euro che beneficiano del voucher per l'acquisizione dei servizi di connessione alla rete internet in banda ultra larga e dei relativi dispositivi elettronici, è riconosciuto un contributo aggiuntivo, dell'importo massimo di 100 euro, sotto forma di sconto sul prezzo di vendita di abbonamenti a quotidiani, riviste o periodici, anche in formato digitale, entro un tetto di spesa di 25 milioni l'anno. Il contributo è utilizzabile per acquisti on line o presso gli esercenti attività commerciali che operano solo nel settore della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici, secondo le modalità stabilite dall'articolo 1, comma 613, della legge n. 178/2020.

## **2. Editoria, notificata alla Ue l'agevolazione per l'acquisto carta**

Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria ha comunicato sul proprio sito di aver avviato la procedura di "notifica" alla Commissione europea del credito d'imposta in favore delle imprese editrici per l'acquisto della carta utilizzata per la stampa delle testate edite.

La "notifica" della misura agevolativa alla Commissione europea, alla cui autorizzazione è subordinata la concessione del beneficio, è stata predisposta dal Dipartimento ed è stata validata e trasmessa dalla rappresentanza permanente a Bruxelles in data 14 dicembre 2020.

L'agevolazione in esame, già attuata negli anni 2004 e 2005, è stata "rifiinanziata" per l'anno 2020 dall'articolo 188 del DL n. 34/20, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 77/20. Successivamente il DL n. 104/2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 126/20, ha incrementato la percentuale del credito di imposta e il limite di spesa per l'anno 2020.

Si tratta in sostanza della riedizione del credito d'imposta introdotto, per la prima volta, dall'articolo 4, commi 182, 183, 184, 185 e 186 della legge 24 dicembre 2003, n. 350. Il beneficio è riconosciuto alle sole imprese editrici di quotidiani e di periodici iscritte al Registro degli operatori della comunicazione e consiste in un credito d'imposta pari all'10%

della spesa sostenuta nell'anno 2019 per l'acquisto della carta utilizzata per la stampa delle testate edite entro il limite di 30 milioni di euro per l'anno 2020, che costituisce tetto di spesa.

Il tax credit non è cumulabile con il contributo diretto alle imprese editrici di quotidiani e periodici, di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, della legge 26 ottobre 2016, n. 198, e al Dlgs 15 maggio 2017, n. 70, in quanto la suddetta disciplina ammette a compensazione la medesima tipologia di spesa.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito imponibile e può essere fatto valere anche in compensazione secondo quanto disposto dal Dlgs 9 luglio 1997, n. 241. L'agevolazione in esame non è cumulabile con altri aiuti regionali, nazionali e comunitari destinati alla copertura dei medesimi costi ammissibili.

Il rifinanziamento del credito di imposta ha reso necessaria (al pari di quanto accaduto negli anni 2004 e 2005) la comunicazione della misura agevolativa alla Commissione europea, per la verifica di compatibilità prevista dall'articolo 108, paragrafo 3, del Tfe, il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (nel passato la Commissione europea ne ha sempre autorizzato l'attuazione, ritenendola compatibile con il complesso delle norme dell'ordinamento comunitario in materia di aiuti di Stato).

In attesa della decisione della Commissione, è in corso di elaborazione la circolare del Capo del Dipartimento per l'informazione e l'editoria, con la quale saranno fornite le indicazioni operative e le procedure di accesso all'agevolazione (a tal fine si evidenzia che per il riconoscimento del credito d'imposta si applica, oltre alle disposizioni precedentemente indicate, il Dpcm n. 318/2004).

### 3. Tax credit affitti fino ad aprile 2021 per strutture turistiche, agenzie di viaggio e tour operator

Le imprese turistico-ricettive potranno usufruire del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e per gli affitti d'azienda, alle condizioni indicate dall'articolo 28 del decreto Rilancio, fino al 30 aprile 2021 in luogo dell'originario termine del 31 dicembre 2020.

Il tax credit previsto per contenere gli effetti negativi derivanti dall'emergenza epidemiologica viene prorogato per ulteriori quattro mesi dalla legge 178/2020 (legge di Bilancio per il 2021), aggiungendo quali soggetti beneficiari dell'estensione temporale anche le agenzie di viaggio e i tour operator. Per queste ultime e per le imprese turistico-ricettive il tax credit spetta quindi per i mesi da marzo 2020 ad aprile 2021.

Al riguardo si rammenta che l'articolo 28 del decreto Rilancio (DI 34/2020) ha previsto un credito d'imposta generalizzato nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili a uso non abitativo a favore degli esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo imposta precedente al 19 maggio 2020, che hanno subito una diminuzione di almeno il 50% del fatturato o dei corrispettivi nel singolo mese di riferimento.

Per i contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo, il tax credit è pari al 30% dei relativi canoni sempre a fronte di una riduzione di almeno il 50% del fatturato.

Per le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, le agenzie di viaggio e turismo e i tour operator, il credito d'imposta spetta indipendentemente dal volume di affari registrato nel periodo d'imposta precedente e per le strutture turistico-ricettive, il credito d'imposta relativo all'affitto d'azienda è determinato nella misura maggiorata del 50 per cento. Inoltre qualora in relazione alla medesima struttura turistico-ricettiva siano stipulati due contratti distinti, uno relativo alla locazione dell'immobile e uno relativo all'affitto d'azienda, il credito d'imposta spetta per entrambi i contratti con le rispettive percentuali del 60% e del 50 per cento.

Il comma 5 dell'articolo 28 del decreto Rilancio commisura il tax credit all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento ai singoli mesi agevolati: da marzo a giugno e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale da aprile a luglio.

Per le imprese turistico-ricettive il credito d'imposta è stato esteso fino al 31 dicembre 2020 dall'articolo 77 del decreto Agosto (DI 104/2020), ricevendo l'assenso da parte della Commissione europea in data 28 ottobre 2020: pertanto per le imprese turistico-ricettive il credito spettava, in presenza del calo di fatturato, da marzo a dicembre 2020.

Successivamente gli articoli 8 e 8-bis del decreto Ristori come risultante dalla legge di conversione (176/2020) hanno esteso ai mesi di ottobre, novembre e dicembre il tax credit per le imprese operanti nei settori individuati dai codice Ateco indicati nell'allegato 1 ovunque ubicati ovvero in sostanza ai settori della ricettività alberghiera, della ristorazione e della somministrazione di cibi e bevande, e a quelle dell'allegato 2 riferiti essenzialmente al commercio al dettaglio oltre alle agenzie di viaggio e tour operator purché con sede operativa nelle «zone rosse». Alla proroga dell'ultimo trimestre del 2020 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al medesimo articolo 28 del DI 34/2020.

Ora la legge di Bilancio proroga al 30 aprile 2021 la possibilità di usufruire del tax credit per le imprese turistico-ricettive ed aggiunge tra i potenziali beneficiari anche le agenzie di viaggio e i tour operator. Quest'ultima estensione può essere letta come se, in presenza del calo del fatturato richiesto dalla norma, le agenzie di viaggio e i tour operator possono usufruire del tax credit per i periodi che vanno dal mese di marzo 2020 sino al 30 aprile 2021 senza soluzione di continuità.

La relazione illustrativa alla legge di Bilancio non aiuta a comprendere ma si ritiene che con la modifica apportata direttamente nel comma 5 dell'articolo 28 del decreto Rilancio, inserendo anche le agenzie di viaggio e i tour operator, si sia voluto concedere a tali imprese, molto danneggiate dall'emergenza sanitaria, la possibilità di usufruire del tax credit per i mesi da marzo 2020 ad aprile 2021 purché in presenza delle condizioni richieste dalla norma.

#### 4. Avviamenti e attività immateriali: il riallineamento costa solo il 3%

La legge di Bilancio 2021 concede alle imprese una estensione molto gradita delle fattispecie oggetto di riallineamento fiscale nel prossimo bilancio. Il comma 83 della legge 178/2020 aggiunge un nuovo comma 8-bis all'articolo 110 del decreto Agosto (DI 104/2020), prevedendo che la facoltà di riallineare – nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 - il (minor) valore fiscale a quello contabile di cui all'articolo 14 della legge 342/2000 si estende anche all'avviamento ed alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.



Ricordiamo che il riallineamento è un'operazione tradizionalmente proposta dal legislatore unitamente alla rivalutazione dei beni d'impresa, ma che si differenzia da quest'ultima perché il valore di bilancio non viene incrementato, ma è il (minor) valore fiscalmente riconosciuto dell'attività immobilizzata che viene portato allo stesso livello del valore contabile.

In proposito, le schede parlamentari di accompagnamento al disegno di legge di bilancio introducono una certa confusione, parlando di estensione della rivalutazione, ma è chiaro che la nuova disposizione riguarda il solo riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio – di cui tratta l'articolo 14 della legge 342/2000 - e non la rivalutazione. Le fattispecie più frequenti derivano da rivalutazioni con efficacia solo civilistica, conferimenti o altre operazioni straordinarie, che non hanno fruito dello speciale riallineamento previsto nelle singole ipotesi.

Per effetto dei commi 7 ed 8 dell'articolo 110 del DL 104/2020, nel bilancio 2020 sia i soggetti Oic adopter che quelli las adopter possono ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio con riferimento a:

- beni materiali e immateriali immobilizzati;
- partecipazioni in società controllate e in società collegate (articolo 2359 del Codice civile) iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie
- partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie in base all'articolo 85, comma 3-bis, del Tuir (solo per soggetti las).

Si versa un'imposta sostitutiva del 3% del differenziale civilistico/fiscale risultante dal bilancio 2020, a condizione che il disallineamento esistesse già nel bilancio precedente. L'opportunità, grazie alla legge di Bilancio 2021, si estende anche all'avviamento e ai costi pluriennali, normalmente esclusi.

Diversamente dalla rivalutazione, il riallineamento non necessita di un'iscrizione contabile con emersione dell'apposita riserva nel patrimonio netto. Proprio per questo, tuttavia, il comma 4 dell'articolo 10 del Dm 162/2001 prevede che, per l'importo corrispondente ai maggiori valori riallineati al netto dell'imposta sostitutiva, debba essere vincolata una riserva libera, che acquisisce il regime di sospensione d'imposta, ovvero, in caso di incapienza di riserve utilizzabili, venga vincolata allo scopo una corrispondente quota del

capitale sociale. In entrambi i casi è possibile evitare il vincolo versando una ulteriore imposta sostitutiva del 10% a titolo di affrancamento della riserva.

Il riallineamento al 3% (con effetto fiscale già dal 2021 per gli ammortamenti, dal 2024 per gli atti di realizzo dei beni) è assai più economico sia del regime “ordinario” previsto dall’articolo 176, comma 2-ter, del Tuir (imposta dal 12% al 16%) sia di quello “speciale” disciplinato dall’articolo 15, comma 10, del DL 185/2008 (imposta al 16%).

## 5. Perdite rinviate sotto osservazione delle banche

Perdite 2020 con obbligo di ripianamento differito al 2025, con possibili effetti nei confronti dei creditori, in particolare, degli istituti di credito.

In sostanza, 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 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.

È previsto che il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, comma 2, e 2482-bis, comma 4, è posticipato al quinto esercizio successivo, in sostanza il 2025.

Si tratta di una disposizione rilevante, che sposta il normale riferimento all’esercizio successivo a quello nel quale la perdita si è verificata previsto dal Codice civile al 2025, prevedendo l’obbligo per l’assemblea che approva il bilancio di tale esercizio di ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

Medesimo discorso nel caso di riduzione del capitale sociale al disotto del minimo legale, situazione che consente ai soci di deliberare il rinvio delle decisioni al 2025: si tratta della riduzione del capitale e contemporaneo aumento dello stesso ad una cifra non inferiore al minimo, o della trasformazione della società. Ovvero di quei casi che consentono di bypassare la messa in liquidazione della società, che altrimenti diviene obbligatoria.

L'assemblea pertanto potrà deliberare di rinviare tali decisioni fino alla chiusura dell'esercizio 2025: fino a tale assemblea non opererà infatti la causa di scioglimento della società (articoli 2484, comma 1, n. 4 per le società di capitali e 2545-duodecies per le società cooperative).

Resta ferma l'informativa che impone agli amministratori di convocare «senza indugio» l'assemblea per riferire ai soci circa la situazione: poi entrano in campo le decisioni dei soci.

È prevista la distinta indicazione nella nota integrativa delle perdite "sospese" con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio che saranno "isolate" nel prospetto previsto dall'articolo 2427 n. 7-bis) del Codice civile.

Sicuramente una riflessione si impone dal punto di vista della consistenza del patrimonio netto della società. Perché lo stesso sarà intaccato dalle perdite 2020 con sistemazione a cinque anni. È presumibile che le banche possano chiedere dei budget prospettici per verificare se, al di là del rinvio della sistemazione, la società dimostrerà di poter recuperare negli anni quel gap, conseguendo gli utili necessari. Altro aspetto che in tema di perdite si pone è quello relativo ai covenants finanziari che includono il patrimonio netto (ad esempio PFN/PN). Da comprendere se le banche accetteranno una disapplicazione per il solo (catastrofico) 2020.

