



Legge di Bilancio 2021

(Legge 30 dicembre 2020, n. 178)

Le principali misure fiscali di interesse per le imprese

Nota di Aggiornamento

10 febbraio 2021

Premessa

*La Legge 30 dicembre 2020, n. 178 recante il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e il bilancio pluriennale 2021-2023 (di seguito **Legge di Bilancio 2021**), è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 2020, n. 322.*

L'inedita congiuntura economica e sociale connessa alla pandemia da COVID-19 - che ha colpito il nostro Paese a più ondate nel corso del 2020 - ha impattato in vario modo sul provvedimento.

Sul piano procedurale, il disegno di legge, inizialmente incardinato alla Camera dei Deputati il 20 novembre 2020 (AC 2790), è stato approvato e trasmesso al Senato a fronte di stralcio (AC 2790-bis) solo il 27 dicembre. La tempistica particolarmente compressa non ha consentito adeguati margini di manovra al secondo ramo del Parlamento che, in virtù dell'apposizione del voto di fiducia da parte del Governo, ha provveduto ad approvare definitivamente il testo in aula il 30 dicembre 2020.

Sul piano sostanziale - come già evidenziato da Confindustria durante l'audizione Parlamentare sul disegno di legge tenutasi il 23 novembre 2020, nonché nella Nota di Aggiornamento del 30 dicembre scorso - la Legge di Bilancio 2021 ha continuato ad operare nel solco degli interventi congiunturali volti ad arginare gli impatti della pandemia, dedicando spazi residuali alla definizione di una strategia concreta di transizione e rilancio economico per il futuro.

In tale cornice, il provvedimento ha, tuttavia, introdotto norme funzionali alla gestione finanziaria delle risorse del programma Next Generation EU. Ad un accurato utilizzo di queste, lungo le linee di un serio Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), sono ora legate le aspettative più concrete di un rilancio nel prossimo futuro.

L'articolo unico che compone la prima sezione della Legge di Bilancio 2021 consta complessivamente di 1150 commi che si snodano sui vari capitoli di intervento, introducendo un discreto numero di novità fiscali. Tra queste, la presente nota si limita ad analizzare le principali e potenzialmente più rilevanti per le imprese, tenendo conto, ove necessario, delle disposizioni intervenute contestualmente o successivamente all'approvazione della Legge (DL Proroghe, attuazione della c.d. lotteria degli scontrini, circolari dell'Agenzia delle Entrate, Telefisco 2021, etc).

L'Area Politiche Fiscali si riserva ulteriori approfondimenti sui temi specifici, nella consapevolezza che molti aspetti saranno oggetto di un'interpretazione evolutiva anche in seguito al consueto confronto - già avviato - con le Amministrazioni competenti.

SOMMARIO

Fondo per interventi di riforma del sistema fiscale, Fondo per la fedeltà fiscale e Fondo per l'assegno universale e i servizi alla famiglia – co. 2 - 7	5
Stabilizzazione detrazione lavoro dipendente – co.8-9	7
Aliquota IVA piatti d'asporto e consegne a domicilio – co. 40	8
IRES enti non commerciali – co. 44-47	10
Estensione agevolazione impatriati – co. 50	12
Proroghe in materia di riqualificazione energetica, impianti di microgenerazione, recupero del patrimonio edilizio, acquisto di mobili e grandi elettrodomestici e bonus facciate - co. 58-60	14
Modifiche superbonus – co. 66-74	16
Proroga del bonus verde – co. 76.....	22
Estensione della rivalutazione all'avviamento ed altre attività immateriali- co. 83.....	23
Credito imposta agroalimentare – co. 131	25
Credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno – co. 171-172.....	26
Zone economiche speciali (ZES) – co. 173.....	28
Il potenziamento del credito R&S per le aree del Mezzogiorno - co. 185-187.....	29
Compensazioni multilaterali di crediti e debiti commerciali risultanti da fatture elettroniche – co. 227-229	32
Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale – co. 233-243.....	35
Credito di imposta per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni – co. 263.....	39
Aliquota IVA beni anti Covid-19 – co. 452-453	41
Promozione delle competenze manageriali – co. 536-539	42
Fondo per il cinema – co. 583-584.....	44

Disposizioni in materia di strutture ricettive – co. 595-597	45
Esenzione IMU – co. 599-600	47
Credito di imposta locazioni – co. 602	50
Misure a sostegno della filiera della stampa – co. 608-610.....	53
Misure in materia di regime fiscale della nautica da diporto e delle navi adibite alla navigazione in alto mare – co. 708-712	55
Compagnie aeree che effettuano prevalentemente trasporti internazionali – co. 713	58
Canone unico patrimoniale – co. 848.....	59
Credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali – co. 1051-1063.....	61
Proroga e potenziamento del credito di imposta ricerca, sviluppo, innovazione e design – co. 1064	76
Credito formazione 4.0 – co. 1064 (lett. i), l))	85
Contrasto alle frodi nel settore dei carburanti – co. 1075-1078	92
Rafforzamento del dispositivo di contrasto delle frodi realizzato con utilizzo del falso plafond IVA – co. 1079-1083	94
Plastic tax e sugar tax – co. 1084-1086	97
Credito d'imposta per l'acquisto di sistemi di filtraggio dell'acqua potabile – co. 1087-1089.....	102
Lotteria dei corrispettivi e cashback – co. 1095-1097.....	103
Credito d'imposta per l'adeguamento ambienti di lavoro co. 1098-1100.....	106
Modifiche alla disciplina degli accordi preventivi di cui all'articolo 31-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – co. 1101	107
Semplificazioni fiscali in materia di IVA – co. 1102-1106	110
Applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse da un soggetto diverso dal cedente o prestatore - co. 1108	112



Rivalutazione di partecipazioni e terreni – co. 1122–1123	113
Disposizioni in materia di sigarette elettroniche e tabacco riscaldato – co.1124- 1126	115

Fondo per interventi di riforma del sistema fiscale, Fondo per la fedeltà fiscale e Fondo per l'assegno universale e i servizi alla famiglia – co. 2 - 7

Il comma 2 della Legge di Bilancio 2021 istituisce un fondo per l'attuazione della riforma del sistema fiscale - da realizzarsi nel corso del 2021 - stanziando risorse finanziarie per circa 8 miliardi di euro per il 2022 e 7 miliardi di euro a decorrere dal 2023.

Una quota delle risorse di tale fondo è, però, già vincolata alla realizzazione di un assegno universale e servizi alla famiglia, per un importo stimato tra 5 e 6 miliardi di euro a decorrere dall'anno 2022.

Il comma 3 prevede che ulteriori risorse, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica, potranno derivare dalle maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, come indicati nei rapporti di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale. Si definiscono permanenti le variazioni di gettito che risultano confermate nelle tre annualità successive (come chiarito al comma 4). Nella Nota di Aggiornamento al Documento di Economia e Finanza (NADEF) verranno indicate le maggiori entrate permanenti da adempimento spontaneo, destinate al finanziamento della riforma fiscale, con l'eccezione di quelle destinate ad essere acquisite nei bilanci delle Regioni a statuto speciale.

Il comma 6 dispone l'abrogazione del Fondo per la riduzione della pressione fiscale, istituito dalla Legge di Bilancio 2014 (articolo 1, commi da 431 a 435, Legge 27 dicembre 2013, n. 147), che doveva accogliere le risorse derivanti dalla razionalizzazione della spesa pubblica, nonché l'ammontare di risorse permanenti derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale.

Viene ulteriormente incrementato di 3.012 milioni di euro per il 2021 il Fondo assegno universale e servizi alla famiglia, istituito dalla Legge di Bilancio 2020 (articolo 1, comma 339, Legge 27 dicembre 2019, n. 160), con una dotazione pari a 1.044 milioni di euro per il 2021 e a 1.244 milioni di euro annui a decorrere dal 2022. Merita ricordare che, con tali risorse si sono finanziate politiche di sostegno alle famiglie con figli (es. rinnovo del c.d. bonus bebè e del finanziamento degli asili nido per il 2020).

Osservazioni - Come già evidenziato da Confindustria nel corso dell'audizione parlamentare del 29 novembre 2020, le risorse finanziarie destinate alla riforma complessiva dell'IRPEF appaiono esigue.

Al netto delle somme stanziare per la riforma dell'assegno universale e degli assegni alla famiglia (5 miliardi di euro), sono destinati a tale intervento circa 3 miliardi di euro nel 2022

e 2 miliardi di euro nel 2023 (vale a dire una quota poco superiore all'1% del gettito annuo dell'IRPEF).

Anche qualora - come suggerito dai proponenti della riforma dell'IRPEF secondo il modello della progressività continua - fossero utilizzate a copertura le risorse previste per le vigenti misure di riduzione del cuneo fiscale sul lavoro dipendente, di cui al Decreto legge 5 febbraio 2020, n. 3 (i.e. il trattamento integrativo monetario e l'ulteriore detrazione fiscale), si tratterebbe, comunque, di una operazione di "rimodulazione" dei benefici fiscali tra le diverse categorie reddituali, senza alcun effetto aggiuntivo netto.

Il rischio è che tale dotazione finanziaria sia insufficiente a stimolare la domanda interna, mentre tali risorse potrebbero essere utilmente utilizzate per altre misure di spinta e sostegno alle attività economiche.

La proposta di introdurre un assegno universale a favore della famiglia, destinato in futuro ad accorpate vigenti misure fiscali (detrazioni per carichi familiari) ed assistenziali (assegni per il nucleo familiare o ANF), appare sicuramente di maggiore interesse, perché potrebbe avere effetti positivi sulla partecipazione femminile al mercato del lavoro.

L'attuale strumento della detrazione penalizza i nuclei familiari con redditi bassi, che non hanno una imposta lorda "capiente", tale da compensare le detrazioni spettanti (circa 2 miliardi di euro di detrazioni ogni anno non sono fruiti dai soggetti "incapienti"). Inoltre, l'andamento decrescente della detrazione comporta che, oltre una determinata soglia reddituale, non spetti alcun sostegno fiscale per compensare le spese di mantenimento dei figli.

Uguale criticità si riscontrano riguardo alle attuali prestazioni economiche a carattere assistenziale (cc.dd. ANF), erogate mensilmente dai datori di lavoro per conto dell'INPS ai lavoratori dipendenti. Le stesse hanno un ambito più circoscritto rispetto alle misure fiscali (es. spettano solo per i figli minori), limitato solo a talune categorie reddituali (lavoro dipendente e assimilati) ed un importo variabile in relazione al numero dei componenti e del reddito complessivo (decrescente), individuato da molteplici e complesse tabelle elaborate dall'INPS ogni anno.

Per esprimere un giudizio definitivo sul progetto di assegno universale occorrerà attendere maggiori informazioni sulla platea dei potenziali beneficiari, nonché sull'entità del contributo monetario riconosciuto. Il timore è che - posti i noti vincoli di bilancio - il maggiore beneficio riconosciuto ai nuclei più bisognosi possa indirettamente generare un incremento del carico fiscale dell'IRPEF sui nuclei familiari con redditi medi, che perderebbero l'apporto delle detrazioni fiscali.

Effetti finanziari - La Relazione Tecnica (di seguito, RT) al provvedimento riporta che la norma istituisce, nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, un Fondo con una dotazione di 8.000 milioni di euro per l'anno 2022 e 7.000 milioni di euro a decorrere dall'anno 2023, di cui una quota non inferiore a 5.000 milioni di euro e non superiore a 6.000 milioni di euro a decorrere dall'anno 2022 è destinata ad assegno universale e servizi alla famiglia.

Stabilizzazione detrazione lavoro dipendente – co.8-9

I commi 8 e 9 rendono permanente, in attesa della futura riforma fiscale, l'ulteriore detrazione spettante ai soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente (con esclusione delle pensioni) e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, introdotta per il secondo semestre 2020 dall'articolo 2 del Decreto legge del 3 febbraio 2020, n. 3 (DL n. 3/2020 - c.d. Decreto cuneo fiscale).

Si ricorda che con il citato DL n. 3/2020, dal 1° luglio 2020, la previgente misura fiscale di favore per i lavoratori dipendenti e assimilati (c.d. bonus 80 euro mensili) - di cui all'articolo 13, comma 1-*bis*, TUIR - è stata sostituita dalle seguenti misure:

- a) un trattamento monetario integrativo annuo di 1.200 euro (pari a 100 euro mensili) riconosciuto in via permanente ai lavoratori dipendenti e assimilati aventi un'imposta "capiente" ed un reddito complessivo non superiore a 28.000 euro;
- b) una ulteriore detrazione fiscale di 600 euro per il secondo semestre 2020 (pari a 100 euro mensili), decrescente fino ad azzerarsi per i lavoratori dipendenti e assimilati, aventi un reddito complessivo compreso tra 28.000 e 40.000 euro.

Il comma 8 in commento stabilizza dal 1° gennaio 2021 l'ulteriore detrazione fiscale descritta sub lett. b).

È opportuno segnalare che dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge di Bilancio 2021, il Governo è intervenuto con il Decreto legge 31 dicembre 2020, n. 182 per correggere il comma 8, al fine di specificare che la detrazione fiscale a regime dal 2021 è stabilita nell'importo annuo di 1.200 euro (e non di 600 euro come erroneamente previsto nel testo andato in GU, corrispondente all'importo spettante per il solo semestre 2020).

Osservazioni - La norma in esame stabilizza una delle due componenti dell'intervento di riduzione del cuneo fiscale sul lavoro dipendente, introdotte dal DL n. 3/2020, vale a dire l'ulteriore detrazione fiscale prevista per i contribuenti aventi un reddito complessivo tra 28.000 e 40.000 euro, applicabile ai soli redditi percepiti nel secondo semestre 2020.

La prima componente, di natura permanente, sostituisce ed amplia il precedente "bonus 80 euro" introdotto nel nostro ordinamento nel 2014, applicabile fino a 28.000 euro.

Il rinnovo della ulteriore detrazione - che assicura una graduale riduzione del trattamento monetario integrativo fino all'azzeramento - è volto ad evitare un "salto" di aliquota sui redditi superiori a 28.000 euro, che avrebbe potuto disincentivare l'offerta di lavoro per non perdere il beneficio monetario.

Restano, comunque, dei profili critici in punto di equità della misura, in primo luogo in relazione al vantaggio riconosciuto, a parità di reddito familiare, ai nuclei con più percettori di reddito rispetto ai nuclei monoreddito, ed in secondo luogo tra i lavoratori dipendenti e gli altri percettori di reddito (es. titolari di reddito da pensione, da attività professionale o da redditi di impresa individuale).

Il superamento delle citate disparità di trattamento fiscale sarà il primo punto su cui si dovrà intervenire nell'ambito della riforma organica e strutturale dell'IRPEF annunciata dal Governo.

Effetti finanziari - La RT, sulla base di un modello di micro-simulazione IRPEF, ascrive alla misura i seguenti effetti finanziari per competenza (in milioni di euro):

	2021	2022	2023
IRPEF	-3.024,8	-3.299,8	-3.299,8
ADDIZIONALE REG.LE	0	-9,0	-9,0
ADDIZIONALE COM.LE	0	-4,4	-3,4
Totale	-3.024,8	-3.313,2	-3.312,2

Per effetto della stabilizzazione della misura, il costo complessivo annuo degli interventi di riduzione del cuneo fiscale sui redditi di lavoro dipendente (trattamento integrativo e detrazione fiscale) è stimabile in circa 16,5 miliardi di euro.

Aliquota IVA piatti d'asporto e consegne a domicilio – co. 40

Il comma 40 chiarisce il perimetro oggettivo della voce della tabella A n. 80, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 che dispone

l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per le cessioni delle preparazioni alimentari. Nello specifico, è chiarito che, tra le altre, vi ricadano, altresì, le 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.

Osservazioni - *La disposizione in commento affronta una problematica che, negli anni, è stata spesso dibattuta ma che, nel corso del 2020, le misure restrittive imposte ai bar e ristoranti a causa dell'emergenza pandemica, hanno riportato in auge. La diffusione del servizio di preparazione dei pasti destinati all'asporto o alla consegna a domicilio, infatti, ha richiamato l'attenzione sul differente trattamento IVA che gli operatori della ristorazione devono applicare a seconda che i pasti siano consumati direttamente nel locale oppure siano consegnati per essere consumati altrove. Nel primo caso, infatti, l'attività svolta configura una prestazione di somministrazione di alimenti e bevande soggetta ad aliquota IVA del 10%, mentre, nella seconda ipotesi, si è di fronte a una cessione di beni soggetta all'aliquota IVA normativa prevista per ciascun bene. Il divieto di effettuare l'ordinaria attività di somministrazione ha spinto i soggetti del settore ad implementare l'attività di asporto e le consegne a domicilio con la conseguenza, tuttavia, di dover versare una maggiore imposta o, alternativamente, decidere di traslare il tributo sul prezzo finale, a discapito dei propri clienti e con relative conseguenze sulla concorrenza.*

Al fine di limitare tali effetti negativi su un settore già gravemente colpito durante i mesi delle restrizioni emergenziali, il Ministero dell'Economia e delle Finanze si era espresso in termini favorevoli sulla possibilità di equiparare le attività di asporto e consegna a domicilio all'attività di somministrazione, in quanto "... rappresentano modalità integrative mediante le quali i titolari dei suddetti esercizi possono svolgere la loro attività anche se dotati di locali, strutture, personale e competenze astrattamente caratterizzanti lo svolgimento dell'attività di somministrazione abitualmente svolta dagli stessi."¹. Così facendo, durante l'emergenza, è stata legittimata l'applicazione di un'unica aliquota ridotta al 10% per i servizi di ristorazione.

Nonostante tale apertura, l'Agenzia delle Entrate si è, in seguito, espressa ritenendo l'orientamento del MEF una eccezione alla regola motivata dall'emergenza e che, pertanto, a regime fosse necessario distinguere tra somministrazione e vendita (Risposta all'interpello n. 581 del 14 dicembre 2020).

La disposizione in commento, pertanto, accogliendo le richieste del settore, mette un punto alla diatriba e conferma l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10% alle cessioni di pasti

¹ Interrogazioni a risposta immediata presso la Commissione Finanze della Camera del 18 novembre 2020 da parte del sottosegretario al MEF Villarosa.

per l'asporto o la consegna a domicilio. Per completezza, si precisa che la modifica non investe, invece, le bevande che, non trattandosi di preparazioni alimentari, restano assoggettate ad aliquota propria. Si osserva, peraltro, che trattandosi di una norma a valenza di interpretazione autentica, legittima anche l'applicazione dell'aliquota più favorevole alle operazioni pregresse.

Effetti finanziari – Trattandosi di una norma di interpretazione autentica, non si rilevano effetti di gettito.

IRES enti non commerciali – co. 44-47

Il comma 44 dispone che gli utili percepiti da enti diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (art. 73, comma 1, lettera c) del TUIR) e le stabili organizzazioni in Italia di enti non commerciali non residenti (art. 73, comma 1, lett. d) del TUIR) non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES nella misura del 50%, a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2021.

Sono esclusi da tale misura gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'articolo 47-*bis*, comma 1, del TUIR.

Tale agevolazione fiscale è vincolata alla destinazione delle somme detassate al finanziamento di attività di interesse generale nei settori seguenti, individuati dal comma 45:

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

Come previsto dal comma 46, i soggetti beneficiari della detassazione devono accantonare l'imposta sul reddito in una riserva indivisibile e non distribuibile per tutta la vita dell'ente.

Con specifico riferimento alle fondazioni bancarie, di cui al Decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153, la quota di imposta sul reddito non dovuta, da destinare al finanziamento delle attività di interesse generale, deve essere accantonata in un apposito fondo destinato all'attività istituzionale.

Osservazioni - *La misura in commento interviene, positivamente, a ridurre il prelievo sugli utili percepiti da Enti non commerciali e Fondazioni Bancarie che esercitano attività di interesse generale (es. ricerca scientifica) per il perseguimento, senza scopo di lucro, di "finalità civiche, solidaristiche di utilità sociale".*

La formulazione della norma solleva, però, alcune perplessità con riguardo ai presupposti soggettivi e oggettivi per l'applicazione del regime in esame e al coordinamento con la disciplina applicabile agli Enti del Terzo settore di cui al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Merita osservare, infatti, che l'elenco delle attività di interesse generale in cui gli enti non commerciali devono destinare le somme detassate non appare perfettamente coincidente con la definizione normativa di settori di interesse generale in cui gli Enti del Terzo settore devono operare in via esclusiva e prevalente per fruire di tale regime agevolato, ma sembra, invece, richiamare i settori di intervento delle Fondazioni bancarie.

Rispetto a quanto stabilito dall'articolo 5 del Codice del Terzo settore che individua 26 attività di interesse generale (prestazioni sociali, socio-sanitarie, etc.), la norma in commento presenta un ambito più circoscritto: a titolo esemplificativo, non è chiaro se le attività di assistenza sanitaria o di previdenza complementare possano esservi ricomprese o meno.

Risultano poco chiare, altresì, le ragioni di specificare nella norma che l'imposta non dovuta debba essere accantonata ad una riserva "indivisibile e non distribuibile", posto che la disciplina generale degli enti non commerciali esclude la possibilità di una distribuzione (anche indiretta) di utili, avanzi di gestione, riserve o capitale durante la vita dell'ente non commerciale.

Infine, la norma esclude espressamente da tassazione i soli utili da partecipazioni, qualificate e non qualificate in società (purché non residenti in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato) percepiti da Enti non commerciali e Fondazioni bancarie.

In considerazione del fatto che in passato la prassi dell'Agenzia delle Entrate, con riferimento al regime di tassazione degli utili degli enti non commerciali ha esteso tale regime anche ai proventi ad essi equiparati sarebbe utile un chiarimento interpretativo sul punto.

Effetti finanziari - Nella RT si ascrivono alla misura i seguenti effetti finanziari di competenza per l'Erario (in milioni di euro):

	2021	2022	2023	2024	Dal 2025
IRES	-37,6	-50,2	-50,2	-50,2	-50,2

Estensione agevolazione impatriati – co. 50

Il comma 50 interviene sull'articolo 5 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (DL n. 34/2019 - c.d. Decreto crescita) per riconoscere anche ai lavoratori "impatriati" che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia prima dell'anno 2020, la facoltà di continuare a fruire dello specifico regime fiscale agevolato per un ulteriore quinquennio, al rispetto di alcune condizioni.

La precedente formulazione dell'articolo 5 del citato DL n. 34/2019, infatti, ammetteva a tale beneficio i soli soggetti che avessero trasferito la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, come altresì confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020.

Con la modifica introdotta dalla Legge di Bilancio 2021, l'estensione per un ulteriore quinquennio, sebbene con un'intensità inferiore (la quota di redditi prodotti in Italia esclusa da tassazione scende dal 70% al 50%), viene ora riconosciuta ai lavoratori impatriati (esclusi gli sportivi professionisti) che abbiano trasferito la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019 e che risultano beneficiari dell'agevolazione al 31 dicembre 2019.

La misura spetta qualora sussista almeno uno dei seguenti requisiti:

- avere almeno un figlio minorenni (anche in affidato preadottivo);
- aver proceduto all'acquisto di una unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento in Italia, nei dodici mesi precedenti al trasferimento ovvero entro diciotto mesi dalla data di esercizio della citata opzione.

La fruizione dell'agevolazione è subordinata, altresì, al versamento di importo pari al 10% dei redditi prodotti in Italia nel periodo di imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione (la percentuale scende al 5% qualora il lavoratore abbia almeno tre figli minorenni ed abbia acquistato una unità immobiliare residenziale in Italia).

Le modalità di esercizio di tale opzione dovranno essere definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2021 (vale a dire entro il 1° marzo 2021).

Osservazioni - Nella relazione illustrativa si precisa che la disposizione in commento è volta ad evitare che i lavoratori impatriati rientrati in Italia prima del 2020 siano inopportunamente esclusi dalle misure di incentivo al radicamento permanente e alla natalità (previste dal DL n. 34/2019), situazione che li penalizzerebbe rispetto a coloro che sono rientrati in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019.

L'esigenza cui risponde la norma è quella di non escludere i soggetti già rientrati dalle nuove misure volte a favorire il radicamento permanente e la natalità, circostanza che oltre a discriminarli li incentiverebbe ad un nuovo espatrio.

Ciò detto, tale intervento solleva qualche perplessità, soprattutto in considerazione della volontà annunciata dal Governo di intervenire a breve con una riforma complessiva dell'IRPEF e con una revisione delle tax expenditures vigenti per tale imposta.

Merita ricordare che i lavoratori dipendenti rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015 fruendo della Legge 30 dicembre 2010, n. 238 (c.d. controesodo) – che disponeva l'esclusione dalla base imponibile IRPEF di una quota pari al 70% dei redditi prodotti in Italia nel periodo 2011-2017 – avevano la facoltà di optare per gli ultimi due anni di vigenza dell'agevolazione (2016-2017) per il regime dei lavoratori impatriati.

L'esercizio di tale facoltà consentiva a tali soggetti di applicare il regime dei lavoratori impatriati sui redditi prodotti nel periodo 2016-2020 - con tassazione sul 70% del reddito prodotto in Italia nel 2016 e sul 50% per i soli anni 2017-2020 in luogo della tassazione al 30% per le sole annualità 2016 e 2017 prevista dalla disciplina del controesodo.

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Risposta ad interpello n. 26 del 2020, posto che il diritto all'opzione non era condizionato ad alcun termine iniziale di trasferimento della residenza, per effetto della continuità fra i due regimi fiscali, un lavoratore controesodato rientrato in Italia nel 2011 avrebbe potuto fruire di un regime di concorrenza parziale dei redditi prodotti in Italia per circa 10 anni fino al periodo di imposta 2020.

La norma in commento, riconoscendo ai soggetti rientrati prima del 2019 e beneficiari di tale regime al 31 dicembre 2019 la facoltà di estendere il regime dei lavoratori impatriati per un ulteriore quinquennio, porterebbe il periodo complessivo di fruizione dell'agevolazione per tali soggetti a circa 15 anni.

È di tutta evidenza che tale eccessiva estensione temporale dell'agevolazione fa sorgere l'interrogativo se la finalità della misura sia ancora quello, condivisibile, di attrarre personale qualificato nel nostro Paese sostenendolo nel periodo iniziale di radicamento, oppure sia quello di introdurre un regime speciale di tassazione dei redditi solo per alcuni contribuenti residenti nel nostro Paese, di dubbia ragionevolezza costituzionale.

Sarebbe quanto mai opportuno, in sede di riforma dell'IRPEF, chiedersi se l'obiettivo di attrazione di personale qualificato possa essere realizzato mediante altre modalità (es. decontribuzione a favore dell'azienda e del dipendente impatriato).

Da ultimo, si osserva come la disposizione non deve considerarsi ancora produttiva di effetti, in quanto si è in attesa della emanazione da parte dell'Agenzia delle Entrate delle regole applicative per il versamento delle somme richieste per accedere alla estensione per un ulteriore quinquennio.

Effetti finanziari – Alla norma in commento, introdotta con un emendamento in sede di passaggio parlamentare, sono ascrivibili i seguenti effetti finanziari (in milioni di euro).

	2021	2022	2023	3024	Dal 2025
IRPEF	-2,9	-9,9	-17	-24,2	-28,3

Proroghe in materia di riqualificazione energetica, impianti di microgenerazione, recupero del patrimonio edilizio, acquisto di mobili e grandi elettrodomestici e bonus facciate - co. 58-60

Il comma 58 della Legge di Bilancio 2021 modifica gli articoli 14 e 16 del Decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, prorogando di un anno, quindi fino al 31 dicembre 2021, le detrazioni fiscali relative alle spese sostenute per interventi di efficienza energetica, di ristrutturazione edilizia, per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici, nonché per il recupero o il restauro della facciata esterna degli edifici.

In particolare, il comma 58, lettera a), n. 1) agisce sull'articolo 14, commi 1 e 2, lettere b) e b-bis) del citato decreto e proroga l'agevolazione prevista per le spese di riqualificazione energetica (c.d. eco-bonus), nella misura del 65%.

Il n. 2 della stessa lettera a) estende al 31 dicembre 2021 il termine per poter richiedere l'eco-bonus nella misura del 50% alle spese per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro.

La lettera b), nn. 1 e 2 del comma 58 modifica, invece, l'articolo 16 del DL n. 63/2013 prorogando di un anno le detrazioni previste per gli interventi di ristrutturazione edilizia indicati dall'articolo 16-bis, comma 1, del TUIR (50% per un ammontare complessivo delle spese pari a 96.000 euro).

Viene, altresì, prorogata la detrazione per le spese documentate sostenute nell'anno 2021 per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. Contestualmente la norma prevede l'aumento da 10.000 a 16.000 euro dell'ammontare complessivo delle spese agevolabili.

Il comma 59 proroga per il 2021 la detrazione prevista per gli interventi, inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, di cui all'articolo 1, co. 219, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. bonus facciate). Il bonus facciate, si ricorda, consiste in una detrazione pari al 90% delle spese documentate e sostenute per gli interventi di rifacimento delle facciate esterne degli edifici, siti nelle zone A e B di cui al Decreto ministeriale 2 aprile 1968, n.1444.

Infine, il comma 60 inserisce un ulteriore comma all'articolo 16-*bis* prevedendo la detrazione del 50% anche per interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente, con generatori di emergenza a gas di ultima generazione.

Osservazioni - *Le disposizioni in commento operano l'ennesima proroga di discipline agevolative cresciute nel corso degli anni in maniera disordinata.*

Sul piano metodologico va sottolineato come l'affastellarsi di richiami incrociati renda ormai sempre meno intellegibile il dato normativo, che necessiterebbe, dunque, di un riordino strutturale e di un'autonoma codificazione. Tale necessità appare ancor più pressante alla luce della sovrapposizione alle agevolazioni in commento, nel corso del 2020, della nuova disciplina dei cc.dd. superbonus 110%, di cui all'articolo 119 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, corredata a sua volta da nuovi meccanismi di sconto in fattura e cessione a terzi dei vantaggi fiscali, introdotti dall'articolo 121 del medesimo DL.

Tra le disposizioni di maggior rilievo sotto il profilo della novità vale la pena evidenziare l'innalzamento del massimale di spesa per la detrazione IRPEF (50%) relativa all'acquisto di arredi ed elettrodomestici (c.d. bonus mobili). L'agevolazione potrà essere richiesta, con il nuovo plafond di 16.000 euro, a fronte dell'acquisto dei predetti beni effettuato nel corso del 2021 in presenza di un intervento di ristrutturazione edilizia iniziato non prima del 1° gennaio 2020 (per gli acquisti effettuati nel 2020 in presenza di un intervento avviato nel 2019, anche se eventualmente proseguito nel 2020, resta ferma la disciplina previgente con plafond pari a 10.000 euro).

Particolarmente opportuna risulta la proroga, fino al 31 dicembre 2021, del c.d. "bonus facciate", che, si ricorda, è accessibile, al rispetto dei vari requisiti, anche per gli immobili posseduti dalle imprese, nella forma di una detrazione IRES pari al 90% delle spese agevolabili (senza massimale). L'Agenzia delle Entrate ha recentemente ribadito come la

misura, in origine riconosciuta agli interventi realizzati su edifici localizzati nelle Zone A e B di cui al DM 1444/1968, possa essere richiesta anche per interventi su edifici ricadenti in zone che, indipendentemente dalla loro denominazione, risultino equipollenti a quelle indicate. L'equipollenza deve risultare da certificazioni urbanistiche rilasciate dagli enti competenti (cfr. Circolare n. 2/E del 14 febbraio 2020 e Risposta ad interpellato n. 23 dell'8 gennaio 2021). Si ricorda che, per effetto dell'articolo 121 del DL n. 34/2020, in alternativa alla detrazione diretta, i soggetti che hanno sostenuto le spese agevolate nel corso del 2020 e del 2021 possono optare per i meccanismi di sconto in fattura e cessione del credito.

Effetti finanziari - Alla misura sono ascritti i seguenti impatti di gettito (valori in mln di euro):

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029
IRPEF	-9,5	-222,6	-1377,1	-851,7	-866,25	-866,1	782,9	63,9	68,3
CREDITO	0,0	-62,8	-866,3	-866,3	-866,25	-866,1	0,0	0,0	0,0
IRPEF/IRES	0,0	23,5	202,1	-91,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
IRAP	0,0	3,9	33,5	-15,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
IVA	5,6	50,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Totale	-3,9	-207,5	-2007,8	-1824,0	-1732,5	-1732,2	782,9	63,9	68,3

Modifiche superbonus – co. 66-74

I commi da 66 a 74 modificano la disciplina dei cosiddetti superbonus, introdotta dall'articolo 119 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio).

Il comma 66, lettera a) modifica, in particolare, il comma 1 del citato articolo 119 prorogando la detrazione del 110% per gli interventi di efficienza energetica, nonché per quelli antisismici (lettera f)), al 30 giugno 2022, quindi di ulteriori 6 mesi rispetto la scadenza originaria del 21 dicembre 2021. La detrazione per la parte di spesa sostenuta nel 2022 è da ripartire in 4 quote annuali di pari importo. Tale proroga si estende al 31 dicembre 2022 per gli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP).

Il numero 2) della lettera a) stabilisce che gli interventi per la coibentazione del tetto rientrano nella disciplina agevolativa, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente.