## 6. Spa e Srl, niente sospensione per le perdite del 2021

Delle «perdite emerse» per Spa e Srl nell'esercizio 2020 (se coincidente con l'anno solare) o nell'esercizio 2020-2021 (se si tratta di un esercizio "a cavallo") se ne parlerà nel 2026 (o, rispettivamente, nel 2026-2027). È quanto sancito dall'articolo 1, comma 266, della legge 178/2020 (legge di Bilancio 2021).

La norma in questione sostituisce quella recata dall'articolo 6 del DI 23/2020, che aveva sterilizzato le perdite maturate nel 2020 e che, secondo l'interpretazione maggioritaria, aveva pure sterilizzato le perdite del 2019 accertate in bilanci approvati dopo l'emanazione del DI 23/2020 (il 9 aprile 2020).

La nuova norma anzitutto sospende l'obbligo di ridurre il capitale sociale (articoli 2446 e 2482-bis del Codice civile) qualora la perdita entro il terzo del capitale sociale (ma non sotto il minimo) conseguita nel 2020 non sia ripianata entro l'anno "di grazia", vale a dire entro l'esercizio successivo (2021) a quello nel quale la perdita è stata rilevata.

Ora invece gli anni di grazia diventano cinque: cosicché, restringendo il discorso, per semplicità, agli esercizi sociali coincidenti con l'anno solare, la perdita maturata nel 2020 (accertata nel 2020 o nel 2021), che avrebbe il 2021 come anno di grazia, beneficia di uno stato di sospensione fino alla fine del 2025. Nell'assemblea di bilancio del 2026, se non sarà ancora ripianata, scatterà l'obbligo di riduzione del capitale sociale.

Analoga soluzione è disposta per le perdite che eccedano il terzo del capitale sociale e lo riducano sotto il minimo, le quali obbligano (articoli 2447 e 2482-ter del Codice civile) a una immediata riduzione del capitale sociale e alla sua ricostituzione al livello minimo legale, salvo che la società sia sciolta o trasformata in una società di persone: è ora disposto, dunque, che pure queste perdite rimangano nel limbo fino alla «chiusura dell'esercizio» 2025, di modo che per le deliberazioni di ripianamento, scioglimento e trasformazione ci sarà tempo fino alla primavera del 2026.

Di tutte queste perdite "congelate" dovrà essere tenuta un'apposta memoria nella nota integrativa al bilancio, ove dovranno essere indicate l'origine delle perdite e le loro "movimentazioni" successive (ad esempio: il loro ripianamento parziale o totale durante il periodo di congelamento).

La norma di cui all'articolo 1, comma 266, legge 178/2020, concerne «le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020»: quindi, non dovrebbe riguardare le perdite che matureranno nel 2021 (ed esercizi successivi), con la conseguenza che, se questa interpretazione fosse confermata e se non ci fosse un altro intervento del legislatore, le perdite che maturino nel 2021 e che (al netto di quelle degli esercizi precedenti, le quali sono sterilizzate) portino il capitale sotto il minimo, dovrebbero essere ripianate "senza indugio", mentre quelle che non intacchino il capitale sociale avrebbero il 2022 come anno di grazia, con obbligo di ripianamento nel 2023.

Quanto alle perdite maturate nel 2019, accertate dal 9 aprile 2020, l'opinione maggioritaria ne aveva sostenuto l'equiparazione alle perdite maturate nel 2020.

Seguendo questa linea di pensiero:

- se nel 2020 sono emerse ulteriori perdite, si inglobano quelle del 2019 con quelle del 2020 e se ne riparla nel 2026;
- se nel 2020, invece, non fossero state conseguite nuove perdite ma quelle del 2019 risultassero ancora oltre il terzo nel bilancio 2020 (perché, ad esempio, il risultato dell'esercizio 2020 avesse concorso a ripianarle solo parzialmente), il 2020 si deve considerare come il primo di sei anni di grazia poiché, anche in questo caso, il tema del ripianamento si sospende e si riapre nel 2026.

## 7. Cooperative, la rivalsa complica la ritenuta del 12,5% sui ristorni

È definitiva, nei commi 42 e 43 della legge 178/20, la facoltà per le società cooperative di anticipare il versamento e di ridurre dal 26 al 12,5% la ritenuta a titolo d'imposta sui ristorni attribuiti ad aumento del capitale sociale dei soci persone fisiche. La modifica, richiesta dall'Alleanza delle cooperative Italiane per incentivare e semplificare il trattamento fiscale del ristorno, potrebbe essere vanificata dalle modalità di rivalsa sui soci.

La nuova agevolazione – facoltativa e rimessa alle decisioni dell'assemblea - riguarda i soli ristorni riconosciuti mediante quote/azioni ai soci persone fisiche, non imprenditori né detentori di partecipazione qualificata. Come chiarito dalle Entrate (risoluzione 172/02 e circolare 53/02), i ristorni non sono tassati se realizzano per i soci una rettifica di costo dei beni e dei servizi acquistati dalla cooperativa (per esempio cooperative di consumo o di credito per commissioni e interessi passivi). Mentre sono tassati se si traducono in una integrazione retributiva o in un maggior compenso (cooperative di lavoro o di credito per gli interessi attivi sui depositi). In questo caso, il ristorno è imponibile e, se monetario, sconta la tassazione del reddito integrato (ritenute su retribuzioni o su interessi attivi). Se, invece, il ristorno è corrisposto con quote/azioni, è trattato come utile destinato a capitale (ex articoli 6/2 DI 63/02 e 7/3 legge 59/92) e, in regime di sospensione d'imposta, la sua imponibilità è rinviata al momento del rimborso del capitale con applicazione di una ritenuta a titolo definitivo, senza adempimenti per il socio.

Poiché nelle cooperative la liquidazione delle quote/azioni avviene solo quando il socio esce dall'ente (per recesso - che non può essere parziale ex articolo 2532/1 Codice civile - esclusione o morte), o in caso di acquisto di quote/azioni proprie da parte della società (articolo 2529), la cooperativa deve tenere evidenza per ciascun socio della quota di capitale originata da ristorni imponibili, nonché applicare e versare la ritenuta su ciascun rimborso o riacquisto di azioni. Da qui la facoltà di semplificare l'operatività, consentendo all'assemblea di deliberare un'unica e anticipata applicazione della ritenuta all'atto dell'attribuzione dei ristorni a capitale sociale, con possibilità di estendere l'agevolazione anche ai ristorni capitalizzati prima del 1° gennaio 2021. Esercitando la facoltà viene meno il regime di sospensione d'imposta ma va chiarito quando la cooperativa si rivarrà sui soci:

- 1) se contestualmente al versamento della ritenuta (ex distribuzione di utili in natura);
- 2) quando viene rimborsato il capitale (come stabilito dall'articolo 7/3 della legge 59/92). Nel primo caso i soci si sobbarcheranno l'onere immediato delle ritenute versate. Nel secondo, l'anticipazione rimarrà per anni a carico della cooperativa, sia sul piano finanziario che contabile. Da considerare che l'esercizio della facoltà anticipa un onere (versamento ritenuta) non dovuto e irrecuperabile in caso di eventuale successivo utilizzo del capitale a copertura perdite.

## 8. Registri precompilati Iva: chance per 2,3 milioni di autonomi e imprese

Con l'inizio del 2021 parte l'operazione «precompilata Iva» che, almeno nelle intenzioni, vuole rendere più semplice il dialogo tra fisco e contribuente mettendo a disposizione dell'utente le informazioni Iva acquisite dalle fatture elettroniche, dai corrispettivi telematici e dall'Anagrafe tributaria cancellando, tra l'altro l'obbligo di tenuta dei registri acquisti e vendite. Un progetto che, come è avvenuto per il 730 precompilato, partirà con una fase sperimentale e si arricchirà di una serie di servizi.

### **Il nuovo precompilato e i registri Iva**

L'articolo 4 del decreto legislativo 127 del 2015 prevede che l'agenzia delle Entrate, in via sperimentale, a partire dalle operazioni 2021 mette a disposizione dei soggetti passivi

dell'Iva residenti e stabiliti in Italia, in un'area riservata del sito delle Entrate, le bozze dei registri Iva delle fatture di cessioni e acquisti (articoli 23 e 25 del decreto Iva), utilizzando i dati delle fatture elettroniche, delle comunicazioni transfrontaliere e della comunicazione telematica dei corrispettivi giornalieri.

Il legislatore ha evidenziato nella disposizione il carattere della sperimentality dell'elaborazione delle bozze dei documenti Iva, in quanto l'esperienza della precompilata 730 ha suggerito la necessità di gradualizzare la predisposizione e la messa a disposizione del modello precompilato. In effetti, quello che verrà proposto dall'Agenzia saranno (almeno per il primo anno) delle informazioni dettagliate e puntuali che, in molti casi, considerando le specificità di ciascuno avranno bisogno di un'integrazione.

### **I soggetti coinvolti**

La platea di soggetti, cui predisporre per gli anni 2021 e 2022 le bozze dei registri, stimata in circa 2,3 milioni di soggetti passivi, sarà composta dai soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale dell'Iva per opzione mentre saranno esclusi i soggetti che operano in particolari settori di attività o per i quali sono previsti regimi speciali ai fini Iva (ad esempio, editoria, vendita di beni usati, agenzie di viaggio). Esclusi anche i soggetti esteri semplicemente identificati o rappresentati in Italia. Mentre le informazioni saranno fornite anche alle stabili organizzazioni di soggetti esteri.

### **Il funzionamento**

La logica dei registri precompilati fiscali si basa sul fatto che l'amministrazione finanziaria conosce già molti elementi che vengono poi sintetizzati dal contribuente nelle dichiarazioni o, ancor prima, nelle liquidazioni periodiche del tributo. Sicuramente una fonte d'informazione importante è costituita dalle fatture elettroniche e dall'invio telematico dei corrispettivi che dal 2021 sarà a regime. In particolare, per la fattura elettronica, si ricorda, che l'inizio del 2021 rende obbligatorio il nuovo formato Xml e le specifiche tecniche aggiornate che contengono maggiori dettagli sia per quanto riguarda la natura delle operazioni realizzate dai contribuenti che la tipologia dei documenti che verranno inviati alle Entrate. La nuova struttura dei dati è stata predisposta per produrre in automatico registri, comunicazioni e la dichiarazione annuale.

I registri e la precompilata messi a disposizione dei contribuenti potranno essere confermati o integrati. In effetti, per i soggetti passivi dell'Iva che, anche per il tramite di intermediari convalidano, nel caso in cui le informazioni proposte dalle Entrate siano complete, ovvero integrano nel dettaglio i dati proposti nelle bozze dei documenti viene meno l'obbligo di tenuta dei registri previsti dagli articoli 23 e 25 del Dpr 633 del 1972. I contribuenti potranno limitarsi a consultare le bozze dei registri precompilati senza convalidarli e quindi operando con le modalità finora adottate.

### **Il dialogo con il fisco**

Dal 5° giorno del mese successivo a quello di riferimento (e comunque entro il giorno 15), il contribuente potrà integrare il registro con i dati non presenti (fatture cartacee o per prestazioni sanitarie, bollette doganali, operazioni con l'estero, eccetera) ed entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento, avrà la possibilità di convalidare i registri. Con la modifica - prevista dalla legge di Bilancio 2021 (legge 178/2020) - del termine di registrazione delle fatture emesse per i soggetti che hanno optato per la liquidazione Iva trimestrale, sarà possibile integrare e convalidare i registri entro il mese successivo al trimestre di riferimento, comunque in tempo utile per la liquidazione dell'Iva che scade il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre.

Il soggetto Iva o il suo intermediario potrà dall'area riservata del sito dell'Agenzia estrarre le bozze (in Xml, Excel e Pdf) e importarle nei propri applicativi o utilizzarle per un confronto con i dati dei propri registri, con ulteriore spinta alla digitalizzazione della tax compliance.

### **Le prime cinque tappe**

Come si articolerà il processo di sperimentazione del passaggio alla dichiarazione Iva precompilata

#### **1. Il meccanismo**

Dalle operazioni 2021, in via sperimentale l'agenzia delle Entrate mette a disposizione dei soggetti passivi residenti e stabiliti in Italia le bozze dei registri Iva acquisti e vendite.

L'obiettivo è arrivare alla dichiarazione Iva precompilata, controllata e integrata dal contribuente



## **2. Gli interessati**

La platea oggetto di sperimentazione è stimata in 2,3 milioni di contribuenti che comprendono i soggetti passivi d'imposta stabiliti in Italia. Non comprendono i soggetti non residenti identificati o rappresentati nel nostro Paese. Sono esclusi, anche i soggetti che liquidano l'Iva in base a regimi speciali

## **3. Il processo**

Il contribuente o l'intermediario delegato potranno nell'area riservata del portale fatture e corrispettivi convalidare i dati forniti dall'agenzia delle Entrate ovvero integrarli, in questo modo i dati diverranno definitivi. Il sistema consentirà il confronto con i propri dati

## **4. Gli effetti**

La conferma e l'integrazione delle bozze dei registri fa venir meno l'obbligo di tenuta dei registri Iva.

I contribuenti potranno limitarsi a consultare i dati forniti dall'agenzia delle Entrate e in questo caso saranno tenuti a mantenere gli attuali obblighi contabili di registrazione

## **5. I servizi**

Nell'area web della precompilata Iva i contribuenti o i relativi intermediari potranno visualizzare le informazioni, stampare i registri, estrarre le bozze dei documenti in Pdf, Excel o Xml, consultare guide, Faq e richiedere assistenza al fisco, inviare la Lipe e la dichiarazione annuale

## **9. L'accordo preventivo con il Fisco chiude i conti anche per il passato**

La legge di Bilancio 2021 (legge 178/2020) introduce la possibilità di far retroagire gli effetti degli accordi preventivi Apa ai periodi di imposta per i quali non è ancora venuto meno il potere accertativo dell'ufficio.

Lo strumento del roll-back è già previsto dalla normativa attualmente in vigore, con modalità diverse a seconda che l'accordo sia di tipo unilaterale oppure

bilaterale/multilaterale. Per gli accordi unilaterali il contribuente ha facoltà di far retroagire gli effetti alla data dell'istanza mentre per le procedure bilaterali/multilaterali l'accordo è già valido da tale data. In entrambi i casi non è possibile far valere gli effetti per periodi precedenti a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza. La nuova versione dell'articolo 31-ter del Dpr 600/1973 consente invece la retrodatazione alle annualità per le quali non è decorso il termine per l'accertamento, di norma entro il quinto anno precedente a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Il requisito principale per poter optare per il roll-back resta invariato: le condizioni di fatto e di diritto concordate in sede di Apa devono essere valide anche per gli anni precedenti. Inoltre per tali annualità non devono essere già iniziati accessi, ispezioni o verifiche. Per le sole procedure bilaterali e multilaterali il contribuente deve fare espressa richiesta di roll-back nell'istanza di accesso all'Apa e l'estensione agli anni precedenti deve essere concordata anche dalle autorità competenti degli stati esteri. In continuità con la norma attualmente in vigore, il nuovo articolo 31-ter specifica che ove si rendesse necessario rettificare la posizione sugli anni pregressi, il contribuente dovrà effettuare un ravvedimento operoso, ovvero presentare una dichiarazione integrativa in base all'articolo 2, comma 8, del Dpr 322/1998 senza l'applicazione delle eventuali sanzioni.

Sarebbe utile definire in futuro delle linee guida per l'applicazione del roll-back. È vero che gli Apa sono fattuali per cui non è agevole generalizzare i principi, tuttavia alcune indicazioni ad esempio per l'utilizzo dei benchmark sarebbero di aiuto (es. si può utilizzare lo stesso benchmark dell'accordo? si possono semplicemente aggiornare i dati finanziari? etc.)

L'altra novità riguarda gli Apa bilaterali e multilaterali, per cui è previsto che il contribuente che intende avviare una procedura di accordo preventivo deve versare una commissione di ingresso variabile da 10mila a 50mila euro, da calcolare in base al fatturato del gruppo. Tali commissioni sono ridotte alla metà in caso di richiesta di rinnovo di un accordo già sottoscritto. La ratio della norma è di suddividere le spese sostenute dall'amministrazione finanziaria per la gestione delle procedure con i contribuenti. Non è tuttavia al momento specificato a quale anno debba fare riferimento il fatturato del gruppo. Il pagamento è condizione per l'ammissibilità dell'istanza per cui non sembra dovuto per le procedure già

ammesse ed attualmente in corso, ma è auspicabile una conferma. Per gli aspetti operativi la norma rimanda a un provvedimento delle Entrate.

## 10. Bonus aggregazioni, conversione parziale delle Dta con libera scelta tra perdite e Ace

La trasformazione in credito d'imposta delle Dta riferite a perdite fiscali ed eccedenze Ace prevista dal bonus aggregazioni inserito nella legge 178/2020 (legge di Bilancio 2021) riguarda le posizioni maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione. Il riferimento alle imposte anticipate "maturate" fino al periodo precedente, consente la trasformazione delle Dta indipendentemente dalla circostanza che gli asset fiscali sottostanti (perdite fiscali ed eccedenze Ace) siano stati già riportati nella dichiarazione dei redditi. Pertanto, in caso di operazione con efficacia giuridica nel 2021, le Dta convertibili saranno quelle maturate al 31 dicembre 2020 (per i soggetti solari), anche se la dichiarazione relativa al 2020 non è stata ancora presentata.

In caso di fusione o scissione sono trasformabili sia le Dta provenienti dalla società incorporata/scissa che quelle già esistenti in capo alla incorporante/beneficiaria, mentre in caso di conferimento sono trasformabili esclusivamente le Dta del conferitario. Le attività per imposte anticipate possono essere trasformate in credito d'imposta anche se non iscritte in bilancio.

L'importo massimo di Dta che può essere trasformato è pari al 2% della somma delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, senza considerare il soggetto che presenta le attività di importo maggiore. Per individuare le attività dei soggetti partecipanti all'operazione si fa riferimento agli importi risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-quater del codice civile. Benché la norma non lo preveda espressamente, si ritiene che qualora le società partecipanti abbiano sostituito la situazione patrimoniale con il bilancio dell'ultimo esercizio, si possa fare riferimento al bilancio per individuare il valore delle attività.

In caso di conferimento d'azienda, invece, il limite è pari al 2 per cento della somma delle attività oggetto di conferimento. Non è chiaro se in questo caso se le attività vadano calcolate al valore di libro presso la conferente o al valore a cui vengono conferite, soluzione quest'ultima che sembrerebbe la più ragionevole.

È poi previsto che, ai fini della trasformazione in credito d'imposta, il conferitario possa tenere conto delle proprie perdite fiscali ed eccedenze Ace solo negli stessi limiti e alle stesse condizioni previsti per le perdite che possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione, ovvero nei limiti del proprio patrimonio netto ed a condizione che sia rispettato il test di vitalità (articolo 172, comma 7, del Tuir); a tal fine è richiesta obbligatoriamente la redazione di una situazione patrimoniale ai sensi dell'articolo 2501-quater, commi 1 e 2, del Codice civile. Poiché la norma richiama anche il secondo comma dell'articolo 2501-quater, si ritiene che anche in questo caso si possa far riferimento al bilancio d'esercizio, se riferito ad una data non anteriore a 6 mesi. Evidentemente, i limiti patrimoniali e di vitalità valgono anche per la trasformazione delle Dta in sede di fusione o scissione.

La società risultante dall'aggregazione aziendale può optare per una conversione totale o parziale delle Dta disponibili, non essendo previsto un vincolo in tal senso. Nel caso di conversione parziale, si ritiene che ci sia piena libertà nell'identificazione delle attività convertibili (perdite fiscali o eccedenze Ace).

La norma, infine, non prevede ipotesi di decadenza dall'agevolazione; pertanto, la successiva "disaggregazione" delle imprese integrate (ad esempio attraverso scissione o cessione di rami d'azienda) non comporterebbe in linea di principio alcun recupero del beneficio acquisito in termini di monetizzazione del tax credit.

## 11. Ricerca e sviluppo in agricoltura, svolta in manovra: sì al bonus per i redditi fondiari

*Norme & Tributi Plus dell'1/1/2021, Gian Paolo Tosoni*

Riaperta con certezza la possibilità di usufruire del credito d'imposta per la ricerca e sviluppo anche nel settore agricolo. Lo prevede il comma 1064 della legge di Bilancio per l'anno 2021 (legge 178/2020 pubblicata sulla «Gazzetta Ufficiale» del 30 dicembre) che

20

potrebbe avere un significato interpretativo e quindi confermare il beneficio anche per l'anno 2020.

La modifica normativa è apparentemente poco significativa e si concretizza con la definizione dell'ambito soggettivo. La norma vigente per l'anno 2020 individuava i soggetti beneficiari indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del «reddito di impresa». In questo modo la norma restringeva letteralmente la agevolazione ai soggetti rientranti nel capo VI del Tuir ed era preclusa per i soggetti titolari di redditi fondiari che rientravano nel capo II. Quindi le imprese agricole individuali e le società semplici rientrando nei redditi fondiari non potevano ambire al credito di imposta. Con le modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2021 il dato normativo resta sostanzialmente uguale ma non si fa più riferimento al reddito «d'impresa» ma «dell'impresa». Siccome la norma dispone anche che non rileva il regime fiscale di determinazione del reddito si può ritenere che dal 2021 il credito di imposta per ricerca e sviluppo competa a tutte le imprese che operano nel settore agricolo.

Si ha però l'impressione che l'esclusione del beneficio agli agricoltori nell'anno 2020 non era voluto e quindi occorrerebbe una conferma ufficiale che la modifica contenuta nella legge di Bilancio 2021 ha carattere interpretativo.

Sono considerate attività di ricerca e sviluppo ammesse al credito di imposta le attività di ricerca fondamentale di ricerca industriale e sviluppo in campo scientifico o tecnologico. Nel settore agricolo molte risorse vengono destinate alla ricerca per quanto riguarda le varietà nel settore sementiero, ortofrutticolo e vivaistico.

La norma prevede un proroga della agevolazione per due anni a tutto il 31 dicembre 2022. Le nuove percentuali di credito di imposta rapportate all'ammontare delle spese ammesse alla ricerca e sviluppo sono le seguenti:

- ricerca e sviluppo la percentuale del credito di imposta è pari al 20% con un massimale annuo di spesa di 4 milioni di euro;
- innovazione tecnologica il credito di imposta è del 10% sulla spesa massima di 2 milioni di euro;

- innovazione digitale la percentuale è del 15% con un massimale annuo di due milioni di euro;
- transizione ecologica credito del 15% sulla spesa massima di due milioni di euro.

La normativa introdotta lo scorso anno con la legge 160/2019 prevede la elencazione delle spese ammesse al beneficio della ricerca e sviluppo valide anche per il prossimo biennio con delle limitazioni come ad esempio del 20% per le spese del personale dipendente.

Il credito di imposta è utilizzabile in compensazione in tre quote annuali di pari importo a partire dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione e subordinatamente al rilascio della certificazione emessa ed ora asseverata da un professionista iscritto nell'elenco dei revisori legali o società di revisione.

Viene infatti introdotto l'obbligo della asseverazione con relazione tecnica allo scopo di assicurare una migliore certezza alle imprese sulla ammissibilità delle attività svolte.

È prevista anche una procedura di collaborazione tra il ministero dello Sviluppo economico e l'agenzia delle Entrate per la corretta applicazione del credito di imposta.

## 12. Bonus ricerca e sviluppo compatibile con i ricavi agrari

La legge di Bilancio 2021 (legge 178/2020) reca un'importante precisazione relativa al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative fruibile dalle aziende agricole.

Nel prorogare la misura introdotta dalla manovra 2020 sino al 2022, a più favorevoli condizioni, il comma 1064 chiarisce che l'agevolazione potrà essere fruita anche dagli imprenditori agricoli titolari di reddito agrario. Il comma 199 della legge 160/19 aveva invece precluso l'agevolazione ai tali contribuenti.

In virtù dei commi 128 e 129, viene istituito il fondo per lo sviluppo ed il sostegno delle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura con lo stanziamento di 150 milioni di euro per l'anno 2021.

Le modalità di attuazione degli aiuti sono rimesse ad uno o più decreti ministeriali da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di bilancio. A opera del comma

130, incremento di 70 milioni di euro del fondo di solidarietà nazionale previsto dal Dlgs 102/04 per il ristoro dei danni subiti dalle aziende agricole a seguito di eventi calamitosi verificatisi a partire dall'anno 2019.

La dotazione del fondo per il 2021 sale così a 90 milioni per indennizzare i danni di produzioni, strutture e impianti non inseriti nel "Piano di gestione dei rischi in agricoltura" e pertanto non assicurabili con polizze agevolate.

Il comma 131 estende il credito d'imposta del 40% per la tutela del made in Italy alle reti di imprese agricole e agroalimentari per realizzare e ampliare le reti informatiche per il potenziamento del commercio elettronico.

Prevista dai commi 134 e 135 l'istituzione di un fondo per lo stoccaggio privato dei vini di qualità certificata al fine di sostenere la ripresa del comparto vitivinicolo duramente messo in ginocchio dalle limitazioni del canale della ristorazione causa Covid.

Per il 2021 la dotazione ammonta a 10 milioni di euro, ma anche in tal caso occorrerà attendere apposito decreto ministeriale nei successivi 60 giorni.

Rifinanziamento di altri 10 mln per il fondo a sostegno del settore suinicolo istituito dal DI 27/19 con la novità che potranno essere concessi contributi a fondo perduto per incentivare gli investimenti finalizzati a migliorare la sostenibilità delle aziende zootecniche, di produzione e di trasformazione di carne (commi 136-137).

Istituito infine, dal comma 138, un fondo di 10 milioni di euro per il 2021 per la tutela e il rilancio delle filiere apistica, brassicola, della canapa e della frutta a guscio la cui attuazione è rimessa a un decreto interministeriale Mipaaf-Mef da adottare entro 60 giorni.