La lettera b) del comma 66 specifica quando, ai fini dei superbonus, un'unità immobiliare può ritenersi "funzionalmente indipendente" e, cioè, qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva:

- impianti per l'approvvigionamento idrico;
- impianti per il gas;
- impianti per l'energia elettrica;
- impianti di climatizzazione invernale.

La lettera c) inserisce un nuovo comma (1-*quater*) all'articolo 119 in cui si chiarisce che sono compresi tra gli edifici che accedono all'agevolazione anche quelli privi di attestato di prestazione energetica, perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché al termine degli interventi, che devono comprendere quelli di isolamento termico (di cui al comma 1, lettera a) dell'articolo 119), anche in caso di demolizione e ricostruzione, raggiungano una classe energetica in fascia A.

Proseguendo, la lettera d) del comma 66 estende le detrazioni maggiorate anche agli interventi finalizzati all'abbattimento delle barriere architettoniche (articolo 16-*bis*, comma 1, lettera e) del TUIR), effettuati anche in favore di persone di età superiore a 65 anni.

Viene prorogata, inoltre, al 30 giugno 2022, la maggiorazione del 50% dei limiti delle spese ammesse alla fruizione degli incentivi fiscali ecobonus e sismabonus; tale maggiorazione è contestualmente estesa anche ai Comuni interessati da tutti gli eventi sismici verificatisi dopo l'anno 2008, dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza (lettera g)). Inoltre, viene previsto che nei territori colpiti dagli eventi sismici, a partire dal 1° aprile 2009 e in cui sia stato dichiarato lo stato di emergenza, il superbonus per interventi antisismici spetta per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione (lettera h)).

La lettera i) estende la detrazione per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici, anche agli impianti installati su strutture pertinenziali. La detrazione è fruibile in 4 quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nel 2022.

La lettera l) sostituisce integralmente il comma 8 dell'articolo 119 del Decreto Rilancio intervenendo sugli incentivi all'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici (c.d. colonnina di ricarica) negli edifici. In particolare, per tali tipologie di interventi, sostenuti dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, la detrazione viene riconosciuta nella misura del 110%, da ripartire in 5 quote annuali di pari importo e in 4 per le spese sostenute nel 2022, a condizione che l'installazione sia eseguita congiuntamente ad uno degli interventi cc.dd. "trainanti" (comma 1, articolo 119) e nel rispetto dei seguenti limiti di spesa:

- 2.000 euro per edifici unifamiliari o per unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- 1.500 euro per edifici plurifamiliari o condomini che installino un massimo di 8 colonnine;

- 1.200 euro per edifici plurifamiliari o condomini che installino un numero superiore ad 8 colonnine.

In via generale, tale agevolazione si intende riferita ad una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare.

Viene, inoltre, aggiunto all'articolo 119, il comma 8-*bis*, ai sensi del quale per gli interventi effettuati dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per i quali alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo, il superbonus spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022. Analogamente, per gli IACP che, alla data del 31 dicembre 2022, abbiano effettuato lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 30 giugno 2023.

Opportunamente, la lettera n), modificando il comma 9, lettera a) dell'articolo 119, include tra i beneficiari dei superbonus anche le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi effettuati su edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche.

La lettera p) chiarisce che le deliberazioni dell'assemblea del condominio, aventi per oggetto l'imputazione a uno o più condòmini dell'intera spesa riferita all'intervento deliberato, sono valide se approvate con le stesse modalità di approvazione degli interventi di cui al comma 9-*bis* dell'articolo 119 a condizione che i condomini ai quali sono imputate le spese esprimano parere favorevole.

Infine, si richiede che per gli interventi agevolabili ai sensi dell'articolo 119, nel cartello esposto presso il cantiere, in un luogo ben visibile e accessibile, sia indicata anche la seguente dicitura: "Accesso agli incentivi statali previsti dalla Legge 17 luglio 2020, n.77, superbonus 110 per cento per interventi di efficienza energetica o interventi antisismici" (lettera r).

Il comma 67 coordina le disposizioni dettate dall'articolo 121 del DL Rilancio, in materia di opzione per la cessione della detrazione o sconto, con le modifiche apportate dal comma precedente, quindi applicando le stesse disposizioni anche ai soggetti che sostengono le spese agevolabili nel 2022.

Il comma 68 agisce direttamente sull'articolo 16 del Decreto legge 4 giugno del 2013, n. 63 che detta la disciplina del sisma bonus, estendendo la detrazione del 50% oltre agli interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 6 giugno 2013, anche agli interventi per i quali sia stato rilasciato il titolo edilizio, su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2).

Per l'anno 2021, il comma 69, al fine di velocizzare i procedimenti connessi all'erogazione dell'agevolazione, autorizza i Comuni ad assumere, a tempo determinato e a tempo parziale, per la durata massima di un anno, personale da impiegare ai fini del potenziamento degli uffici preposti a tali attività. Agli oneri derivanti da tali assunzioni, i Comuni provvedono nei limiti delle risorse finanziarie disponibili a legislazione vigente, nonché di quelle assegnate a ciascun Comune mediante riparto, da effettuare con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, di un apposito fondo istituito nello stato di previsione del MiSE (con una dotazione di 10 milioni di euro per l'anno 2021) (comma 70).

I commi 72 e 73 rideterminano gli oneri di cui all'articolo 119 e provvedono alla copertura finanziaria degli stessi.

Il comma 74 subordina, infine, l'efficacia delle modifiche apportate dai commi illustrati precedentemente alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione Europea. Restano fermi gli obblighi di monitoraggio e di rendicontazione previsti nel PNRR per tale progetto.

Osservazioni - *Il vasto compendio di rettifiche alla disciplina agevolativa dei cc.dd. superbonus da parte delle norme sopra descritte si somma alla corposa produzione di prassi amministrativa che ha connotato i primi mesi di vigenza della misura. Tali dinamiche rivelano come rimanga particolarmente elevata, sia da parte dei contribuenti già coinvolti, sia da parte del sistema imprenditoriale, l'attenzione per questo incentivo.*

La complessità di gestione della misura e le difficoltà congiunturali che la nostra economia sta attraversando a causa della pandemia hanno senz'altro rallentato la piena operatività dei superbonus nel loro primo semestre di vigenza. Pertanto, le disposizioni di proroga introdotte dal Legislatore – e fortemente sollecitate da Confindustria nei mesi scorsi - risultano quantomai opportune per il ripristino di una finestra temporale più congrua con le necessità di pianificazione, delibera ed esecuzione degli interventi agevolati.

Ciò posto, preme rimarcare come i nuovi termini di vigenza appaiano tuttavia disomogenei e ancora insufficienti. È auspicabile addivenire ad un allineamento delle varie scadenze nella cornice di una proroga più estesa, che contempra almeno il 31 dicembre 2023 come termine ultimo di accesso agli incentivi.

Ferma restando la necessità di una proroga generale, una finestra temporale più congrua dovrebbe essere definita, ad esempio, per la fattispecie del cosiddetto “sismabonus acquisti” (di cui all'articolo 16, comma 1-septies del DL n. 63/2013), e cioè per quegli interventi di efficientamento antisismico realizzati mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici in zone a rischio; a fronte dei quali la detrazione – maggiorata al 110% dall'articolo 119, comma 4, del DL n. 34/2020 - spetta agli acquirenti delle unità immobiliari

ricostruite. Anche per tali interventi, particolarmente complessi nella progettazione e realizzazione, la finestra d'accesso è purtroppo attualmente limitata al 30 giugno 2022.

Sul piano normativo, ulteriori ed ampi spazi di efficientamento si hanno con riferimento al perimetro soggettivo: considerando la ratio agevolativa dei superbonus, ovvero quella di rilanciare l'economia nazionale favorendo significativi interventi di miglioramento energetico e antisismico sul patrimonio edilizio, Confindustria ha indicato più volte l'opportunità di prescindere dalle limitazioni soggettive basate sulla proprietà degli immobili, estendendo l'applicazione della misura anche agli immobili posseduti dalle imprese.

Anche alla luce delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2021, permangono dubbi e criticità applicative in cerca di soluzioni: qui di seguito un estratto (non esaustivo e non definitivo) delle questioni critiche da portare all'attenzione dell'Amministrazione.

Rimozione barriere architettoniche - Come indicato, il comma 66, lett. d) ha incluso tra le spese agevolabili, in qualità di interventi "trainati" (di cui all'art. 119, comma 2, del DL n. 34/2020), anche quelle relative alla rimozione di barriere architettoniche indicate dall'articolo 16-bis, comma 1, lett. e) del TUIR.

Va osservato come la disposizione risulti impropriamente collocata nella cornice normativa. L'intervento è stato infatti annoverato tra quelli connessi al risparmio energetico, ambito in cui non pare in grado di incidere significativamente, mentre non è stato richiamato nel contesto parimenti rilevante della messa in sicurezza strutturale degli edifici (sismabonus). Visto il riferimento all'articolo 16 bis del TUIR gli interventi di abbattimento delle barriere architettoniche parrebbero essere agevolati entro l'ordinario limite di spesa di 96.000 euro, andrebbe tuttavia fornito una esplicita precisazione in tal senso da parte dell'Amministrazione.

Efficientamento energetico di immobili soggetti a vincoli e divieti - Con riferimento agli interventi c.d. "trainati", l'articolo 119, comma 2 del DL n. 34/2020 ha specificato che l'applicazione del "superbonus" può avvenire disgiuntamente rispetto agli interventi principali ("trainanti"), qualora gli edifici potenzialmente interessati da questi siano soggetti a vincoli di natura culturale o paesaggistica (almeno uno di quelli stabiliti dal Testo unico di cui al Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42), ovvero a divieti di altro genere (regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali). Resta, tuttavia, ferma anche in tale eventualità l'applicazione dei requisiti previsti dall'articolo 119, comma 3 del DL n. 34/2020. Quest'ultima norma stabilisce che, ai fini dell'accesso all'agevolazione, gli interventi realizzati (trainanti e/o trainati) debbano assicurare complessivamente il miglioramento di due classi energetiche per l'edificio o per le unità immobiliari su cui incidono, ovvero, qualora ciò non risulti possibile, il conseguimento della classe energetica più alta. La necessità di conseguire il miglioramento di due classi (ovvero il raggiungimento della classe più alta), anche mediante i soli interventi "trainati" realizzati

in presenza di vincoli o divieti è stata ribadita in varie occasioni dall’Agenzia delle Entrate (ad esempio, nella Circolare n. 27/E del 8 agosto 2020, o nella Risposta ad interpello n. 595 del 16 dicembre 2020). Nella prassi operativa, tuttavia, una duplice progressione di classe energetica per l’edificio o per l’unità immobiliare a fronte di interventi minori quanto a capacità di efficientamento energetico (come, ad esempio, la sostituzione degli infissi), risulta particolarmente difficile. È auspicabile quindi un’interpretazione meno restrittiva. Una possibile chiave risiede nel premiare la volontà dei contribuenti di raggiungere la classe energetica più elevata in relazione allo specifico edificio o unità immobiliare tenendo in considerazione la portata dei vincoli esistenti al momento dell’esecuzione dei lavori.

General contractor - L’entità degli adempimenti e la pluralità di soggetti potenzialmente coinvolti nel meccanismo agevolativo del superbonus sta favorendo l’emersione di entità che sempre più spesso si propongono ai contribuenti in qualità di interlocutori unici o general contractors (GC), intenzionati ad assumere il coordinamento delle imprese che effettuano gli interventi e dei professionisti chiamati alla predisposizione della necessaria documentazione. Allo stato attuale il ruolo e l’operatività della figura del GC con riferimento ai superbonus non è stato ancora esplorato dall’Agenzia delle Entrate, ma la pubblicazione di indicazioni operative in tal senso è divenuta vieppiù pressante. Al riguardo andrebbe chiarita la possibilità per tali entità di rendersi effettivamente accentratrici del complesso dei costi relativi agli interventi agevolabili. I GC dovrebbero dunque poter provvedere a saldare, in nome e per conto dei committenti (in forza di un modello contrattualistico di mandato con rappresentanza), le fatture emesse dai vari operatori economici coinvolti nel processo – inclusi i professionisti. Le anticipazioni effettuate dovrebbero poi poter essere rimesse ai committenti in sede di fatturazione complessiva, consentendo così l’applicazione dello sconto in fattura sulla generalità delle spese sostenute. Il riaddebito al contribuente avverrebbe in ogni caso al netto di margini o commissioni esplicitamente volte a remunerare il servizio di coordinamento del GC, che è da intendersi escluso dal novero delle spese agevolabili (in coerenza con le interpretazioni già rese nella Circolare n. 24/E del 8 agosto 2020, par. 5).

Interventi realizzati tramite SAL - L’articolo 121, comma 1-bis del DL n. 34/2020 ha stabilito che i meccanismi opzionali di cessione del credito o sconto in fattura applicabili al superbonus possano essere attivati anche in caso di lavori eseguiti per stati di avanzamento (SAL), in relazione alla singola fattura emessa. Per gli interventi agevolati i SAL non possono essere più di due ed ognuno deve riferirsi ad almeno il 30% dell’intervento in esecuzione.

Non è ancora del tutto chiara, tuttavia, la disciplina applicabile alle quote di agevolazione già fruite dal contribuente, a fronte di SAL ultimati, qualora l’ultimazione dei lavori venga procrastinata in maniera indefinita (anche per ragioni non imputabili alla volontà del contribuente), eventualmente eccedendo la data di vigenza dell’agevolazione. In tali circostanze, andrebbe ad esempio chiarito se interventi effettuati a completamento dei

lavori oltre il termine di vigenza del superbonus possano accedere ad agevolazioni alternative (ordinarie detrazioni per ristrutturazioni, sismabonus, ecobonus, ecc.).

Effetti finanziari - Gli oneri derivanti dai commi 66-72 sono valutati in 3,9 milioni di euro per l'anno 2021, in 206,9 milioni di euro per l'anno 2022, in 2.016 milioni di euro per l'anno 2023, in 1.836,7 milioni di euro per l'anno 2024, in 1.743,8 milioni di euro per l'anno 2025 e in 1.743,5 milioni di euro per l'anno 2026.

Proroga del bonus verde – co. 76

Il comma 76 dispone la proroga per l'anno 2021 delle detrazioni fiscali previste per interventi di sistemazione a verde (c.d. bonus verde).

La misura, si ricorda, è stata introdotta dall'articolo 1, commi da 12 a 15 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) e prevede una detrazione IRPEF del 36% delle spese sostenute per interventi di sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi, nonché per la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili. Tra le spese detraibili sono annoverate, altresì, quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi elencati.

La detrazione spetta ai contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi. Il limite massimo di spese su cui è possibile determinare la detrazione ammonta a 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo.

La fruizione delle detrazioni è subordinata alla condizione che i pagamenti siano effettuati con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni.

Trovano applicazione, in quanto compatibili, alcune disposizioni recate dall'articolo 16-*bis* del TUIR, relative alla detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Osservazioni – *Come più volte ripetuto, la misura risulta nel complesso di ridotto interesse. Le scarse risorse finanziarie messe a disposizione e la proroga per un solo anno non paiono atte a produrre un sufficiente stimolo né alla crescita economica, né alla tutela del verde cittadino.*

Effetti finanziari – Alla misura sono ascritti i seguenti impatti di gettito (valori in mln di euro):

	2021	2022	2023	Dal 2024 al 2031	2032	Dal 2033
IRPEF	-0,5	-5,8	-3,6	-3,6	+2,7	0
IRPEF/IRES	0,0	4,8	-2,0	0,0	0,0	0
IRAP	0,0	0,8	-0,3	0,0	0,0	0
IVA	1,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0
Totale	0,6	-0,2	-5,9	-3,6	+2,7	0

Estensione della rivalutazione all'avviamento ed altre attività immateriali- co. 83

La norma in commento interviene sull'articolo 110 del Decreto legge 14 agosto 2020, n.104 (DL Agosto), consentendo alle imprese di utilizzare la disciplina di riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni iscritti in bilancio (c.d. riallineamento), di cui all'articolo 14 della Legge 21 novembre 2000, n. 342, anche per l'avviamento e le altre attività immateriali prive di tutela giuridica iscritte nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Osservazioni² - *La misura è volta ad estendere la disciplina di riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni iscritti in bilancio (c.d. riallineamento), di cui all'articolo 14 della Legge 342/2000, anche per l'avviamento e le altre attività immateriali prive di tutela giuridica iscritte nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.*

Il citato articolo 14 della Legge n. 342/2000 prevede la possibilità di riallineare le divergenze tra i valori fiscali e contabili riferibili esclusivamente ai beni di impresa suscettibili di rivalutazione (vale a dire le immobilizzazioni materiali ed immateriali con esclusione dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa).

Per prassi costante, non rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della procedura di rivalutazione (e, dunque, anche del riallineamento), oltre all'avviamento, anche le immobilizzazioni immateriali costituite da diritti non giuridicamente tutelati (cfr. Agenzia delle Entrate, circolari nn. 13/E del 2014 e 14/E del 2017).

Ne consegue che anche la disciplina di riallineamento prevista dall'articolo 110 del DL n. 104/2020 – per effetto del rinvio al citato art. 14 - non era applicabile per affrancare i

² Osservazioni condivise con Assonime – Area Fiscalità.

disallineamenti relativi all'avviamento e alle altre attività immateriali prive di tutela giuridica, iscritte eventualmente in bilancio.

Sul piano sistematico, tuttavia, questa limitazione appariva poco giustificata anche in considerazione del fatto che la disciplina dell'articolo 14 della Legge n. 342/2000 ha un ambito di applicazione ampio e riguarda tutte le divergenze tra valori contabili e fiscali, indipendentemente dalla loro origine; ben potrebbe, pertanto, riguardare anche disallineamenti che sono oggetto di altre discipline specifiche, con particolare riguardo a quelli che si generano per effetto dell'iscrizione di maggiori valori a seguito di operazioni di aggregazione aziendale.

Proprio per le divergenze da aggregazioni aziendali, come noto, l'evoluzione legislativa successiva alla Legge n. 342/2000 ha ormai ammesso la possibilità di riallineare non solo l'avviamento, ma anche gli intangibles che risultino comunque iscritti in bilancio in base ai principi contabili adottati dall'impresa (cfr. l'art. 15, comma 10, del Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185).

Per tali ragioni, la norma in commento modifica l'art. 110, DL n. 104/2020 per estendere l'ambito oggettivo di applicazione del riallineamento anche all'avviamento e alle altre attività immateriali iscritte in bilancio - anche se relative a beni diversi da quelli tutelati giuridicamente (come marchi, diritti di brevetto o di concessione, ecc.).

La misura riguarda principalmente i soggetti IAS Adopter, ma anche le imprese ITA Gaap. Per i soggetti IAS Adopter le differenze suscettibili di riallineamento in base alla modifica normativa possono derivare dalla FTA (First Time Adoption) ovvero dall'applicazione di nuovi principi contabili (es. IFRS 16) che portino all'iscrizione di assets non aventi le caratteristiche di beni giuridicamente tutelati (es. liste clienti, right of use, ecc.).

Le differenze relative a questa tipologia di attività immateriali possono, altresì, derivare da operazioni di aggregazione aziendale (fusioni, scissioni, conferimenti di azienda) considerate fiscalmente neutrali e, dunque, inidonee ad attribuire rilevanza fiscale ai maggiori valori iscritti rispetto a quelli esistenti nei patrimoni delle società partecipanti all'operazione.

In esito a tali operazioni, si perviene anche all'iscrizione di una voce di avviamento che è anch'essa normalmente priva di rilevanza fiscale. Anche per i soggetti ITA Gaap le differenze che divengono potenzialmente riallineabili possono derivare da operazioni di aggregazione aziendale in virtù del loro carattere neutrale, quantomeno per quanto concerne l'avviamento, essendo già prevista dall'originaria formulazione dell'art. 14 Legge n. 342/2000 la possibilità di riallineare i beni giuridicamente tutelati (che non erano iscritti ante aggregazione o erano rilevati ad un valore inferiore).

Il regime di riallineamento con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3% è speciale e temporaneo e come tale si rende applicabile in luogo dei regimi di riallineamento ordinari vigenti in materia: attiene, in particolare, agli asset (disallineati rispetto ai valori fiscali) già risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 ed esistenti anche al termine dell'esercizio successivo.

Anche per questo regime speciale di riallineamento le imprese che ne fruiscono, siano esse IAS Adopter o ITA Gaap, devono assoggettare al regime di sospensione di imposta una corrispondente riserva di patrimonio netto suscettibile di essere affrancata mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%.

Rimane ferma la disciplina dell'articolo 11 del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 che consente di ottenere il riconoscimento gratuito dei maggiori valori iscritti a fronte del disavanzo da concambio – anche imputato ad avviamento – fino ad un massimo di 5 milioni di euro per le operazioni di aggregazione tra imprese indipendenti (fatta salva l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2 ter del TUIR per l'eventuale eccedenza).

Effetti finanziari – Alla misura sono ascritti i seguenti impatti di gettito (valori in milioni di euro).

	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Imposta sostitutiva	14,7	14,7	14,7	0	0	0
IRES/IRPEF	0	-6,5	-19,7	-13,5	-14,1	-14,1
IRPEF	0	-0,3	-3,1	-2,3	-2,3	-2,3
IRAP	0	-1,7	-5,9	-3,7	-3,7	-3,7
Totale	14,7	6,2	-14,0	-19,5	-20,1	-20,1

Credito imposta agroalimentare – co. 131

Il comma 131, introdotto durante l'esame parlamentare, interviene sul credito d'imposta del 40% previsto per il sostegno del Made in Italy.

Preliminarmente si ricorda che l'articolo 3, comma 1, del Decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, in materia di interventi per il sostegno del Made in Italy, ha riconosciuto alle imprese che producono prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura, nonché alle piccole e medie imprese che producono prodotti agroalimentari, della pesca e dell'acquacoltura, anche se costituite in forma cooperativa o riunite in consorzi, un credito d'imposta nella misura del

40% delle spese per nuovi investimenti sostenuti per lo sviluppo di nuovi prodotti, pratiche, processi e tecnologie, nonché per la cooperazione di filiera.

Il comma 131 stabilisce che il citato credito d'imposta al 40% è esteso, per i periodi d'imposta dal 2021 al 2023, alle reti di imprese agricole e agroalimentari, anche costituite in forma cooperativa o riunite in consorzi, o aderenti ai disciplinari delle strade del vino (articolo 2, comma 1, lettera a), della Legge 27 luglio 1999, n. 268³), per la realizzazione e l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico.

In particolare, tali interventi devono essere volti:

- al miglioramento delle potenzialità di vendita a distanza a clienti residenti fuori del territorio nazionale;
- alla creazione, ove occorra, di depositi fiscali virtuali nei Paesi esteri;
- a favorire la stipula di accordi con gli spedizionieri doganali, anche ai fini dell'assolvimento degli oneri fiscali e per le attività e i progetti legati all'incremento delle esportazioni.

La norma, inoltre, specifica che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro trenta giorni dall'entrata in vigore della legge in esame, saranno stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, al fine del rispetto del limite di spesa.

Effetti finanziari - Agli oneri finanziari derivanti dall'attuazione della norma si provvede nel limite di 5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023.

Credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno – co. 171-172

Attraverso le modifiche apportate dai commi 171 e 172 della Legge di Bilancio 2021, viene prorogato dal 31 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022, senza alcuna ulteriore variazione della disciplina, il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno di cui all'articolo 1, commi 98 - 108, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Bilancio 2016).

³ Si ricorda che la Legge n. 268 del 1999 disciplina le cosiddette strade del vino, prevedendo gli strumenti di organizzazione, gestione e fruizione di tali strade, i requisiti del disciplinare (poi determinati con il decreto ministeriale 12 luglio 2000), le agevolazioni e i contributi finanziari.

Si ricorda che i soggetti destinatari dell'agevolazione in parola sono le imprese che acquisiscono beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle Regioni Campania, Puglia, Calabria, Sicilia, Basilicata e Sardegna, ammissibili alle deroghe agli aiuti di Stato previste dall'articolo 107, paragrafo 3 lettera a) del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, e nelle zone dell'Abruzzo e del Molise, ammissibili alle deroghe previste dalla lettera c) del medesimo paragrafo del Trattato.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, i beni strumentali devono far parte di un progetto di investimento iniziale relativo all'acquisto, anche tramite *leasing*, di macchinari, impianti e attrezzature varie, destinati a strutture produttive nuove o già esistenti. Limitatamente alle grandi imprese che investono nelle citate zone delle Regioni Abruzzo e Molise, invece, l'investimento effettuato deve anche comportare il cambiamento dell'attività svolta se il soggetto beneficiario è già operativo nella stessa zona.

Per quanto riguarda le intensità di aiuto, il credito d'imposta compete nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, ossia del 25% per le grandi imprese situate in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna e del 10% per le grandi imprese situate in determinati Comuni di Abruzzo e Molise. Le citate intensità sono maggiorate di 20 punti percentuali per le piccole imprese e di 10 punti percentuali per le imprese di medie dimensioni.

Osservazioni – *L'agevolazione in commento rappresenta uno dei principali stimoli agli investimenti nel Mezzogiorno e la sua proroga è da giudicarsi positivamente.*

La misura, come noto, è un aiuto di Stato, concesso limitatamente ai territori definiti dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, approvata con la decisione della Commissione europea C(2016)5938 final del 23 settembre 2016, nonché nel rispetto e nei limiti delle condizioni previsti dall'articolo 14 del Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014, come modificato dal Regolamento (UE) n. 2017/1084 del 12 giugno del 2017.

Il 2 luglio 2020 la Commissione Europea ha prorogato la validità degli Orientamenti sugli aiuti a finalità regionale 2014-2020 fino al 31 dicembre 2021 e invitato gli Stati membri a notificare la loro intenzione di estendere la validità delle rispettive carte degli aiuti a finalità regionale. L'Italia ha notificato l'intenzione il 5 ottobre 2020.

Pertanto, nell'ultimo anno di proroga del credito d'imposta, il 2022, la ripartizione dei territori ammessi all'agevolazione, salvo differenti indicazioni da parte della Commissione Europea, subirà delle modifiche.

Effetti finanziari – La RT indica in 1.053,9 milioni l’ammontare dell’onere per la proroga sia per il 2021 che per il 2022, posto a carico delle risorse del Fondo per lo sviluppo e la coesione.

Zone economiche speciali (ZES) – co. 173

Il comma 173 prevede, per le imprese che intraprendono una nuova iniziativa economica nelle cc.dd. Zone Economiche Speciali (ZES), istituite ai sensi Decreto legge 20 giugno 2017, n. 91, la riduzione dell’imposta sul reddito derivante dallo svolgimento dell’attività del 50% a decorrere dal periodo d’imposta nel corso del quale è stata intrapresa la nuova attività e per i sei periodi d’imposta successivi.

Il comma 174 subordina il riconoscimento dell’agevolazione al mantenimento per almeno 10 anni dell’attività nell’area e dei posti di lavoro creati nell’ambito dell’attività avviata, pena la revoca del beneficio ricevuto.

Le imprese beneficiarie non devono essere in stato di liquidazione o di scioglimento.

L’agevolazione spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all’applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea agli aiuti “*de minimis*”, del Regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all’applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea agli aiuti “*de minimis*” nel settore agricolo e del Regolamento (UE) n. 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all’applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea agli aiuti “*de minimis*” nel settore della pesca e dell’acquacoltura.

Le ZES, si ricorda, sono state istituite con DL n. 91/2017. L’articolo 4, comma 2 del citato Decreto, nello specifico, chiarisce che per Zona Economica Speciale si intende “*una zona geograficamente delimitata e chiaramente identificata, situata entro i confini dello Stato, costituita anche da aree non territorialmente adiacenti purché presentino un nesso economico funzionale, e che comprenda almeno un’area portuale con le caratteristiche stabilite dal regolamento (UE) n. 1315 dell’11 dicembre 2013 (...)*”.

Anche le Regioni che non posseggono aree portuali con le citate caratteristiche possono presentare istanza di istituzione di una ZES solo in forma associativa, qualora siano contigue, o in associazione con un’area portuale avente le caratteristiche del regolamento citato (articolo 4, comma 4-*bis* del DL n. 91/2017).

Le ZES possono essere istituite solo nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia così come ammesse alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettere a) e c) del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. I territori che fanno parte delle ZES devono, quindi, essere inclusi nella Carta italiana degli aiuti a finalità regionale.

Si ricorda, inoltre, che l'articolo 5 del DL n. 91/2017, ha introdotto anche un credito d'imposta a favore delle imprese insediate o che intendono insediarsi nelle ZES. L'agevolazione, valida per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2022, replica quella concessa nel Mezzogiorno e descritta, nel paragrafo precedente, per i commi 171-172.

Le ZES, inoltre, oltre ai benefici fiscali elencati, usufruiscono della riduzione dei termini dei procedimenti e di semplificazione degli adempimenti rispetto alla normativa vigente.

Come detto, le modalità per l'istituzione di una ZES, la sua durata, i criteri generali per l'identificazione e la delimitazione dell'area, quelli che ne disciplinano l'accesso e le condizioni speciali di beneficio per i soggetti economici ivi operanti o che vi si insedieranno, nonché il coordinamento degli obiettivi di sviluppo, sono stati disciplinati con il Regolamento sull'istituzione delle Zone economiche speciali (ZES) di cui al Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 25 gennaio 2018, n. 12, entrato in vigore il 27 febbraio 2018. Il DPCM è stato adottato su proposta del Ministro per la coesione territoriale e il Mezzogiorno, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, con il Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti e con il Ministro dello Sviluppo Economico, sentita la Conferenza unificata.

Effetti finanziari – La RT integrativa non è stata presentata; tuttavia, il Dipartimento delle Finanze ha stimato oneri per il 2022 pari a 11,2 milioni di euro, per il 2023 pari a 17,6 milioni di euro, per il 2024 pari a 24 milioni di euro, per il 2025 pari a 30,3 milioni di euro, per il 2026 pari a 36,7 milioni di euro, per il 2027 pari a 43,1 milioni di euro, per il 2028 pari a 49,5 milioni di euro, dal 2029, a regime, pari a 44,7 milioni di euro.

Il potenziamento del credito R&S per le aree del Mezzogiorno - co. 185-187

I commi da 185 a 187 dispongono una specifica maggiorazione del credito di imposta R&S (misura più dettagliatamente descritta nelle pagine che seguono), per le imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Nel dettaglio, è previsto che il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, comma 200, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020), direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette Regioni, spetta per gli anni 2021 e 2022 nella misura:

- del 25% per le grandi imprese che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro;
- del 35% per le medie imprese, che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro;
- del 45% per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro, come definite dalla raccomandazione 2003/361/Ce della Commissione, del 6 maggio 2003.

La misura è applicabile nel rispetto dei limiti e delle condizioni di cui all'articolo 25 del Regolamento (UE) 651/2014 relativo ad "Aiuti a progetti di ricerca e sviluppo".

Osservazioni - *La misura ha il fine – positivo e condivisibile – di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi nelle Regioni del Mezzogiorno e si presta ad operare in sinergia con altri incentivi rinnovati dalla Legge di Bilancio 2021, quali il credito di imposta per il Mezzogiorno di cui ai commi 171 e 172 e l'incentivo per le nuove iniziative nelle Zone Economiche Speciali-ZES di cui ai commi da 173 a 176 (e oggetto di appositi approfondimenti nella presente nota).*

Rinviando all'apposito paragrafo per una analisi dettagliata degli investimenti in R&S agevolabili, si precisa che la maggiorazione per le Regioni del Mezzogiorno riguarda soltanto le attività definite dal comma 200 della Legge di Bilancio 2020, ossia le sole attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del paragrafo 1.3 del punto 15 della Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, concernente "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione".

Sul punto, valgono le indicazioni rese dal Ministero dello Sviluppo Economico con il DM del 26 maggio 2020. Alla luce di tali precisazioni e delle linee guida dei principi generali e dei criteri contenuti nelle linee guida elaborate dall'OCSE nel c.d. Manuale di Frascati del 2015, costituiscono attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta "maggiorato" i lavori svolti nei periodi di imposta agevolati e anche in relazione a progetti di ricerca e sviluppo avviati in periodi d'imposta precedenti e afferenti a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno e classificabili in una o più delle categorie generali di: a) ricerca fondamentale; b) ricerca industriale; e c) sviluppo sperimentale.

Si ricorda che assumono rilevanza le attività che perseguono un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in campo scientifico o tecnologico e non già il mero progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa.

Così definito l'ambito della ricerca agevolabile, suscita qualche curiosità il riferimento contenuto nel comma 185 in commento, ai "progetti di ricerca e sviluppo in materia di Covid-

19”: non si comprende, infatti, la ragione di questo riferimento esplicito, considerando che la ricerca in ambito medico o farmaceutico rientra nel novero della ricerca agevolabile e non dovrebbero, pertanto, sussistere dubbi circa la riconducibilità di queste specifiche attività nelle categorie definite dal comma 200 e ulteriormente precisate dal citato DM. In sostanza, siamo dell’avviso che tale richiamo esplicito non valga a definire una specifica attività di ricerca, ultronea rispetto a quella già definita dal comma 200: anche perché, se così fosse non si comprenderebbe per quale ragione i progetti di ricerca e sviluppo in materia di Covid-19 dovrebbero essere incentivati solo nelle Regioni oggetto di questa specifica disciplina e non sull’intero territorio nazionale.

Si ricorda che l’articolo 244 del Decreto legge 19 maggio 2020, n.34 (Decreto Rilancio) aveva già potenziato, con le medesime intensità, il credito R&S per le regioni del Mezzogiorno; la norma in commento ripropone le medesime aliquote maggiorate del 25%, 35% e 45% a fronte di una aliquota “ordinaria” che, si ricorda, è stata elevata dalla Legge di Bilancio 2021 in commento dal 12% al 20% per tutte le imprese.

La maggiorazione in commento, riferita ad un ambito territoriale ben precisato, si qualifica come aiuto di Stato e, come espressamente chiarito dalla norma, si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dall’articolo 25 del Regolamento (UE) n. 651/2014. Il citato articolo stabilisce delle intensità massime applicabili suddividendole per tipologia di attività svolta (100% per la ricerca fondamentale, 50% per la ricerca industriale, 25% per lo sviluppo precompetitivo e il 50% per gli studi di fattibilità). Le aliquote definite dalla norma in commento, pertanto, sembrerebbero rispettare i massimali stabiliti dal regolamento comunitario solo se riferite alla sola quota di maggiorazione (ad esempio, una piccola impresa può raggiungere il 45% di credito per attività di sviluppo sperimentale, sommando al 20% dell’aliquota “ordinaria” il 25% consentito dal regolamento comunitario).

Va ulteriormente precisato che, in sede di conversione del citato DL Rilancio, la maggiorazione del credito era stata successivamente estesa alle tre Regioni colpite dagli eventi sismici del 2016 e 2017 (vale a dire Lazio, Marche e Umbria); quest’ultima previsione non è stata replicata per gli esercizi successivi al 2020 e, pertanto, per gli investimenti afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette Regioni, il tax credit si applicherà, a partire dal 2021, nella misura ordinaria del 20%. Sempre in riferimento a questa specifica maggiorazione, merita osservare che è tutt’ora in dubbio se il riferimento territoriale sia da riferirsi ai soli Comuni del cratere di cui agli allegati 1, 2 e 2-bis del Decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189 oppure – come sembrerebbe dal tenore letterale dell’art. 244 del DL Rilancio – all’intera Regione. L’auspicio è che le Amministrazioni competenti provvedano quanto prima a fornire una conferma ufficiale in tal senso.

Tornando agli aspetti critici della misura in commento, si segnala, inoltre, la dubbia interpretazione del concetto di “investimenti direttamente afferenti a strutture produttive

ubicata nelle Regioni”. Benché, infatti, la maggiorazione per le Regioni del Mezzogiorno non sia costruita nel solco degli aiuti a finalità regionale, che sottoporrebbe l’agevolazione all’obbligo di residenza dei soggetti beneficiari nelle zone ammissibili alle deroghe previste dall’articolo 107, paragrafo 3, lettere a) e c) del Trattato sul Funzionamento dell’Unione europea, sarebbe necessario un chiarimento anche in tal senso, considerando la natura stessa dell’attività di ricerca che potrebbe non essere svolta nella struttura situata nelle regioni ammissibili, ma comunque “afferente” ad essa.

In ultimo, ricordiamo che la maggiorazione in esame, qualificandosi come aiuto di Stato fruibile in forma automatica, ossia non subordinato all’emanazione di un provvedimento di concessione, dovrà essere iscritta all’interno dei righi RS401 e RS402 del Modello Redditi per le società di capitali riferiti al periodo di competenza. Benché si ipotizzi che in questa sezione debba essere data evidenza dell’ammontare del credito imputabile alla sola maggiorazione (e non l’intero credito di imposta R&S), si auspica, anche in questo caso, un chiarimento da parte delle Amministrazioni competenti.

Effetti finanziari - Alla misura si ascrivono i seguenti effetti di gettito (valori in milioni di euro)

	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Credito d'imposta	0	-52	-104	-104	-52	0

Compensazioni multilaterali di crediti e debiti commerciali risultanti da fatture elettroniche – co. 227-229

Con un emendamento approvato dalla Commissione Bilancio della Camera, sono stati inseriti, nella Legge di Bilancio, i commi da 227 a 229, i quali intervengono sul Decreto legislativo del 5 agosto 2015, n.127, in materia di semplificazioni amministrative e contabili correlate all’utilizzo degli strumenti telematici.

In particolare, il comma 227, inserendo un nuovo comma 3-bis all’articolo 4 del decreto citato, introduce la possibilità per i contribuenti, residenti o stabiliti, di compensare, anche multilateralmente, crediti e debiti derivanti da transazioni commerciali e risultanti dalle fatture elettroniche. A tal fine, la nuova disposizione pone a carico dell’Agenzia delle Entrate l’onere di predisporre una piattaforma telematica al servizio dei suddetti soggetti.

Sono escluse dall’ambito applicativo della piattaforma multilaterale per le compensazioni, le pubbliche amministrazioni individuate ai sensi all’articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Sono inoltre esclusi dall'ambito soggettivo le parti per le quali siano in corso:

- procedure concorsuali;
- procedure di ristrutturazione del debito omologate;
- piani attestati di risanamento iscritti presso il registro delle imprese.

La nuova disposizione precisa poi che la compensazione mediante piattaforma produce gli stessi effetti dell'estinzione dell'obbligazione ai sensi del codice civile fino a concorrenza dello stesso valore. Nei confronti del debito originario insoluto si applicano comunque le disposizioni di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, in materia di ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali.

Il comma 228 rinvia ad un decreto del Ministro della Giustizia – di concerto con il MEF, il MISE ed il MIT, sentito il Garante della Privacy – per la definizione delle modalità attuative e delle condizioni di servizio della piattaforma.

Il comma 229 autorizza la spesa di 5 milioni di euro per l'anno 2021 per la costituzione e l'adeguamento della nuova piattaforma.

Osservazioni - *Il nuovo meccanismo di compensazione introdotto dalle disposizioni in commento costituisce un passo apprezzabile nella direzione di fluidificare il sistema dei pagamenti e allentare la crisi di liquidità generata dalla pandemia.*

Confindustria accoglie positivamente l'idea innovativa, soprattutto per l'attenzione ai problemi del recupero di liquidità da anni lamentati dalle imprese al quale si è cercato di porre rimedio con proposte normative, presentate anche in occasione dei decreti emergenziali e della Manovra di Bilancio. Tra le altre, si menziona quella relativa al momento al recupero dell'IVA sui crediti commerciali non riscossi, per cui si chiede puntualmente, di anticipare il momento di emissione della nota di variazione all'avvio della procedura concorsuale senza dover attendere il momento dell'infruttuosità oppure, altrettanto urgente, la proposta di innalzare il limite annuo massimo per le compensazioni dei crediti fiscali e contributivi.

Ritornando sulla nuova misura, si ritiene che la potenzialità del nuovo strumento risieda nella possibilità per tutte le parti aderenti, di compensare crediti-debiti anche multilateralmente tra loro. Ciò significa, ad esempio, che se un'impresa vanta un credito verso un'altra, la prima impresa potrà spendere quel credito non solo verso la propria debitrice (rapporto bilaterale) ma verso qualsiasi altro operatore economico aderente al sistema: un vero e proprio mezzo di pagamento digitale.

Sebbene potenzialmente i benefici del nuovo "Baratto finanziario 4.0." potrebbero riguardare tutti gli operatori, tra questi, dovrebbero probabilmente trarne maggior vantaggio le piccole

e microimprese che potranno recuperare crediti senza ricorrere ad anticipazioni bancarie. Sull'altro versante, però, desta preoccupazione il rischio che, in assenza dei rigidi controlli operati dalle banche, ci possa essere più margine per eventuali frodi.

Da un punto di vista tecnico, l'onere di costituire una piattaforma telematica per attuare il nuovo sistema di compensazione viene affidato all'Agenzia delle Entrate; probabilmente, verrà implementato il Sistema di Interscambio (SdI) in cui transitano le fatture elettroniche e gli altri dati rilevanti ai fini IVA, considerato che la compensazione riguarderà esclusivamente crediti e debiti commerciali attestati da fatture elettroniche.

Come accennato, vengono però espressamente esclusi i soggetti rientranti nella disciplina della crisi di impresa. Si tratta di imprese che, attraverso l'accesso a procedure concorsuali non liquidatorie, hanno avviato un processo di ristrutturazione condiviso con il sistema finanziario e con i creditori e non si comprende, nei casi in cui siano stati definiti i piani e gli accordi di ristrutturazione, la ratio della loro esclusione dall'accesso a uno strumento in grado di sostenerne la liquidità.

Inoltre, per effetto delle modifiche operate nel corso dell'esame parlamentare, si escludono, altresì dall'ambito operativo della piattaforma, le pubbliche amministrazioni individuate ai sensi dell'art.1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196: in buona sostanza, non potranno essere compensati i crediti e i debiti dei soggetti che applicano lo split payment.

Esclusione, questa, che limita significativamente le potenzialità della proposta innovativa se si considera che le maggiori difficoltà lamentate dalle imprese in merito al pagamento dei crediti commerciali riguardano proprio quelli vantati nei confronti delle pubbliche amministrazioni.

Come accennato, Confindustria ha proposto puntualmente diverse misure sul versante liquidità: tra queste, la proposta per la realizzazione di una piattaforma dedicata alla compensazione tra crediti commerciali verso la PA e debiti fiscali e contributivi verso la stessa PA che non ha ancora trovato accoglimento in una norma di legge. Il nuovo baratto finanziario avrebbe potuto rappresentare una piccola porta d'ingresso per la proposta confindustriale, ma l'estromissione delle pubbliche amministrazioni rappresenta, ancora una volta, un'occasione persa.

Il comma 208 rinvia ad un decreto interministeriale per la definizione dei profili operativi senza però prevedere una deadline per la relativa adozione che, dunque, si suppone non sarà imminente. A ciò si aggiunga, che il necessario parere del Garante della Privacy – che prevede condizioni assai rigide in materia di fatturazione elettronica e condivisione dei dati in piattaforma – potrebbe ulteriormente dilungare i tempi di attuazione. In tale sede, si auspicano maggiori chiarimenti sui tanti dubbi applicativi già sollevati dagli operatori.

Effetti finanziari – Alla norma è attribuita un impatto sulle finanze pubbliche commisurato allo stanziamento esplicitato di 5 milioni di euro per l'anno 2021.

Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale – co. 233-243

Al fine di incentivare nuovi processi di aggregazione aziendale nel corso del 2021, i commi da 233 a 242 consentono alle entità risultanti dagli stessi la trasformazione in credito d'imposta di una quota parte delle attività per imposte anticipate (DTA) riferite a specifiche componenti.

In particolare, il comma 233 dispone che per le aggregazioni realizzate mediante fusione, scissione o conferimento, deliberate dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021, il soggetto rispettivamente, risultante o incorporante, beneficiario e conferitario, possa trasformare in credito d'imposta le DTA riferite:

- alle perdite fiscali maturate fino al periodo d'imposta precedente l'efficacia dell'operazione e non ancora scomutate dal reddito imponibile alla stessa data;
- alle eccedenze di rendimento nozionale ACE (art. 1, comma 4 del Decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201) maturate fino al periodo di imposta precedente l'efficacia dell'operazione e non ancora dedotte, né trasformate in credito IRAP alla medesima data.

Le DTA riferibili a tali componenti possono essere trasformate in credito d'imposta anche se non risultano iscritte in bilancio.

Nel disciplinare le modalità di trasformazione, il comma 234 stabilisce che la stessa debba avvenire in due *tranche*: per un quarto alla data di efficacia giuridica dell'operazione di aggregazione e per la restante parte (tre quarti) il primo giorno dell'esercizio successivo.

La trasformazione non può eccedere determinati limiti di importo:

- 2% della somma delle attività dei soggetti partecipanti alla scissione o fusione, come risultanti dalla situazione patrimoniale (ex art. 2501-*quater* del Codice civile) con esclusione del soggetto con attività di importo maggiore;
- 2% della somma delle attività oggetto di conferimento.

In caso di aggregazione tramite conferimento, le perdite e le eccedenze ACE del conferitario rilevano, ai fini della trasformazione, nei limiti e nelle condizioni stabiliti dall'articolo 172, comma 7, TUIR per le perdite deducibili delle società risultanti da fusione o incorporanti.

A tal fine è disposto l'obbligo di redazione della situazione patrimoniale (di cui all'art. 2501-*quater* sopra citato).

Dalla data di efficacia giuridica dell'operazione, l'entità che risulta dall'aggregazione non potrà portare in riduzione dell'imponibile le perdite di cui all'articolo 84 TUIR relative alle DTA complessivamente trasformate in credito d'imposta. Analogamente non potrà dedurre o trasformare in credito IRAP le eccedenze ACE relative alle DTA trasformate.

In caso di soggetti in regime di consolidato nazionale (art. 117, TUIR), il comma 235 chiarisce che ai fini della trasformazione rilevano prioritariamente, se esistenti:

- le eccedenze ACE e le perdite dell'entità partecipante maturate anteriormente l'esercizio dell'opzione per il consolidato;
- a seguire, le perdite trasferite alla controllante non ancora computate in diminuzione dell'imponibile.

Anche in questo caso si precisa che, a decorrere dall'efficacia giuridica dell'operazione di aggregazione, la controllante non potrà computare in diminuzione del reddito le perdite di cui all'articolo 118 TUIR relative alle DTA trasformate.

In caso di tassazione per trasparenza (art. 115 TUIR), al comma 236 è stabilito che rilevino prioritariamente, se esistenti:

- le eccedenze ACE e le perdite fiscali maturate dalla società partecipata prima dell'inizio del regime di trasparenza e quelle non attribuite ai soci ai sensi dell'articolo 115, comma 3, TUIR;
- a seguire, le perdite fiscali attribuite ai soci non ancora computate in diminuzione dei loro redditi imponibili o trasformate in credito d'imposta.

Dall'efficacia giuridica dell'operazione, i soci partecipanti non potranno utilizzare le perdite (ex art. 84 TUIR) relative alle DTA trasformate, né potranno fruire o trasformare in credito IRAP l'eccedenza ACE relativa alle DTA trasformate.

Il comma 237 fissa ulteriori criteri per la fruizione dell'incentivo e determina specifiche esclusioni. Le società coinvolte nell'aggregazione devono, infatti, risultare operative da almeno due anni e, alla data di effettuazione dell'operazione e nei due anni precedenti, non devono essere (o essere state) parte del medesimo gruppo societario. Sono in ogni caso escluse le entità che abbiano un rapporto di partecipazione superiore al 20% o che siano, anche indirettamente, controllate dal medesimo soggetto (ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1) del Codice civile). Inoltre, vengono esplicitamente escluse dall'incentivo le società per cui sia accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto (art. 17, Decreto legislativo 16 novembre 2015 n. 180) ovvero lo stato di insolvenza (art. 5, Regio Decreto 16 marzo 1942, n.267 e art. 2, comma 1, lett. b) Decreto legislativo 12 gennaio 2019, n.14).

È prevista al comma 238 la possibilità di accedere all'incentivo anche per i soggetti tra i quali sussista un rapporto di controllo (ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del Codice civile) acquisito, con operazioni diverse da quelle oggetto dell'agevolazione, nel corso del 2021, qualora entro un anno dalla data di acquisizione del controllo, divenga efficace una delle operazioni di aggregazione menzionate al comma 233. In tal caso, i parametri temporali riguardanti le componenti agevolate (maturazione delle eccedenze ACE e perdite fiscali di cui al comma 233) e le condizioni di accesso (di cui al comma 237) devono intendersi riferiti alla data in cui avviene l'operazione di acquisizione del controllo (e non alla successiva efficacia dell'aggregazione).

Il comma 239 prevede che il credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle DTA non sia produttivo di interessi e che possa essere utilizzato in compensazione F24 (in conformità con l'art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241) senza limiti di importo, essere ceduto (in base all'art. 43-*bis* o 43-*ter* del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602), o essere chiesto a rimborso.

Il credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi; non concorre alla formazione del reddito d'impresa e del valore della produzione netta ai fini IRAP e non rileva nel rapporto di cui art. 109, comma 5, TUIR

Indipendentemente dal numero di operazioni straordinarie realizzate, l'agevolazione è concessa una sola volta per ciascun soggetto di cui al comma 233 (comma 240).

Ai sensi del comma 241, la trasformazione delle DTA in credito d'imposta è condizionata al pagamento di una commissione pari al 25% delle DTA complessivamente trasformate. Il versamento è effettuato per il 40% dell'importo entro 30 giorni dalla data di efficacia dell'operazione straordinaria e per la restante parte (60%) entro i primi 30 giorni dell'esercizio successivo a quello in cui l'operazione è avvenuta. La commissione è deducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

In materia di accertamento, contenzioso, sanzioni e riscossione della commissione assumono rilievo le disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi.

Ai fini della disciplina, per imposte anticipate complessivamente trasformate deve intendersi l'ammontare complessivo delle DTA oggetto di trasformazione e non rileva che questa avvenga in parte nell'esercizio successivo a quello di efficacia delle operazioni agevolate (comma 242).

Da ultimo, il comma 243, stabilisce che il Ministro dell'Economia e delle Finanze riferisca preventivamente alle Camere in relazione ad eventuali operazioni straordinarie che coinvolgano la banca Monte dei Paschi di Siena.

Osservazioni – L'intervento mira a favorire l'avvio, nel corso del 2021, di nuove operazioni di aggregazione aziendale e a tal fine va ad affiancare quanto già disposto in chiave agevolativa dall'articolo 11 del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34.

Quest'ultimo, si ricorda, ha riproposto la disciplina del "bonus aggregazioni" (già transitata nel nostro ordinamento nel 2007-2009 in vigore dell'art. 1, commi 242-249 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 e dell'art. 4 del Decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5), per le operazioni realizzate mediante fusione, scissione o conferimento d'azienda dal 1° maggio 2019 al 31 dicembre 2022. L'agevolazione in tal caso consiste, per le operazioni di fusione o scissione, nel riconoscimento fiscale gratuito del valore dell'avviamento e di quello attribuito ai beni strumentali (materiali e immateriali) per effetto di imputazione in bilancio del disavanzo di concambio; nel caso del conferimento il vantaggio si esplicita nel medesimo riconoscimento gratuito dei maggiori valori emersi con l'operazione. Per tutte le fattispecie il bonus è riconosciuto entro il limite di 5 milioni di euro.

In assenza di esplicite restrizioni normative non parrebbe vincolata la facoltà di accedere contemporaneamente all'agevolazione in commento e al richiamato bonus aggregazioni.

Effetti finanziari – Alla misura sono ascritti i seguenti effetti (valori in milioni di euro):

Cassa	2021	2022	2023	2024	Dal 2025 al 2031	2032	2033
Credito imposta conversione DTA	-771,9	-2.315,7	0	0	0	0	0
Minori quote deduzioni future DTA-IRES	0	540,3	308,8	308,8	308,8	-231,6	0
Commissione DTA	308,8	463,1	0	0	0	0	0
IRES deducibilità commissione DTA	0	-82,1	-88,0	52,8	0	0	0
IRAP deducibilità commissione DTA	0	-22,8	-23,8	15,7	0	0	0
Totale	-463,1	-1.471,2	197,0	377,3	308,8	-231,6	0

Credito di imposta per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni – co. 263

Il comma in esame apporta alcune modifiche al regime di aiuto patrimoniale disposto dall'articolo 26 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio).

Rinviando alla Nota di Aggiornamento di Confindustria del 28 maggio 2020⁴ per una puntuale descrizione della disciplina introdotta dal DL Rilancio, si ricorda che la norma citata, al fine di sostenere, anche con uno strumento fiscale, il rafforzamento patrimoniale delle società con ricavi tra 5 e 50 milioni di euro, colpite dalle conseguenze economiche dell'emergenza Covid-19, ha introdotto due crediti d'imposta diversamente modulati e destinati, rispettivamente, alle società⁵ che aumentano il capitale sociale e ai soci che sottoscrivono tali aumenti di capitale⁶.

Le misure sono destinate alle imprese di medie dimensioni che hanno subito una riduzione complessiva dei ricavi nei mesi di marzo e aprile 2020 pari ad almeno il 33% rispetto al medesimo periodo dell'anno precedente e che abbiano deliberato ed eseguito, dopo il 19 maggio ed entro il 31 dicembre 2020, un aumento di capitale a pagamento integralmente versato.

Nel dettaglio, il citato articolo 26 prevede:

- un credito d'imposta del 20% riconosciuto ai soggetti che effettuino, tra il 20 maggio e il 31 dicembre 2020, conferimenti in denaro, in una o più società in esecuzione di un aumento di capitale sociale (articolo 26, comma 4, DL 34/2020); il credito si applica su un importo massimo di 2 milioni di euro e comporta un obbligo di detenzione della partecipazione e di non distribuzione delle riserve fino al 2023 (pena la decadenza dal beneficio con obbligo di restituzione del credito con interessi) ed è escluso nei rapporti societari di controllo (diretto e indiretto) e di collegamento. Il socio può utilizzare il tax credit nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di effettuazione dell'investimento e, per la parte eventualmente residua, in quelle successive. Decorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione relativa al

⁴ Disponibile sul sito di Confindustria, sezione Policy/Position paper e studi.

⁵ Imprese costituite nella forma di società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, anche semplificata, società per azioni europee di cui al Regolamento CE n. 2157/2001) o società cooperative (comprese le società cooperative europee di cui al Regolamento CE n. 1435/2003) aventi sede legale e amministrativa in Italia (con esclusione di intermediari finanziari e società di partecipazione finanziaria e non finanziaria elencati all'articolo 162-bis, TUIR e di imprese di assicurazione).

⁶ L'articolo 26 del DL Rilancio prevede, altresì, al comma 12 l'istituzione presso il MEF del Fondo patrimonio PMI, finalizzato a sottoscrivere, nei limiti della sua dotazione, obbligazioni o titoli di debito di nuova emissione emessi dalle società di cui al comma 1 e che soddisfino le condizioni del comma 2 dello stesso articolo 26.

- periodo di effettuazione dell'investimento, il credito può anche essere utilizzato in compensazione;
- un credito d'imposta destinato alle società, pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, e comunque fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale effettuato (articolo 26, comma 8, DL 34/2020). Il credito di imposta non concorre alla base imponibile delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP ed è utilizzabile in compensazione senza limiti a partire dal decimo giorno successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2020. L'eventuale distribuzione di riserve prima del 1° gennaio 2024 comporta la decadenza dal beneficio.

In entrambe le fattispecie, il credito di imposta è riconosciuto secondo l'ordine di presentazione delle istanze di cui al comma 17 e sino all'esaurimento delle risorse disponibili, con la previsione di un limite di spesa complessivo di 2 miliardi di euro per l'anno 2021.

Dato questo contesto, la Legge di Bilancio 2021 interviene solo sulla misura in favore delle società operando come segue:

- in primo luogo (co. 263, lett. a)), viene prevista l'estensione del limite temporale per effettuare l'aumento di capitale fino al 30 giugno 2021 (fermo restando il riferimento alle perdite dell'esercizio 2020);
- viene ampliato il novero delle società che possono beneficiare della misura (co. 263, lett. b)), ricomprendendovi le società non sottoposte o ammesse a procedura concorsuale e comunque non in difficoltà al 31 dicembre 2019, nonché quelle ammesse successivamente a tale data al concordato preventivo con continuità aziendale, purché il decreto di omologa sia stato già adottato alla data di presentazione dell'istanza di cui al comma 17 ovvero alla data di approvazione del bilancio per l'esercizio 2020 e che si trovino in situazione di regolarità contributiva e fiscale all'interno dei piani di rientro e rateizzazione;
- per gli aumenti di capitale deliberati nel primo semestre 2021, viene, inoltre, elevata dal 30% al 50% la percentuale dell'aumento di capitale entro la quale può essere riconosciuto il credito di imposta, fermo restando il limite di cui al comma 20 (co. 263, lett. d), n. 1);
- in presenza di aumenti di capitale deliberati nel primo semestre 2021, viene contestualmente spostato al 1° gennaio 2025 il termine fino al quale è preclusa alla società la distribuzione di riserve (co. 263, lett. d) n. 2).

Osservazioni - *Le limature apportate dalla Legge di Bilancio 2021 agli incentivi fiscali per la ricapitalizzazione di imprese di medie dimensioni hanno sicuramente una valenza*

positiva, in quanto si tratta di misure di importanza strategica per la nostra economia, che orientano verso la crescita la risposta dell'Italia alla crisi Covid-19.

Occorre, tuttavia, rimarcare che si tratta di interventi che innovano solo per aspetti marginali una disciplina di per sé complessa e caratterizzata da eccessive limitazioni applicative che, di fatto, ne deprimono la portata. Non si condivide, peraltro, la scelta di apportare correttivi alla sola misura agevolativa riguardante le imprese, senza intervenire sullo speculare beneficio per l'investitore che sottoscriva gli aumenti di capitale.

Ciò premesso, è positiva la previsione che estende di sei mesi il lasso temporale entro il quale deliberare l'aumento di capitale. Significativa anche la modifica che riguarda le imprese in crisi, a mente della quale si concede l'accesso alle agevolazioni in parola anche per le imprese non in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019, ammesse successivamente a tale data al concordato preventivo con continuità aziendale; sul punto si registra, tuttavia, la modifica da un canto rischia di avere una portata limitata, considerate le tempistiche lunghe delle procedure concordatarie; dall'altro non considera eventuali operazioni di ricapitalizzazione realizzate nell'ambito di accordi di ristrutturazione omologati. Merita, tuttavia, osservare che le citate modifiche sono intervenute adeguando la misura esistente a quanto previsto dal terzo e quarto emendamento al Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato, che rappresenta la base normativa comunitaria della norma in commento.

Si interviene anche sulle modalità di calcolo del credito spettante alla società per gli aumenti deliberati nel primo semestre 2021, aggiungendo un ulteriore elemento di complicazione.

Va, peraltro, ricordato che il riconoscimento del credito di imposta è subordinato all'ordine cronologico di ricezione delle domande e che non è previsto alcun aumento degli stanziamenti a disposizione per queste misure: ne consegue che, anche per le limitazioni dettate dalla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, il ricorso alla misura possa rivelarsi assai difficoltoso.

Effetti finanziari - La RT specifica che dalla disposizione non derivano effetti finanziari in termini di indebitamento netto.

Aliquota IVA beni anti Covid-19 – co. 452-453

Il comma 452 dispone l'esenzione da IVA pari a zero che consente la detrazione dell'IVA sugli acquisti, alle cessioni della strumentazione per diagnostica per Covid-19 effettuate fino al 31 dicembre 2022. Il comma 453 introduce, il medesimo trattamento IVA per le cessioni di vaccini contro il Covid-19, autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri, e

le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini effettuate durante il periodo che va dal 20 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022.

Osservazioni - *Le disposizioni in commento introducono, in via provvisoria, ossia fino al 31 dicembre 2022, l'esenzione da IVA per le cessioni di alcuni beni utili durante l'attuale emergenza dovuta alla diffusione del Covid-19. Nello specifico, il Legislatore ha deciso di sgravare da imposta le cessioni relative alle strumentazioni di diagnostica e ai vaccini anti Covid-19. Si rammenta che, sebbene la norma parli di esenzione, si tratta sostanzialmente di un'aliquota IVA pari a zero che non incide sulla detrazione dell'IVA sugli acquisti (come, generalmente accade, invece, per le cessioni esenti da IVA ex articolo 10 del Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633).*

Le misure introdotte fanno seguito ad altri interventi normativi che hanno modificato il trattamento IVA delle cessioni di taluni beni. In particolar modo, si rammenta che l'articolo 124 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (DL Rilancio), ha agevolato le cessioni di svariati beni ritenuti utili per il contenimento e la gestione delle malattie, per citarne alcuni, mascherine, soluzioni idroalcoliche, disinfettanti per mani e, tra questi, anche le strumentazioni diagnostiche per il Covid-19. La citata misura, però, ha introdotto l'esenzione per il solo 2020, prevedendo un passaggio all'aliquota del 5% a regime dal 2021, in quanto trattasi di beni che presentano caratteristiche di utilità per il contrasto delle malattie in genere, non solamente per l'epidemia in corso. Tuttavia, considerato che la strumentazione diagnostica di cui si tratta è dedicata alla diagnosi del Covid-19, si condivide che il Legislatore, abbia voluto estendere il periodo in cui tali beni - e anche i vaccini anti Covid-19 - potranno godere della descritta agevolazione IVA.

Effetti finanziari - Alla disposizione di cui al comma 452 è ascritta una perdita di gettito IVA valutabile in circa 40 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022. La modifica di cui al comma 453 non comporta variazioni di gettito in quanto trattasi di una nuova fattispecie di prodotto.

Promozione delle competenze manageriali – co. 536-539

I commi da 536 a 539 introducono un nuovo credito d'imposta riconosciuto a fronte di elargizioni volte a finanziare borse di studio per iniziative formative manageriali.

Il comma 536 specifica che l'intervento è volto a sostenere l'investimento in capitale umano in settori strategici e a promuovere l'inserimento di neolaureati nel sistema produttivo. A tal fine, ai soggetti, pubblici e privati, che effettuano donazioni nel 2021 e 2022 per finanziare

– attraverso borse di studio – iniziative formative volte allo sviluppo e all’acquisizione di competenze manageriali sarà concesso un credito d’imposta pari a:

- 100% dell’erogazione per le piccole e micro -imprese;
- fino al 90% dell’erogazione per le medie imprese;
- fino all’80% dell’erogazione per le grandi imprese.

L’importo massimo dell’erogazione è fissato per tutti i soggetti in 100.000 euro. Le iniziative formative devono essere promosse da università pubbliche o private, istituti di formazione avanzata o scuole di formazione manageriale pubbliche o private.

L’attuazione della misura è demandata ad un decreto interministeriale, di iniziativa del Ministro dell’Economia e delle Finanze sentiti il Ministro dell’Università e della Ricerca e quello dello Sviluppo Economico, da emanare entro il 1° marzo 2021 (60 giorni dall’entrata in vigore della Legge di Bilancio 2021). Il decreto dovrà determinare anche le aliquote di fruizione dell’incentivo al fine del rispetto del limite complessivo di spesa, fissato dal comma 539 in 0,5 milioni di euro per ciascuno dei due anni di vigenza della misura.

Il comma 537 stabilisce i requisiti che le università e gli altri enti promotori delle iniziative di formazione manageriale devono assicurare ai fini della concessione dell’agevolazione. Il comma 538 dispone l’istituzione a cura dell’ISTAT di una apposita sottocategoria ATECO per l’identificazione dei soggetti che forniscono formazione manageriale (con codice 85.43 - Istruzione post-universitaria; formazione manageriale; master post lauream, master executive).

Osservazioni – *Pur condivisibile negli intenti, la misura in commento non appare in grado di incidere significativamente sulle dinamiche relative allo sviluppo delle competenze manageriali nel Paese, anche in considerazione dell’esiguità degli importi stanziati. L’intervento assume dunque i contorni della “micro-agevolazione” e appare carente anche sul piano strutturale. Le norme primarie, infatti, omettono di indicare criteri determinanti per la definizione e la fruizione dell’agevolazione, quali, ad esempio, le regole sull’imponibilità del credito d’imposta, quelle attinenti al suo utilizzo, la natura di aiuto della misura, ecc. In considerazione dell’indeterminatezza della normativa istitutiva, sorgono dubbi circa il perimetro soggettivo e oggettivo che non consentono allo stato attuale un più compiuto commento.*

Effetti finanziari - La RT prevede una maggiore spesa annua pari a 0,5 milioni di euro per gli anni 2022 e 2023.

Fondo per il cinema – co. 583-584

I commi 583 e 584 operano modifiche alle disposizioni che sostengono i settori del cinema e dell'audiovisivo.

In particolare, il comma 583, modificando taluni articoli della Legge 14 novembre 2016, n. 220, innalza al 40% (in luogo del 30%) l'aliquota massima del credito d'imposta per le imprese di produzione di opere cinematografiche e audiovisive (articolo 15 della L. n. 220 citata) e quella del credito per le imprese di distribuzione di opere cinematografiche e audiovisive (per il quale viene soppressa la previsione di riconoscimento dell'aliquota del 40% per casi particolari) (articolo 16).

Inoltre, viene elevata al 40% l'aliquota massima del credito riconosciuto alle imprese italiane di produzione esecutiva e di post-produzione, in relazione a opere cinematografiche e audiovisive o a parti di esse realizzate sul territorio nazionale, utilizzando manodopera italiana, su commissione di produzioni estere (articolo 19).

Infine, il comma 583 esclude i crediti d'imposta previsti per le imprese di produzione e quello previsto per le imprese di post-produzione, dal computo del limite massimo complessivo fruibile, per ciascun credito, indicato dal decreto di cui all'articolo 13, comma 5, della Legge 14 novembre 2016, n. 220.

Viene inserito, poi, un ulteriore comma all'articolo 21 della L. 220/2016 in cui si specifica che il Ministro per i beni e le attività culturali e per il turismo autorizza ad adottare, tenuto conto dell'andamento del mercato nel settore del cinema e dell'audiovisivo, e nel rispetto del limite delle risorse complessive individuate con il medesimo decreto di cui all'articolo 13, uno o più decreti volti a ridefinire, per ogni tipologia di credito di imposta, le disposizioni applicative utili per stabilire l'entità delle risorse da destinare a ciascun beneficiario, anche in deroga alle percentuali previste dalla stessa legge.