### 13. Proroga di sei mesi per fondo di garanzia e moratoria dei finanziamenti

Con la definitiva approvazione al Senato e la pubblicazione in «Gazzetta Ufficiale», la legge 178/2020 (legge di Bilancio 2021) introduce proroghe e nuove disposizioni volte a mantenere ed incrementare l'accesso delle imprese alla liquidità: si tratta di modifiche che, nella consapevolezza che gli effetti economici della pandemia sono ancora da stimare definitivamente, vanno nella direzione di consentire ancora alle imprese di beneficiare

degli aiuti di stato all'interno del temporary framework, estendendo inoltre anche le tipologie di soggetti abilitati a sostenere le imprese in questa fase.

L'intervento del Fondo di garanzia di cui all'articolo 13 del decreto legge 23/2020 è prorogato fino al 30 giugno 2021, consentendo quindi alle piccole e medie imprese di ricorrere al credito garantito ancora per un semestre, fatta eccezione per le imprese con non meno di 250 dipendenti, che disporranno di un minor termine al 28 febbraio 2021.

Per fare fronte al maggiore impegno finanziario richiesto (e anche al maggiore rischio di default sottostante) la dotazione del Fondo di garanzia è stata incrementata complessivamente di 4,5 miliardi di euro.

Anche la moratoria ex articolo 56 del decreto legge 18/2020 è prorogata al 30 giugno 2021, con l'effetto quindi di consentire alle imprese che l'avessero già richiesta di godere – in via automatica – di ulteriori sei mesi di sospensione dei pagamenti sottostanti, salvo una rinuncia espressa dell'impresa da comunicare entro il 31 gennaio (31 marzo per le imprese del settore turistico, per le quali la moratoria era già stata estesa a tale data).

Anche il termine di 18 mesi per le eventuali procedure esecutive di cui all'articolo 56 del decreto legge 18/2020 decorrerà dal 30 giugno 2021 e non più dal 31 gennaio 2021.

Per le imprese che ancora non avessero richiesto questa misura di sostegno si riaprono i termini e potranno provvedervi sino a tutto il 31 gennaio 2021. Per fare fronte al maggiore impegno finanziario la dotazione della sezione apposita del Fondo di garanzia è incrementata di 600 milioni di euro.

La legge di Bilancio 2021 prevede poi una seconda importante novità relativa ai confidi, destinatari di contributi per il Fondo per la prevenzione del fenomeno dell'usura di cui all'articolo 15 della legge 108/1996: qualora non necessari, essi possono essere utilizzati dai confidi sia per nuove garanzie a intermediari, sia per erogare direttamente credito.

Le garanzie, in particolare, potranno riguardare operazioni per liquidità a favore delle micro imprese e Pmi a elevato rischio finanziario (normalmente sgradite al sistema bancario), dietro stipula di apposite convenzioni con le banche e gli altri intermediari finanziari; anche le operazioni di rinegoziazione o allungamento dei debiti o sospensione potranno essere oggetto di garanzia – i nuovi finanziamenti per rinegoziazione garantiti dai



confidi, se concessi, dovranno prevedere credito addizionale in misura minima del 20 per cento del debito residuo in essere.

L'erogazione diretta di credito da parte dei confidi nei confronti delle micro imprese e Pmi è invece una novità, ed è consentita nel limite di 40mila euro per singola operazione: stante la delicatezza dell'attività svolta, essa sarà consentita solo ai Confidi iscritti agli albi ex articoli 106 e 112-bis del Testo unico bancario, previa compliance degli stessi ai requisiti patrimoniali, di governance, organizzativi e di trasparenza che saranno fissati con decreto del ministero dell'Economia.

Un terzo intervento della Finanziaria 2021 è rappresentato dal sostegno consulenziale e finanziario al salvataggio delle imprese in crisi da parte dei lavoratori: come già previsto anche dal Fondo ex articolo 43 del decreto legge 34/2020 gestito da Invitalia, i dipendenti possono costituirsi in cooperativa per acquistare e ristrutturare l'azienda in crisi per la quale lavorano, con il sostegno delle società finanziarie cooperative di cui all'articolo 17 della legge 49/1985.

Sarà il ministero dello Sviluppo economico ad incaricare e remunerare le finanziarie del mondo cooperativo al fine di assistere i lavoratori, fornendo loro consulenza per creare la nuova cooperativa e anche successivamente finanziarla per consentire il workers buy-out previsto dalla legge. Per sostenere queste nuove iniziative sono state incrementate le dotazioni del fondo speciale per la crescita sostenibile ex articolo 23 del decreto legge 83/2012 di complessivi 20 milioni di euro.

#### 14. Copertura Sace fino al 70% anche per i minibond

La legge di Bilancio 2021 (legge 178/2020) interviene sulle misure di liquidità alle imprese prevedendo una proroga per gli interventi operati dalla Sace (articolo 1 del DL 23/2020), che vengono posticipati al 30 giugno 2021. La stessa scadenza è ora prevista anche per gli interventi di Cassa depositi e prestiti derivanti da garanzie su portafogli di finanziamenti concessi da banche e altri soggetti abilitati all'esercizio del credito alle imprese che abbiano sofferto di una riduzione del fatturato a seguito della pandemia.

L'articolo 1, comma 1-bis, stabilisce l'intervento in garanzia di Sace a fronte della cessione di crediti da parte delle imprese. Rispetto all'impianto normativo iniziale che prevedeva

tale intervento solo per le cessioni pro solvendo, la legge di Bilancio lo amplia anche alle cessioni pro soluto. Restano, invece, immutati i destinatari potenziali, ovvero banche e intermediari finanziari (leasing, factoring, credito al consumo, credito ipotecario, prestito su pegno, rilascio di garanzie), senza previsione di apertura ai fondi di credito e al cosiddetto comparto dell'invoice trading (si veda il Sole 24 Ore del 9 giugno 2020).

Viene prevista, alla lettera n) del comma 2, la possibilità anche per i finanziamenti garantiti da Sace, successivi al 31 dicembre 2020, di rimborso dei finanziamenti pregressi nell'ambito di operazioni di rinegoziazione, purché sia erogato credito aggiuntivo in misura pari almeno al 25% dell'importo del finanziamento oggetto di rinegoziazione e a condizione che il rilascio della garanzia sia idoneo a determinare un minor costo o una maggior durata del finanziamento rispetto a quello oggetto di rinegoziazione. Di conseguenza, si modifica l'articolo 1-bis, comma 1, lettera d), del Dl 23 per consentire che, in caso di rinegoziazione del debito, la quota destinata al rimborso di finanziamenti erogati dai medesimi soggetti finanziatori non sia accreditata su apposito conto corrente dedicato. Come chiarito dalla relazione illustrativa, ciò consentirà alla banca di effettuare eventuali compensazioni tra importi a debito e a credito.

Nel Dl 23 viene poi inserito l'articolo 1-bis.1 in virtù del quale dal 1° marzo 2021 al 30 giugno 2021 Sace potrà intervenire in garanzia per le imprese con un numero di dipendenti non inferiore a 250 e non superiore a 499 (ovvero le mid cap) secondo le modalità del Fondo centrale di garanzia, cioè gratuitamente, fino alla copertura del 90 per cento 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 centrale. La decorrenza si lega al successivo comma 245 della legge di Bilancio 2021, che prevede che l'operatività del Fondo centrale di garanzia per le imprese mid cap sia fino al 28 febbraio 2021. Per queste operazioni non si applica l'obbligo, per l'impresa beneficiaria, di gestire i livelli occupazionali attraverso accordi sindacali. Continua poi a farsi riferimento al valore del fatturato in Italia e dei costi del personale sostenuti in Italia da parte dell'impresa ovvero su base consolidata qualora la stessa appartenga ad un gruppo. I benefici accordati in base al temporary framework non devono superare le soglie ivi previste, tenuto conto di eventuali altre misure di aiuto, da qualunque soggetto erogate, di cui la società abbia beneficiato.

Nell'ambito, poi, della specifica disciplina relativa a Sace (articolo 6 del DI 269/2003) viene consentito alla stessa l'intervento in garanzia e controgaranzia per una percentuale massima di copertura, salvo specifiche deroghe previste dalla legge, del 70 per cento. La platea dei destinatari, oltre agli intermediari creditizi, è ampliata al fine di considerare anche le imprese di assicurazione, nazionali e internazionali, autorizzate all'esercizio del ramo credito e cauzioni. Ulteriore ampliamento è poi finalizzato a ricomprendere anche la concessione di garanzie sotto qualsiasi forma in favore di sottoscrittori di prestiti obbligazionari, cambiali finanziarie, titoli di debito e altri strumenti finanziari emessi da imprese con sede in Italia. Sembra chiaro, quindi, l'intervento in garanzia di Sace anche per il debito non bancario, rappresentato da obbligazioni, minibond e strumenti di finanza alternativa in genere emessi dalle imprese.

È infine previsto che facciano capo a Sace gli obblighi di registrazione nel Registro nazionale aiuti di Stato delle misure di aiuto concesse ai sensi dell'articolo 1 del DI 23/2020.

## 15. Resto al Sud, l'agevolazione si estende fino a 55 anni di età

Le politiche di sviluppo nel Mezzogiorno rappresentano un asse portante della legge di Bilancio 2021 (legge 178/2020). Sono diverse, infatti, le norme di agevolazione che vengono prorogate, modificate o introdotte anche alla luce delle modifiche introdotte nell'esame parlamentare alla legge di Bilancio con un impatto diretto nelle aree in ritardo di sviluppo del nostro Paese.

### **Resto al Sud**

Le agevolazioni disposte dal DI 91/2017 (Resto al Sud) sono estese a tutti i soggetti fino a 55 anni, elevando il limite anagrafico che precedentemente era fissato a 45 anni. I beneficiari sono residenti nelle regioni ammesse (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) e nelle aree del cratere sismico del Centro Italia (Lazio, Marche, Umbria). A ciascun progetto potrà essere attribuito un finanziamento fino ad un massimo di 60mila euro per ogni soggetto richiedente operante in forma individuale e dotato dei requisiti di ammissibilità alla misura. Per quelli operanti in forma societaria, il

finanziamento è pari a 50mila euro per ogni socio e, comunque, fino ad un ammontare massimo complessivo di 200mila euro.

### **Decontribuzione**

La manovra punta poi a ridurre il peso negativo del periodo pandemico sul livello di occupazione nelle aree svantaggiate. A tal scopo, quindi, la norma riscrive l'esonero contributivo disposto dall'articolo 27, comma 1, del DL 104/2020, accordando le seguenti riduzioni:

- 30 per cento dei complessivi contributi previdenziali da versare fino al 31 dicembre 2025;
- 20 per cento dei complessivi contributi previdenziali da versare per gli anni 2026 e 2027;
- 10 per cento dei complessivi contributi previdenziali da versare per gli anni 2028 e 2029.

Per il periodo 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021, la decontribuzione è riconosciuta nel rispetto delle condizioni previste dalla comunicazione della Commissione europea C(2020) 1863 final, del 19 marzo 2020 mentre, per il periodo dal 1° luglio 2021 al 31 dicembre 2029 bisognerà attendere l'ok della Commissione europea ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e nel rispetto delle condizioni previste dalla normativa applicabile in materia di aiuti di Stato.

### **Proroga del bonus investimenti**

Si prosegue con la proroga del bonus investimenti nel Mezzogiorno (regioni Sardegna, Sicilia, Calabria, Basilicata, Campania, Puglia, Molise e Abruzzo) fino a tutto il 2022. La norma agevola l'acquisto di macchinari, impianti ed attrezzature attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta, a percentuali variabili a seconda della dimensione d'impresa, spendibile in F24. Il bonus è attribuito nella misura pari al 45% nel caso di piccole imprese, del 35% per le medie e del 25% per quelle di grandi dimensioni. Per il Molise e l'Abruzzo, invece, le percentuali di aiuto sono ridotte rispettivamente al 30%, al 20% e al 10 per cento.

## 16. Aumenti di capitale fino al 30 giugno con bonus alla società

*Gli interventi. Il credito d'imposta commisurato alle perdite arriva al 50% con chance di compensazione dall'approvazione del bilancio 2020 al 30 novembre 2021. Incognita click day*

La legge di Bilancio 2021 potenzia le misure intese a favorire la capitalizzazione delle imprese che nel corso del lockdown hanno registrato un calo dei ricavi rispetto all'esercizio 2019. Si tratta dell'agevolazione introdotta dall'articolo 26 del decreto Rilancio a vantaggio delle società di capitali o cooperative di piccole e medie dimensioni in presenza di aumenti di capitale deliberati a partire dal 20 maggio 2020 e che siano integralmente versati entro il 31 dicembre 2020.

Il sostegno è rivolto ai soggetti con sede in Italia con **i)** un ammontare di ricavi relativo al periodo d'imposta 2019 compreso tra i cinque e i cinquanta milioni di euro; nel caso in cui la società appartenga ad un gruppo si fa riferimento al valore dei ricavi su base consolidata, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo; **ii)** una riduzione complessiva dell'ammontare dei ricavi rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente in misura non inferiore al 33%, a causa dell'emergenza Covid-19; nel caso in cui la società appartenga a un gruppo si fa riferimento al valore dei ricavi su base consolidata, non tenendo conto dei ricavi conseguiti all'interno del gruppo. È inoltre richiesta una serie di requisiti quali, a titolo esemplificativo, una situazione di regolarità contributiva e fiscale nonché l'essere in regola con la normativa del lavoro e prevenzione infortuni, così come meglio indicato nella disposizione citata. A coloro che sottoscrivano l'aumento del capitale, fino a un investimento massimo di 2 milioni di euro, spetta un credito d'imposta del 20 per cento. Il limite massimo alla sottoscrizione non è però l'unica prescrizione. Infatti la norma prevede che la partecipazione derivante dal conferimento dev'essere posseduta fino al 31 dicembre 2023 e che fino a tale data l'eventuale distribuzione di riserve di qualsiasi tipo da parte della società oggetto del conferimento in denaro, comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo del contribuente di restituire l'ammontare detratto, unitamente agli interessi legali.

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento e in quelle successive fino a quando non se ne concluda l'utilizzo, nonché a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione

della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento, anche in compensazione. Ma il decreto Rilancio concede un doppio credito d'imposta in quanto anche la società destinataria del conferimento in denaro può accedere a una misura di vantaggio che si renderà fruibile a seguito dell'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2020. Si tratta del credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale. Anche questo secondo "bonus" comporta un vincolo a tempo nella disponibilità delle poste "libere" del patrimonio netto: la distribuzione di qualsiasi tipo di riserva prima del 1° gennaio 2024 comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituire l'importo fruito, unitamente agli interessi legali. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di effettuazione dell'investimento e il credito non concorre alla formazione del reddito ai fini Ires e del valore della produzione ai fini Irap.

Ebbene la legge di Bilancio estende, con alcuni ritocchi, il credito d'imposta sulle perdite. Con una prima modifica l'ammontare massimo del credito d'imposta a favore della società viene aumentato dal 30 al 50% per gli aumenti di capitale deliberati nel primo semestre del 2021. Con una seconda integrazione si stabilisce che il credito possa essere utilizzato in compensazione successivamente alla data di approvazione del bilancio 2020 ma entro il 30 novembre 2021, ferma restando la data d'inizio. Per gli aumenti realizzati nel primo semestre del 2021, il limite alla distribuzione di riserve viene spostato alla fine del 2024. In ogni caso, qualora il conferente sia una persona giuridica, è necessario che sia certificato che il credito d'imposta non abbia l'effetto di eccedere il limite di 800mila per le misure di aiuto di Stato complessivamente fruito nell'ambito dell'emergenza da Covid-19.

Un'ultima novità riguarda le imprese in crisi. Se si conferma l'esclusione delle società in procedura concorsuale, vengono ora ammesse alle agevolazioni anche le «imprese, non in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019, ammesse successivamente a tale data al concordato preventivo con continuità aziendale». La previsione va nella giusta direzione, ma ancora troppo limitativa, sia perché presuppone l'intervenuta omologazione alla data di presentazione dell'istanza (o di approvazione del bilancio che consente di usufruire del beneficio), sia perché rischia di lasciare fuori le operazioni di ricapitalizzazione realizzate nell'ambito di accordi di ristrutturazione omologati.

Le istanze per la richiesta del credito d'imposta dovranno essere presentate nel 2021 e sarà definito un click-day in quanto sono affidate alla misura risorse limitate a 2 miliardi di euro e l'ottenimento del credito d'imposta è condizionato all'ordine cronologico di ricezione delle domande.

## 17. Copertura delle perdite 2020 rinviabile al bilancio 2025

### *Differito l'obbligo di ripianamento*

Perdite 2020 con obbligo di ripianamento differito al 2025. Il comma 266 della legge di Bilancio sospende alcune norme del Codice civile, consentendo di effettuare la copertura delle perdite relative all'esercizio 2020 entro cinque anni, ovvero fino al bilancio 2025.

La nuova disposizione interviene direttamente sull'articolo 6 del DL 23/2020 (convertito dalla legge 40/2020) intitolato «Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale» che sospendeva alcune disposizioni del Codice civile fino al 31 dicembre 2020 e lo sostituisce.

La formulazione del comma è sostanzialmente simile a quella precedente, limitandosi a sostituire il riferimento al 31 dicembre 2020 con quello al 31 dicembre 2025.

Più in dettaglio, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020 non si applicano gli articoli 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-bis, commi 4, 5 e 6, e 2482-ter e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, comma 1, numero 4), e 2545-duodecies.

Gli articoli 2446 e 2447 riguardano le società per azioni, mentre gli articoli 2482-bis e ter si riferiscono alle società a responsabilità limitata: in sostanza sono sospese le norme che riguardano la riduzione del capitale per perdite (articoli 2446 e 2482-bis) e la riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale (articoli 2447 e 2482-ter).

È previsto che il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo stabilito dagli articoli 2446, comma 2, e 2482-bis, comma 4, è posticipato al quinto esercizio successivo: in sostanza, il normale riferimento all'esercizio successivo a quello nel quale la perdita si è verificata è spostato al 2025, con obbligo per l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio di ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

Medesimo discorso nel caso di riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale, situazione che consente ai soci di deliberare il rinvio delle decisioni al 2025: si tratta della riduzione del capitale e contemporaneo aumento dello stesso a una cifra non inferiore al minimo, o della trasformazione della società.

L'assemblea pertanto può deliberare di rinviare tali decisioni fino alla chiusura dell'esercizio 2025: questo significa che fino a tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società (articoli 2484, comma 1, n. 4 per le società di capitali e 2545-duodecies per le società cooperative).

Tutto questo fa capire che resta l'obbligo d'informativa che impone agli amministratori di convocare "senza indugio" l'assemblea per riferire ai soci circa la situazione: poi entrano in campo le decisioni dei soci.

Tuttavia la norma impone una distinta indicazione nella nota integrativa delle perdite "sospese" con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Si tratta dell'estensione dell'obbligo già previsto dall'articolo 2427 n. 7-bis) del Codice civile che impone l'indicazione, in appositi prospetti, delle voci del patrimonio netto con specificazione dell'origine, possibilità di utilizzazione e distribuibilità e dell'avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi: pertanto, le perdite relative all'esercizio 2020 saranno "isolate" rispetto alle altre per le quali non opera il differimento.

Il principio contabile Oic 28, relativo al patrimonio netto, fornisce un esempio dello schema di tabella da riportare in nota integrativa in base a quanto prevede l'articolo 2427 n. 7-bis): si tratta di integrare la tabella con evidenza delle perdite 2020.

Evidentemente la tabella costituisce un'indicazione di massima: ciascuna impresa la può redigere come meglio crede, anche per le perdite 2020 che saranno evidenziate in apposita colonna o con altre modalità.

Infine, è opportuno evidenziare che la nuova norma contenuta all'interno della legge di Bilancio 2021 non estende la sospensione agli articoli 2467 e 2497-quinquies, relativi alla postergazione dei finanziamenti dei soci effettuati dalla data di entrata in vigore del DI



23/2020 (ossia il 9 aprile 2020) che, pertanto, scade al 31 dicembre 2020: disposizione contenuta nell'articolo 8 del DI 23/2020.

## 18. Aggregazioni incentivate: Dta convertibili in tax credit

### *Perdite e Ace*

La legge di Bilancio 2021 introduce degli incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale mediante fusioni, scissioni e conferimenti aziendali. La norma da un lato amplia il meccanismo del bonus aggregazioni (articolo 11 DI 34/2019), perché consente di incentivare anche l'acquisto di partecipazioni a seguito dall'operazione straordinaria, dall'altro incentiva la fornitura di liquidità secondo la logica della monetizzazione delle Dta di cui all'articolo 55 del DI 18/2020.

Si consente all'avente causa dell'operazione (incorporante o risultante della fusione, beneficiario o conferitario) deliberata nel corso del 2021 di trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate, anche se non iscritte in bilancio, relative a perdite fiscali ed eccedenze Ace maturate fino al periodo d'imposta precedente e non ancora dedotte né trasformate in credito d'imposta. Tale trasformazione avviene per un quarto alla data di efficacia giuridica dell'operazione e per i restanti tre quarti al primo giorno dell'esercizio successivo. L'importo prevede un limite pari al 2% della somma delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, risultanti dalla situazione patrimoniale ex articolo 2501-quater del Codice civile, senza considerare il soggetto che presenta le attività di importo maggiore. Quindi l'effetto appare massimo in presenza di aggregazione di soggetti dimensionalmente simili.

In caso di conferimento si guarda invece alle attività del solo conferitario, ma comunque nel rispetto dei limiti al riporto perdite in base all'articolo 172, comma 7, del Tuir. E a tal fine è obbligatoria la redazione della situazione patrimoniale. Chiaramente, poi, dalla data di efficacia giuridica dell'operazione le perdite che hanno originato Dta trasformate in credito d'imposta non potranno più essere dedotte dai redditi, e lo stesso dicasi per le eccedenze Ace.

Regole particolari valgono in caso di consolidato e trasparenza fiscale. Similmente al bonus aggregazioni, sono posti dei limiti in quanto si richiede un'operatività dei partecipanti di almeno due anni e che non facciano parte dello stesso gruppo societario né in ogni caso siano legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% o controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'articolo 2359 comma 1 n. 1 del Codice civile.

Salvo il fatto, a differenza del bonus aggregazioni, che l'incentivo spetta anche nel caso di acquisto della partecipazione seguita da una delle operazioni straordinarie citate. Il credito d'imposta, che non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap, può essere utilizzato in compensazione senza limiti d'importo, ceduto o richiesto a rimborso.

Per beneficiare della trasformazione delle Dta in crediti d'imposta occorre pagare una commissione pari al 25% delle Dta trasformate, da versarsi per il 40% entro trenta giorni dalla data di efficacia giuridica delle operazioni e per il restante 60 entro i primi trenta giorni dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle operazioni stesse.

Ciascun soggetto può applicare una sola volta l'incentivo, indipendentemente dal numero di operazioni straordinarie realizzate nell'arco temporale di riferimento.

## 19. Industria 4.0 e macchinari: bonus spendibili in tre anni

*Investimenti. Le spese sostenute dal 16 novembre 2020 consentono di accedere a crediti d'imposta più convenienti. Ma si profilano già nuovi ritocchi normativi*

I nuovi crediti d'imposta sugli investimenti previsti dalla legge di Bilancio 2021 si intrecciano con quelli già in vigore e impongono di individuare quale sia il bonus spettante. Ma non mancano criticità su cui sono in arrivo nuovi interventi normativi che potrebbero entrare già oggi in un decreto legge sul cuneo fiscale (come evidenziato negli articoli in pagina 3).

Dal canto loro, i commi da 1051 a 1063 della legge di Bilancio ripropongono, con caratteristiche più vantaggiose, gli incentivi per gli investimenti in beni strumentali, sia 4.0

che “ordinari” (esclusi immobili e autovetture), partendo dagli acquisti effettuati dallo scorso 16 novembre 2020, sovrapponendosi dunque con la coda degli investimenti agevolati dalla legge 160/2019, che scadrà il 30 giugno 2021. Intanto il Mise chiarisce che la comunicazione sugli incentivi usufruiti in forza della legge di Bilancio dello scorso anno, che ha esclusive finalità informative e non condiziona l’efficacia del bonus, potrà essere effettuata nel corso del 2021 dopo l’emanazione di un provvedimento direttoriale.

### **Agevolazioni in cinque blocchi**

La manovra 2021 prevede vari crediti d’imposta per gli investimenti realizzati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022 (con coda a giugno 2023) suddividendoli in cinque blocchi.

Il primo riguarda gli investimenti in beni materiali “non-industria 4.0” (senza le caratteristiche dell’allegato A alla legge 232/2016) e in beni immateriali “non-industria 4.0” (senza le caratteristiche dell’allegato B alla legge 232/2016) effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021 (con coda al 30 giugno 2022 per “prenotazioni”, cioè ordini e acconti del 20%, entro il 2021): spetta un credito d’imposta del 10% sul costo di acquisto calcolato su un massimo di 2 milioni di euro per i beni materiali e di un milione di euro per gli immateriali. Il credito è aumentato al 15% per strumenti tecnologici destinati al lavoro agile.

Il secondo gruppo riguarda i medesimi investimenti di cui sopra effettuati tra l’1° gennaio 2022 e il 31 dicembre 2022 (con coda al 30 giugno 2023 in presenza di “prenotazioni” entro il 2022): il credito di imposta scende al 6% con un tetto di 2 milioni di euro di costo per i beni materiali e di un milione di euro per gli immateriali. Gli investimenti di questi primi due blocchi riguardano anche i professionisti, mentre quelli successivi solo le imprese.

### **Beni «Industria 4.0»**

Nel terzo blocco entrano i beni materiali «Industria 4.0» acquisiti tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021 (con coda al 30 giugno 2022 per “prenotazioni” entro il 2021): il credito di imposta è del 50% sul costo di acquisto fino a 2,5 milioni di euro, del 30% tra 2,5 milioni e 10 milioni di euro e del 10% tra 10 milioni e 20 milioni di euro.