Il comma 584 stabilisce che il Ministro dell'Economia e delle Finanze provvede al monitoraggio degli oneri derivanti dall'attuazione delle precedenti disposizioni.

Osservazioni - *In via generale, gli interventi operati dai commi 583 e 584 sono da giudicare positivamente. Si tratta, infatti, dell'innalzamento delle aliquote massime dei crediti d'imposta concessi alle imprese operanti nei settori audiovisivo e cinematografico.*

La disciplina relativa a tali settori è stata ridefinita con la Legge 14 novembre 2016, n. 220, il cui articolo 13 ha previsto l'istituzione di un Fondo per lo sviluppo degli investimenti nel cinema e nell'audiovisivo, destinandolo al finanziamento di diverse tipologie di intervento, tra cui gli incentivi fiscali, e che il comma 583 ha innalzato da 400 a 640 milioni di euro.

Si ritengono opportuni tali interventi, soprattutto in considerazione dell'emergenza pandemica che vede, tra i settori più colpiti, proprio quello culturale. A tale riguardo, si ricorda, già il Decreto legge 19 maggio 2020, n.34 (DL Rilancio) aveva introdotto misure finalizzate a mitigare gli effetti subiti dal settore cinematografico e audiovisivo a seguito dell'emergenza, in particolare stabilendo la possibilità di prevedere, per il 2020, una maggiore flessibilità nella ripartizione delle risorse destinate ai crediti di imposta, anche in deroga alle percentuali previste a regime.

Disposizioni in materia di strutture ricettive – co. 595-597

I commi da 595 a 597 introducono nuove regole applicative per il regime fiscale delle locazioni brevi (di cui all'articolo 4 del Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50) e modificano le norme di contrasto all'evasione fiscale nel settore turistico-ricettivo previste dall'articolo 13-*quater* del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34

In particolare, il comma 595 stabilisce che dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021, il regime fiscale delle locazioni brevi – che, si ricorda, consente a specifiche condizioni l'applicazione della cedolare secca con aliquota del 21% sulle locazioni abitative brevi (non superiori a 30 giorni) – possa essere applicato da soggetti che destinano a tale attività non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta. In tutti gli altri casi viene introdotta una presunzione di esercizio dell'attività di locazione in forma imprenditoriale ai sensi dell'articolo 2082 del Codice civile. Tali regole si rendono applicabili anche ai contratti stipulati per il tramite di intermediari immobiliari o portali telematici.

Il successivo comma 595, di conseguenza, abroga la norma che nel 2017 aveva rimesso ad un decreto di natura regolamentare la definizione dei criteri di presunzione dell'attività svolta in forma imprenditoriale in caso di locazioni abitative brevi (articolo 4, comma 3-*bis* del DL n. 50/2017).

Il comma 595 opera modifiche alla disciplina di contrasto all'evasione nel settore turistico-ricettivo recata dall'articolo 13-*quater* del DL n. 34/2019.

Nel dettaglio, viene sostituito il comma 4 del citato articolo 13-*quater*, ribadendo la creazione, presso il MiBACT, di una banca dati delle strutture ricettive e degli immobili destinati alle locazioni brevi. Come in precedenza, si rimarca che gli immobili dovranno essere identificati da un codice univoco, da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi (fermo restando il rispetto delle leggi regionali in materia).

Le modalità di creazione, gestione e accesso alla banca dati sono rimesse ad un decreto del MiBACT da adottare entro il 1° marzo 2021 (60 giorni dall'entrata in vigore della norma). Per coordinamento vengono abrogati i commi 5 e 6 che dettavano le regole procedurali riferite al comma 4 previgente.

Viene, da ultimo, novellato il comma 7 dell'articolo 13-*quater* per ampliare il novero dei soggetti tenuti alla pubblicazione dei codici identificativi degli immobili ad uso turistico-ricettivo, includendovi anche i soggetti che applicano il regime delle locazioni brevi ad uso abitativo (in precedenza erano soggetti all'obbligo i proprietari di strutture ricettive, gli intermediari immobiliari ed i portali telematici).

Osservazioni - *Anche al fine di favorire, attraverso una più lieve pressione fiscale, l'emersione di base imponibile nel comparto delle attività ricettive meno organizzate, l'articolo 4 del DL n. 50/2017 ha sancito la facoltà di applicare il regime della c.d cedolare secca (imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito con aliquota del 21%) anche alle locazioni brevi di immobili ad uso abitativo, effettuate con contratti stipulati da persone fisiche al di fuori dell'attività d'impresa (attività rivoluzionata nel tempo dal crescente ruolo dei portali telematici).*

Tale disposizione ha prodotto la necessità di definire con precisione, nello specifico comparto, il confine tra attività svolte o meno in forma imprenditoriale (distinzione già marcata sul piano generale dall'articolo 2082 del Codice civile e dalla disciplina fiscale del TUIR).

L'individuazione dei criteri a supporto della demarcazione è stata rinviata dapprima ad un decreto ministeriale, mai emanato e ora eliminato, e poi sovrascritta dalle nuove regole in commento (comma 595), che parrebbero essenzialmente ancorare lo svolgimento dell'attività in forma di impresa al numero di unità immobiliari (massimo 4) destinate alla locazione breve nel periodo d'imposta, anche attraverso l'intermediazione di portali o altri soggetti.

Vale la pena ricordare come il tema sia stato recentemente oggetto di pronuncia da parte dell'Agenzia delle Entrate nella Risposta ad interpello del 26 agosto 2020 n. 278. Prendendo atto della mancata emanazione del decreto ministeriale di cui all'articolo 4, comma 3-bis del DL n. 50/2017 (ora abrogato), l'Agenzia aveva, infatti, ribadito che l'attività di locazione breve dovesse intendersi produttrice di redditi d'impresa (e non di redditi fondiari o diversi) solo qualora la stessa fosse organizzata in forma d'impresa, a nulla rilevando il numero delle unità locate (anche attraverso l'intermediazione di terzi gestori di portali).

Al fine di considerare imprenditoriale l'attività di locazione, l'Agenzia aveva sottolineato la necessità di valutare alcuni elementi ulteriori quali la fornitura, insieme alla messa a

disposizione dell'abitazione, di servizi aggiuntivi, non necessariamente connessi con le finalità residenziali degli immobili (somministrazione di pasti, messa a disposizione di auto o altri mezzi a noleggio, offerta di guide turistiche o di altri servizi collaterali), per la cui fornitura si potesse presupporre l'esistenza di una organizzazione imprenditoriale, così come la presenza di personale dipendente, l'impiego di un vero e proprio "ufficio", l'utilizzo di un'organizzazione di mezzi e risorse umane e l'impiego di altri possibili fattori produttivi.

Il nuovo intervento del Legislatore appare, dunque, fortemente innovativo ma non privo di aspetti critici. Andrebbe innanzitutto chiarito se la presunzione legale introdotta dal comma 595 abbia valenza assoluta o possa essere in taluni casi superata dai contribuenti. Parimenti dovrebbe essere esplicitato, ad esempio, se il riferimento alla locazione di "appartamenti" possa escludere altre tipologie di unità immobiliari (o parti delle stesse) o cosa debba intendersi per "destinazione alla locazione breve", posto che la mera "destinazione" non sembrerebbe implicare l'effettiva locazione dell'appartamento nel periodo d'imposta (non è chiaro, dunque, se sia sufficiente la mera offerta del servizio). Il Legislatore ha, peraltro, omesso di includere nella regola presuntiva indicatori di capacità contributiva, quali, ad esempio, il volume dei ricavi ritratti dall'attività o degli imponibili assoggettati a cedolare secca, che avrebbero forse potuto contribuire a migliorare l'operatività della misura.

Si osserva, da ultimo, come la gravosità degli adempimenti di natura fiscale, contabile e contributiva associati all'esercizio dell'attività in forma di impresa, pur potendo aiutare a dirimere gli abusi (imponendone la regolarizzazione ovvero agendo da deterrente) potrebbe d'altro canto favorire strategie elusive o il riflusso delle attività di locazione nel sommerso. Ad esempio, poiché la cedolare secca agisce nella sfera della tassazione personale, andrebbero regolate fattispecie in cui le unità immobiliari risultino locate da familiari (nel perimetro dell'articolo 5, comma 5 del TUIR, coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo) o da comodatari. In ogni caso appare necessario affiancare alla regola presuntiva e ad altre norme antielusive, efficaci meccanismi di controllo.

Effetti finanziari - La RT precisa che la disposizione di cui al comma 595 assicura un maggior gettito di difficile determinazione che prudenzialmente non viene stimato. All'attuazione della norma di cui al comma 597 si provvede senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Esenzione IMU – co. 599-600

Il comma 599 dispone l'esenzione dalla prima rata dell'IMU dovuta nel 2021 sugli immobili in cui si svolgono specifiche attività connesse ai settori del turismo, della ricettività alberghiera e degli spettacoli.

Nel dettaglio, rientrano nell'ambito della misura i seguenti immobili:

- a. stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, stabilimenti termali;
- b. alberghi, pensioni e relative pertinenze, agriturismi, villaggi turistici, ostelli della gioventù, rifugi di montagna, colonie marine e montane, affittacamere per brevi soggiorni, case e appartamenti per vacanze, bed & breakfast, residence e campeggi, purché i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività esercitate;
- c. immobili in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;
- d. discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i soggetti passivi siano anche gestori delle attività esercitate.

Il comma 600 precisa che le misure in commento si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni imposte dalla Comunicazione della Commissione europea relativa al Quadro temporaneo per le misure di aiuto a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19 (C (2020) 1863 e successive modifiche).

Osservazioni - *La misura in commento fa seguito ai diversi provvedimenti di emergenza adottati dal Governo nel corso del 2020 per esonerare dal pagamento dell'IMU sugli immobili adibiti allo svolgimento delle loro attività i settori economici maggiormente colpiti dalla crisi economica derivante dall'emergenza epidemiologica (settore del turismo e dello spettacolo).*

Brevemente, si ricorda che con le disposizioni contenute nel DL Rilancio (art. 177 Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34) e nel DL Agosto (art. 78 Decreto legge 14 agosto 2020, n. 104) è stato disposto l'esonero, parziale o totale, dal pagamento dell'IMU per l'anno 2020 per i seguenti immobili:

- a. *immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali o stabilimenti termali ed immobili classificati nella categoria catastale D2, vale a dire agriturismi, villaggi turistici, ostelli della gioventù e campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività economiche;*
- b. *immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;*
- c. *immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;*
- d. *immobili destinati a discoteche, sale da ballo, night-club e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.*

Per gli immobili del settore dello spettacolo di cui alla lettera c) è importante sottolineare come sia stato previsto uno specifico esonero per il pagamento dell'IMU per gli anni 2021 e 2022, subordinato ad una espressa autorizzazione della Commissione Europea.

Da ultimo, con il Decreto Ristori (articoli 9, 9-bis e 9-ter del Decreto legge del 28 ottobre 2020, n. 137) è stata estesa la cancellazione della seconda rata IMU per l'anno 2020 anche ai soggetti che svolgono le attività economiche individuate dai codici ATECO oggetto di sospensione in ragione dell'aggravarsi dell'emergenza sanitaria (attività di commercio al dettaglio e di servizi alla persona).

Il comma 599 della Legge di Bilancio 2021 si affianca alle precedenti disposizioni di esenzione IMU per i soggetti operanti nei settori del turismo e dello spettacolo ed estende tale agevolazione anche alla prima rata IMU.

Sebbene non sia espressamente indicato, si ritiene che l'esenzione IMU debba intendersi riferita ai "soggetti passivi" dell'IMU, ossia i possessori degli immobili tra i quali vi rientrano, non solo i proprietari, ma anche coloro che sono titolari di diritti reali, i concessionari delle aree demaniali ed i locatari in caso di immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

Come espressamente previsto dalla norma, l'agevolazione in commento costituisce un aiuto di Stato sottoposto ai limiti e alle condizioni imposte Quadro temporaneo degli aiuti di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19.

Benché, ad oggi, non sia ancora chiaro quali siano i limiti e le condizioni richiamati, merita ricordare che precedenti disposizioni riferite alla stessa esenzione, istituite dall'articolo 177 del DL Rilancio, successivamente esteso e modificato dall'articolo 78, comma 1, del DL n. 104/2020, sono state notificate e approvate dalla Commissione europea in accordo con i limiti e le condizioni dalla Sezione 3.1 della predetta Comunicazione, che prevedeva il tetto massimo dell'aiuto concedibile – calcolato cumulativamente con tutti gli altri aiuti ricevuti dalla stessa "impresa" a valere sulla medesima Sezione - pari a 800.000 euro.

Il 28 gennaio 2021, tuttavia, la Commissione Europea, nel comunicare la proroga della validità del Quadro temporaneo al 31 dicembre 2021, ha provveduto a innalzare il citato predetto tetto a 1,8 milioni di euro. Il nuovo tetto, quindi, sarà applicabile a tutte le nuove misure di aiuto che la Commissione europea adotterà. Sarà, tuttavia, necessario attendere l'autorizzazione della Commissione europea.

Effetti finanziari – Alla misura si ascrivono i seguenti effetti di gettito (in mln di euro).

	IMU quota Stato	IMU quota comune	Totale IMU
Comparto turismo (lett.a-b)	130,55	77,15	207,7
Immobili fiere (lett.c)	4,35	1,65	6
Discoteche e altro (lett.d)	0,35	0,3	0,65

Totale	135,25	79,1	214,35
---------------	---------------	-------------	---------------

Credito di imposta locazioni – co. 602

Il comma 602, modificando il comma 5 dell'articolo 28 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio), ha esteso l'orizzonte temporale del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda.

In particolare, ha previsto che per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, il credito d'imposta spetta fino al 30 aprile 2021.

Si ricorda che la disciplina del credito è stata introdotta dall'articolo 28 del DL Rilancio che prevede un credito d'imposta per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente al 19 maggio 2020, nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo. Il credito scende al 30% (50% per le imprese turistico-ricettive) in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Condizione per poter fruire del credito d'imposta è che il beneficiario abbia subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. Il credito d'imposta spetta anche in assenza di tale requisito nel caso di soggetti che abbiano iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, nonché di soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da Covid-19.

Il credito è utilizzabile in compensazione successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni ovvero nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa.

Si ricorda che utili chiarimenti relativi alla disciplina del credito d'imposta locazioni sono stati forniti dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 6 giugno 2020, commentata dall'Area Politiche Fiscali con Nota di Approfondimento pubblicata il 7 luglio scorso⁷.

Si riporta, di seguito, una tabella riepilogativa dei requisiti soggettivi e temporali del credito d'imposta locazione, alla luce delle modifiche operate prima dal Decreto legge 14 agosto 2020, n.104 (DL Agosto) e poi dal Decreto legge 28 ottobre 2020, n.137 (Decreto Ristori), emanati tra ottobre e novembre, per far fronte all'emergenza pandemica e ristorare i settori più colpiti dalle chiusure programmate dal Governo.

Beneficiari	Periodo agevolato	Requisito ricavi	Requisito fatturato
Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti	Marzo, aprile, maggio e giugno 2020 Per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale: aprile, maggio, giugno e luglio 2020	SI (NO per strutture alberghiere, termali e agrituristiche, agenzie di viaggio e turismo e tour operator)	SI (NO per attività iniziate a partire dal 1° gennaio 2019 e per soggetti che hanno domicilio fiscale o sede operativi in comuni con stati di emergenza in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da Covid-19)
Imprese operanti nei settori di cui ai codici ATECO indicati nell'Allegato 1 al DL Ristori (DL n. 137/2020)	Ottobre, novembre e dicembre 2020	NO	SI
Imprese operanti nei settori di cui ai codici ATECO indicati nell'Allegato 2 al DL Ristori con sede operativa nelle regioni c.d. di colore rosso	Ottobre, novembre e dicembre 2020	NO	SI

⁷ Disponibile sul sito di Confindustria, sezione Policy/Position paper e studi.

Imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e tour operator	Fino al 30 aprile 2021	NO	SI

Osservazioni - In considerazione del perdurare dell'emergenza pandemica e delle ricadute che essa sta avendo, in particolare, su determinate categorie economiche, la Legge di Bilancio 2021 estende la misura del credito d'imposta locazioni per altri 4 mesi (fino al 30 aprile 2021) in favore delle imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator.

Si tratta senza dubbio di un sostegno importante per le categorie interessate e per questo va accolto positivamente.

Allo stesso tempo, sarebbe stato opportuno, tuttavia, ampliare ulteriormente la platea dei beneficiari interessati dalla proroga, alla luce delle chiusure disposte negli ultimi mesi e che continuano ad applicarsi in virtù dell'appartenenza delle Regioni a determinate fasce di rischio.

L'articolo 2-bis del Decreto legge 18 dicembre 2020, n. 172 (c.d. Decreto Natale), reca un'importante precisazione normativa relativa alla proroga del credito d'imposta per le imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e tour operator. La nuova disposizione precisa, infatti, che il credito in commento spetta a condizione che i beneficiari abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019, così da non dover utilizzare quale "parametro" di confronto il 2020, i cui mesi risultano condizionati dalle frequenti chiusure disposte per fronteggiare l'emergenza.

Un'utile precisazione di carattere generale, arrivata dall'ultima edizione di Telefisco, tenutasi il 28 gennaio scorso, riguarda il momento di effettivo pagamento del canone di locazione, rilevante ai fini del credito. In più sedi, infatti, era sorto il dubbio circa la necessità di dover versare il canone di locazione entro il 31 dicembre 2020, per poter accedere all'agevolazione. A tale riguardo, infatti, il comma 5 dell'articolo 28 specificava che il credito d'imposta è commisurato all'importo "versato nel periodo d'imposta 2020".

Tramite Telefisco l'Agenzia ha avuto modo di chiarire che, analogamente ai canoni pagati anticipatamente, nel 2019, per cui il credito risultava concesso (Risposta ad interpello n. 440/2020), anche nel caso di canoni pagati successivamente al 2020, fermi restando gli ulteriori requisiti, il credito locazioni risulta comunque utilizzabile, successivamente

all'avvenuto pagamento. Anche nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto, la possibilità di utilizzare il credito resta sospesa fino al momento del pagamento.

Merita ricordare, in questa sede, che l'agevolazione in commento è un aiuto di Stato sottoposto ai limiti e alle condizioni imposte dalla Comunicazione della Commissione europea relativa al Quadro temporaneo per le misure di aiuto a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19 (C(2020)1863 e successive modifiche), in particolare, quelle della Sezione 3.1.

Nel momento dell'adozione del credito, il tetto massimo dell'aiuto concedibile – calcolato cumulativamente con tutti gli altri aiuti ricevuti dalla stessa “impresa” a valere sulla medesima Sezione 3.1 - era pari a 800.000 euro. Il 28 gennaio 2021, tuttavia, la Commissione Europea, nel comunicare la proroga della validità del Quadro temporaneo al 31 dicembre 2021, ha provveduto a innalzare il citato tetto a 1,8 milioni di euro. Il nuovo ammontare può essere riferito anche alle misure in essere (come quella del credito in commento) se lo Stato membro lo ritiene necessario. Sarà, tuttavia, necessario attendere l'autorizzazione della Commissione europea.

Effetti finanziari - La RT stima un costo della misura pari a 62,6 milioni di euro.

Misure a sostegno della filiera della stampa – co. 608-610

I commi da 608 a 610 intervengono modificando e rifinanziando tre distinte misure fiscali di sostegno per la filiera della stampa: (i) il credito d'imposta per investimenti pubblicitari (art. 57-*bis* del Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 e ss.mm.ii); (ii) il credito d'imposta per le edicole ed altri rivenditori al dettaglio di quotidiani, riviste e periodici (di cui all'art. 1, commi 806-809 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 e ss.mm.ii); (iii) il credito d'imposta per le testate edite in formato digitale (art. 190 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34).

Il comma 608 (introducendo il comma 1-*quater* al richiamato art. 57-*bis*) dispone per il 2021 ed il 2022 la concessione del credito d'imposta per investimenti pubblicitari con aliquota unica del 50%, in relazione alle spese effettuate su giornali quotidiani e periodici, anche online. L'agevolazione agisce entro un tetto di spesa di 50 milioni di euro per ciascun anno, alla cui copertura si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione (di cui all'art. 1 della Legge 26 ottobre 2016, n. 198) adeguatamente incrementato allo scopo.

Il comma 609 proroga per il 2021 e 2022 il c.d. bonus edicole, alle condizioni e con le modalità già previste per l'agevolazione concessa nel 2020 e nel limite massimo di spesa di 15 milioni di euro per ciascun anno. Anche in questo caso, la copertura è affidata al Fondo

per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione, dotato delle corrispondenti risorse aggiuntive.

Il comma 610, infine, estende al 2021 e 2022 il credito d'imposta introdotto dal DL Rilancio (DL n. 34/2020) riconosciuto alle imprese editrici di quotidiani e periodici nella misura del 30% delle spese sostenute nell'anno precedente per l'acquisizione di servizi digitali (server, hosting, banda larga, manutenzione evolutiva) relativi alle testate edite in formato digitale. Il beneficio è concesso con le medesime condizioni e modalità entro il tetto di spesa di 10 milioni per ciascun anno, anche in questo caso a valere sul Fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione.

Osservazioni - *Con riferimento al credito d'imposta per investimenti pubblicitari, si osserva come l'intervento in commento costituisca l'ennesima modifica ad un'agevolazione che, pur formalmente a regime nell'ordinamento, continua a necessitare di rettifiche e rifinanziamenti che ne diminuiscono l'affidabilità.*

Al riguardo è senz'altro apprezzabile la volontà del Legislatore di concedere ai contribuenti, anche nel 2021 e nel 2022, l'accesso ad un'agevolazione potenziata. Infatti, anche per tali anni il c.d. "bonus pubblicità" verrebbe calcolato con aliquota del 50% sul valore totale degli investimenti realizzati (in deroga all'ordinario meccanismo applicativo, che prevede l'applicazione dell'aliquota del 75% sulla sola quota di investimenti incrementale rispetto alle analoghe spese sostenute nel periodo precedente). Tale possibilità, si ricorda, è stata introdotta inizialmente, per il solo 2020, dall'articolo 98 del Decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (in seguito modificato dall'articolo 96 del Decreto legge 14 agosto 2020, n. 104) per tenere conto delle condizioni eccezionali provocate dalla pandemia.

Ciò nondimeno, preme evidenziare come il dato letterale della norma contenuta al comma 608 disponga, per il 2021 e 2022, la concessione del credito d'imposta solo a fronte di investimenti pubblicitari effettuati su giornali, quotidiani e periodici, anche in formato digitale, omettendo del tutto il richiamo – sempre incluso nelle precedenti versioni dell'agevolazione – agli investimenti sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali. Il perimetro agevolabile in relazione a quest'ultima categoria di investimenti era stato, peraltro, oggetto di un recente ampliamento (sempre ad opera dei richiamati art. 98 del DL n. 18/2020 e 96 del DL n. 104/2020), con l'inclusione per l'anno 2020 anche delle emittenti televisive e radiofoniche nazionali, non partecipate dallo Stato.

Poiché il comma 608, introducendo il comma 1-quater all'articolo 57-bis del DL n. 50/2017, reca di fatto una disciplina derogatoria, per il solo 2021 e 2022, rispetto all'agevolazione a regime (regolata a decorrere dal 2019 dal comma 1-bis del predetto articolo 57-bis) è ipotizzabile che gli investimenti pubblicitari su emittenti televisive e radiofoniche in ambito locale, effettuati nel corso del 2021 e del 2022, non rientranti nel regime di maggior favore,

possano dar accesso al bonus pubblicità; con applicazione delle regole ordinarie (aliquota del 75% sulla sola quota incrementale). In tal caso il finanziamento della misura – per la quota attinente alle emittenti radio-TV – potrebbe essere rimesso al normale riparto del Fondo per il pluralismo e l'innovazione nell'informazione, per la quota di competenza del Ministero dello Sviluppo Economico (in conformità con quanto stabilito dall'articolo 57-bis, commi 1 e 3 del DL n. 50/2017).

Si tratta di una lettura che, pur correggendo l'omissione di un'intera categoria di investimenti dal perimetro agevolativo del bonus rifinanziato, potrebbe generare nuove e significative complessità applicative. Sarebbe in ogni caso necessaria una rapida pronuncia da parte dell'Amministrazione, al fine di sciogliere i dubbi esistenti, garantendo alle imprese la dovuta certezza normativa in relazione agli investimenti realizzati o programmati per l'anno in corso.

Effetti finanziari - Alla disposizione sono ascritti effetti finanziari per 50 milioni di euro.

Misure in materia di regime fiscale della nautica da diporto e delle navi adibite alla navigazione in alto mare – co. 708-712

Il comma 708 interviene sull'articolo 8-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633 che disciplina le operazioni assimilate alle cessioni alle esportazioni per le quali si applica la non imponibilità IVA.

Si chiarisce che una nave si intende adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70%. Si chiarisce, inoltre, il concetto di alto mare, da intendersi come tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita.

Il medesimo comma introduce, per i soggetti che effettuano la navigazione in alto mare, la facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta presentando una dichiarazione in cui attestano l'esistenza della condizione richiesta dalla norma. La nuova procedura richiede la trasmissione telematica della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

Il soggetto che emette fattura in sospensione da imposta dovrà indicare gli estremi del protocollo di ricezione, così come l'importatore dovrà inserirlo nella dichiarazione doganale. Inoltre, si dispone che nel caso la percentuale di navigazione sia determinata sulla base dell'uso previsto della nave, i soggetti dovranno poi verificare a fine anno la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare.

Il comma 709 istituisce il quadro sanzionatorio connesso alla nuova procedura e introduce una sanzione che va dal 100% al 200% per i fornitori che effettuano operazioni senza addebito d'imposta in mancanza della suddetta dichiarazione, nonché per il cessionario, committente o importatore che rilascia la predetta dichiarazione in assenza della condizione di navigazione in alto mare o per il soggetto che ne dichiara la sussistenza al fornitore o in dogana in assenza dei presupposti. La medesima sanzione si applica al fornitore che emette fattura senza IVA senza aver riscontrato la corretta presentazione della dichiarazione da parte del proprio cliente.

Il comma 710 introduce la medesima procedura di presentazione telematica della dichiarazione al fine di attestare l'effettivo utilizzo nel territorio dell'Unione Europea delle prestazioni di servizi di locazione anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine di imbarcazioni da diporto, ai fini della rilevanza ai fini IVA nel territorio dello Stato delle suddette prestazioni (ex articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), DPR n. 633/1972). Per l'attuazione di entrambe le discipline si rimanda ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge. Inoltre, si dispone che, entro centoventi giorni dall'adozione suddetto provvedimento l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la banca dati delle dichiarazioni di navigazione in alto mare per dispensare l'operatore dalla consegna in dogana di copia cartacea delle medesime dichiarazioni nonché delle ricevute di presentazione (comma 711).

Le disposizioni dei commi sopradescritti si applicano alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo all'adozione del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (comma 712).

Osservazioni – *Si guarda con particolare interesse agli interventi del Legislatore sul tema del trattamento IVA da applicare alle cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare in quanto - in virtù del trattamento di non imponibilità IVA di cui godono tali operazioni laddove sussistano precise condizioni - negli anni sono state oggetto di numerosi dubbi interpretativi e difformità di trattamenti.*

Si apprezza pertanto la volontà del Legislatore di precisare finalmente cosa si debba intendere per navi adibite alla navigazione in "alto mare"; definizione spesso dubbia e negli anni affidata alle indicazioni interpretative dell'Amministrazione finanziaria⁸. È direttamente l'articolo 8-bis del decreto IVA, infatti, che nella nuova formulazione chiarisce che tali navi siano solo quelle che hanno effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo

⁸ Circolare n.2/2017 dell'Agenzia delle Entrate e, poi, ripresi nella Risoluzione Agenzia delle Entrate e delle Dogane n. 69/2017.

utilizzo, quelle che effettuano nell'anno in corso, un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% e che per alto mare si intenda il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali.

Con la modifica in commento, si consente, pertanto di recepire normativamente i criteri già individuati dalla prassi e ormai adottati e assimilati dagli operatori.

L'ulteriore intervento, invece, riguarda le modalità di attestazione dell'utilizzo della nave in "alto mare" le cui attuali procedure, basate sul rilascio di un'attestazione da parte dell'armatore o dal soggetto che ha la responsabilità della nave (ad esempio, il giornale di bordo e/o le rilevazioni dei sistemi di navigazioni satellitare o del trasponder e/o i contratti commerciali, le fatture e i mezzi di pagamento), saranno sostituite da una procedura telematica.

Un intervento simile investe anche il settore della nautica da diporto circoscritta però ai casi di operazioni di noleggio a lungo termine a soggetti privati per i quali l'utilizzo dell'imbarcazione nelle acque extra-UE deve essere verificato sull'arco di tempo di ciascun anno solare. Gli utilizzatori potranno chiedere anticipatamente di non tassare la percentuale stimata di utilizzo dell'imbarcazione fuori dalle acque territoriali, tramite una dichiarazione in cui si attesta l'intento di utilizzare l'imbarcazione al di fuori delle acque nazionali. Si ritiene che, a consuntivo, l'utilizzatore dovrà comunicare la percentuale effettiva di utilizzo fuori dalle acque territoriali che, laddove sia inferiore al previsto, comporterà l'obbligo di emissione di una nota di variazione in aumento senza applicazione di sanzioni e interessi.

Le disposizioni in commento introducono una procedura telematica che, nei tratti salienti, ricalca l'adempimento previsto per l'esportatore abituale, tenuto a trasmettere telematicamente la "lettera d'intento" al fine di avvalersi della facoltà di acquistare o importare in sospensione da IVA.

Come noto, la disciplina connessa all'esportatore abituale ha subito negli anni svariate modifiche (vedasi in ultimo i commi 1079-1083) al fine di garantire la trasparenza delle operazioni e ridurre il rischio di frodi. Si tratta, tuttavia, di una procedura, cui si accompagnano oneri procedurali e amministrativi per entrambe le parti coinvolte, pertanto, si auspica che, nel caso di specie, le linee attuative, demandate a successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, consentano un'applicazione semplice e chiara per tutti gli operatori coinvolti.

Effetti finanziari - Data la valenza interpretativa delle disposizioni, sotto il profilo finanziario non si determina alcun effetto.

Compagnie aeree che effettuano prevalentemente trasporti internazionali – co. 713

Il comma 713 si iscrive nel solco delle azioni del Legislatore volte a limitare gli effetti delle restrizioni alla circolazione subite dal settore trasporti e legate all'emergenza sanitaria da Covid-19.

Il comma 713 stabilisce, per il solo anno 2020, che siano considerate “compagnie aeree che effettuano prevalentemente trasporti internazionali” – che godono, dunque, del regime di non imponibilità ai fini IVA per specifiche operazioni – quelle che, ai sensi dell'articolo 8-bis, primo comma, lettera c) del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, rispettavano tale requisito nel 2019.

Osservazioni - *La disposizione investe le cosiddette operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione che in base alle ordinarie regole sono assoggettate al trattamento di non imponibilità IVA. Nello specifico, ci stiamo riferendo alle cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali. Il citato articolo 8-bis che le disciplina, inoltre, consente alle predette imprese di navigazione di beneficiare del regime di non imponibilità ai fini IVA per l'acquisto di dotazioni di bordo e per l'acquisizione di alcuni servizi destinati agli aeromobili.*

In merito al requisito della prevalente effettuazione di trasporti internazionali, necessario per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA, l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito che la condizione deve essere verificata in relazione all'attività svolta nell'anno solare precedente e deve essere mantenuta anche nel corso dell'anno nel quale gli acquisti sono effettuati (Risoluzione AE n. 126/E del 21 maggio 2009).

Orbene, come esplicitato nella relazione illustrativa al Disegno di legge di bilancio 2021, l'alterazione del funzionamento ordinario del mercato, a causa delle restrizioni alla circolazione di beni e persone imposte per limitare la diffusione del virus, determinerebbe per il 2020 il venir meno del requisito richiesto dall'articolo 8-bis.

Si condivide, pertanto, che la disposizione in commento mostri attenzione alla situazione contingente e legittimi l'applicazione della non imponibilità IVA agli operatori del settore che soddisfacevano i requisiti normativamente previsti nell'anno 2019, riferendosi, quindi, ad un periodo temporale di ordinario svolgimento delle attività da parte delle compagnie aeree che effettuano voli internazionali.

Effetti finanziari - Alla misura non si ascrivono effetti finanziari.

Canone unico patrimoniale – co. 848

Il comma 848 interviene sulla disciplina del canone unico patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria – introdotto dai commi 816-847 della Legge 27 dicembre 2019, n.160 (Legge di Bilancio 2020) – e che sostituisce dal 1° gennaio 2021 diversi prelievi locali: la tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), il canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), l’imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, il canone per l’installazione dei mezzi pubblicitari e il canone per l’occupazione del suolo stradale.