Il quarto blocco è costituito sempre dai beni «Industria 4.0» acquisiti tra il 1° gennaio 2022 e il 31 dicembre 2022 (con la solita coda al 30 giugno 2023 se vi sono “prenotazioni” entro il 2022): il credito di imposta scende al 40% sul primo scaglione di 2,5 milioni di euro, al 20% tra 2,5 milioni e 10 milioni di euro e resta al 10% tra 10 milioni e 20 milioni di euro. Infine, trovano spazio gli investimenti in software «Industria 4.0» (allegato B alla legge 232/2016) effettuati nell’intero periodo tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2022 (o entro il 30 giugno 2023 se vi è “prenotazione” nel 2022): il credito di imposta è pari al 20% su un costo massimo di un milione di euro.

### **Compensazioni in tre anni**

Il credito di imposta è compensabile in F24 in tre quote annuali di uguale importo a partire dall’anno di entrata in funzione o, per i beni «4.0», da quello di interconnessione (si attende il codice tributo). Per questi crediti, non si applica l’obbligo di attendere 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione (riposta a Telefisco 2020). Per i crediti del primo blocco, le imprese e i professionisti con ricavi o compensi inferiori a 5 milioni (nel 2019, come dovrebbe precisare il decreto-legge) possono effettuare la compensazione in unica soluzione.

I nuovi crediti di imposta vengono in parte a sovrapporsi con le agevolazioni della legge 160/209 che coprono gli investimenti del 2020 (anche dopo il 16 novembre) e fino al 30 giugno 2021 (“prenotazioni” entro fine 2020). La misura più elevata dei nuovi crediti, unita alla compensazione in tre rate (anziché cinque), già dall’anno di entrata in funzione o interconnessione (e non da quello successivo) rende vantaggioso applicare il nuovo incentivo.

Nella scelta tra quale norma applicare (ricordiamo che in fattura va riportato il richiamo alla agevolazione, anche mediante integrazione postuma da parte dell’acquirente; risposta a interpello 538/2020), va però verificato anche l’importo della spesa complessiva, perché ogni agevolazione (vecchia e nuova) ha un distinto plafond. Pertanto, qualora si superasse, tra 2020 e 2021, il tetto della nuova agevolazione, sarà opportuno spalmare gli investimenti tra l’una e l’altra norma potendo con ciò applicare la somma dei plafond.

La legge di Bilancio 2021 non prevede preclusioni a far rientrare nella nuova norma (se lo si desidera) anche investimenti del primo semestre 2021 per i quali sono state fatte

prenotazioni nel corrente anno. Questo aspetto potrebbe essere oggetto di nuovi interventi (molto probabilmente) in via normativa o interpretativa.

## 20. Ricerca e sviluppo con relazione asseverata

### *Potenziati aliquoti e massimali*

Il comma 1064 dell'articolo 1 della legge di Bilancio prevede l'estensione del credito d'imposta ricerca e sviluppo fino al 2022 e l'incremento delle percentuali e dei massimali di utilizzo. La manovra, anche alla luce del passaggio parlamentare, mantiene di fatto l'impianto normativo originario pur apportando alcune altre modifiche di coordinamento. Resta da capire come interverranno altre correzioni normative anche su questo fronte (si rinvia agli articoli in pagina 3).

Ma proviamo a vedere nel dettaglio cosa prevede il testo della manovra in Parlamento. Anche se manca ancora una circolare di chiarimenti, le imprese potranno ad ogni modo dedicarsi alla pianificazione degli investimenti con un più ampio raggio temporale e con una correlazione tra investimenti (ad esempio per lo smart working, si veda il comma 1054 della legge di Bilancio 2021 e l'articolo 5, comma 1, lettera l del Dm attuativo 26 maggio 2020).

La legge di Bilancio 2021 entrerà in vigore il 1° gennaio 2021, ma poiché alcune novità del comma 1064 sembrano di coordinamento dovrà essere chiarito se queste possano avere carattere interpretativo e quindi decorrenza già dal 2020.

Oltre all'allungamento del beneficio di un biennio e cioè fino al periodo d'imposta in corso 31 dicembre 2022 (lettera a del comma 1064), la lettera f) aumenta per il 2021 ed il 2022 le percentuali ed i massimali annui dell'agevolazione rispetto a quelle vigenti per il 2020 come segue:

- ricerca e sviluppo: dal 12% al 20% con massimale annuo elevato da 3 a 4 milioni di euro;
- innovazione tecnologica: dal 6% al 10% con massimale annuo elevato da 1,5 a 2 milioni di euro;

- innovazione digitale «4.0»: dal 10% al 15% con massimale annuo elevato da 1,5 a 2 milioni di euro;
- transizione ecologica: dal 10% al 15% con massimale annuo elevato da 1,5 a 2 milioni di euro;
- design e ideazione estetica: dal 6% al 10% con limite annuo elevato da 1,5 a 2 milioni di euro.

Dal punto di vista di un migliore coordinamento tra le norme vigenti, si sottolinea che il comma 1064 (lettere b, c ed e) interviene su due tipologie di costi, che risultano ora ammissibili se sostenute nei confronti sia di soggetti residenti, sia di soggetti non residenti Ue o white list:

- le spese extra-muros ed intra-muros;
- le quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale.

Con riferimento al credito sull'innovazione tecnologica, di cui all'articolo 1, comma 201, della legge 160/2019, in coordinamento con quanto previsto per il credito per le attività di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 1, comma 200, della legge 160/2019, viene precisato che le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti sono ammissibili al credito d'imposta nel limite massimo complessivo pari al 20%:

- sia delle spese di personale indicate alla lettera a (conferma),
- sia delle spese ammissibili indicate alla lettera c (novità).

Inoltre, si dispone ora che tra le spese ammissibili al credito d'imposta per le attività di design e ideazione estetica (articolo 1, comma 203 della legge 160/2019) sono incluse anche quelle relative ai software.

Viene poi introdotto l'obbligo di "asseverare" la relazione tecnica, con l'evidente scopo di assicurare maggiore certezza alle imprese sull'ammissibilità delle attività svolte e delle spese sostenute (lettera g) del comma 1064).

Si ritiene che tale obbligo procedimentale decorra già dalle relazioni tecniche che dovranno essere predisposte nel 2021 relativamente ai crediti d'imposta maturati in relazione alle attività svolte nel 2020.

Infine, la lettera h) del comma 1064 introduce una procedura di collaborazione tra il ministero dello Sviluppo economico e l'agenzia delle Entrate per la corretta applicazione del credito d'imposta, che peraltro dovrà essere ora coordinata con quanto previsto dalla recente circolare 31/E/2020 (si veda Il Sole 24 Ore del 24 dicembre), che ha modificato tra l'altro le modalità di gestione degli interpelli sui crediti d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative.

## 21. Una chance per rivalutare partecipazioni e terreni

### *Affrancamento*

Nuova opportunità per l'affrancamento di valore dei terreni e delle partecipazioni (non quotate) posseduti al 1° gennaio 2021 al di fuori del regime d'impresa da parte di persone fisiche, società semplici, associazioni professionali ed enti non commerciali. A prevederlo è la legge di Bilancio 2021 all'articolo 1, commi 1122 e 1123.

Tale facoltà, originariamente disciplinata dall'articolo 5 della legge 448/2001, è ormai talmente frequente nelle leggi di Bilancio che non si comprende proprio perché non venga inserita a regime dell'ordinamento.

Essa permette ai contribuenti di ottenere, con il versamento di una imposta sostitutiva dell'11% sull'intero valore asseverato, la "liberazione" dall'imposta sui redditi gravante sulla plusvalenza implicita nel valore riportato da una perizia giurata di stima redatta da soggetti qualificati.

Tanto il versamento della prima (o unica rata) dell'imposta sostitutiva, quanto l'asseverazione della perizia di stima deve avvenire entro la data del 30 giugno 2021.

### **I calcoli**

Per le partecipazioni, l'imposta sostitutiva dell'11% (da calcolarsi sul valore proporzionale a quello del patrimonio sociale determinato con la perizia asseverata) va confrontata con

l'imposizione ordinaria sui capital gain, che attualmente prevede un prelievo indistinto (a sua volta sostitutivo) del 26% sulla plusvalenza, sia per i soci qualificati che non.

Per quanto riguarda le aree, il calcolo è meno diretto, perché dipende da diverse variabili, tra cui:

- situazione urbanistica dell'area (agricola, edificabile, lottizzata);
- modalità di acquisizione della stessa (acquisto, successione, donazione);
- presenza o meno di un precedente affrancamento fiscale.

Infatti, in base agli articoli 67 e 68 del Tuir:

- la cessione di un fondo agricolo determina una plusvalenza non imponibile se il bene è pervenuto per successione o se acquistato da oltre un quinquennio (in caso di donazione, i 5 anni decorrono dalla data di acquisto del donante);
- la plusvalenza da cessione di un'area edificabile è soggetta a tassazione separata (articolo 17, comma 1, lettera g-bis, del Testo unico delle imposte sui redditi), per cui il carico Irpef dipende dal reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno di percezione del corrispettivo;
- la plusvalenza da cessione di un terreno lottizzato si calcola a partire dal valore normale dell'area al quinto anno anteriore all'inizio della lottizzazione (terreno acquistato a titolo oneroso dal almeno cinque anni) ovvero al momento stesso dell'inizio della lottizzazione (terreno acquisito a titolo gratuito).

Inoltre, merita di essere considerato che per i terreni edificabili ricevuti per successione o donazione, il costo fiscalmente riconosciuto è quello dichiarato nella relativa dichiarazione (o in seguito definito).

Ricordiamo che, in entrambi i casi, non è consentito al medesimo contribuente revocare la scelta per l'affrancamento anche nell'eventualità di mancata cessione, se non per situazione assolutamente eccezionali (si veda l'ordinanza 27387/2020 della Cassazione di cui si è dato conto il 2 dicembre scorso su Ntplus).

Di conseguenza, all'atto del versamento dell'imposta sostitutiva, è opportuno che il progetto di cessione si trovi a uno stadio abbastanza avanzato.



## 22. Più tempo ai trimestrali per la registrazione delle fatture emesse

*Adempimenti. Annotazione dei documenti entro la fine del mese successivo al trimestre in cui è effettuata la cessione*

Registrazione delle fatture di vendita con cadenza trimestrale e futura abolizione dell'esterometro. Queste le principali novità in materia di Iva contenute nella legge di Bilancio 2021.

Il comma 1102 aggiunge un periodo al comma 3, dell'articolo 7 del Dpr 542/1999 (regolamento modificativo delle disposizioni per la presentazione delle dichiarazioni fiscali) disponendo che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per la liquidazione dell'Iva con cadenza trimestrale, possono annotare le fatture emesse entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione dell'operazione e con riferimento allo stesso mese di effettuazione dell'operazione.

Si tratta dei soggetti passivi Iva che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore 400mila euro per le imprese aventi per oggetto le prestazioni di servizi e per i professionisti, nonché 700mila euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, che hanno esercitato l'opzione per la liquidazione trimestrale (con maggiorazione dell'Iva dovuta dell'1% a titolo di interessi).

A tal proposito, va ricordato che il termine a regime per la registrazione delle fatture emesse è il giorno quindici del mese successivo, ma con riferimento al mese di emissione. In sostanza il termine della registrazione è previsto in tempo utile per effettuare la liquidazione periodica Iva. Quindi per i trimestrali viene adeguato dalla legge di Bilancio spostandolo in tempo utile per la liquidazione dell'Iva che scade il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre.

### **L'esterometro**

Dal 1° gennaio 2022 viene abolito l'esterometro, ma le fatture emesse e ricevute nei confronti di soggetti non residenti nel territorio dello Stato dovranno essere emesse e

registrate in forma elettronica e quindi transitare nel sistema di interscambio. Il comma 1103 della legge di Bilancio infatti pone dei termini per la gestione delle fatture con soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

- Per quanto riguarda le fatture emesse la scadenza per la trasmissione mediante lo Sdi è effettuata entro il termine di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi (entro 12 giorni dall'effettuazione della operazione).
- Per le fatture ricevute da soggetti non residenti la trasmissione è effettuata entro il quindicesimo giorno successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione, oppure di effettuazione della operazione. Attenzione che è un termine più breve di quello di registrazione delle fatture di acquisto interne che coincide con quello della liquidazione periodica o addirittura della dichiarazione annuale.

Per la transizione delle fatture estere nello Sdi è prevista un'apposita sanzione, che ricorda quella dello spesometro pari a 2 euro per ciascuna fattura con il limite massimo di 400 euro mensili, sanzione ridotta alla metà (massimo 200 euro mese), se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza.

### **L'esonero per i medici**

La legge di Bilancio allunga di un anno l'esonero dalla emissione della fattura elettronica per i medici. Infatti con la modifica all'articolo 10-bis del DL 119/2018 viene esteso al 2021 il divieto di emettere la fattura elettronica per gli operatori sanitari che sono obbligati all'invio dei dati al Sistema di tessera sanitaria. Nessun'altra modifica viene introdotta al riguardo anche in ordine alla tutela dei diritti di riservatezza del contribuente.