In particolare, la disposizione in commento interviene sul comma 831 dell’articolo 1 della Legge di Bilancio 2020, che stabilisce le modalità di calcolo e di pagamento del predetto canone sulle occupazioni permanenti nel territorio comunale con cavi e condutture realizzate da imprese fornitrici di servizi pubblici essenziali (quali la distribuzione ed erogazione di energia elettrica, gas, acqua, calore, servizi di telecomunicazione e radiotelevisivi e di altri servizi a rete).

La previgente disposizione poneva a carico del titolare dell’atto di concessione per l’occupazione del suolo pubblico il pagamento del canone unico anche per conto delle diverse società utilizzatrici delle infrastrutture di reti, salvo diritto di rivalsa, con forti difficoltà applicative nei diversi settori di fornitura dei servizi di pubblica utilità.

Con la modifica apportata dalla Legge di Bilancio 2021, si prevede ora che l’obbligo di pagamento del canone unico è a carico rispettivamente dell’impresa titolare della concessione per l’occupazione, nonché dei soggetti che occupano il suolo pubblico, anche in via mediata, attraverso l’utilizzo del materiale delle infrastrutture del soggetto titolare della concessione.

Ciascuna impresa sarà tenuta a corrispondere il canone in ragione delle rispettive utenze moltiplicate per una apposita tabella tariffaria.

Classificazione dei comuni	Tariffa
Comuni fino a 20.000 abitanti	euro 1,50
Comuni oltre 20.000 abitanti	euro 1,00

Resta confermata, invece, la disposizione che determina, in caso di assenza di utenze (es. attività di trasmissione di pubblici servizi essenziali), il pagamento di un canone in misura fissa (non inferiore a 800 euro) per ciascun Comune.

Viene, altresì, specificato che, ai fini del calcolo del canone, occorre fare riferimento al numero complessivo delle utenze risultante al 31 dicembre dell'anno precedente, che dovrà essere comunicato da ciascuna impresa che occupa il suolo comunale, anche in via mediata, agli enti locali con autodichiarazione mediante PEC entro il 30 aprile di ciascun anno.

Entro la medesima data (30 aprile) ciascuna impresa dovrà procedere al pagamento in un'unica soluzione attraverso la piattaforma PagoPA, di cui all'articolo 5 del Decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale).

Osservazioni – *La misura in commento, accogliendo una precisa richiesta avanzata da Confindustria, semplifica le modalità di liquidazione del canone unico patrimoniale per le occupazioni permanenti nel territorio comunale con cavi e condutture realizzate da imprese fornitrici di servizi pubblici essenziali.*

La precedente disciplina poneva, infatti, a carico del titolare dell'atto di concessione per l'occupazione del suolo pubblico il pagamento del canone unico anche per conto delle diverse società che utilizzano le infrastrutture di reti, salvo diritto di rivalsa. Ciò avrebbe creato forti complicazioni per gli operatori in ragione delle rilevanti difficoltà operative.

Infatti, mentre con riguardo al settore del gas e dell'energia le regolamentazioni specifiche relative alla liberalizzazione di tali mercati hanno imposto una netta separazione tra i soggetti titolari delle infrastrutture ed i soggetti titolari del contratto di somministrazione del bene distribuito tramite le infrastrutture stesse, tale separazione non sussiste per altri settori (es. telecomunicazioni).

Di conseguenza, nelle ipotesi di utilizzo congiunto delle infrastrutture da parte di altri operatori economici, l'impresa titolare della concessione non aveva materialmente la possibilità di controllare e verificare le informazioni sul numero delle utenze di altri soggetti necessarie all'assolvimento del tributo.

La misura supera tali criticità recuperando, in via normativa, i chiarimenti che erano contenuti nella Circolare n. 1/DF del 20 gennaio 2009 del Dipartimento delle Finanze.

Pertanto, nelle ipotesi di utilizzo congiunto delle infrastrutture da parte di società di erogazione di pubblici servizi non titolari della concessione, ciascuna impresa sarà tenuta a corrispondere il canone in ragione delle rispettive utenze. Infatti, tali società realizzano un'occupazione del suolo pubblico, seppure in via mediata, attraverso, cioè, l'utilizzazione materiale dei cavi e delle condutture di altri soggetti.

Diversamente, qualora sussista una netta separazione tra i soggetti titolari delle infrastrutture ed i soggetti titolari del contratto di somministrazione del bene distribuito per il

tramite delle infrastrutture stesse, il pagamento del canone sarà effettuato esclusivamente dal soggetto titolare della rete di distribuzione, tenendo conto del numero delle utenze attivate dagli operatori che svolgono solo l'attività di vendita.

La disposizione, colmando alcune lacune esistenti nella previgente disciplina, individua le modalità di comunicazione ai Comuni del numero delle utenze ai fini del successivo controllo sulla liquidazione del tributo, nonché una modalità unica di pagamento del canone valida sull'intero territorio nazionale, evitando così il rinvio ai regolamenti dei singoli Comuni.

Da ultimo, merita osservare che sarebbe opportuna una approfondita riflessione sull'impostazione del nuovo prelievo "unico" quale canone patrimoniale (e non come imposta locale), per le conseguenze negative, sia per le imprese sia per gli stessi enti locali, derivanti dalla non applicabilità delle disposizioni che regolano la riscossione ed il contenzioso in materia tributaria.

Merita osservare che tale scelta è in senso diametralmente opposto a quella operata nel Decreto legislativo n. 23 del 2011 sul federalismo fiscale municipale, dove si stabiliva che il nuovo prelievo unico destinato a sostituire TOSAP/COSAP e gli altri prelievi sulla pubblicità avrebbe dovuto avere natura di "imposta municipale secondaria", confermando l'attribuzione alla giurisdizione tributaria delle controversie relative alla debenza del suddetto canone.

Effetti finanziari - Alla disposizione non si ascrivono effetti finanziari in quanto misura volta a semplificare gli adempimenti connessi all'assolvimento del canone unico patrimoniale.

Credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali – co. 1051-1063

I commi da 1051 a 1058 ripropongono – seppur con alcune modifiche – l'impianto delle agevolazioni, sotto forma di crediti di imposta, per gli investimenti in beni strumentali, previste dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020): si tratta, si ricorda, di agevolazioni che, con la Legge di Bilancio dello scorso anno, sono, di fatto, subentrate alle precedenti misure note come superammortamento e iperammortamento⁹.

Le imprese (e in parte gli esercenti arti e professioni) dispongono di un insieme di incentivi – variamente articolati – che mirano a sostenere gli investimenti in beni nuovi - materiali e

⁹ Misure di maggiorazione figurativa del costo dei beni ai fini dell'ammortamento, introdotte, rispettivamente, dall'art. 1, co. 91 ss. della Legge n. 208/2015 e dall'art. 1, co. 9 ss. della L. n. 208/2015 e variamente prorogate fino al periodo di imposta 2019.

immateriale – strumentale all'esercizio d'impresa, con esclusione dei mezzi di trasporto a motore (art. 164, comma 1, TUIR), dei beni aventi aliquota di ammortamento fiscale inferiore al 6,5%, di fabbricati e costruzioni, nonché dei beni indicati nell'Allegato 3 alla Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Bilancio 2016)¹⁰ e dei beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e dello smaltimento dei rifiuti.

Come avremo modo di descrivere in dettaglio, le agevolazioni sono connotate da intensità, tetti massimi di spesa e modalità di utilizzo differenti a seconda che i beni – materiali o immateriali - oggetto di investimento rientrino o meno negli elenchi degli Allegati A e B alla Legge 11 dicembre 2016 (Legge di Bilancio 2017)¹¹, come aggiornati e modificati: per semplicità espositiva si può tracciare una distinzione tra le agevolazioni per i beni 4.0 e quelle per i beni cc.dd. “tradizionali” (i.e. non 4.0).

Circa l'ambito temporale, le agevolazioni definite dalla Legge di Bilancio 2021 riguardano gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022, con la ormai consueta appendice temporale estesa fino al 30 giugno 2023 (a condizione che entro il 31 dicembre 2022 vi sia un ordine accettato dal venditore, con versamento di un acconto in misura pari ad almeno il 20% costo di acquisizione dei beni).

Quanto alla sfera soggettiva di applicazione, le due tipologie di crediti di imposta sono misure generali, destinate a tutte le imprese residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e a prescindere dal regime contabile - ordinario o semplificato - adottato.

Rientrano, pertanto, nell'alveo applicativo della misura le imprese individuali, le società commerciali di persone e di capitali, gli enti - commerciali e non - nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, ma anche i contribuenti in regime forfetario.¹²

¹⁰ Condutture, condotte per usi civili, condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione, condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento; materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse) ad eccezione dei macchinari e delle attrezzature, anche circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzione di linee ferroviarie e tramviarie; aerei completi di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza).

¹¹ Allegati che, in sede di prima applicazione, hanno definito l'ambito oggettivo di riferimento delle misure di Industria 4.0.

¹² Il riferimento è a: i) imprese individuali ed esercenti arti e professioni (per i soli investimenti non 4.0) che si avvalgono del regime forfetario di cui alla L. n. 190/2014, come successivamente modificato; ii) imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime di determinazione del reddito di impresa di cui all'art. 5, co. 1, L. n. 413/1991; iii) esercenti attività agricole che determinano il reddito di impresa ai sensi degli artt. 56, co. 5 e 56-bis, TUIR; iv) persone fisiche e società semplici che esercitano l'attività agricola oltre i limiti previsti dall'art. 32, TUIR; v) imprese marittime nel regime della *tonnage tax* di cui di cui agli articoli da 155 a 161, TUIR.

Non possono, invece, avvalersi delle misure in commento le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o sottoposte ad altra procedura concorsuale di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni). Sono, altresì, escluse, dall'ambito di applicazione delle agevolazioni, le imprese destinatarie di sanzioni interdittive¹³ ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 che disciplina la responsabilità amministrativa degli enti.

A demarcare una prima distinzione tra i due diversi gruppi di misure, giova precisare che per i soli investimenti in beni materiali e immateriali diversi da quelli 4.0, sono inclusi tra i soggetti beneficiari, oltre alle imprese, anche gli esercenti arti e professioni (comma 1061).

Venendo al dettaglio delle misure, il comma 1054 è dedicato agli investimenti in beni "tradizionali"; la novità significativa di questa riedizione è che l'agevolazione per i beni non 4.0 viene, per la prima volta, estesa anche alla generalità dei beni immateriali.

Più precisamente, alle imprese e agli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali o immateriali diversi da quelli indicati rispettivamente negli Allegati A e B alla Legge di Bilancio 2017, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021 (ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), viene riconosciuto un credito di imposta nella misura del 10% del costo.

Per il solo primo anno di applicazione, inoltre, la misura del credito è elevata al 15% per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile ai sensi dell'articolo 18, Legge 22 maggio 2017, n. 81.

Laddove, invece, i medesimi investimenti in beni materiali e immateriali ordinari siano effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, il credito è riconosciuto nella misura del 6% (comma 1055).

¹³ Le sanzioni interdittive sono: a) l'interdizione dall'esercizio dell'attività; b) la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; c) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; d) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; e) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

In ogni caso, il limite massimo di costi ammissibili, in ciascuno dei periodi individuati, è fissato a 2 milioni di euro per i beni materiali e a 1 milione di euro per i beni immateriali.

Ai sensi del successivo comma 1059, il credito di imposta per gli investimenti in beni “tradizionali” è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni. Il periodo di fruizione del credito di imposta è ridotto ad una quota annuale, ove il soggetto beneficiario abbia un volume di ricavi o compensi inferiore a 5 milioni di euro.

I commi 1056 e ss. sono, invece, dedicati agli investimenti in beni 4.0, con agevolazioni differenziate a seconda del periodo temporale di riferimento, oltre che delle tipologie di beni.

In dettaglio, alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali materiali nuovi (4.0, come definiti nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017), a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021 (ovvero entro il 30 giugno 2022 con prenotazione e acconto del 20% entro il 31 dicembre 2021), il credito d'imposta è riconosciuto:

- a. nella misura del 50% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- b. nella misura del 30% del costo, per la quota di investimenti compresa tra 2,5 e 10 milioni di euro;
- c. nella misura del 10% del costo, per la quota di investimenti superiore a 10 milioni di euro

e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro (comma 1056).

Per i medesimi investimenti, effettuati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro il 31 dicembre 2022 vi sia un ordine irrevocabile e acconti pari ad almeno il 20% del costo del bene) il credito è riconosciuto:

- a. nella misura del 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- b. nella misura del 20% del costo, per la quota di investimenti compresa tra 2,5 e 10 milioni di euro;
- c. nella misura del 10% del costo, per la quota di investimenti che supera i 10 milioni di euro

e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro (comma 1057).

Con riferimento, invece, ai beni strumentali immateriali 4.0, di cui all'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017, non vi è né un décalage temporale, né una distinzione per scaglione di investimento: il comma 1058 prevede il riconoscimento di un credito di imposta nella misura del 20% per gli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31

dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, con ordine e acconto del 20% entro il 2022. Il limite dei costi agevolabili è fissato ad 1 milione di euro. Opportunamente, si esplicita che si considerano agevolabili anche le spese per servizi, sostenute in relazione all'utilizzo dei predetti beni immateriali mediante soluzioni di *cloud computing*, per la quota imputabile per competenza. Quanto alle modalità di utilizzo, per i beni 4.0 rileva, in primo luogo, il concetto di interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Si tratta del requisito indispensabile per poter fruire dei benefici relativi ai beni 4.0: affinché un bene, coerentemente con quanto stabilito dall'articolo 1, co. 9 e ss. della Legge di Bilancio 2017 (che ha istituito le misure di incentivo per questa particolare tipologia di investimenti) possa essere definito "interconnesso", è necessario e sufficiente che:

1. scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, *supply chain*, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);
2. sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP)¹⁴.

Ciò premesso, il credito di imposta 4.0 è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni. Nel caso in cui l'interconnessione dei beni avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi dei commi 1054 e 1055.

Quanto agli oneri documentali, in relazione agli investimenti nei beni 4.0, le imprese sono tenute a produrre una perizia asseverata, rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli Allegati A e B annessi alla Legge di Bilancio 2017 e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, tale ultimo onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale

¹⁴ Per tali aspetti, si veda, più diffusamente, Circolare Agenzia delle Entrate n. 4 del 30 marzo 2017.

rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Al solo fine di consentire al Ministero dello Sviluppo Economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative in discorso, le imprese che si avvalgono del credito di imposta 4.0 sono tenute ad effettuare una apposita comunicazione, i cui contenuti, modalità e termini di invio saranno stabiliti con decreto direttoriale.

Qualora nell'ambito delle verifiche e dei controlli riguardanti gli investimenti 4.0 si rendano necessarie valutazioni di ordine tecnico concernenti la qualificazione e la classificazione dei beni, l'Agenzia delle Entrate può avvalersi del parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico.

Il comma 1060 ripropone il meccanismo c.d. di *recapture* in ragione del quale se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche appartenenti allo stesso soggetto, il credito di imposta è corrispondentemente ridotto, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Il maggior credito eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo di imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Per i soli investimenti 4.0, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di investimenti sostitutivi di cui all'articolo 1, co. 35 e 36, della Legge di Bilancio 2018 (Legge 27 dicembre 2017, n. 205), originariamente applicabili al c.d. iperammortamento.

Tale disposizione rileva solo per i beni di cui all'Allegato A alla L. 232/2016 e non anche per i beni "ordinari" (in tal senso, v. Telefisco del 30 gennaio 2020).

Ne consegue che il credito di imposta non debba essere rideterminato qualora, nello stesso periodo di imposta in cui avviene la cessione o delocalizzazione dei beni originariamente agevolati, questi vengano sostituiti con altri in possesso di caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori, ove si attestino l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione. Il beneficio originariamente calcolato va, altresì, ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile nei casi in cui l'investimento sostitutivo sia di costo inferiore a quello del bene originario.

La tabella seguente schematizza le agevolazioni sugli investimenti che si sono succedute negli ultimi anni, confrontandone ambiti, intensità e requisiti applicativi:



Tipo di investimento	Ambito temporale	Valore investimento	Agevolazione	Utilizzo del credito	Adempimenti
Bene strumentale materiale non 4.0	01.04.2019– 31.12.2019 (o 31.12.2020* con prenotazione) <i>*termine prorogato per Covid</i>	max 2,5 mln €	Superammortamento 30% Art. 1, DL n. 34/2019	-	-
	01.01.2020– 15.11.2020 (o 30.06.2021 con prenotazione)	max 2 mln €	Credito di imposta 6% comma 188 LdB 2020	Cinque quote annuali di pari importo a partire dall'anno successivo a quello entrata in funzione dei beni	Indicazione norma in fattura
	16.11.2020 - 31.12.2021 (o 30.06.2022 con prenotazione)	max 2 mln €	Credito di imposta 10% (15% lavoro agile) comma 1054 LdB 2021	Tre quote annuali a partire da entrata in funzione dei beni Unica quota annuale se ricavi o compensi < 5 mln euro	Indicazione norma in fattura
	01.01.2022 - 31.12.2022 (o 30.06.2023 con prenotazione)	max 2 mln €	Credito di imposta 6% comma 1055 LdB 2021	Tre quote annuali a partire da entrata in funzione dei beni	Indicazione norma in fattura
Bene strumentale immateriale non 4.0	2019	-	Nessuna agevolazione	-	-
	2020	-	Nessuna agevolazione	-	-
	16.11.2020 - 31.12.2021 (o 30.06.2022 con prenotazione)	max 1 mln €	Credito di imposta 10% (15% lavoro agile) comma 1054	Tre quote annuali a partire da entrata in funzione dei beni Unica quota annuale se ricavi o compensi < 5 mln euro	Indicazione norma in fattura
	01.01.2022 - 31.12.2022 (o 30.06.2023 con prenotazione)	max 1 mln €	Credito di imposta 6% comma 1055	Tre quote annuali a partire da entrata in funzione dei beni	Indicazione norma in fattura



Tipo di investimento	Ambito temporale	Valore investimento	Agevolazione	Utilizzo del credito	Adempimenti	
Bene strumentale materiale 4.0 (Allegato A)	01.01.2019 – 31.12.2019 (o 31.12.2020 con prenotazione)	Fino a 2,5 mln €	Iperammortamento 170%	-	- Perizia tecnica giurata o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 500.000 €)	
	commi 60 LdB 2019	Da 2,5 a 10 mln €	Iperammortamento 100%			
		Da 10 a 20 mln €	Iperammortamento 50%			
		01.01.2020 – 15.11.2020 (o 30.06.2021 con prenotazione)	fino a 2,5 mln €	Credito di imposta 40%	Cinque quote annuali di pari importo a partire dall' anno successivo a quello di interconnessione dei beni	- Indicazione norma in fattura - Perizia tecnica semplice o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 300.000 €)
	comma 189 LdB 2020	da 2,5 a 10 mln €	Credito di imposta 20%			- Comunicazione MiSE
		16.11.2020 - 31.12.2021 (o 30.06.2022 con prenotazione)	fino a 2,5 mln €	credito di imposta 50%	Tre quote annuali a partire da interconnessione dei beni	- Indicazione norma in fattura
	comma 1056 LdB 2021	da 2,5 a 10 ml di €	credito di imposta 30%			- Perizia asseverata o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 300.000 €)
		da 10 a 20 mln di €	credito di imposta 10%			- Comunicazione MiSE
	01.01.2022 - 31.12.2022 (o 30.06.2023 con prenotazione)	fino a 2,5 mln €	credito di imposta 40%	Tre quote annuali a partire da interconnessione dei beni	- Indicazione norma in fattura	
		da 2,5 a 10 ml di €	credito di imposta 20%			- Perizia asseverata o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 300.000 €)
		da 10 a 20 mln di €	credito di imposta 10%			- Comunicazione MiSE
	comma 1057 LdB 2021	01.01.2019 – 31.12.2019 (o 31.12.2020 con prenotazione)	-	Superammortamento 40%	-	- Perizia tecnica giurata o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 500.000 €)
comma 62 LdB 2019			*Solo in presenza di investimento in bene Allegato A			
Bene strumentale immateriale 4.0 (Allegato B)	01.01.2020 – 15.11.2020 (o 30.06.2021 con prenotazione)	Fino a 700.000 €	Credito di imposta 15%	Tre quote annuali a partire da anno successivo a interconnessione	-- Indicazione norma in fattura	

	comma 190, LdB 2020				<ul style="list-style-type: none"> - Perizia tecnica semplice o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 300.000 €) - Comunicazione MiSE
	16.11.2020 - 31.12.2022 (o 30.06.2023 con prenotazione)	max 1 mln € (?)	Credito di imposta 20%	Tre quote annuali a partire da interconnessione	<ul style="list-style-type: none"> - Indicazione norma in fattura - Perizia asseverata o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 300.000 €) - Comunicazione MiSE
	comma 1058 LdB 2021				

Si illustrano, infine, le previsioni generali, relative a tutte le misure sin qui descritte.

Per regola generale, il costo dei beni agevolabili è determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lett. b) TUIR e per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Ai crediti di imposta precedentemente definiti, non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (raggiungimento del *plafond* annuale dei crediti di imposta), all'articolo 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (soglia massima per le compensazioni orizzontali effettuabili in ciascun anno solare) e di cui all'articolo 31 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 (divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a 1.500 euro). La fruizione dei crediti in parola è, in ogni caso, subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

I crediti di imposta non concorrono alla formazione del reddito nonché della base imponibile IRAP e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, TUIR.

Vengono, altresì, fornite indicazioni in merito al cumulo dei crediti di imposta con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi: in applicazione delle ordinarie regole, il cumulo è consentito, a condizione che ciò non determini (anche tenuto conto della non concorrenza del credito alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP), il superamento del costo sostenuto.

Ai fini dei successivi controlli, i soggetti beneficiari del credito di imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tali previsioni si aggiunge anche la necessità di indicare nelle fatture e negli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati l'espresso riferimento alle disposizioni di riferimento (e cioè ai commi da 1054 a 1058 della Legge di Bilancio 2021).

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze effettua il consueto monitoraggio delle fruizioni delle misure di cui ai commi da 1054 a 1058, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, al fine di riscontrare che l'attuazione della disciplina normativa in esame non rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica ed assumere tempestivamente le eventuali iniziative legislative allo scopo di assicurare il rispetto delle previsioni costituzionali.

Osservazioni – *Le misure agevolative per gli investimenti – tanto ordinari, quanto innovativi e coerenti con il paradigma di Industria 4.0 – declinate nell'ultima legge di bilancio si pongono in linea di continuità con gli analoghi interventi che si sono susseguiti a partire dal 2016. Il rinnovo e il potenziamento di queste misure – in particolare in un contesto di grave flessione degli investimenti indotta dalla crisi pandemica – ha trovato il favore di Confindustria e del mondo imprenditoriale, pur se non mancano aspetti applicativi della disciplina che meriterebbero, in tempi ragionevolmente rapidi, ulteriori chiarimenti e limature.*

Un chiarimento di particolare rilevanza, per il sostanziale impatto che ne può derivare in termini di determinazione del credito di imposta, è quello che attiene all'ambito temporale di applicazioni dei “nuovi” incentivi.

Le norme in commento hanno, infatti, una valenza retroattiva, con decorrenza anticipata al 16 novembre 2020, data di approvazione del Disegno di legge di bilancio per il 2021: si tratta di una scelta - ampiamente condivisibile - che risponde all'esigenza di scongiurare un (ulteriore) freno agli investimenti che si sarebbe potuto registrare nel frangente temporale tra la suddetta data e il 1° gennaio 2021, in attesa della approvazione definitiva di un provvedimento che prefigurava una disciplina di maggior favore.

Tale esigenza è stata accolta fissando, in sostanza, la cesura temporale tra il regime previgente e il nuovo, anziché al 1° gennaio (come accaduto nelle precedenti proroghe), al 16 novembre.

Ne consegue, secondo la nostra interpretazione, che la nuova disciplina debba trovare applicazione agli investimenti prenotati o effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020, lasciando, invece, impregiudicata l'applicazione delle disposizioni della precedente Legge

di Bilancio 2020 a effettuati prima di tale data (o consegnati entro il 30 giugno 2021 in presenza di una prenotazione entro il 16 novembre 2020).

Si ricorda, in proposito, che il momento di effettuazione dell'investimento va individuato applicando le regole generali di competenza dettate dall'art. 109, commi 1 e 2, TUIR: pertanto, con riferimento agli acquisti (anche tramite locazione finanziaria) di un bene mobile, rileva la data di consegna o spedizione del bene, ovvero, se diversa e successiva, quella in cui si verifica il passaggio della proprietà. Per gli investimenti in appalto, invece, il costo si considera sostenuto alla data di ultimazione della prestazione o, in caso di SAL previsti dal contratto, alla data in cui l'opera (o parti di essa) risulta validata e accettata dal committente. Ancora, in presenza di lavori realizzati in economia rilevano i costi sostenuti per l'investimento, in ciascun periodo agevolato. Tuttavia, la mancata previsione di una chiara disciplina intertemporale ha fatto sorgere il dubbio in merito a questa interpretazione: autorevole dottrina¹⁵ ha, invero ragionevolmente, sostenuto la coesistenza, per il periodo 16 novembre – 31 dicembre 2020 di entrambe le discipline agevolative, attribuendo, dunque, al contribuente una facoltà di scelta (utilizzando al meglio i plafond disponibili per ciascuna misura). Riteniamo, in ogni caso, indispensabile un chiarimento esplicito sul punto, anche al fine di consentire una trasparente pianificazione degli investimenti e fugare il campo da incertezze nel calcolo del credito spettante.

Va, peraltro, rimarcato che la successione temporale di differenti discipline agevolative, pone all'attenzione anche altre criticità applicative: si pensi al caso, emblematico, di ordini conclusi entro il 31 dicembre 2019 (che, dunque dovrebbero aver "prenotato" "la disciplina dell'iperammortamento, recata dalla Legge di Bilancio 2019) ma per i quali non sia stata rispettato il termine ultimo di consegna fissato al 31 dicembre 2020. Questi investimenti dovrebbero poter rientrare nell'ambito applicativo del credito di imposta introdotto dalla Legge di Bilancio 2020 (in sostanza, dovrebbe essere confermato l'orientamento espresso nel corso di Telefisco 2020¹⁶, pur in presenza di strumenti agevolativi e annualità differenti); sul punto sarebbe quanto mai opportuno un chiarimento esplicito, anche in considerazione della circostanza che le note vicende connesse alla pandemia Covid-19 potrebbero aver comportato, in molti casi, i descritti ritardi nelle consegne di beni prenotati nel 2019.

Altro aspetto che si lega alla particolare portata retroattiva delle norme in commento, è quello che attiene alla necessaria indicazione in fattura (e negli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni) della norma agevolativa di riferimento.

¹⁵ Tra gli altri, Gaiani L., Investimenti 2021 tra crediti di imposta vecchi e nuovi, in *Il Fisco*, n. 47/2020.

¹⁶ Quesito 13. Bonus investimenti: la regola per i lavori infrannuali - Come si applica l'iperammortamento relativamente a un bene che, a fronte di un ordine accettato (con versamento di regolare acconto del 20%) nel dicembre 2018, viene consegnato nel 2020?

Il comma 1062 della Legge di Bilancio 2021 precisa la necessità di un riferimento espresso ai commi da 1054 a 1058 della legge stessa: tale indicazione non è stata, però, certamente possibile per gli investimenti effettuati tra il 16 novembre e il 30 dicembre 2020 (data di pubblicazione in G.U. del testo definitivo). Sarà, dunque, necessario, per fatture e documenti eventualmente redatti in detto periodo (che potrebbero recare un generico riferimento al DDL Bilancio 2021 o non riportare alcuna indicazione o, ancora, indicare la norma della precedente Legge di Bilancio 2020) sfruttare tutte le possibilità di integrazione validate dall’Agenzia delle Entrate nelle risposte a interpello n. 438 e 439 del 5 ottobre 2020. Pertanto, in presenza di documenti emessi in formato cartaceo, prima che siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche dell’Amministrazione finanziaria, il cessionario che riscontri l’assenza dell’indicazione del riferimento normativo, potrà riportare autonomamente la dicitura su ciascun documento, con scrittura indelebile o mediante l’utilizzo di un apposito timbro.

In presenza, invece, di fatture in formato elettronico, l’acquirente potrà:

- stampare il documento, annotando sulla copia cartacea, con “scritta indelebile”, il riferimento normativo e conservarlo ai sensi dell’art. 39, DPR n. 633/72;*
- trasmettere a SDI un documento elettronico al fine di integrare la fattura originaria. Il file, anch’esso in formato xml, dovrà riportare gli estremi della fattura elettronica e i dati necessari per l’integrazione, ossia il suddetto riferimento normativo. Il file dovrà essere conservato insieme alla fattura.*

In ipotesi di investimenti tramite locazione finanziaria, il soggetto legittimato ad effettuare la regolarizzazione dell’eventuale mancata indicazione dei riferimenti normativi sui documenti già ricevuti sarà l’utilizzatore: andrebbe, infatti, inteso, in tal senso quanto precisato dall’Agenzia delle Entrate nei citati documenti di prassi¹⁷.

Venendo all’ambito oggettivo di applicazione degli incentivi, il nuovo pacchetto di misure si connota, come visto, per alcune significative novità:

- con previsione inedita, si agevolano le acquisizioni di beni immateriali non 4.0: i commi 1054 e 1055 riconoscono, rispettivamente per il primo e secondo anno di applicazione della misura, un credito di imposta del 10% e del 6% per le acquisizioni di beni immateriali diversi da quelli di cui all’Allegato B alla Legge di Bilancio 2017. Tale definizione per “sottrazione” rende agevolabile non tanto la generalità dei beni immateriali (categoria che potenzialmente*

¹⁷ In tal senso, Assilea, Circolare serie fiscale n. 43/2020 – serie agevolato n. 44/2020, 12 ottobre 2020.

comprende anche marchi e brevetti) quanto piuttosto “software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni” diversi da quelli funzionali agli investimenti 4.0;

- viene introdotta, per il solo 2021, una apposita agevolazione potenziata, per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati al “lavoro agile”; sul punto si segnala una possibile incertezza interpretativa nell’individuare con precisione il perimetro applicativo della disposizione, in mancanza di un elenco chiuso di dispositivi destinati alla realizzazione di modalità di lavoro agile. In tale categoria dovrebbero rientrare, peraltro, sia beni materiali che immateriali per i quali si registrano tuttavia, diversi limiti massimi di costi ammissibili al beneficio.

- Altro aspetto critico connesso all’ambito di applicazione oggettivo degli incentivi, riguarda i beni immateriali dell’Allegato B: il comma 1058, nel dettare una disciplina comune per gli esercizi 2021 e 2022, indica un unico tetto di investimento massimo agevolabile, fissata a 1 milione di euro. Riteniamo che tale limite, riferito all’intero arco temporale dell’agevolazione, consegua ad una imprecisione della norma e che, dunque, la soglia massima di 1 milione di euro debba intendersi riferita a ciascuno degli esercizi agevolati: una diversa lettura penalizzerebbe, in contrasto con la voluntas legis, gli investimenti in beni immateriali 4.0 (e di fatto si contrarrebbe il plafond dell’investimento dai 700 milione, precedentemente stabiliti, ai 500 milioni di euro).

Si ricorda che la nozione di costo da adottare per il calcolo del credito di imposta è quella di cui all’articolo 110, co. 1, lett. b), TUIR che comprende, quindi, anche gli oneri accessori di diretta imputazione. Rifacendosi, sul punto, alle indicazioni recate dal principio contabile OIC 16 (p.38), rientrano nella base di calcolo del credito anche i costi di progettazione, i trasporti, i dazi su importazione, i costi di installazione, i costi ed onorari di perizie e collaudi, i costi di montaggio e posa in opera ed i costi di messa a punto¹⁸.

Si ricorda, altresì, che, con la Circolare n. 4/E/2017, l’Agenzia delle Entrate ha precisato, con riferimento alle precedenti misure di super e iperammortamento, che il costo dei beni agevolabili va assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalla loro modalità di contabilizzazione; si ritiene che non vi sia motivo di discostarsi da tale interpretazione, pur nel rinnovato assetto degli incentivi per le acquisizioni di beni strumentali.

¹⁸ Sul punto per maggiori approfondimenti si rinvia ai chiarimenti indicati dall’Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 sui costi accessori rilevanti ai fini della determinazione dell’importo agevolabile.

Altre significative novità delle misure approvate riguardano i tempi e le condizioni per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta: si rileva, a tal proposito, in termini positivi, che il periodo di compensazione viene ridotto da 5 a 3 quote annuali di pari importo.

Senz'altro positiva, poi, la decorrenza di tale compensazione, che viene anticipata al momento di entrata in funzione e/o interconnessione del bene (la disciplina approvata con la Legge di Bilancio 2020 rendeva, invece, necessario l'ulteriore decorso di un anno per poter procedere alla compensazione).

Di particolare rilevanza, poi, la possibilità di compensazione in un'unica quota annuale, attribuita ai soggetti che effettuino investimenti in beni materiali e immateriali tradizionali (non 4.0), a condizione che registrino un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro. Pur comprendendo la ratio di questa previsione, volta a sostenere con un maggiore apporto di liquidità i soggetti di ridotte dimensioni, si osserva che potrebbe avere una operatività, di fatto, limitata, in ragione della ridotta capienza di imposte e contributi compensabili che i soggetti di più ridotte dimensioni registrano.

Dato ancora più rilevante, la norma omette di indicare il periodo di imposta al quale fare riferimento per individuare tale soglia di ricavi; tanto più che la scelta tra i ricavi del 2019 e quelli del 2020 può avere un impatto significativo, considerando la generalizzata flessione di ricavi e compensi che si è registrata nell'ultimo anno a causa della crisi economica connessa all'emergenza pandemica.

In merito alla compensazione dei crediti di imposta aventi natura agevolativa, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, è stato chiarito che non sussiste l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi (obbligo introdotto dall'articolo 3, comma 1, del Decreto legge 26 ottobre 2019, 124 per le compensazioni superiori a 5 mila euro; tale prescrizione si riferisce esclusivamente, infatti, ai crediti IVA, ai crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'IRAP).

L'utilizzo in compensazione di tali crediti è soggetto, invece – si ricorda – all'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate.

Il tema dell'utilizzo in compensazione del credito per investimenti in beni strumentali è stato, inoltre, affrontato anche nel corso dell'evento Telefisco 2021: l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in caso di incapienza di debiti fiscali e contributivi in un dato anno, l'importo del credito inutilizzato possa essere compensato già dall'anno successivo aggiungendolo a quello di competenza. Analogamente ad altre agevolazioni, infatti, la quota corrispondente ad un terzo del credito di imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi di imposta di utilizzo in compensazione, il limite massimo di fruibilità del credito.

L'Amministrazione ha specificato che, in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nel predetto limite, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato nel corso dei periodi d'imposta successivi¹⁹.

In merito alla cumulabilità del credito d'imposta con altre agevolazioni, si rammenta che le diverse misure risultano cumulabili nel limite massimo del costo sostenuto, a condizione che la disciplina delle altre agevolazioni non escluda espressamente la possibilità di cumulo.

La testuale formulazione della norma non sembrerebbe, invece, escludere la trasferibilità e cedibilità del credito di imposta a terzi (non è, infatti, replicata l'apposita disposizione del comma 191 della Legge di Bilancio 2020 a mente della quale "Il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.").

Quanto agli oneri documentali, si prevede la redazione di una perizia "asseverata": tale obbligo di asseverazione risponde all'esigenza di assicurare maggiore certezza sull'ammissibilità degli investimenti effettuati e richiede, pertanto, una assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei contenuti di tale documento.

Come visto, inoltre, la disciplina in commento (al comma 1059) conferma il riferimento, introdotto dalla Legge di Bilancio 2020, ad una apposita comunicazione che le imprese che si avvalgono delle misure in discorso devono inviare al Ministero dello Sviluppo Economico. La definizione dei contenuti – nonché delle modalità e dei termini di invio di tale comunicazione – è demandata ad un apposito decreto direttoriale che, ad oggi, non risulta emanato. Con "Avvertenza 29 dicembre 2020 - Piano transizione 4.0 e credito d'imposta", il MISE ha reso noto che il decreto è in fase di predisposizione e ha, opportunamente, rimarcato che tale comunicazione non è condizione per la fruizione dei crediti di imposta, bensì è funzionale esclusivamente all'acquisizione di informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, a ciò aggiungendo che si tratta di una comunicazione da inviare su base meramente volontaria e in ottica collaborativa. Nel comma 1062 è stata poi introdotta, con riguardo alla disciplina degli investimenti in beni Industria 4.0, una procedura di collaborazione tra il Ministero dello Sviluppo Economico (MiSE) e l'Agenzia delle Entrate - secondo le modalità fissate con apposita convenzione - qualora nell'ambito delle verifiche e dei controlli riguardanti gli investimenti si rendano necessarie valutazioni di ordine tecnico concernenti la qualificazione e la classificazione dei beni; tale collaborazione potrà essere prevista anche in relazione

¹⁹ Viene riportato anche un esempio pratico. Un'impresa matura un credito di imposta pari a 900 utilizzabile in tre quote di 300 nel 2021, nel 2022 e nel 2023. Nel 2021, l'impresa utilizza il credito limitatamente a 250 per carenza di debiti fiscali e contributivi. L'eccedenza di 50 può essere compensata nel 2022 aggiungendola alla quota di 300 di competenza di tale anno.

agli interpelli presentati all'Agenzia delle Entrate che abbiano ad oggetto la corretta applicazione del credito d'imposta.

Si ricorda, da ultimo, che con Risoluzione n. 3/E del 13 gennaio 2021 l'Agenzia delle Entrate ha comunicato i codici tributo per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta per investimenti in beni strumentali, come definiti sia nella Legge di Bilancio 2020 che nell'ultima Legge di Bilancio 2021.

Effetti finanziari – Alla misura sono ascritti i seguenti effetti di gettito:

	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Credito (ex-super)	-3.271,6	-2.214,1	-1.745,3	-1.092,9	-125,7	15,1
Credito (ex-iper – allegato A)	-1.715,8	-3.392,4	-3.704,3	-1.897,5	-198,1	22,8
Credito (Software – Allegato B)	-185,5	-411,7	-456,6	-271,2	-45,0	0
Credito (Immateriali non 4.0)	-105,7	-76,4	-62,5	-39,5	-6,7	0

Si ricorda che agli oneri derivanti dalle descritte disposizioni si provvede con le risorse del Fondo di rotazione per l'attuazione del Next generation EU-Italia (comma 1037, Legge di Bilancio 2021).

Proroga e potenziamento del credito di imposta ricerca, sviluppo, innovazione e design – co. 1064

La Legge di Bilancio 2021, con le disposizioni del comma 1064 (lettere da a) ad h)) dispone una nuova proroga del credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica ed innovazione estetica.

L'intervento si connota, altresì, per un potenziamento delle percentuali di tax credit, un incremento dei massimali di spesa agevolabile, nonché per alcune precisazioni di carattere procedurale e applicativo.

Nel dettaglio, il comma 1064 alla lett. a) dispone la proroga, fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 dell'incentivo, come definito e regolato dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020). Rinviando - per una più ampia descrizione della misura - alla Nota di Aggiornamento di Confindustria del 23 dicembre 2019²⁰ si ricorda che l'agevolazione in discorso consiste in un credito di imposta utilizzabile in compensazione, riconosciuto a fronte di investimenti nelle seguenti attività (il cui ambito è stato puntualmente definito dal Ministero dello Sviluppo Economico, con il D.M. 26 maggio 2020):

- 1) attività di ricerca e sviluppo, ossia attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, definite tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE.

Si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori sperimentali o teorici finalizzati all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi dei fenomeni fisici e naturali, anche in assenza di una applicazione, specifica e a breve termine, delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa.

Si qualificano, invece, attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o di un obiettivo pratico predefinito (si tratta di attività che mirano ad approfondire le conoscenze esistenti, al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico).

Lo sviluppo sperimentale consiste nella realizzazione di lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o processi di produzione o di un miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per tutte e tre le fattispecie assumono rilevanza le attività di ricerca e sviluppo che perseguono un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico (e non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità di una singola impresa). L'agevolazione prescinde, in ogni caso, dal raggiungimento o dalla piena realizzazione dell'obiettivo.

- 2) attività di innovazione tecnologica, identificate nel medesimo Decreto del MiSE del 26 maggio 2020, tenendo conto dei principi generali contenuti nelle linee guida elaborate dall'OCSE con il c.d. Manuale di Oslo²¹.

In particolare, costituiscono attività di innovazione tecnologica i lavori, diversi da quelli di ricerca e sviluppo, finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o

²⁰ Nota di Aggiornamento Legge di Bilancio 2020 - Le principali misure fiscali di interesse per le imprese - Prime osservazioni relative al testo discusso alla Camera il 22 dicembre 2019 (AC 2305), disponibile sul sito <https://www.confindustria.it> (sezione Policy/Position paper e studi).

²¹ Documento OCSE concernente "Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data".

processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa. Per prodotti nuovi o significativamente migliorati si intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del *software* incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, s'intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel *software*, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali.

Non si considerano, invece, attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta: i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per adeguare o personalizzare i prodotti o i processi su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale;

- 3) attività di design e ideazione estetica²², ovvero - secondo la definizione del citato D.M. - quei progetti finalizzati ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti.

Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili al credito d'imposta

²² Si tratta delle attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese dei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari.

riguardano comunque la fase che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita.

Il D.M. ha, altresì, definito gli obiettivi di innovazione 4.0 e green: si considerano attività finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei fattori, interni ed esterni all'azienda, rilevanti per la creazione di valore; si considerano, invece, attività per il raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica, i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali secondo i principi dell'economia circolare, così come declinati nella comunicazione della Commissione europea (COM 2020) 98 dell'11 marzo 2020.

Ciò premesso, la norma in commento, confermando l'impianto dell'agevolazione, l'ambito soggettivo di applicazione²³, l'approccio volumetrico (che dal 2020 ha sostituito il precedente criterio incrementale) e le tipologie di costi ammissibili, interviene sull'intensità del beneficio riconosciuto.

Il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo passa, così, dal 12% al 20% delle spese, con limite annuo del credito spettante elevato da 3 a 4 milioni di euro; il credito d'imposta per investimenti in innovazione tecnologica passa dal 6% al 10% delle spese ammissibili, con limite annuo elevato da 1,5 a 2 milioni di euro; l'agevolazione per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, aumenta dal 10% al 15% con limite annuo elevato da 1,5 a 2 milioni di euro; infine, la misura per gli investimenti in *design* e ideazione estetica passa dal 6% al 10%, con limite annuo innalzato da 1,5 a 2 milioni di euro.

La Legge di Bilancio 2021 non interviene, invece, sul novero delle spese ammissibili, fatta eccezione per alcune disposizioni di coordinamento.

²³ La misura è applicabile a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa, che effettuano investimenti in una delle attività ammissibili. Restano escluse dalle misure le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal DLGS n. 14/2019 o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni e quelle destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2001. Rientrano, altresì, nell'ambito di applicazione della misura anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, nonché le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32, TUIR. Nel novero delle imprese beneficiarie sono ricompresi, altresì, i consorzi e le reti di imprese.

Giova ricordare che la base di calcolo dell'agevolazione ricomprende, per le attività di ricerca e sviluppo:

a) spese per il personale relative a ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato, autonomo o altro rapporto direttamente impiegati nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni; è prevista una maggiorazione per le spese di personale relative a soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo: esse concorrono alla base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare;

b) quote di ammortamento, canoni di locazione e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai *software* utilizzati nei progetti di R&S (anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota) per l'importo deducibile ai fini dell'imposta sui redditi ed entro il limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale;

c) spese per contratti di ricerca *extra-muros* aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del commissionario delle attività di R&S ammissibili, con maggiorazione del 150% della base di calcolo per le attività esternalizzate a start-up innovative²⁴; si ricorda che in presenza di ricerca esternalizzata ad imprese appartenenti al medesimo gruppo, si applicano le stesse modalità di determinazione del credito previste nel caso di attività *intra-muros* (con specifica individuazione delle voci di spesa);

d) 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, nel limite massimo complessivo di 1 milione di euro - e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività di R&S ammissibili al credito d'imposta. Le spese sono ammissibili a condizione che derivino da contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi fiscalmente residenti in Stati *white list*, ad esclusione degli acquisti da imprese appartenenti allo stesso gruppo;

e) spese per servizi di consulenza inerenti alle attività ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale ammissibili ovvero delle spese ammissibili indicate *sub c)*, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti in Italia o in Stati UE/SEE o *white list*;

²⁴ Si veda l'art 38, comma 4, DL 19 maggio 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

f) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei progetti ammissibili, nel limite massimo del 30% delle spese di personale *sub a)* ovvero, nel caso di ricerca *extra-muros*, del 30% dei costi dei contratti indicati *sub c)*.

Le stesse spese, con eccezione di quelle di cui alla lett. d), rilevano anche per gli altri crediti di imposta (i.e. credito per attività di innovazione tecnologica e per attività di *design* ed innovazione estetica), con alcune differenze²⁵.

Le norme qui in commento, come anticipato, intervengono con alcune precisazioni in merito alle spese descritte alle lett. c) e d) chiarendo che il riferimento ai soli acquisti da soggetti UE/SEE o *white list* si applica solo “nel caso di contratti stipulati con soggetti esteri”, e quindi nessun vincolo sussiste per i contratti stipulati con soggetti italiani.

In merito al credito sull'innovazione tecnologica, viene, altresì, specificato che le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di innovazione tecnologica sono ammissibili al credito d'imposta nel limite massimo complessivo pari al 20% non solo delle spese di personale indicate alla lett. a), ma anche delle spese indicate alla lett. c).

Inoltre, tra le spese ammissibili al credito d'imposta per le attività di *design* e ideazione estetica, vengono incluse espressamente anche quelle relative ai *software*. Quanto alle modalità di fruizione del credito di imposta, non si registrano novità e resta, quindi, confermato l'utilizzo esclusivamente in compensazione in F24, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione.

Per le imprese ammesse ai crediti d'imposta in parola, la fruizione dei benefici è, inoltre, subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Non si applicano, ai crediti in parola, i limiti all'utilizzo in compensazione di cui all'articolo 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 e di cui all'articolo 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa nonché della base imponibile dell'IRAP; non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi (artt. 61 e 109 comma 5, TUIR) e, per espressa previsione normativa, non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

²⁵ Si veda, sul punto, Nota di Aggiornamento Confindustria del 23 dicembre 2019, cit.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP di cui sopra, non porti al superamento del costo sostenuto. Per espressa previsione della Legge di Bilancio 2020, si ricorda, inoltre, che il credito è riconosciuto come una percentuale della base di calcolo al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute per le stesse spese ammissibili.

Quanto agli adempimenti e oneri documentali, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Nell'assunzione di tale incarico, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e, in attesa della loro adozione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC).

Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile danno diritto ad un credito di imposta aggiuntivo per un importo non superiore a 5.000 euro, fermi restando, comunque, i limiti massimi di fruibilità del credito d'imposta.

Inoltre, le imprese sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o in corso di realizzazione. La relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sotto-progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

La Legge di Bilancio 2021 prevede in proposito che tale relazione - che deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale alla ricerca o del responsabile del singolo progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa - debba essere "asseverata".

Nell'ambito delle ordinarie attività di accertamento, l'Agenzia delle Entrate, sulla base dell'apposita certificazione della documentazione contabile e della relazione tecnica citate, nonché sulla base della ulteriore documentazione fornita dall'impresa, effettua i controlli finalizzati alla verifica delle condizioni di spettanza del credito d'imposta e della corretta applicazione della disciplina. Nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione anche parziale del credito d'imposta, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo,

maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.

Qualora, nell'ambito delle verifiche e dei controlli, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di altre attività innovative nonché in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute dall'impresa, l'Agenzia delle Entrate può richiedere al Ministero dello Sviluppo Economico di esprimere il proprio parere. Sul punto, la Legge di Bilancio 2021 (comma 1064, lett. h)) estende l'ambito dell'attività di collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e il Ministero dello Sviluppo Economico, anche in relazione agli interpelli presentati all'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto la corretta applicazione del credito d'imposta per determinati investimenti.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze effettua, infine, la verifica delle fruizioni del credito d'imposta, ai fini di quanto previsto in ordine al monitoraggio degli oneri finanziari recati dalla misura dall'articolo 17, comma 13, Legge 31 dicembre 2009, n. 196

Osservazioni – *La proroga degli incentivi a favore delle attività di R&S, innovazione e ideazione estetica – e il loro contestuale potenziamento – è un intervento di fondamentale e apprezzabile sostegno alle attività strategiche delle imprese. Ciò si pone in linea di continuità con le iniziative adottate con la Legge di Bilancio 2020 che aveva profondamente ridefinito la disciplina agevolativa, valorizzando le nozioni di innovazione e premiando la spesa privata anche nell'ambito dell'economia circolare e della sostenibilità ambientale e sostituendo il metodo di calcolo incrementale con quello volumetrico.*

Primo intervento significativo della Legge di Bilancio 2021 è, senza dubbio, la proroga biennale che, prima delle modifiche, trovavano copertura normativo fino al periodo di imposta 2020 (per i soggetti solari). È di tutta evidenza la crucialità di un arco temporale ampio, tale da consentire alle imprese una compiuta pianificazione degli investimenti in ricerca e innovazione.

Positivi, inoltre, gli interventi sulle aliquote del credito di imposta e sui massimali di credito fruibile; resta irrisolto un aspetto concernente le attività svolte in Italia sulla base di commesse di soggetti esteri che, stante la attuale formulazione, sono escluse dalla misura di incentivo.

In merito agli adempimenti a carico delle imprese per il riconoscimento del credito, si rileva la previsione – analogamente a quanto già previsto per il credito per gli investimenti in beni strumentali 4.0 – di un obbligo di asseverazione delle relazioni tecniche che devono essere redatte dai responsabili aziendali delle attività ammissibili o dai responsabili di ciascun progetto o sotto-progetto e controfirmate dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del

DPR n. 445/2000. Tale asseverazione è richiesta anche nei casi di attività commissionate a terzi, per i quali la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività. L'obbligo di asseverazione risponde all'esigenza di assicurare maggiore certezza sull'ammissibilità delle attività svolte e delle spese sostenute e richiede, pertanto, una assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei contenuti della relazione. In mancanza di una indicazione precisa circa la decorrenza di tale obbligo, parte della dottrina ha avanzato il dubbio che esso sussista già per le relazioni tecniche che dovranno essere predisposte nel 2021 relativamente ai crediti d'imposta maturati in relazione alle attività svolte nel 2020: sarebbe, tuttavia, necessario un chiarimento esplicito in tal senso.

Quanto alle modifiche alle lett. c) e d) si ritiene, invece, che trattandosi di interventi di mero coordinamento, finalizzati a correggere un'imprecisione letterale della precedente formulazione, debbano valere anche per le spese sostenute nel 2020. Anche su questo aspetto sarebbe, invero, opportuna una conferma ufficiale.

Con riferimento alla miglior definizione del rapporto di collaborazione tra Agenzia delle Entrate e MISE con riferimento agli interpelli in materia di credito R&S, innovazione e design (comma 1064, lett. h)) vale la pena menzionare quanto previsto da una circolare dell'Agenzia delle Entrate, sostanzialmente coeva alla norma in discorso (Circolare Agenzia delle Entrate, n. 31/E del 23 dicembre 2020) che ha escluso la competenza delle Entrate sugli interpelli contenenti quesiti tecnici sulla riconducibilità di determinati investimenti al beneficio del credito d'imposta. La pronuncia di prassi ha precisato che – con riferimento alle istanze presentate a decorrere dal 23 dicembre 2020 - ove una istanza di interpello abbia ad oggetto una questione tecnica sulla riconducibilità delle attività o dell'investimento a quelle previste dalla legge, l'Agenzia destinataria dell'interpello comunicherà al contribuente l'inammissibilità dello stesso (se il quesito tecnico è l'unico quesito dell'interpello) ovvero, qualora il quesito posto abbia a oggetto sia quesiti di natura "tecnica" che fiscale, si limiterà a rispondere esclusivamente al quesito "fiscale", ponendo a carico del contribuente l'onere di acquisire il parere del MISE (o altra amministrazione competente in materia) per i quesiti di natura tecnica. Si ricorda, altresì, che la stessa circolare n. 31/E/2020 affronta un altro tema cruciale di questa disciplina: trattando la specifica questione dei termini di decadenza dell'azione di accertamento, l'Agenzia precisa che eventuali errori nell'identificazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione determinano la sussistenza di "crediti inesistenti". Ne consegue l'applicabilità di un più ampio termine per il recupero dei crediti indebitamente compensati (notifica dell'atto entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo, nonché le più gravi conseguenze sanzionatorie (dal 100% al 200% del maggior credito utilizzato)²⁶. Positiva la previsione a mente della quale

²⁶ Su questi profili si veda, più diffusamente, Assonime, circolare n. 1/2021 e circolare n. 23/2019.

gli Uffici possono ridurre la predetta sanzione sino alla metà del minimo edittale, al ricorrere di circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione: ciò non toglie, tuttavia, che continui a suscitare non poche perplessità la sostanziale equiparazione – avvalorata dalla recente circolare - tra condotte fraudolente di compensazione di crediti artatamente creati, con le ipotesi di errore nella qualificazione di una attività tra quelle ammesse all'agevolazione. Dovrebbero, peraltro, essere tenuti in adeguata considerazione, da un canto l'elevato tecnicismo della materia che ancora può prestarsi ad incertezze definitorie ed interpretative; dall'altro il corposo asset documentale che corre la disciplina.

Effetti finanziari – La RT ascrive alla misura i seguenti impatti di gettito (in mln di euro):

	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Credito R&S	0	-420	-840	-840	-420	0

Si ricorda che agli oneri derivanti dalle descritte disposizioni si provvede con le risorse del Fondo di rotazione per l'attuazione del Next generation EU-Italia (comma 1037, Legge di Bilancio 2021).

Credito formazione 4.0 – co. 1064 (lett. i), l))

La lett. i) del comma 1064 interviene sull'ambito temporale di applicazione del credito di imposta per gli investimenti delle imprese nella formazione del personale sulle materie aventi ad oggetto le tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese in chiave 4.0.

L'incentivo, introdotto nel nostro ordinamento, con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) con valenza annuale, è stato, poi, oggetto di successive proroghe e modificazioni, per essere ora nuovamente prorogato fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022.

La disciplina è stata, poi, completata da disposizioni attuative dal D.M. 4 maggio 2018 e da una circolare di chiarimenti n. 412088 del MISE del 3 dicembre 2018²⁷.

²⁷ Per ulteriori approfondimenti, si rinvia alle Note di approfondimento di Confindustria Legge di Bilancio 2020 Le principali misure fiscali di interesse per le imprese Prime osservazioni relative al testo discusso alla Camera il 22 dicembre 2019 (AC 2305) 23 dicembre 2019 e Credito di imposta per le spese di formazione nelle tecnologie 4.0 I profili fiscali della disciplina del 3 agosto 2018, entrambe disponibili sul sito di Confindustria, sezione policy/Position paper e studi.

La misura trova applicazione a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, e agli enti non commerciali che esercitano attività commerciali, con riferimento al personale dipendente impiegato anche non esclusivamente in tali attività. Sono escluse dall'ambito applicativo della misura, le "imprese in difficoltà", così come definite dall'articolo 2, punto 18), del regolamento (UE) n. 651/2014²⁸. Sono, inoltre, escluse dal novero dei soggetti beneficiari del credito, i soggetti destinatari di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.²⁹ Inoltre, la fruizione del beneficio è subordinata al rispetto, da parte dell'impresa, delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

L'attività di formazione che consente di poter fruire del credito di imposta è quella destinata al personale dipendente e finalizzata all'acquisizione o al consolidamento delle conoscenze sulle tecnologie previste dal Piano 4.0³⁰ e può essere realizzata con il ricorso tanto a formatori interni quanto a formatori esterni all'impresa (soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa; università, pubbliche o private o a strutture ad esse collegate; soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il

²⁸ Si tratta delle imprese che soddisfano almeno una delle seguenti circostanze:

- nel caso di società a responsabilità limitata (diverse dalle Pmi costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle Pmi nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate. Ciò si verifica quando la deduzione delle perdite cumulate dalle riserve (e da tutte le altre voci generalmente considerate come parte dei fondi propri della società) dà luogo a un importo cumulativo negativo superiore alla metà del capitale sociale sottoscritto. Per "società a responsabilità limitata" si intendono le imprese di cui all'allegato I della direttiva 2013/34/UE e, se del caso, il «capitale sociale» comprende eventuali premi di emissione;
- nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società (diverse dalle Pmi costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle Pmi nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, a causa di perdite cumulate. Per «società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società» si intendono in particolare le tipologie di imprese di cui all'allegato II della direttiva 2013/34/UE;
- qualora l'impresa sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori;
- qualora l'impresa abbia ricevuto un aiuto per il salvataggio e non abbia ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia, o abbia ricevuto un aiuto per la ristrutturazione e sia ancora soggetta a un piano di ristrutturazione;
- nel caso di un'impresa diversa da una Pmi, qualora, negli ultimi due anni: (i) il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5; e (ii) il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (Ebitda/interessi) sia stato inferiore a 1,0.

²⁹ Per effetto di una modifica introdotta dalla Legge di Bilancio 2020; si ricorda che sono sanzioni interdittive: l'interdizione dall'esercizio dell'attività; la sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e eventuale revoca di quelli già concessi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

³⁰ Quali big data e analisi dei dati, cloud e fog computing, cyber security, sistemi cyber-fisici, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali, ecc.

regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001; soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37; dal 2020 anche istituti tecnici superiori).

Per effetto delle modifiche apportate lo scorso anno, con la Legge di Bilancio 2020, il credito di imposta è riconosciuto:

- per le piccole imprese in misura pari al 50% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 300.000 euro;
- per le medie imprese in misura pari al 40% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000 euro;
- per le grandi imprese in misura pari al 30% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000 euro.

Entro i limiti massimi annuali consentiti, la misura del credito d'imposta è poi aumentata al 60% per tutte le tipologie di impresa, ove i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrano nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o ultra-svantaggiati come definite nel decreto Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 17 ottobre 2017.

Il credito non concorre alla formazione del reddito ai fini fiscali e allo stesso non si applicano né il limite annuale di 250.000 euro per l'utilizzo dei crediti di imposta (di cui all'art. 1, comma 53, della L. n. 244/2007) né il limite massimo di compensabilità di crediti di imposta e contributi, pari a 700.000 euro (di cui all'art. 34 della L. n. 388/2000).

Il credito di imposta è utilizzabile, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17, DLGS n. 241/1997, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili e previo adempimento degli obblighi di certificazione e non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Obblighi di certificazione. In particolare, il comma 53 della Legge di Bilancio 2018 richiede, ai fini dell'ammissibilità al beneficio, la certificazione dei costi di formazione da parte di uno dei soggetti indicati dalla norma, ossia:

- dal soggetto incaricato alla revisione legale, qualora presente; ovvero
- da un professionista iscritto al Registro dei revisori legali o da una società di revisione, qualora nell'impresa non sia presente tale figura.

Sono esenti da tale adempimento solo le imprese con bilancio revisionato. Se, invece, le imprese non sono soggette all'obbligo di revisione legale dei conti, devono comunque richiedere la certificazione dei costi a un revisore o a una società di revisione esterna; tuttavia, possono computare nel credito d'imposta le spese sostenute per l'apposita attività di certificazione contabile per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro.

Anche in capo al soggetto attestatore sono posti alcuni obblighi: il revisore deve osservare i principi di indipendenza «elaborati ai sensi dell'articolo 10 del DLGS n. 39 del 2010 e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal Codice etico dell'International Federation of Accountants (Ifac)». Inoltre, la norma prevede che nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che, nell'esecuzione degli atti per il rilascio della predetta certificazione, incorra in colpa grave si applicano le sanzioni penali di cui all'articolo 64 del Codice di procedura civile.

Ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a conservare una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte. Tale relazione, nel caso di attività di formazione organizzate internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del dipendente partecipante alle attività in veste di docente o tutor o dal responsabile aziendale delle attività di formazione. Nel caso in cui le attività di formazione siano commissionate a soggetti esterni all'impresa, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto formatore esterno. Oltre alla relazione illustrativa, le imprese beneficiarie sono comunque tenute a conservare l'ulteriore documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, anche in funzione del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalla disciplina comunitaria in materia.

Con specifico riferimento alle spese di personale ammissibili, inoltre, devono essere conservati anche i registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa.

Analogamente a quanto previsto per il credito di imposta per investimenti in beni strumentali e per il credito ricerca, sviluppo, innovazione e design, è previsto che, al solo fine di consentire al Ministero dello Sviluppo Economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa, le imprese beneficiarie sono tenute ad effettuare una apposita comunicazione (i cui contenuti e modalità di invio, si ricorda, non sono stati ancora resi noti). Il Ministero dell'Economia e delle Finanze effettua, invece, il consueto monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della L. n. 196/2009.

Si ricorda, da ultimo, che - innovando rispetto alla previgente disciplina - per le attività di formazione effettuate dal 2020 non sussiste più l'obbligo di una esplicita previsione nei contratti collettivi aziendali o territoriali.

La Legge di Bilancio 2021 interviene su questa norma, modificando il novero di costi ammissibili prevedendo, già per il periodo in corso al 31 dicembre 2020 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2023 l'ammissibilità dei costi previsti dall'articolo 31, paragrafo 3, del

Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014. Si tratta, nel dettaglio dei seguenti costi:

- spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione;
- costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, quali le spese di viaggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto, l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione. Sono escluse le spese di alloggio, ad eccezione delle spese di alloggio minime necessarie per i partecipanti che sono lavoratori con disabilità;
- costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
- spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione.

Infine, il credito d'imposta è cumulabile con altre misure di aiuto aventi a oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal regolamento (UE) n. 651/2014 (circolare MiSE 3 dicembre 2018).

La base di calcolo del credito di imposta è costituita dal costo aziendale del singolo dipendente in relazione al periodo nel quale è occupato nelle attività formative. Per costo aziendale si assume la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede.

Il credito d'imposta – che deve essere indicato sia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui è maturato, ossia in cui le spese agevolabili sono state sostenute, sia nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi nell'ambito dei quali il credito viene utilizzato, fino, evidentemente, a quella relativa all'esercizio in cui il credito stesso viene esaurito – risulta godere di alcuni specifici benefici:

- innanzitutto, non concorre alla formazione del reddito, ai fini IRPEF e IRES;
- non concorre alla formazione della base imponibile IRAP, nel senso che non risulta essere tassato dall'imposta regionale;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi, che stabiliscono limiti di deducibilità, rispettivamente, degli interessi passivi e delle spese generali, deducibilità influenzata dai componenti di reddito esclusi, appunto, detassazione.

Nella dichiarazione dei redditi vanno anche riportate le informazioni relative al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione; più precisamente tali dati vanno indicati nel modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta di sostenimento delle spese ammissibili e in quello dei periodi successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo, secondo le indicazioni che saranno fornite dall'Agenzia delle Entrate nelle istruzioni di compilazione dell'apposito quadro.

Nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste o a causa dell'inammissibilità delle spese sulla base delle quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.

Come per analoghe misure adottate nel contesto del piano Industria 4.0 (e dopo, Transizione 4.0), qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle Entrate si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di formazione o di altri elementi, l'Agenzia delle Entrate può richiedere al Ministero dello Sviluppo Economico e al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali di esprimere il proprio parere.

Osservazioni – *Positiva la proroga di questo incentivo, che correda e completa il piano di misure a sostegno degli investimenti 4.0. Sul punto va, tuttavia, già rilevato che la formulazione delle lett. i) ed l) svela una prima contraddizione poiché non è chiaro se l'incentivo è prorogato fino al periodo in corso al 31 dicembre 2022 (come statuisce la lett. i) che modifica il comma 210 della Legge di Bilancio 2020) o fino a quello in corso al 31 dicembre 2023 (come lascia intendere la successiva lettera l)). Le quantificazioni della RT sembrerebbero avvalorare la prima soluzione.*

Relativamente al novero dei costi ammissibili, si rileva fin d'ora la necessità di un chiarimento sul punto da parte dell'amministrazione responsabile della misura di aiuto. Non è, infatti, chiaro se l'elenco riportato alla lettera l) integri o sostituisca quanto disposto dal decreto ministeriale del 4 maggio 2018 con cui sono state definite, all'articolo 4, le spese ammissibili. Inoltre, sarebbe opportuna una precisazione relativamente alle spese sostenute per il personale docente, ossia se possono essere inclusi anche esperti esterni all'azienda, e quale costo si considera per il calcolo dell'intensità di aiuto spettante.

Qualche ulteriore considerazione, inoltre, sullo svolgimento delle attività di formazione in modalità e-learning che, nell'ultimo anno ha assunto una particolare rilevanza che per effetto dell'emergenza epidemiologica. A tale riguardo, il MISE, con la Circolare del 3 dicembre 2018, ha precisato che sono ammesse anche «le attività formative ... organizzate e svolte

(in tutto o in parte) in modalità “e-learning” e cioè in modalità diversa rispetto alla tradizionale modalità c.d. “frontale” o “in aula”».

Tale modalità di svolgimento delle attività formative deve essere corredata da una serie di cautele da dover rispettare ai fini del soddisfacimento del requisito generale riguardante il controllo dell’effettiva partecipazione (presenza) del personale dipendente alle attività medesime, da parte delle imprese. Secondo il MiSE, agli effetti della concessione dell’agevolazione, l’utilizzo dei corsi “e-learning” e “on-line” impone alle imprese l’onere di adottare strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l’effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative³¹.

Con riferimento a tali attività, l’emergenza pandemica ha fatto sorgere una particolare esigenza da parte di quelle imprese che, prima dell’emergenza, svolgevano regolarmente la formazione in presenza, intenzionate a fruire dell’agevolazione in ottemperanza alle modalità prescritte dalla norma e dal relativo decreto. Durante il periodo emergenziale, dunque a partire dal mese di marzo 2020, in considerazione dei divieti imposti dalle autorità sanitarie e alle correlate misure di distanziamento sociale finalizzate al contenimento della pandemia, talune imprese sono state costrette a convertire tali lezioni frontali, agevolate ai fini del credito Formazione 4.0, in lezioni svolte su piattaforme on-line con le stesse modalità, provvedendo, al termine, alla raccolta delle firme dei partecipanti.