### **Le precompilate Iva**

Infine il legislatore interviene ancora una volta in ordine al programma di assistenza online a favore dei contribuenti, basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche, con l'esterometro nonché dei corrispettivi telematici. Nel tentativo di predisporre la bozza dei registri Iva e delle liquidazioni periodiche da proporre ai contribuenti (procedura al debutto proprio per le operazioni Iva dal 1° gennaio 2021),

viene ora previsto che le Entrate utilizzeranno gli ulteriori dati presenti nel sistema della Anagrafe tributaria (per utilizzare dichiarazione Iva e liquidazioni periodiche precedenti). La norma viene poi completata con una disposizione che riguarda i contribuenti e gli intermediari che accettano le bozze predisposte dall’Agenzia e le confermano, ottenendo l’esonero dalla tenuta dei registri Iva: tutto questo è possibile per gli intermediari in possesso delle delega per l’utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica.

Ultima novità: viene introdotto l’obbligo a carico delle regioni e province autonome dell’inserimento dei dati rilevanti ai fini dell’Irap in apposita sezione del portale sul federalismo fiscale.

### 23. Iva al 10% su vendite di cibi cucinati per asporto o consegna a domicilio

#### *Ristoranti*

Aliquota al 10% per le cessioni di piatti pronti e di pasti preparati in vista del loro consumo immediato, della loro consegna a domicilio o dell’asporto. Con una norma di interpretazione autentica la legge di Bilancio 2021 porta chiarezza su come applicare l’Iva sulle cessioni di pasti, che in questa epoca di Covid, caratterizza l’attività anche dei ristoranti, impossibilitati alla somministrazione diretta, ma obbligati a svolgere la loro attività con l’asporto o la consegna a domicilio.

A dire il vero la questione è stata oggetto, negli ultimi mesi, di due precedenti interventi uno a seguito di un’interpellanza parlamentare (risposta 5-05007/2020) e l’altra a seguito di un interpellato proposto all’agenzia delle Entrate (risposta 581/E/2020). In queste due risposte erano stati esaminati due situazioni molto simili a quelle prese in considerazione dalla norma di interpretazione autentica, anche se in questi documenti più che dell’aliquota Iva si discuteva della natura dell’operazione posta in essere dagli esercenti.

Come si ricorda, infatti, l’attività di somministrazione realizzata dai ristoranti nei propri locali e con l’intervento di apposito servizio ai tavoli è qualificabile quale prestazione di servizio ed è tassata al 10% in base al numero 121 della tabella A, parte III del Dpr 633/72.

Al contrario, come ha avuto modo di chiarire l'agenzia delle Entrate (risposta a interpello 581/2020), richiamando la Corte di giustizia (cause riunite C 497/09, C-499/09, C501/09 e C502/09 del 10 marzo 2011), l'attività che fa lo stesso ristoratore nel momento in cui consegna direttamente ai clienti i pasti cotti ovvero le bevande ovvero li recapita a domicilio tramite un servizio di mero trasporto l'operazione è da qualificarsi quale cessione di beni e, in quanto tale, la stessa dovrà seguire l'aliquota Iva propria dei beni ceduti.

In questo stesso contesto l'interpellanza parlamentare, tenendo conto della situazione creata da Covid-19, per il quale i ristoranti sono obbligati dalle ore 18 in poi ad effettuare la consegna dei pasti ai clienti senza poterli servire nei propri locali, sosteneva la possibilità di applicare l'aliquota Iva ridotta del 10% in forza del punto 12 bis (somministrazione di alimenti e bevande) ovvero del punto 1 (cessione di preparati alimentari) dell'allegato III della direttiva Iva (2006/112/Ce).

A seguito di queste due posizioni, a dire il vero non proprio coordinate, interviene ora la legge di Bilancio che in modo salomonico risolve ogni potenziale conflitto tra le precedenti pronunce. Infatti, da una parte, ribadisce che l'attività di asporto non modifica la natura di cessione della consegna dei pasti senza servizio al cliente, dall'altra, specifica che l'aliquota del 10% prevista dal numero 80 della tabella A, parte III, del Dpr 633/72 si applica anche alle cessioni di piatti pronti e di pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista del loro consumo immediato, della loro consegna a domicilio o dell'asporto.

## 24. Corrispettivi telematici, sanzione del 90% della minore imposta

### *Omissioni o infedeltà*

Memorizzazione dei dati e consegna dello scontrino a richiesta del cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, revisione integrale del quadro sanzionatorio e differimento al 1° luglio 2021 dell'utilizzo dei sistemi evoluti di incasso per memorizzare e trasmettere i dati dei corrispettivi giornalieri. Sono le novità in tema di certificazione delle vendite al dettaglio da parte di commercianti al minuto ed attività assimilate contenute nella legge di Bilancio 2021. Di assoluto interesse per gli operatori è indubbiamente il nuovo assetto sanzionatorio, con irrogazione di una sanzione in misura proporzionale al

90% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, ed una in misura fissa pari a 100 euro nei casi di omessa o tardiva trasmissione ovvero di invio con dati incompleti o non veritieri a condizione che la violazione stessa non abbia inciso sulla determinazione del tributo.

### **Memorizzazione e consegna**

Come indicato nella relazione illustrativa alla legge di bilancio, il momento di ultimazione ovvero di effettuazione dell'operazione, coincidente con la consegna del bene o con il pagamento, costituisce il termine entro cui i dati dei relativi corrispettivi devono essere memorizzati, utilizzando il registratore telematico (RT), il server RT o la procedura web messa a disposizione dall'agenzia delle Entrate. Con la stessa tempistica devono essere consegnati al cliente, e a richiesta di questo, i documenti che attestano l'operazione, e cioè in via alternativa il documento commerciale o la fattura.

### **Strumenti evoluti di pagamento**

È stata differita al 1° luglio 2021, rispetto al 1° gennaio 2021, l'operatività della disposizione dettata dall'articolo 2, comma 5-bis del Dlgs 127/2015, che prevede l'utilizzo di sistemi evoluti di incasso, attraverso carte di debito e di credito e altre forme di pagamento elettronico, per certificare fiscalmente i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi senza dovere necessariamente utilizzare RT o server RT. La proroga trova la sua ragione nei tempi tecnici necessari all'evoluzione degli strumenti che consentono i pagamenti elettronici per essere utilizzati anche per il rispetto dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi ai fini fiscali, nonché dalla necessità di emanare il provvedimento delle Entrate che ne stabilisce le regole tecniche solo dopo l'attuazione della procedura d'informazione prevista dalla direttiva Ue 2015/1535.

### **Le penalità**

Le altre modifiche normative interessano il regime sanzionatorio: come indicato nella relazione illustrativa alla legge di bilancio, si è voluto rendere il quadro di riferimento delle sanzioni più coerente con l'evoluzione delle procedure e degli strumenti tecnologici utilizzati per l'effettuazione della memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi. La mancata memorizzazione, l'omessa trasmissione o l'invio con dati

incompleti o non veritieri, prima delle modifiche e sino al 31 dicembre 2020, risultano sanzionate in misura pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 500 euro, con applicazione della sanzione accessoria della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, da tre giorni ad un mese, in caso di constatazione di quattro distinte violazioni, in giorni diversi, in un arco temporale di cinque anni. Il riordino del regime sanzionatorio passa attraverso l'integrazione dell'articolo 6 del Dlgs 471/1997, con previsione di una sanzione, pari al 90% dell'imposta (e non più al 100%) qualora i dati dei corrispettivi dell'operazione non siano stati regolarmente memorizzati o trasmessi. La violazione si realizza per tutte le ipotesi che si possono verificare, e cioè omessa, tardiva e/o infedele memorizzazione e omessa, tardiva e/o infedele trasmissione, tanto singolarmente, quanto cumulativamente. La mancata o tardiva memorizzazione, nonché la memorizzazione di dati incompleti o non veritieri («infedele») costituiscono quindi violazioni sanzionate nella medesima misura, ferma restando l'applicazione di un'unica sanzione pur a fronte di violazioni relative ai diversi momenti (memorizzazione e trasmissione) dell'adempimento individuato come unitario. La sanzione si applicherà quindi una sola volta, qualora, ad esempio, la trasmissione tardiva od omessa di un corrispettivo faccia seguito alla sua infedele memorizzazione. In via alternativa, è invece prevista l'irrogazione di una sanzione in misura fissa di 100 euro, per ciascun invio, nei casi di sola omessa o tardiva ovvero infedele (con dati incompleti o non veritieri) trasmissione, e a condizione che la stessa non abbia inciso sulla liquidazione del tributo.

## 25. Lotteria scontrini cashless ma il debutto è rinviato

### *L'incrocio con il Milleproroghe*

Intervento su due fronti per la lotteria degli scontrini. Da un lato, la manovra la inserisce a pieno titolo nella strategia del Governo definita «Italia cashless» delimitando la partecipazione ai soli acquisti effettuati con strumenti che - testualmente - «consentano il pagamento elettronico». Dall'altro, il decreto Milleproroghe (approvato dal Consiglio dei ministri del 23 dicembre e atteso in «Gazzetta Ufficiale» domani 30 dicembre) ne posticipa il debutto. La data di avvio non sarà più il 1° gennaio 2021 ma il Milleproroghe - secondo le ultime bozze circolate - collega l'avvio a un nuovo provvedimento delle Dogane d'intesa con le Entrate da adottare entro il 1° febbraio 2021.

Un (ulteriore rispetto a quelli già susseguitisi negli anni) differimento reso necessario alle luce delle richieste sempre più pressanti arrivate nelle ultime settimane dalle associazioni di categoria del commercio e degli esercenti, che hanno denunciato difficoltà e ritardi - anche a causa del protrarsi dell'emergenza Covid e le restrizioni connesse - nell'adeguamento dei registratori telematici. Così oltre al mini-rinvio della data dalla quale i consumatori potranno chiedere l'acquisizione del proprio codice lotteria, viene anche fissato il termine del 1° marzo a partire dal quale potranno essere segnalati sul portale telematico dedicato alla riffa di Stato quei negozianti che si rifiuteranno di far partecipare i consumatori al concorso. Segnalazioni che non sono prive di conseguenza visto che saranno utilizzate dall'agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza nell'ambito delle attività di analisi del rischio di evasione.

Tornando alla manovra, proprio perché viene superato il precedente doppio binario di premi tra pagamenti in contante e cashless, si prevede ora che il limite annuo dell'ammontare complessivo dei premi pari a 45 milioni di euro si applichi a tutti i premi.

Un'altra modifica incide, invece, sul cashback partito dall'8 dicembre: i rimborsi non saranno in alcun modo tassati.

## 26. Solidarietà sull'imposta di bollo

### *E-fattura*

Cedente o prestatore obbligati in solido al pagamento del bollo sulle fatture elettroniche anche se emesse da terzi per loro conto. Il comma 1108 dell'articolo 1 della legge di Bilancio interviene per evitare incertezze quando il soggetto che procede all'emissione della fattura è diverso dal cedente o prestatore. Per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative resta ferma la responsabilità in solido sul contribuente che effettua la cessione del bene o la prestazione di servizio. La norma precisa così i confini della solidarietà passiva per il pagamento dell'imposta di bollo non solo sulle fatture elettroniche ma anche sugli altri documenti inviati attraverso Sdi. Si tratta di una misura che assume un particolare rilievo in considerazione del previsto avvio, dal 1° gennaio 2021,

della procedura con cui l'agenzia delle Entrate provvede, per ciascun trimestre, all'integrazione delle fatture che non riportano l'evidenza dell'assolvimento dell'imposta di bollo ma per le quali l'imposta risulta dovuta.

Con Dm Mef 4 dicembre 2020, sono state ridefinite - per le e-fatture inviate tramite Sdi dal 1° gennaio 2021 - le scadenze di versamento del bollo, che dovrà essere effettuato entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre. Il bollo sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre 2021 dovrà quindi essere versato entro il 31 maggio 2021.

Le scadenze ordinarie presentano una particolarità quanto al secondo trimestre dell'anno: il pagamento andrà effettuato entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo alla chiusura. Inoltre, entro il 15 del primo mese successivo alla chiusura del trimestre, l'informazione su quanto risulta dovuto secondo le Entrate verrà messa a disposizione del cedente o prestatore, o dell'intermediario delegato i quali, qualora ritengano che, in relazione a una o più fatture integrate, non risultino realizzati i presupposti per l'applicazione del bollo procedono, entro l'ultimo giorno del primo mese successivo alla chiusura del trimestre, alla variazione dei dati comunicati. Per le fatture elettroniche inviate nel secondo trimestre, la variazione può essere effettuata entro il 10 settembre dell'anno di riferimento. In assenza di variazioni, le integrazioni si intendono confermate.

## 27. Sugar tax al via dal 2022, Plastic da luglio 2021

*Oltre i rinvii. Imposte dovute dai fabbricanti o dai committenti: i soggetti Ue o extra Ue devono avere un rappresentante fiscale solidalmente obbligato*

Sugar tax rimandata al 1° gennaio 2022 e plastic tax differita al 1° luglio 2021, mentre sullo smaltimento dei rifiuti plastici interviene la nuova risorsa propria dell'Unione europea introdotta con la decisione 2053/2020, che dal prossimo anno si innesterà su un sistema già di per sé particolarmente complesso e gravoso per le imprese.