Con riguardo a tale mutato contesto, è sorto il dubbio circa la possibilità di agevolare, ai fini del credito in commento, anche le attività “convertite” in modalità on-line dalla precedente modalità in presenza. La formazione svolta on-line, in altre parole, corrisponde esattamente a quella svolta in presenza (con raccolta delle firme dei partecipanti e presenza sincrona di docenti e discenti): la differenza risiederebbe nel mezzo utilizzato ossia la piattaforma web.

Si ritiene che tale tipo di formazione debba poter essere ricompresa tra le attività agevolabili ai fini del credito d’imposta formazione 4.0, ma sarebbe necessario un chiarimento esplicito in tal senso.

³¹ In tal senso, l’architettura dei corsi deve caratterizzarsi per la sua interattività e deve, facendo riferimento all’attuale evoluzione tecnologica e didattica, prevedere specifici momenti di verifica, consistenti nella proposizione di quesiti non particolarmente complessi, a intervalli di tempo irregolari non prevedibili dall’utente. Tali quesiti debbono essere, inoltre, attinenti all’argomento oggetto della formazione a distanza della sessione e devono prevedere una struttura a risposta multipla. È necessario predisporre almeno quattro momenti di verifica per ogni ora di corso, durante i quali verrà proposto un quesito, selezionato in maniera casuale dal sistema all’interno di un set di domande non minore di tre. In caso di risposta errata da parte dell’utente, lo stesso dovrà rivedere la parte di corso cui il quesito faceva riferimento e rispondere a un ulteriore quesito, differente nel contenuto rispetto al precedente, che gli verrà proposto in un momento diverso e imprevedibile. Soltanto una volta fornita la risposta corretta, la fruizione del corso potrà continuare. È, inoltre, prevista anche una verifica finale che richiede il superamento di un test composto da 2 quesiti per ognuna delle ore di lezione in cui il corso si articola.

Una interpretazione estensiva appare sostenuta, peraltro, dalle considerazioni svolte dal Ministero degli Interni, nelle note diramate nell'aprile e giugno scorso (Nota 7888 del 22 giugno 2020 e Nota 5322 del 16 aprile 2020), aventi ad oggetto le modalità di svolgimento dei corsi base di specializzazione in prevenzione incendi.

In tali sedi, l'Amministrazione ha concesso di poter prevedere l'adozione della modalità dello streaming diretto (videoconferenza) consentendo ai discenti la partecipazione all'evento formativo da sedi individuali (come, ad esempio, l'abitazione).

Le stesse motivazioni sono state replicate dalla Regione Lazio che in una nota relativa alla formazione in materia di salute e sicurezza dei lavoratori, aveva osservato che la videoconferenza sincrona, con la presenza contemporanea di docenti e discenti, con possibilità di interazione tramite videocamera, "sia equiparabile a tutti gli effetti alla presenza fisica in aula potendosi connotare come attività di tipo residenziale"³².

Effetti finanziari – Alla misura si ascrivono i seguenti impatti di gettito (in milioni di euro).

	2021		2022	2023	2024
Credito Formazione 4.0	0		-150,0	-150,0	0

Si ricorda che agli oneri derivanti dalle descritte disposizioni si provvede con le risorse del Fondo di rotazione per l'attuazione del Next generation EU-Italia (comma 1037, Legge di Bilancio 2021).

Contrasto alle frodi nel settore dei carburanti – co. 1075-1078

Le misure introdotte con i commi in esame sono volte a rinforzare il sistema di contrasto alle frodi nel settore dei carburanti, nonché a modificare alcune disposizioni relative ai depositi di prodotti energetici assoggettati ad accisa.

Il comma 1075 introduce l'obbligo di dotarsi del sistema informatizzato "INFOIL" - introdotto per la gestione della detenzione e della movimentazione della benzina e del gasolio utilizzato come carburante - a tutti gli esercenti depositi commerciali di prodotti energetici sottoposti ad accisa (art. 25, comma 1 del Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504), aventi

³² Anche il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, nelle FAQ pubblicate sul proprio sito, ritiene ammissibile, in via temporanea, lo svolgimento delle attività formative in videoconferenza esclusivamente con modalità sincrona, ad esclusione della parte pratica dei corsi, in modo da garantire la verifica delle presenze dei soggetti da formare e la piena interazione tra questi ultimi e i docenti.

capacità di stoccaggio non inferiore a 3.000 metri cubi. Tale adeguamento dovrà avvenire entro il 31 dicembre 2021.

Si ricorda che tale obbligo era stato già introdotto per gli esercenti depositi fiscali di cui all'articolo 23, commi 3 e 4 del DLGS n. 504/95, con capacità non inferiore a 3.000 metri cubi, con scadenza fissata al 31 dicembre 2020 (ex art.10 del Decreto legge 26 ottobre 2019, n.124).

Con l'estensione del perimetro soggettivo, la Manovra mira a garantire una maggiore certezza sulla quantificazione dei flussi in entrata e in uscita dei carburanti nonché ad accertare l'effettiva operatività dei depositi. Il nuovo sistema informativo consente, infatti, all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di monitorare tali flussi e, conseguentemente, di effettuare controlli in tempo reale sulla liquidazione dell'imposta.

Il comma 1076 dispone che, per le immissioni in consumo dai depositi fiscali di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motore per uso autotrazione, la garanzia per l'esonero dal versamento anticipato dell'IVA (art. 1, comma 940, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205) sia trasmessa telematicamente, da parte del soggetto che la presta, all'Agenzia delle Entrate la quale rilascia un'apposita ricevuta con l'indicazione del protocollo di ricezione. I gestori dei depositi possono accedere alle informazioni indicate nella garanzia mediante i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia.

Al riguardo, si rammenta che l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito dei prodotti energetici succitati, sono di regola subordinati al versamento anticipato dell'IVA salvo che, l'immissione in consumo, sia effettuata per conto di un soggetto che soddisfa i criteri di affidabilità previsti e presti idonea garanzia.

La trasmissione telematica delle informazioni all'Amministrazione finanziaria è volta ad assicurare un controllo più rapido ed efficiente, scoraggiando quei comportamenti illeciti volti ad aggirare l'obbligo del versamento anticipato dell'IVA mediante la prestazione di false garanzie.

Nuovi obblighi comunicativi interessano, infine, anche i depositi costieri e di stoccaggio di oli minerali (fatta eccezione per i depositi di stoccaggio di gas di petrolio liquefatti) in relazione ai casi di variazione di titolarità o di trasferimento della gestione.

La validità e l'efficacia della variazione di titolarità o del trasferimento della gestione dei predetti depositi (autorizzati, rispettivamente ai sensi dell'art. 57, co. 1, lett. b) del DL n. 5/2012 e dell'art. 1, co. 56, lett. a) della Legge 239/2004) sono subordinate alla preventiva comunicazione di inizio attività da trasmettere alle competenti autorità amministrative e all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nonché al successivo nulla-osta, rilasciato da quest'ultima previa verifica, in capo al soggetto subentrante, della sussistenza del requisito

dell'affidabilità economica e dei requisiti soggettivi prescritti dagli artt. 23 e 25 del DLGS n. 504/95. Il predetto nulla-osta è rilasciato entro 60 giorni dalla ricezione della comunicazione.

Infine, si prevede che i provvedimenti autorizzativi rilasciati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli per la gestione dell'impianto in regime di deposito fiscale (autorizzati ai sensi dell'art. 23, co. 4 del DLGS n. 504/95) e la licenza fiscale di esercizio di deposito commerciale di prodotti energetici assoggettati ad accisa (di cui all'art. 25, co. 1 del medesimo testo unico), siano revocati in caso di inoperatività del deposito di durata non inferiore a 6 mesi consecutivi e non derivante da documentate e riscontrabili cause oggettive di forza maggiore. Gli indici specifici da prendere in considerazione ai fini della valutazione dell'inoperatività saranno determinati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, tenuto conto anche dell'entità delle movimentazioni dei prodotti energetici rapportata alla capacità di stoccaggio e alla conseguente gestione economica dell'attività del deposito.

Il provvedimento di revoca è emanato previa valutazione delle particolari condizioni, anche di natura economica, che hanno determinato l'inoperatività del deposito. La revoca dei provvedimenti autorizzativi o della licenza fiscale di esercizio comporta la decadenza delle autorizzazioni all'esercizio di depositi costieri e di stoccaggio di oli minerali.

Rafforzamento del dispositivo di contrasto delle frodi realizzato con utilizzo del falso plafond IVA – co. 1079-1083

Il comma 1079 legittima l'Agenzia delle Entrate ad eseguire specifici controlli sostanziali sui soggetti che acquisiscono lo status di esportatore abituale al fine di impedirne il rilascio o successivo utilizzo delle lettere d'intento risultate illegittime per mancanza delle condizioni normativamente previste. In tal senso, il comma 1080 dispone l'inibizione a monte dell'utilizzo della procedura telematica necessaria per il rilascio delle suddette lettere d'intento, laddove tali controlli facciano emergere irregolarità.

Inoltre, si introduce un sistema automatizzato che blocca la procedura di emissione della fattura elettronica nella quale il fornitore indichi il protocollo di ricezione di una lettera d'intento che è stata invalidata a seguito dei suddetti controlli (comma 1081).

L'attuazione delle descritte procedure automatizzate di controllo è demandata a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (comma 1083) la quale è, altresì, autorizzata a nuove assunzioni di personale, tramite concorso pubblico, al fine di dotarsi del personale da destinare all'implementazione ed esecuzione delle attività di controllo (comma 1082).

Osservazioni - Le disposizioni in commento hanno la finalità di introdurre un sistema di automazione che consenta di prevenire le frodi connesse alla figura dell'esportatore abituale. Si rammenta che, per esportatore abituale, si intende un soggetto che ha effettuato nell'arco di un anno solare, o nei 12 mesi precedenti, un ammontare di operazioni non imponibili IVA superiore al 10% del volume d'affari complessivo. Essi hanno facoltà di effettuare acquisti o importazioni di beni e servizi senza applicazione dell'IVA per un ammontare pari al plafond maturato nell'esercizio precedente. Tuttavia, accade sovente che taluni soggetti di avvalgano di tale facoltà anche in assenza delle suddette condizioni o in mancanza di sufficiente plafond.

Come di recente manifestato dall'Agenzia delle Entrate³³, allo stato attuale, tali irregolarità non sono facilmente riscontrabili tramite i controlli sostanziali conducibili dagli uffici territoriali al momento della presentazione della lettera d'intento o nel momento dell'emissione della fattura. Le irregolarità emergono, invece, a distanza di tempo dal pagamento del corrispettivo, rendendo spesso difficile il recupero dell'imposta non versata. Per tale motivo la procedura della lettera d'intento è stata talvolta abusata divenendo strumento comodo per l'effettuazione di operazioni fraudolente.

La nuova disciplina, pertanto, nasce con l'obiettivo di porre a monte degli ostacoli tecnici al concretizzarsi della frode. L'idea consiste nell'implementare l'efficacia dei controlli preventivi svolti dall'Amministrazione finanziaria, basati sulle analisi di rischio potenziale dell'esportatore abituale, ai quali seguiranno, laddove necessario, controlli sostanziali sul rispetto delle condizioni e sulla legittimità del plafond disponibile. Al riguardo sarà interessante conoscere su che criteri e procedure si baseranno tali controlli. Ad oggi, si può ipotizzare che i dati principali saranno reperiti dalle dichiarazioni IVA, dagli elenchi Intrastat e dai dati di iscrizione al VIES.

Nel caso i controlli facciano emergere irregolarità, scatteranno dei meccanismi di blocco automatico che impediranno l'utilizzo delle procedure telematiche. Nello specifico, il primo blocco concerne la procedura telematica di presentazione delle lettere d'intento, la quale non potrà più essere utilizzata dall'esportatore abituale risultato irregolare. Laddove, invece, l'irregolarità emerga solo in seguito alla presentazione della lettera d'intento, quest'ultima sarà invalidata e il blocco automatico sarà affidato al sistema di fatturazione elettronica. Il Sistema di Interscambio (SDI), infatti, sarà implementato affinché proceda allo scarto del file fattura che riporta il protocollo di ricezione di una lettera d'intento risultata irregolare. Quest'ultimo blocco potrà realizzarsi anche grazie all'implementazione del tracciato xml della fattura elettronica, entrato obbligatoriamente in vigore dal 1° gennaio 2021, e che

³³ Risposta ad interrogazione parlamentare n. 503673 del 26 febbraio 2020.

prevede l'indicazione di un codice natura dedicato (N 3.5) per le operazioni effettuate nei confronti degli esportatori abituali.

Al riguardo si evidenzia che tale automatismo – così come altri potenzialmente attuabili per talune operazioni (si pensi, a titolo esemplificativo, a quelle concernenti il Gruppo IVA o ad alcuni casi di reverse charge) - sono stati da tempo suggeriti in occasione dei periodici organizzati dall'Amministrazione finanziaria (Forum Fatturazione Elettronica), al fine di sfruttare il SDI per più attenti controlli preventivi in grado di tutelare quei contribuenti che, seppur in buona fede, rischiano di commettere errori di fatturazione sanzionabili.

Per quanto concerne la figura del fornitore dell'esportatore abituale, si ritiene che l'intero impianto normativo, che consente la fatturazione in sospensione da IVA, abbia sempre gravato in maniera significativa sul fornitore, sia da un punto di vista formale che sostanziale. Si rammenta, infatti, che il fornitore era tenuto a comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati delle lettere d'intento ricevute e, inoltre, egli era (ed è) ritenuto solidalmente responsabile dell'imposta evasa e passibile di sanzione in caso di irregolarità. Al riguardo, Confindustria ha segnalato in più occasioni l'incoerenza di una disciplina parimenti gravosa (sia i termini di adempimenti sia di sanzioni) sui contribuenti che non operano con finalità fraudolente. Per tale ragione, sono stati accolti con favore gli interventi normativi che, negli anni, hanno semplificato la procedura operativa della disciplina in commento, in special modo per il fornitore, oggi tenuto alla sola verifica diligente (anche nel proprio cassetto fiscale) dell'avvenuta presentazione telematica e dei dati riportati nella lettera d'intento. Si presume che, nella prima fase di applicazione della modifica in commento, tale obbligo di verifica non sarà eliminato considerato che, nonostante i nuovi controlli preventivi, l'Agenzia non sarà ancora nella condizione di intercettare a monte tutti i casi di irregolarità. Dal 2022, invece, con l'entrata in vigore delle modifiche alla trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere (vedasi comma 1103), l'Amministrazione avrà accesso tempestivo ai dati sufficienti per svolgere i controlli sostanziali sull'esistenza delle condizioni normativamente richieste e sull'ammontare del plafond maturato, in modalità, peraltro, non accessibili al fornitore. Verrà meno, pertanto, qualsiasi presupposto che legittimi il coinvolgimento del fornitore nell'attività di verifica. Per tali ragioni, si auspica che, con la modifica introdotta si faccia un ulteriore passo verso la semplificazione degli adempimenti per gli operatori ma, soprattutto, che si arrivi finalmente alla ridefinizione della responsabilità del fornitore del falso esportatore abituale, che - nell'attuale sistema – esige ancora la dimostrazione (non sempre facile) dell'estraneità alla frode commessa dal cliente.

Effetti finanziari - La norma dà luogo ad effetti positivi in termini di maggiori entrate stimabili in circa 200 milioni di euro per il 2021 e 375 milioni di euro per ciascun anno successivo.

Plastic tax e sugar tax – co. 1084-1086

Con le disposizioni in esame il Legislatore modifica la disciplina dell'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI) introdotta dalla Legge 27 dicembre 2019, n.160 (Legge di Bilancio 2020, art. 1, commi da 634 a 658) e non ancora entrata in vigore³⁴. Nel dettaglio, la lettera a) del comma 1084, intervenendo sul comma 635 della Legge di Bilancio 2020, chiarisce ulteriormente la definizione di MACSI semilavorati includendovi anche le preforme, ossia manufatti ottenuti dallo stampaggio di PET atti a diventare bottiglie o contenitori per bevande, tramite apposito processo di soffiatura.

La successiva lettera b) del suddetto comma include tra i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, anche i committenti, residenti o non residenti nel territorio nazionale, che intendono vendere MACSI, ottenuti per loro conto in un impianto di produzione, ad altri soggetti nazionali.

Infine, la lettera c) sul comma 638 della Legge di Bilancio 2020, elimina le parole "materia prima o semilavorati", ritenute ridondanti dal Legislatore, e precisa che il soggetto che utilizza un MACSI per i quali l'imposta sia stata già assolta da un altro soggetto senza aggiungere alcuna materia plastica rispetto a quella già presente, possa essere censito dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, al fine di ottenere il rimborso di imposta (comma 642 della Legge di Bilancio 2020). Il citato comma 638, infatti, già chiariva che tale soggetto non è considerato fabbricante di MACSI, quindi, non è soggetto debitore d'imposta.

La lettera d), innalza da 10 a 25 euro la soglia al di sotto della quale l'imposta risultante dalle dichiarazioni trimestrali non è dovuta.

Aggiungendo un inciso al comma 645, la lettera e) attribuisce una responsabilità solidale al rappresentante fiscale che è tenuto al pagamento dell'imposta per conto dei soggetti non residenti e non stabiliti nel territorio dello Stato produttori di MACSI.

La lettera f) sostituisce integralmente il comma 647, il quale, nella novellata versione, consente all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nell'espletamento delle attività di

³⁴ La norma originaria contenuta in Legge di Bilancio 2020 aveva disposto l'applicazione della nuova imposta a partire da luglio 2020; successivamente, l'art. 33 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio), in considerazione delle difficili condizioni determinate dall'emergenza sanitaria, aveva previsto uno slittamento al 1 gennaio 2021 per l'operatività del tributo.

accertamento, verifica e controllo, di avvalersi dei poteri e delle prerogative conferitegli dall'articolo 18 del Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico delle accise), anche tramite interventi presso i fornitori della plastica riciclata per il riscontro sulle dichiarazioni presentate dai soggetti obbligati in relazione al materiale impiegato proveniente da impianti di riciclo.

La lettera g) riduce l'entità delle sanzioni applicabili alle violazioni commesse in materia di plastic tax che si riassumono nella tabella seguente.

Violazione	Nuova misura della sanzione amministrativa	Regime sanzionatorio previgente
Omesso pagamento dell'imposta	Dal doppio al quintuplo dell'imposta evasa, non inferiore comunque a 250 euro	Dal 200% al 1000% dell'imposta evasa e comunque non inferiore a 500 euro
Pagamento tardivo dell'imposta	25% dell'imposta dovuta, non inferiore comunque a 150 euro	30% dell'imposta con soglia minima pari a 250 euro
Tardiva presentazione della dichiarazione ³⁵ e ogni altra violazione della disciplina	Si applica la sanzione da 250 euro a 2.500 euro	Si applicava una sanzione amministrativa da 500 a 5.000 euro

La lettera h) interviene sul comma 651 della Legge di Bilancio 2020 che stabilisce le modalità di attuazione della disciplina al fine di declinare con maggiore precisione l'ambito di azione dei provvedimenti attuativi, ossia il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e il provvedimento interdirettoriale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dell'Agenzia delle Entrate. Tali modifiche sono state ritenute utili dal Legislatore al fine di semplificare le procedure e gli oneri amministrativi garantendo, al contempo, un efficace sistema di controllo.

La lettera i) differisce al 1° luglio 2021 la data di entrata in vigore della disciplina in commento, in precedenza prevista per il 1° gennaio 2020.

Il comma 1085 modificando l'articolo 51, comma 3-sexies, del Decreto legge 14 agosto 2020, n. 104 – introduce a regime³⁶, a decorrere dal 2021, la possibilità di usare interamente il PET riciclato nella produzione di bottiglie di PET, fermo restando il rispetto dei requisiti previsti dall'art. 13-ter. del D.M. Sanità 21 marzo 1973.

³⁵ Si ricorda che i soggetti tenuti al pagamento della MACSI devono presentare all'Agenzia delle dogane e dei monopoli una dichiarazione in cui indicano gli elementi necessari a individuare l'imposta dovuta. La dichiarazione è riferita ad un trimestre e deve essere presentata entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento. Entro la medesima data deve essere effettuato il versamento dell'imposta dovuta.

³⁶ Si ricorda che il citato comma 3-sexies aveva disposto l'esonero, in via sperimentale per il periodo limitato dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021, dall'obbligo (previsto dall'art. 13-ter, comma 1, del D.M. Sanità 21 marzo 1973) di usare almeno il 50% di PET vergine processi di riciclaggio del polietilenterefalato (PET) utilizzato negli imballaggi per alimenti.

Il comma 1086 apporta modifiche alla disciplina dell'imposta sulle bevande analcoliche contenenti sostanze edulcoranti (c.d. sugar tax) introdotta dalla Legge 27 dicembre 2019, n.160 (Legge di Bilancio 2020, art. 1, commi da 661 a 667), anch'essa non ancora entrata in vigore.

Le lettere a) e b) intervengono sul soggetto debitore d'imposta. La norma istitutiva individua il debitore d'imposta nel fabbricante nazionale o nel soggetto che si occupa del condizionamento delle bevande, ossia, in buona sostanza, gli esercenti degli impianti di fabbricazione o condizionamento. Tuttavia, accade che tali soggetti producano le bevande per conto di soggetti terzi, nazionali e non, che di fatto effettuano la cessione nel territorio nazionale. Con la modifica in descrizione, si chiarisce esplicitamente che nei descritti casi, l'imposta sia dovuta dal soggetto che si occupa della cessione nel territorio nazionale. Parimenti la lettera c), adegua alla descritta modifica anche il comma 666 che individua, di conseguenza, i soggetti tenuti al pagamento del tributo.

La lettera d) modifica i limiti delle sanzioni applicabili alla disciplina allineandosi agli importi introdotti per la plastic tax. Si rimanda, pertanto, alla tabella di cui sopra per i dettagli delle modifiche operate.

Infine, la lettera e) differisce al 1° gennaio 2022 la data di entrata in vigore della disciplina in commento, in precedenza prevista per il 1° gennaio 2020.

Osservazioni - *Il comma 1084 apporta alcune modifiche alla disciplina della c.d. plastic tax, istituita con la Legge di Bilancio per il 2020 (Legge 27 dicembre 2019, n. 160) che, si rammenta, ha disposto un prelievo da 0,45 euro destinato a gravare su ciascun chilogrammo di materia plastica non riciclata contenuta nei MACSI³⁷ (manufatti con singolo impiego) immessi in consumo. La modifica, ad oggi, più rilevante è sicuramente la decisione di prorogare la sua entrata in vigore che, dal 1° gennaio 2021, passa al 1° luglio 2021. Si tratta, probabilmente, di una decisione inevitabile, considerata l'inaspettata emergenza che ha investito la popolazione mondiale nel 2020, con impatti significativi sull'economia in generale e, in particolare, sulle imprese nazionali. Con tale modifica, si consente, almeno,*

³⁷ Si rammenta che si tratta di manufatti costituiti da polimeri organici di origine sintetica (plastica) aventi scopo o che sono destinati a funzioni di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari. L'imposta si applica al manufatto avente qualsiasi forma; fogli, pellicole o strisce prodotti anche con un impiego parziale di polimeri organici. L'imposta è circoscritta a quei manufatti che sono prodotti per essere usati una sola volta, non si applica, quindi ai manufatti prodotti per compiere più trasferimenti o essere riutilizzati più volte per lo stesso scopo. Sono esclusi dall'applicazione, invece, i MACSI compostabili, in conformità alla norma UNI EN 13432, i dispositivi medici classificati dalla Commissione unica ai sensi dell'articolo 57 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e i MACSI destinati a contenere e proteggere preparati medicinali. Si considerano MACSI i manufatti composti, anche parzialmente, da materie plastiche che sono utilizzati per chiudere commercializzare e presentare altri prodotti o altri MACS o che vengono utilizzati come semilavorati per produrre altri MACSI.

di rimandare un ulteriore costo a carico delle imprese in questi primi mesi dell'anno ritenuti cruciali per la ripartenza.

Tuttavia, è doveroso rammentare che, al di là della situazione contingente, Confindustria ha sempre manifestato la propria contrarietà all'istituzione della plastic tax, poiché colpisce gravemente le imprese sottraendo le risorse necessarie all'innovazione, penalizzando i nuovi investimenti e senza incidere in alcun modo sui comportamenti individuali di abbandono dei rifiuti in plastica. Inoltre, non prevedendo la "sospensione d'imposta" obbliga le imprese ad anticipazioni finanziarie spesso insostenibili, che si sommano al Contributo Ambientale CONAI (CAC). Peraltro, a causa dell'impossibilità di distinguere analiticamente un polimero vergine da uno riciclato, l'imposta potrebbe generare distorsioni del mercato e comportamenti fraudolenti tali da mettere a rischio le produzioni nazionali di polimeri vergini e riciclati.

Per tale ragione, l'auspicio era che, sia per le gravose vicende legate all'emergenza sia per le criticità di fondo della misura, il Legislatore procedesse ad un completo ripensamento sul mantenimento stesso della disciplina piuttosto che limitarsi a una risicata proroga di 6 mesi considerato che, difficilmente nel mese di luglio, le imprese saranno nuovamente a regime con i livelli di produzione.

Inoltre, appare doverosa una riflessione correlata al quadro normativo che si sta delineando a livello europeo e che ha spinto il Legislatore UE ad introdurre un contributo nazionale calcolato sulla base dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati, c.d. Plastic Levy. A tale ultimo riguardo, si segnala che l'articolo 2, par.1, lett. c), della Decisione (UE, Euratom) 2020/2053, dispone che, tra le altre, costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme di prelievo sul peso dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati generati in ciascuno Stato membro. L'aliquota uniforme di prelievo è pari a 0,80 euro per chilogrammo. Il considerando n. 7 della medesima Decisione chiarisce la ratio della succitata disposizione, affermando che: "Come primo passo dovrebbe essere introdotta una nuova categoria di risorse proprie basata su contributi nazionali calcolati sulla base dei rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati [...] Una risorsa propria basata su contributi nazionali proporzionali alla quantità di rifiuti di imballaggio di plastica non riciclati in ciascuno Stato membro fornirà un incentivo a ridurre il consumo di prodotti di plastica monouso, promuoverà il riciclaggio e darà impulso all'economia circolare. Allo stesso tempo, gli Stati membri saranno liberi di adottare le misure più adeguate per conseguire tali obiettivi, conformemente al principio di sussidiarietà². Considerata l'incertezza del quadro normativo, comunitario e nazionale, sarebbe auspicabile, come da mesi sollecitato da Confindustria, che siano istituiti dei tavoli di lavoro tra le istituzioni e gli operatori del settore al fine di addivenire ad una definizione della disciplina il più possibile equa e coerente, evitando di gravare in modo sproporzionato su pochi soggetti.

Il comma 1085, in sintonia con quanto visto per la plastic tax, rimanda l'entrata in vigore della c.d. sugar tax, ossia l'imposta di consumo dovuta sulle bevande analcoliche aventi elevato contenuto di sostanze edulcoranti che, in questo caso, però, sarà dovuta dal 1° gennaio 2022. Sebbene la proroga sia condivisibile, per le ragioni concernenti l'attuale emergenza, anche in quanto caso Confindustria non può esimersi dal ribadire il proprio sfavore verso l'introduzione di un'imposta settoriale come quella in commento.

Per quanto concerne gli aspetti tecnici delle modifiche apportate alla plastic tax, si evidenzia la specifica in merito al presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta che, tra i prodotti semilavorati, precisa che debbano essere assoggettate anche le c.d. preforme. Nonostante l'utile precisazione operata dalle disposizioni in commento, sono ancora tanti i dubbi operativi sul perimetro oggettivo della norma che la Legge di Bilancio 2021 non è stata in grado di fugare. Si pensi, a titolo esemplificativo, ai prodotti suscettibili di essere riutilizzati senza entrare in un nuovo processo produttivo oppure altri prodotti misti o compositi. Appare evidente, quindi, la necessità di ulteriori interventi, normativi o interpretativi, che consentano di offrire certezze agli operatori prima dell'entrata in vigore della disciplina.

È stato invece, definito con maggiore chiarezza il presupposto soggettivo e nello specifico chi sia il debitore di imposta in caso di produzioni non finalizzate alla vendita ma effettuate per conto di un soggetto terzo (es. conto lavoro). La norma precisa che, nel caso un soggetto commissioni la produzione di un MACSI al fine di rivenderlo ad altri soggetti nazionali, egli sarà tenuto al versamento dell'imposta. Ne consegue, per i committenti non residenti, l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale in Italia al fine di adempiere agli obblighi fiscali che, per espressa previsione normativa, è ritenuto solidalmente responsabile dell'assolvimento.

Una simile modifica è stata introdotta in merito alla c.d. sugar tax, per la quale si chiarisce che è considerato soggetto debitore d'imposta - oltre al fabbricante nazionale o, se diverso, al soggetto nazionale che provvede al condizionamento - anche il soggetto, residente o non in Italia, per conto del quale le bevande edulcorate sono ottenute dal fabbricante o dall'esercente l'impianto di condizionamento. Si ricorda, per completezza, che l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione dei prodotti a consumatori nel territorio dello Stato o a ditte nazionali che ne effettuano la rivendita.

Ulteriori modifiche hanno investito il quadro sanzionatorio nelle stesse modalità per entrambe le imposte con la conseguenza che: in caso di pagamento omesso, è prevista una sanzione amministrativa dal doppio al quintuplo (non più al decuplo) dell'imposta evasa, comunque non inferiore a 250 euro (non più a 500 euro); in caso di pagamento tardivo, è prevista una sanzione amministrativa pari al 25% (non più il 30%) dell'imposta dovuta, comunque non inferiore a 150 euro (non più a 250 euro); in caso di tardiva presentazione della dichiarazione e per ogni altra violazione, si applica una sanzione amministrativa da

250 a 2.500 euro (anziché da 500 a 5 mila euro). Si rammenta, tuttavia, che nonostante tale modifica, non si è colta l'occasione per contemplare, anche in questi casi, la possibilità di accedere alla procedura del ravvedimento operoso.

Effetti finanziari – Alle misure sono ascritti i seguenti effetti di gettito (in mln di euro).

Commi 1084 – 1085

	2021	2022	2023	Dal 2024
Imposta di consumo	-281,8	-33,8	-52,3	-70,7
IIDD	0,0	86,3	-26,6	11,5
IRAP	0,0	20,8	-7,1	2,8
Totale	-281,8	73,3	-86,0	-56,4

Comma 1086

	2021	2022	2023	2024	Dal 2025
Imposta di consumo	-321,5	-29,2	0,0	0,0	0,0
IRES	0	49,3	-16,6	-1,9	0,0
IRPEF	0	49,3	-16,6	-1,9	0,0
IRAP	0	23,6	-8,8	-1,0	0,0
Totale	-321,5	93,0	-42,0	-4,8	0,0

Credito d'imposta per l'acquisto di sistemi di filtraggio dell'acqua potabile – co. 1087-1089

I commi da 1087 a 1089 introducono un'agevolazione temporanea a favore dei soggetti che nel biennio 2021-2022 acquistano sistemi di filtraggio dell'acqua potabile.

Più in dettaglio, al fine di razionalizzare l'utilizzo dell'acqua e ridurre l'utilizzo di contenitori in plastica, il comma 1087 introduce un credito d'imposta in misura pari al 50% delle spese sostenute dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2022 per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e addizione dell'anidride carbonica alimentare (E290), per il miglioramento qualitativo delle acque destinate al consumo umano erogate dagli acquedotti.

Possono accedere all'agevolazione le persone fisiche, gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni, gli enti non commerciali compresi quelli del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Le spese sono agevolabili fino ad un ammontare complessivo pari a:

- 1.000 euro per ciascuna unità immobiliare per le persone fisiche non esercenti attività economica;
- 5.000 euro per ciascun immobile adibito all'attività commerciale o istituzionale per gli altri soggetti.

Il comma 1088 prevede che il credito d'imposta è riconosciuto nel limite massimo di 5 milioni di euro l'anno e rimette ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro gennaio 2021 (30 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio) i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione della misura.

Il comma 1089 da ultimo stabilisce che, in analogia a quanto previsto in materia di detrazioni fiscali per interventi di riqualificazione energetica, le informazioni attinenti agli interventi assistiti dall'agevolazione in commento siano trasmesse all'ENEA al fine di monitorare e valutare l'efficacia della misura rispetto all'obiettivo di riduzione del consumo di contenitori di plastica. L'ENEA è tenuta ad elaborare una relazione da trasmettere al Ministro dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, al Ministro dell'Economia e delle Finanze e al Ministro dello Sviluppo Economico.

Osservazioni - Anche in considerazione degli importi stanziati, la misura costituisce una micro-agevolazione settoriale che non appare in grado di incidere in maniera significativa sugli ambiziosi obiettivi prefissi (razionalizzazione dell'utilizzo delle risorse idriche e riduzione del consumo di contenitori in plastica). Le norme in commento sono peraltro connotate da indicazioni generiche ed evidenziano forti lacune nella definizione della misura (in merito, ad esempio, alla natura di aiuto, alla rilevanza del credito d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e l'IRAP, alle modalità di utilizzo del credito, etc.). La gestione di tali aspetti è rinviata dal Legislatore interamente ad un provvedimento direttoriale.