In attesa delle definizioni unionali, comunque, la legge di bilancio 2021 inizia a riordinare il panorama delle due imposte ormai da oltre un anno in attesa di definizione e, per la verità,



ancora con ampi margini di incertezza per le imprese che attendono le prassi amministrative applicative.

Anzitutto, il calendario. Come anticipato, i due tributi avrebbero dovuto entrare in vigore il 1° gennaio 2021 ma sono appunto rinviate. La novità sta nell'ulteriore slittamento della sugar tax che, rispetto alle precedenti versioni, è rinviata fino al 1° gennaio 2022, rendendo evidente che la battaglia per l'imposta sulla vendita di bevande edulcorate è ancora aperta. Nessuna sorpresa, invece, per la plastica tax, che sarà attiva dal 1° luglio 2021 e dove le incognite attengono soprattutto al coordinamento del tributo con la nuova risorsa propria europea. È vero che la prima, la plastic tax italiana, grava sulla fabbricazione e sul consumo, mentre l'imposta Ue grava sullo smaltimento; ma è vero anche che è davvero difficile ipotizzare una relazione tra questi fattori, cui si aggiungono gli ulteriori pesanti contributi.

Oltre a questi profili, la legge di Bilancio 2021 entra anche su alcuni aspetti tecnici, in senso chiarificatore di norme che sono parse da subito particolarmente oscure e lacunose.

Sui profili soggettivi, è finalmente chiarito che la sugar e la plastic tax sono dovuti, in caso di produzione nazionale, dai fabbricanti o, per le ipotesi di conto lavoro, dai loro committenti. Questi ultimi, se Ue o extra Ue, dovranno munirsi di un rappresentante fiscale solidalmente obbligato. Il chiarimento, gravoso soprattutto per le multinazionali estere, permette di mappare molte delle ipotesi allo studio individuando il corretto debitore.

Sui profili oggettivi, invece, per la plastic tax si conferma, francamente in maniera più che discutibile, la tassazione sia per i prodotti finiti che per i semilavorati. Si è molto discusso, infatti, delle ragioni per le quali la norma abbia inteso fin dall'inizio tassare, oltre ai contenitori in plastica monouso, anche i relativi semilavorati. In questo modo, infatti, la filiera dei soggetti obbligati si allunga e si moltiplicano le difficoltà di gestione ed accertamento per gli operatori e per l'Erario. L'auspicio della semplificazione appare ora vano, in quanto la legge di Bilancio 2021 mantiene i semilavorati, aggiungendo che tali sono anche le "preforme", che forse erano gli unici oggetti sicuramente definibili come semilavorati in un panorama di individuazione oggettiva invece assai complesso. Per la relazione illustrativa, l'innesto è addirittura inserito «allo scopo di fugare dubbi in ordine alla definizione dell'oggetto di imposta», dubbi che invece si ritiene irrisolti.

Oltre a ciò, la legge di Bilancio interviene su aspetti di dettaglio, ridefinendo il carico sanzionatorio e lasciando maggiori margini di manovra applicativa alle Dogane. Su questo, si auspica proprio che i decreti attuativi delle due imposte non vengano alla luce solo a ridosso dell'attivazione dei tributi (nei 60 giorni dello Statuto del contribuente), ma ben prima. Deve infatti essere chiaro a tutte le parti coinvolte che l'implementazione di sugar e plastic tax non si può svolgere in soli due mesi di preparazione. Un approccio, per così dire, fair impone al Fisco estrema cura delle attività delle imprese, che subiranno prelievi elevatissimi in un periodo estremamente complesso e nell'ambito di un quadro di riferimento ancora oscuro e di difficile comprensione.

## 28. Minusvalenza da Pir, c'è il credito d'imposta

### *Strumenti finanziari qualificati*

I Pir alternativi (o anche Pir-Pmi) costituiti dal 1° gennaio 2021 potranno beneficiare di un credito d'imposta parametrato alle minusvalenze realizzate sugli investimenti qualificati effettuati entro il 31 dicembre 2021. Lo prevedono i commi da 219 a 225 della manovra.

La principale particolarità dei piani di risparmio a lungo termine è che i redditi prodotti nell'ambito del piano, comprese le plusvalenze, non sono imponibili salvo nel caso di cessione degli strumenti finanziari detenuti nel piano prima di cinque anni o del venir meno delle condizioni per l'esenzione (recapture di cui all'articolo 1, commi 100, 106 e 107 della legge 232/2016). Per contro le minusvalenze sono deducibili solo dalle plusvalenze oggetto di recapture o in seguito alla chiusura del piano, entro il quarto anno successivo (articolo 1, comma 109, della legge 232/2016). La legge di Bilancio 2021, invece, consente di trasformare le minusvalenze in crediti d'imposta utilizzabili in compensazione con altre imposte nel modello F24 (senza limiti d'importo) e quindi a prescindere dal fatto che il contribuente realizzi nei quattro anni successivi plusvalenze sufficienti a compensare le minusvalenze conseguite.

Il tax credit spetta in presenza di condizioni stringenti. In particolare:

- riguarda solo le minusvalenze relative agli strumenti finanziari qualificati contenuti nel piano;

- spetta a condizione che tali strumenti siano detenuti per almeno cinque anni;
- e non può non eccedere il 20% delle somme investite negli strumenti finanziari medesimi.

Inoltre, il credito d'imposta è fruibile solo in dieci quote annuali di pari importo a partire dalla dichiarazione relativa all'anno in cui le minusvalenze sono state realizzate.

La scelta di utilizzare il credito d'imposta anziché adottare l'ordinario regime di deducibilità delle minusvalenze (comma 109) non può pertanto che essere lasciata alla discrezione del contribuente.

Il credito d'imposta riguarda solo le minusvalenze relative agli strumenti finanziari qualificati. Nell'ambito dei Pir alternativi cosiddetti «fai da te» (istituiti in forma di dossier titoli in regime di risparmio amministrato), gli investimenti qualificati sono gli strumenti finanziari di società o enti fiscalmente residenti in Italia oppure residenti nella Ue o nello See con stabile organizzazione in Italia, diverse da quelle inserite negli indici Ftse Mib e Ftse Mid Cap della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati, nonché i prestiti erogati alle predette imprese e i crediti delle medesime imprese (articolo 13-bis, comma 2-bis, del DL 124/2019). Sono investimenti qualificati anche le quote di fondi comuni d'investimento che rispettano i requisiti d'investimento sopra descritti. Pertanto, le minusvalenze realizzate con la dismissione delle quote dopo un quinquennio potranno generare credito d'imposta.

Per determinare le minusvalenze trasformabili in crediti d'imposta si considerano ceduti per primi i titoli acquistati per primi e si considera come costo quello medio ponderato.

### **Bonus quotazione Pmi**

Sempre in tema di incentivi per le Pmi l'articolo 1, comma 230, della legge di Bilancio 2021 proroga il credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione della Ue o dello See. Il credito d'imposta è pari al 50% dei costi di consulenza sostenuti fino al 31 dicembre 2021 con un massimo di 500mila euro.

## 29. Esenzione sui dividendi anche per Oicr Ue e See

*Fondi di investimento*

Esenzione sui dividendi e plusvalenze da partecipazioni qualificate estesa agli investimenti diretti degli Oicr Ue/See in società italiane. Lo prevede la legge di Bilancio per il 2021 all'articolo 1, commi 631-633.

In particolare, con riguardo ai dividendi, il comma 631 modifica l'articolo 27, comma 3 del Dpr 600/1973, aggiungendo un periodo che dispone che la ritenuta sui dividendi prevista nella misura del 26% non si applichi ai dividendi corrisposti ad Oicr di diritto estero conformi alla direttiva 2009/65/Ce (Ucits IV) e a Oicr, non conformi alla medesima, il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito in base alla direttiva 2011/61/Ue (Aifmd), istituiti in Paesi Ue e See collaborativi. L'esenzione si estende anche all'imposta sostitutiva sui dividendi corrisposti da società quotate in forza del richiamo dell'articolo 27-ter del Dpr 600/1973 alla norma emendata.

Quanto alle plusvalenze invece, il comma 633 prevede che non concorrano a formare il reddito le plusvalenze e le minusvalenze su partecipazioni qualificate di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del Tuir, realizzate dagli Oicr esteri aventi i requisiti descritti in precedenza. Ricordiamo che per le altre plusvalenze di natura finanziaria l'esenzione è già prevista dall'articolo 5, comma 5 del Dlgs 461 del 1997.

Come chiarisce la relazione illustrativa al Ddl di Bilancio, tali modifiche sono state apportate per eliminare la discriminazione esistente tra gli Oicr italiani e gli Oicr Ue/See con riguardo al differente trattamento fiscale applicabile ai dividendi e plusvalenze di fonte italiana (Eu Pilot 8105/15/Taxu). Infatti, l'articolo 73, comma 5-quinquies, del Tuir già prevede un'esenzione applicabile agli Oicr italiani, riguardante anche dividendi e plusvalenze, che è condizionata alla circostanza che il fondo o il gestore sia vigilato. L'assenza di un trattamento fiscale equivalente per gli Oicr Ue/See aventi caratteristiche analoghe sarebbe contrario al diritto Ue in quanto violerebbe, inter alia, la libertà di circolazione dei capitali.

Visto l'ampio campo di applicazione della direttiva sui fondi comuni d'investimento alternativi, l'esenzione deve riguardare anche i dividendi e le plusvalenze relativi ad investimenti diretti in società veicolo italiane effettuati da fondi immobiliari Ue o See il cui gestore sia sottoposto a vigilanza ai sensi della direttiva stessa.

Entrambe le previsioni della legge di Bilancio hanno efficacia con riguardo ai dividendi percepiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2021. Tuttavia, la discriminazione nei confronti degli Oicr Ue/See e la relativa violazione della libertà di circolazione dei capitali di cui all'articolo 63 del Tfu e sono rilevabili sin dall'introduzione del comma 5-quinquies (C-540/07); pertanto, in base al principio di efficacia diretta dei principi dell'Ue e delle rilevanti sentenze interpretative della Corte di giustizia (C-303/07, C-338/11, C-190/12, C-480/16 e C-156/17), le istanze di rimborso i cui termini non siano prescritti, riguardanti le imposte assolte dagli Oicr di diritto Ue/See con gestori vigilati, continueranno ad essere legittimate dal diritto Ue in quanto relative ad imposte applicate in base ad una normativa nazionale in contrasto con il Trattato. Sotto questo aspetto vanno ricordate la sentenza della Cassazione 1967 del 2020 e la giurisprudenza citata, riguardando l'analogo caso dei dividendi distribuiti a fondi pensioni esteri.

### 30. Fondazioni, Ires al 50% sugli utili

#### *Non profit*

Abbattimento dell'Ires al 50% sui dividendi percepiti dagli enti non commerciali e dalle Fondazioni bancarie e riduzione della ritenuta sulle somme attribuite in aumento capitale per le società cooperative. Queste le principali novità inserite nella manovra di bilancio. Sul primo fronte a partire dal 1° gennaio, gli enti senza scopo di lucro che svolgono determinate attività di interesse generale potranno beneficiare di una riduzione del carico fiscale per i dividendi percepiti. In particolare, la misura dimezza la tassazione per gli enti non profit, in deroga alla previsione generale secondo cui gli utili concorrono a formare il reddito degli enti non commerciali nella misura del 100 per cento. Per fruire dell'agevolazione, è previsto un meccanismo di accantonamento dell'imposta non dovuta in un'apposita riserva indivisibile, destinata al finanziamento dei settori di interesse generale.

Seppur nel condivisibile intento di ridurre il carico impositivo su proventi reinvestiti nella promozione e nel perseguimento di finalità civiche e solidaristiche, la norma lascia aperte alcune questioni interpretative. Prima fra tutti il rinvio ai settori di «interesse generale», che sembra richiamare le attività tipiche degli enti del Terzo settore, di cui all'articolo 5 del

Dlgs 117/2017 (Codice del terzo settore). A tale definizione si accompagna, tuttavia, il riferimento ai settori di intervento delle Fondazioni bancarie. Un disallineamento che può generare difficoltà applicative, posto che queste ultime attività non risultano del tutto sovrapponibili a quelle di interesse generale di cui al citato articolo 5 del Codice.

Modificato, inoltre, il regime fiscale dei ristorni attribuiti a soci persone fisiche di società cooperative. Viene, infatti, concessa - previa delibera assembleare - la facoltà di applicare una ritenuta a titolo di imposta al momento della destinazione del ristorno ad aumento del capitale con una riduzione dal 26% al 12,5% (tranne le partecipazioni qualificate e quelle detenute in attività d'impresa). In altri termini, il socio anticipa il momento della tassazione dei ristorni in sede di aumento della quota sociale, derogando a quanto previsto dalla disciplina generale e applicando l'aliquota ridotta. Il regime è applicabile anche alle somme deliberate prima del 2021.