Effetti finanziari - La disposizione determina effetti negativi di gettito pari al limite di spesa previsto, ossia 5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022.

Lotteria dei corrispettivi e cashback – co. 1095-1097

Il comma 1095 modifica i criteri di partecipazione alla lotteria nazionale introducendo, sia per i corrispettivi trasmessi telematicamente che per quelli documentati tramite fattura elettronica, la condizione del pagamento elettronico affinché l'acquisto di beni e servizi possa concorrere all'estrazione dei premi. Inoltre, è modificato l'indirizzo del sito internet nel quale sarà possibile segnalare gli esercenti che si rifiutano di comunicare il codice lotteria che non sarà più quello dell'Agenzia delle Entrate ma quello dell'Agenzia delle dogane e dei

Monopoli. Infine, si definisce l'ammontare dei premi da assegnare in seguito alle estrazioni, non superiore a 45 milioni di euro annui, e si elimina la previsione di istituzione di un Fondo iscritto nello stato di previsione del MEF per garantire le risorse necessarie per l'attribuzione dei premi; tale fondo verrà dedicato solamente alle spese amministrative connesse con la lotteria nazionale (comma 1096).

Il comma 1097, invece, sancisce l'esclusione da ogni tipo di prelievo erariale delle somme erogate ai soggetti che effettuano acquisti tramite strumenti di pagamento elettronico (c.d. cashback).

Osservazioni – *La lotteria nazionale legata agli acquisti al dettaglio effettuati dai privati consumatori – c.d. Lotteria degli scontrini – è un'iniziativa introdotta nella legislazione nazionale dalla Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) che non ha ancora visto la luce in quanto il suo avvio, originariamente previsto per l'anno 2018, è stato ripetutamente prorogato.*

Al riguardo, si rammenta che il recente Decreto legge del 31 dicembre 2020, n. 183 (c.d. Decreto Proroghe) ha nuovamente differito l'entrata in vigore della lotteria (già posticipata al 1° gennaio 2021, dall'art. 141 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34) subordinandola a un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria da adottarsi entro il 1° febbraio 2021.

Tale provvedimento, n. 32051/RU è stato pubblicato in data 29 gennaio 2021 e, oltre ad aver definito e modificato taluni profili tecnico-operativi della lotteria nazionale disposti dal precedente provvedimento del 5 marzo 2020, n. 82701/RU, ne ha sancito la partenza dal 1° febbraio 2021 e definito il calendario delle prime estrazioni mensili, settimanali (che partiranno dal mese di giugno) e annuali. Per approfondimenti sul contenuto del provvedimento attuativo e sui tratti essenziali dell'iniziativa in commento si rimanda alla Nota di aggiornamento di Confindustria – Lotteria degli scontrini (vedasi news "Avvio della lotteria degli scontrini" pubblicata in data 1° febbraio 2021).

La lotteria degli scontrini è stata originariamente istituita quale strumento di contrasto all'evasione fiscale in grado di creare un conflitto di interessi tra consumatori ed esercenti e di limitare le c.d. vendite in nero. L'iniziativa era stata definita e pensata nell'ambito di un sistema di documentazione fiscale telematico, oggi a regime grazie all'introduzione del sistema di fatturazione elettronica e di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi. Sin dalle prime formulazioni dei nuovi adempimenti telematici, Confindustria ha espresso il proprio favore ritenendo necessari per la modernizzazione e semplificazione del sistema fiscale, e, lo stesso favore, era stato manifestato anche nei confronti della lotteria nazionale attribuendo all'iniziativa potenziali effetti antievasione. Tuttavia, merita evidenziare che i potenziali benefici in termini di recupero di gettito IVA sembrano essere stati significativamente limitati dalla modifica in commento, che ha circoscritto la possibilità

di partecipare alla lotteria solamente in caso di pagamento del corrispettivo tramite modalità elettroniche. Si ipotizza che, in questa fase, il Legislatore abbia voluto insistere sulla strada dell'incentivo all'utilizzo di strumento di pagamento elettronico, per alimentare la sinergia con le altre iniziative recentemente introdotte (es. cashback). Per quanto se ne possano comprendere e, in parte, condividere le riflessioni retrostanti, merita osservare che eliminare la possibilità di partecipare alle estrazioni in caso di pagamenti in contanti esclude dall'iniziativa alcune tipologie di consumatori non avvezzi allo strumento elettronico. Si rileva, altresì, che in altri Stati esteri in cui si sono adottate analoghe lotterie "fiscali" (es. "Fatura da sorte" in Portogallo o la "Nota Fiscal Paulista" dello stato di San Paolo in Brasile³⁸) si consente di partecipare sia qualora l'acquisto sia stato effettuato in contanti, sia con strumenti di pagamento elettronico.

Con la modifica descritta, inoltre, si limita l'effetto positivo correlato al potenziale recupero di gettito IVA sugli acquisti per i quali continuerà a essere ancora vantaggioso omettere la memorizzazione fiscale del corrispettivo, sia per l'esercente, sia per il consumatore attratto dalla proposta di una riduzione del prezzo.

Non si dimentichi, peraltro, che anche la disciplina previgente prevedeva misure di incentivo all'utilizzo di strumenti di pagamento elettronico. In occasione delle modifiche introdotte dal Decreto legge 19 ottobre 2019, n. 124 (Decreto fiscale 2020), infatti, erano state previste estrazioni aggiuntive, rispetto a quelle ordinarie, riservate esclusivamente ai consumatori che effettuano pagamenti elettronici. È anche per tale ragione che si esprimono perplessità sulla reale necessità della limitazione apportata dalla norma.

In ultimo, si segnala che l'attrattiva della lotteria nazionale rischia di essere limitata anche dalla decisione di ridurre l'ammontare dei premi assegnati alle estrazioni nazionali. L'ammontare annuo complessivo oggi destinato alle estrazioni, infatti, non potrà essere superiore a 45 milioni di euro che è lo stesso importo che era stato assegnato, con la Legge di Bilancio 2020, alle sole estrazioni aggiuntive.

Effetti finanziari - La RT non ascrive alla misura effetti finanziari.

³⁸ https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-archivio-studi-e-analisi-lotteria-degli-scontrini-e-utile-contro-l-evasione#_ftn5.

Credito d'imposta per l'adeguamento ambienti di lavoro co. 1098-1100

I commi da 1098 a 110 modificano la disciplina del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, di cui all'articolo 120 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (DL Rilancio).

In particolare, il comma 1098 stabilisce che il credito d'imposta in commento è utilizzabile in compensazione dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021. Conseguentemente il comma 1099 prevede la possibilità di optare per la cessione del credito entro il 30 giugno 2021.

La norma, dunque, anticipa di sei mesi il termine ultimo di fruizione del credito, fissato dal DL Rilancio entro il 31 dicembre 2021.

Si ricorda, il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro spetta ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico indicati nell'allegato 2 al DL Rilancio, alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore, in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro, in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19.

Per poter fruire dell'agevolazione è necessario inviare all'Agenzia delle Entrate apposita comunicazione riportante le spese sostenute (e che si prevede di sostenere); in base alle indicazioni contenute nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 259854 del 10 luglio 2020, tale comunicazione, ad oggi, può essere inviata entro il 30 novembre 2021.

Osservazioni - *La disposizione in commento anticipa al 30 giugno 2021 il termine entro il quale il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, maturato sulle spese sostenute nel corso del 2020, deve essere utilizzato in compensazione o ceduto a terzi.*

In questa sede, pur non condividendo la scelta operata dal Legislatore, si segnala soltanto che l'anticipo dei termini porta ad un disallineamento con i tempi di invio dell'istanza di comunicazione (30 novembre 2021) previsti dal provvedimento del 10 luglio 2020 che, evidentemente, andranno a tal fine adeguati.

Effetti finanziari - La disposizione interviene all'articolo 120 del DL Rilancio riducendo lo stanziamento previsto da 2 miliardi a 1 miliardo di euro nel 2021. Tale intervento rappresenta un adeguamento dello stanziamento previsto in Bilancio all'effettivo tiraggio del credito in esame.

Modifiche alla disciplina degli accordi preventivi di cui all'articolo 31-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600 – co. 1101

Il comma 1101 modifica i termini di retroazione degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale previsti dall'articolo 31-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. La norma introduce, inoltre, l'obbligo di versamento di una commissione in occasione della presentazione di nuove istanze di accesso o di rinnovo dei predetti accordi preventivi.

Più in dettaglio, mediante la sostituzione dei commi 2 e 3 del citato articolo 31-ter viene ampliata la facoltà per i contribuenti di far retroagire la decorrenza degli accordi preventivi (unilaterali, bilaterali o multilaterali) ai periodi d'imposta per i quali non risulti ancora decorso il termine di accertamento (di cui all'articolo 43 del DPR n. 600/1973).

Per gli accordi unilaterali (che non conseguono ad altri accordi conclusi con autorità estere), tale facoltà è concessa purché, nei periodi interessati, ricorrano le medesime condizioni di fatto e di diritto alla base dell'accordo e non siano state avviate, alla data di presentazione dell'istanza, verifiche, accessi, ispezioni o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Per gli accordi bilaterali e multilaterali (che conseguono ad altri accordi conclusi con autorità estere a seguito di procedure amichevoli) la possibilità di retroazione ai periodi di imposta non ancora "chiusi" in relazione ai termini di accertamento è condizionata al rispetto dei seguenti criteri:

- a) per i periodi d'imposta interessati ricorrono le stesse circostanze di fatto e di diritto alla base dell'accordo stipulato con le autorità estere;
- b) il contribuente ha fatto espressa richiesta di retroazione nell'istanza;
- c) le autorità estere acconsentono ad estendere l'accordo alle annualità precedenti;
- d) per i periodi d'imposta interessati non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia formale conoscenza.

Sia per gli accordi unilaterali che per quelli bilaterali e multilaterali, qualora la retroazione dell'accordo renda necessaria la rettifica di comportamenti adottati è consentito effettuare il ravvedimento operoso o presentare dichiarazione integrativa senza l'applicazione delle relative sanzioni.

Infine, con l'introduzione del nuovo comma 3-*bis* all'articolo 31-*ter*, si stabilisce che, ai fini dell'ammissibilità di una richiesta di accordo preventivo bilaterale o multilaterale, il contribuente debba versare all'Amministrazione una commissione pari a:

- 10 mila euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo di appartenenza dell'istante sia inferiore a 100 milioni di euro;
- 30 mila euro, nel caso in cui il predetto fatturato sia compreso tra 100 e 750 milioni di euro;
- 50 mila euro, nel caso in cui sia superiore a 750 milioni di euro.

Gli importi sono dimezzati nel caso di presentazione di istanza di rinnovo di un accordo esistente.

Le disposizioni attuative delle modifiche in commento sono rimesse ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Osservazioni - *Con l'introduzione dell'articolo 31-ter del DPR n. 600/1973 (ad opera dell'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 14 settembre 2015 - cd Decreto Internazionalizzazione) la disciplina degli accordi preventivi nel nostro ordinamento è stata complessivamente riscritta, in sostituzione delle precedenti regole inerenti al ruling internazionali (di cui all'articolo 8 del DL n. 269/2003, contestualmente abrogato).*

L'articolo 31-ter ha stabilito che gli accordi preventivi unilaterali vincolino le parti per il periodo di stipula e per i quattro successivi, salvo mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto alla base degli stessi (comma 2). Per gli accordi bilaterali e multilaterali i termini di vigenza dipendono, invece, da quanto concordato con le autorità estere e riguardano ordinariamente i periodi d'imposta precedenti la data dell'accordo, purché non anteriori a quello di presentazione dell'istanza da parte del contribuente (comma 3).

L'articolo 31-ter ha, altresì, introdotto la facoltà per i contribuenti (assente nella precedente disciplina di cui all'articolo 8 citato) di richiedere la retroazione degli effetti degli accordi preventivi (c.d. roll-back), consentendo l'eventuale modifica di comportamenti già assunti mediante ravvedimento operoso o dichiarazione integrativa. Tale facoltà risultava in ogni caso limitata - prima delle modifiche in commento - ai periodi d'imposta anteriori a quello di presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

Intervenendo al riguardo le norme in commento avvicinano la disciplina italiana alle best practice internazionali, prevedendo in linea generale la facoltà di roll-back degli accordi preventivi per tutti i periodi d'imposta per i quali non risultino ancora scaduti i termini di accertamento.

Nel farlo, tuttavia, il Legislatore ha dettato specifiche condizioni – distinte per le diverse fattispecie – che meriterebbero maggiori approfondimenti. In particolare, andrebbe chiarita

la portata del requisito, previsto per tutte le tipologie di accordo ai fini del roll-back, dell'assenza di avvio di accessi, ispezioni, verifiche e altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.

Le norme sembrerebbero, infatti, disporre in maniera particolarmente restrittiva un diniego generale di retroazione a fronte del mero avvio di dette attività, indipendentemente dal loro esito. Si osserva come la disciplina precedente alle modifiche discusse non richiedesse l'assenza di attività di controllo per la retroazione dell'accordo fino al periodo di presentazione dell'istanza.

Andrebbe, inoltre, chiarito come si concili il diniego di roll-back in presenza di controlli con la possibilità per i contribuenti di provvedere al ravvedimento operoso per la rettifica dei relativi comportamenti (esplicitata dall'articolo 31-ter). L'accesso a quest'ultimo istituto risulta, infatti, in genere precluso solo in caso di notifica di atti impositivi e non già dalla mera conoscenza formale dell'avvio di attività di controllo (art. 12, Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471).

Le nuove disposizioni sembrerebbero divergere anche con riferimento ai rinnovati meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali intraeuropee, introdotti dalla direttiva UE 2017/1852, recepita nel nostro ordinamento dal Decreto legislativo 10 giugno 2020 n. 49. Quest'ultima all'articolo 3, chiarisce, ad esempio, la facoltà di accedere alle procedure amichevoli internazionali (MAP) anche in presenza di avvisi di accertamento (comma 2), limitando la gamma delle pretese tributarie ostative all'istanza del contribuente a quelle derivanti da sentenze di merito o da decisioni di conciliazione (ai sensi degli artt. 48 e 48-bis del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546) (comma 3). Anche in ragione di tali indicazioni meno restrittive sembrerebbe opportuno valutare la coesistenza della novata disciplina con disposizioni che appaiono – in ragione della fonte normativa – di rango sovraordinato e dunque prevalenti, come esplicitato dall'articolo 75 del DPR n. 600/1973.

In merito all'efficacia temporale dell'intervento, nel silenzio della disposizione, le modifiche dovrebbero produrre effetto a decorrere dal 1° gennaio 2021. Nel caso degli accordi preventivi unilaterali la disciplina parrebbe essere estesa anche alle procedure pendenti (non essendo previsto il criterio della preventiva richiesta nell'istanza posto per gli accordi bilaterali e multilaterali).

Merita una distinta considerazione anche la modifica volta ad introdurre una commissione di accesso all'istituto dell'accordo preventivo. Al riguardo, si sottolinea come il panorama internazionale risulti ancora particolarmente variegato, con diversi Paesi che non applicano alcuna fee per la procedura. Laddove presenti, queste risultano mediamente inferiori per importo a quanto sancito dalle norme in esame. In ogni caso, si ritiene che la modalità ed i presupposti della pretesa facciano sì che la stessa possa considerarsi una vera e propria

tassa, che dovrebbe essere gestita conseguentemente (con riferimento all'emissione e all'impugnazione di eventuali atti di recupero, procedure di rimborsi, etc.).

Su un piano generale si evidenzia come il contribuente già sostenga i propri costi di gestione della procedura e naturalmente già contribuisca ordinariamente tramite la fiscalità generale alla fornitura dei pubblici servizi. È auspicabile, dunque, che questo onere ulteriore trovi riscontro quantomeno in un efficientamento (anche sul piano temporale) delle procedure in discorso. Inoltre, considerando che l'eventuale raggiungimento di accordi bilaterali e multilaterali comporta benefici sia per l'Erario che per i contribuenti, in termini di eliminazione di doppie imposizioni e del relativo rischio di controversie (che condurrebbe al deterioramento delle relazioni economiche), andrebbe presa in considerazione la possibilità di rimborsare ai contribuenti le commissioni in caso di buon esito delle procedure.

Effetti finanziari - È stimato un effetto positivo sul gettito pari a circa 3.115.000,00 euro, per effetto della commissione pagata dai contribuenti per gli accordi bilaterali.

Semplificazioni fiscali in materia di IVA – co. 1102-1106

Il comma 1102 modifica i termini di annotazione delle fatture di vendite per i soggetti che effettuano le liquidazioni periodiche IVA trimestrali. Invece che mensile, l'annotazione potrà avvenire entro la fine del mese successivo ad ogni trimestre e con riferimento al mese di effettuazione.

Il comma 1103 modifica le modalità e tempistiche di trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere effettuate dal 1° gennaio 2022. Nello specifico le operazioni attive dovranno essere comunicate al Sistema di Interscambio (SDI) tramite il sistema di fatturazione elettronica ed entro i tempi di emissione delle fatture e certificazione dei corrispettivi, ossia entro 12 giorni dall'effettuazione delle operazioni. Le operazioni passive, invece, dovranno essere comunicate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione. Per le medesime operazioni è modificato, altresì, il limite massimo di sanzioni dovute in caso di mancata trasmissione, pari a 400 euro mensili, ridotto alla metà in caso di assolvimento entro 15 giorni (comma 1104).

Il comma 1105 estende fino a tutto il 2021 il divieto di fatturazione elettronica per i soggetti che effettuano prestazioni sanitarie, consentendo di poter adempiere all'obbligo fiscale mediante la trasmissione dati al STS.

In merito alla procedura di predisposizione delle bozze dei documenti fiscali, il comma 1106 aggiunge la possibilità di utilizzare i dati presenti in Anagrafe tributaria e introduce l'obbligo di delega degli intermediari abilitati alla convalidazione dei suddetti documenti.

Osservazioni - *Le disposizioni in commento introducono alcune modifiche degli adempimenti in campo IVA in prosecuzione del percorso di semplificazione iniziato a seguito dell'introduzione degli obblighi di trasmissione telematica dei dati delle operazioni effettuate.*

Sebbene si tratti di modifiche necessarie e condivisibili, si percepisce anche stavolta la sensazione di un'altra occasione mancata per introdurre finalmente delle modifiche che si traducano in un concreto vantaggio dei contribuenti, in termini di riduzione dei tempi e dei costi richiesti per adempiere agli obblighi fiscali. Da anni Confindustria, continua a ricordare alle istituzioni gli sforzi che sono stati chiesti alle imprese per avviare il percorso di digitalizzazione delle procedure amministrative e gestionali necessarie per adempiere i nuovi obblighi fiscali e, al contempo, continua a segnalare la mancanza, ad oggi, di una concreta contropartita in termini di vantaggi e di semplificazioni per i contribuenti.

Come accennato, le disposizioni in commento, introducono alcune modifiche al fine di migliorare la procedura di predisposizione delle bozze dei documenti IVA, tuttavia, non si nasconde che su tali strumenti si nutrono motivati dubbi su quanto si rileveranno effettivamente utili per i contribuenti. Si teme, infatti, che il lavoro di controllo e correzione, cui saranno tenuti gli operatori per integrare le bozze con i dati non conosciuti dall'Amministrazione finanziaria, si riveli più impegnativo che predisporre in toto il documento al proprio interno.

Si è dell'avviso che l'intero impianto di comunicazione tempestiva dei dati fiscali, possibile oggi grazie alla fatturazione elettronica e alla trasmissione telematica dei corrispettivi, avrebbe dovuto portare a riflessioni più ampie sull'esistenza stessa di taluni documenti fiscali, con uno sguardo attento alle riflessioni avviate dall'Europea sulle future procedure di reporting che coinvolgeranno gli Stati membri. Allo stesso modo, in merito alla modifica dei termini di annotazione per i c.d. contribuenti minori (ossia i soggetti che optano per la liquidazione periodica trimestrale), per quanto non si voglia opinare sulla correttezza di allineare i termini per l'annotazione delle fatture attive ai termini della liquidazione periodica, non possiamo esimerci dall'interrogarci sulla struttura stessa dei registri IVA, probabilmente non più adeguati alle nuove logiche telematiche.

Per quanto concerne, invece, le modifiche intervenute in tema di operazioni transfrontaliere occorre evidenziare che, sebbene la misura sia stata pubblicizzata come abrogazione del c.d. esterometro, nella sostanza si tratta di una disposizione che rende obbligatoria la trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere in tempi molto più brevi rispetto ad oggi, considerato che, invece di essere trimestrale, la trasmissione delle operazioni attive dovrà rispettare i tempi di documentazione fiscale oggi prevista per le operazioni nazionali, mentre, per le passive, la trasmissione dovrà avvenire entro il 15 del mese successivo a quelle di effettuazione. La trasmissione dovrà avvenire tramite un file xml che rispetta le caratteristiche della fattura elettronica, probabilmente, con le codifiche oggi indicate da

soggetti che si avvalgono della facoltà di comunicare i dati delle operazioni effettuate verso l'estero tramite trasmissione singole. Si comprende, quindi, come, da una mera facoltà (seppur da molti preferita), si passi ad un obbligo con tempistiche più brevi, venendo meno l'alternativa della trasmissione cumulativa. Ad ogni modo, preme rilevare che si trattava di un allineamento di trasmissione inevitabile e probabilmente sensato, considerato che, ai fini della predisposizione delle bozze, era necessario assicurare all'Amministrazione l'acquisizione dei dati di tutte le operazioni (nazionali ed estere) entro il termine della liquidazione periodica. Tuttavia, anche in questa occasione si osserva l'assenza di altre "contromisure" che adeguino, alle nuove logiche telematiche, anche le disposizioni fiscali correlate. Si pensi, per esempio, al regime sanzionatorio degli adempimenti IVA che, nonostante le descritte implementazioni tecniche, resta ancora legato alle logiche cartacee, senza disposizioni mirate che consentano di distinguere e trattare diversamente le violazioni di soggetti con finalità fraudolenti rispetto ai casi di errore del contribuente virtuoso. Anche per quanto concerne l'esterometro, infatti, a seguito della modifica introdotta – condivisibile ma più onerosa per il contribuente – non vi è stata speculare aggiustamento del regime sanzionatorio che è stato rivisto ma solamente nei limiti massimi applicabili non, invece, nell'importo della sanzione stessa.

Effetti finanziari – Le disposizioni non comportano maggiori oneri finanziari.

Applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse da un soggetto diverso dal cedente o prestatore - co. 1108

Il comma 1108 chiarisce che al pagamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche e sugli altri documenti trasmessi mediante il Sistema di Interscambio (di cui all'articolo 1, comma 211 e 212, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244) è obbligato, in solido, il contribuente che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio, anche nell'ipotesi in cui il documento è emesso da un terzo soggetto per suo conto.

Osservazioni - *Con la disposizione in esame il Legislatore ha voluto fugare ogni dubbio sull'applicazione dell'imposta di bollo nei casi in cui il soggetto che procede all'emissione del documento fiscale è diverso dal fornitore ribadendo che, anche in tali casi, resta ferma la responsabilità del cedente o prestatore, ai sensi dell'articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642 (Testo Unico sull'imposta di bollo), per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative.*

Probabilmente la necessità di fornire tale chiarimento è sorta in seguito all'adozione generalizzata del sistema di fatturazione elettronica che ha contribuito al diffondersi di situazioni in cui la fase di emissione della fattura sia affidata a soggetti terzi, rispetto alle

parti coinvolte. Questo può accadere, a titolo esemplificativo, laddove il documento elettronico richieda una gestione e/o compilazione particolarmente articolata che il fornitore non sarebbe in grado di eseguire e che lo induce ad affidare l'adempimento al cliente stesso o ad un terzo soggetto. Si tratta di una possibilità contemplata dalla disciplina IVA che, tuttavia, non incide sulle responsabilità fiscali delle parti coinvolte. Per le ragioni descritte, si condivide l'utile specificazione, introdotta dalla disposizione in commento, sebbene si ritenesse già sufficiente il riferimento al citato articolo 22.

Effetti finanziari - Alla disposizione non si ascrivono effetti finanziari, in ragione della sua valenza interpretativa.

Rivalutazione di partecipazioni e terreni – co. 1122–1123

Con le disposizioni in commento, la Legge di Bilancio 2021 dispone una nuova proroga delle agevolazioni fiscali introdotte per la prima volta con gli articoli da 5 a 7 della Legge 28 dicembre 2001, n. 448.

Si tratta, in particolare, della facoltà, attribuita a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate possedute al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite ai sensi dell'art. 67, co. 1 lett. c) e c-bis), TUIR e dei terreni edificabili e con destinazione agricola.

In particolare, la norma è indirizzata a:

- tutti gli strumenti finanziari rappresentativi di partecipazioni sociali, quali titoli, quote di partecipazioni al capitale o al patrimonio e diritti, non negoziati in mercati regolamentati sia italiani che esteri, posseduti dal contribuente al 1° gennaio 2021;
- tutti i terreni agricoli o edificabili posseduti, a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento, al di fuori dell'ambito dell'attività imprenditoriale eventualmente esercitata, alla data del 1° gennaio 2021. Al fine della rivalutazione dei terreni occorre che il soggetto detenga il titolo giuridico del possesso, il quale è collegato alla proprietà, o, diversamente, agli altri diritti reali di godimento, quali la superficie, l'enfiteusi e l'usufrutto.

La rivalutazione delle partecipazioni interessa i titolari di partecipazioni non quotate in mercati regolamentati, alla data del 1° gennaio 2021, quali:

- le persone fisiche;
- le società semplici e le società ed associazioni ad esse equiparate;
- gli enti non commerciali;

- i soggetti non residenti in Italia, limitatamente alle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.

Possono procedere alla rideterminazione dei valori anche i contribuenti che determinano l'imposta sostitutiva dovuta, in sede di dichiarazione dei redditi, a norma dell'articolo 5 del DLGS. 21 novembre 1997, n. 461, ovvero coloro che optano per il regime del risparmio amministrato o per il regime del risparmio gestito, a norma degli articoli 6 e 7 dello stesso DLGS n. 461/1997.

I soggetti, operanti al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni, interessati, invece, dalla rivalutazione dei terreni edificabili o con destinazione agricola, sono coloro che si trovano nelle condizioni di conseguire plusvalenze immobiliari sui terreni, ai sensi dell'articolo 67, primo comma, lettere a) e b), del TUIR.

Possono, dunque, procedere alla rivalutazione dei terreni posseduti al 1° gennaio 2021:

- le persone fisiche;
- gli enti non commerciali;
- le società semplici ed i soggetti ad esse equiparati;
- i soggetti non residenti in Italia, privi di una stabile organizzazione all'interno dei confini nazionali.

Il comma 1122 della Legge di Bilancio 2021 estende l'ambito temporale di questa disciplina a partecipazioni e terreni posseduti; per l'effetto, è fissato al 30 giugno 2021 il termine per redigere la perizia giurata attestante il valore dei beni e per il versamento dell'imposta sostitutiva. Più precisamente, è previsto che l'imposta sostitutiva possa essere versata in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2021 o, alternativamente, possa essere oggetto di rateizzazione fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, sempre a decorrere dalla data del 30 giugno 2021, con applicazione, nel caso in cui si propenda per la rateazione, degli interessi nella misura del 3% annuo per ciascuna rata.

Il successivo comma 1123 fissa all'11% l'aliquota dell'imposta sostitutiva per le partecipazioni, qualificate e non, e per i terreni, edificabili e agricoli, all'11%.

Osservazioni - *Le disposizioni in commento si susseguono cronologicamente ad analoghi interventi, i più recenti dei quali sono l'articolo 1, co. 693-694 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) che ha fissato al 1° gennaio 2020 la data per la verifica del possesso delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola ai fini della rideterminazione del loro costo o valore di acquisto e l'articolo 137 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio) che ha previsto la possibilità di rideterminare il valore di acquisto delle partecipazioni non*

negoziare in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola detenuti alla data del 1° luglio 2020, effettuando i relativi adempimenti (versamento dell'imposta sostitutiva ovvero della prima rata e redazione della perizia) entro il 15 novembre 2020.

Si segnala che la norma, tuttavia, non fa altro che estendere gli effetti della precedente disciplina di rivalutazione, senza interventi di ritocco dell'aliquota dell'imposta sostitutiva che, invero, continua ad essere troppo alta e potrebbe essere considerata poco appetibile, soprattutto nel periodo di emergenza economica in atto, in cui occorre sopperire anche alla carenza di liquidità.

Tra le novità delle ultime settimane, si segnala che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 22 gennaio scorso ha tracciato un quadro sistematico della materia, anche alla luce dei chiarimenti di prassi resi precedentemente. Inoltre, con riferimento alla rivalutazione dei terreni, la circolare ha recepito il recente orientamento di legittimità (espresso dalla Corte di Cassazione con le sentenze nn. 2321 e 2322 del 31 gennaio 2020), secondo cui l'indicazione nell'atto di cessione di un corrispettivo inferiore al valore rideterminato con la perizia giurata non determina la decadenza dalla rivalutazione (con ciò superando precedenti pronunce di prassi).

Effetti finanziari – La misura ha i seguenti effetti in termini di maggior gettito (valori in mln di euro).

	2021	2022	2023	Dal 2024 al 2029	Dal 2030
Effetti finanziari	205,9	113,3	113,3	-37	0

Disposizioni in materia di sigarette elettroniche e tabacco riscaldato – co.1124- 1126

Il comma 1124 modifica l'articolo 62-*quater* (Imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo) del Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (Testo unico Accise – TUA).

In particolare, la lettera a) innalza l'aliquota dell'imposta di consumo applicata ai prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina (c.d. sigarette elettroniche) prevedendo l'imposta in misura pari, rispettivamente, al 15% e al 10% dal 1° gennaio 2021, al 20% e al 15% dal 1° gennaio 2022, al 25% e al 20% dal 1° gennaio 2023 (rispetto all'attuale 10% e 5%) dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette (con riferimento al prezzo medio ponderato di un chilogrammo convenzionale di

sigarette rilevato e alla equivalenza di consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli).

La lettera b) prevede che il produttore sia tenuto a fornire, ai fini dell'autorizzazione alla commercializzazione, un campione per ogni singolo prodotto.

Proseguendo, la lettera c) specifica che il soggetto autorizzato alla commercializzazione dei prodotti è, altresì, tenuto alla preventiva prestazione di cauzione pari al 10% dell'imposta gravante su tutto il prodotto giacente e, comunque, non inferiore all'imposta dovuta mediamente per il periodo di tempo cui si riferisce la dichiarazione presentata ai fini del pagamento dell'imposta.

Infine, la lettera d) del comma 1124 subordina, a partire dal 1° aprile 2021, la circolazione delle sigarette elettroniche all'applicazione, sui singoli condizionamenti, di appositi contrassegni di legittimazione e avvertenze, esclusivamente in lingua italiana, le tipologie e le relative modalità di approvvigionamento verranno definite con determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Con determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane sono stabiliti il contenuto e le modalità di presentazione dell'istanza ai fini dell'autorizzazione, nonché le modalità di tenuta dei registri e documenti contabili, di liquidazione e versamento dell'imposta di consumo, anche in caso di vendita a distanza, di comunicazione degli esercizi che effettuano la vendita al pubblico, in conformità, per quanto applicabili, a quelle vigenti per i tabacchi lavorati. Con il medesimo provvedimento sono emanate anche le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione della disposizione (lettera e)).

La lettera f) sostituisce integralmente il comma 5-*bis* dell'articolo 62-*quater* demandando ad una determinazione del direttore dell'Agenzia le modalità e i requisiti per l'approvvigionamento e la vendita delle sigarette elettroniche, da parte degli esercizi di vicinato, delle farmacie e parafarmacie. Vengono dettati, a tale fine, i seguenti criteri:

- prevalenza, per gli esercizi di vicinato, escluse le farmacie e le parafarmacie, dell'attività di vendita dei prodotti richiamati e dei dispositivi meccanici ed elettronici;
- effettiva capacità di garantire il rispetto del divieto di vendita ai minori;
- non discriminazione tra i canali di approvvigionamento;
- presenza dei medesimi requisiti soggettivi previsti per le rivendite di generi di monopolio.

Nelle more dell'adozione della determinazione menzionata, agli esercizi è consentita la prosecuzione dell'attività.

Il comma 1125 modifica l'articolo 21 del Decreto legislativo 12 gennaio 2016, n. 6, subordinando la vendita a distanza dei prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, effettuata nel territorio nazionale, alle modalità da definire con determinazione del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Inoltre, in caso di rilevazione di offerta di prodotti liquidi da inalazione in violazione delle norme sulla vendita a distanza, fermi restando i poteri della polizia giudiziaria ove il fatto costituisca reato, si applica, a cura dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'inibizione di siti web (articolo 102 del Decreto legge 14 agosto 2020, n. 104).

Il comma 1126, infine, modifica l'articolo 39-*terdecies* del TUA aumentando l'accisa applicata ai tabacchi da inalazione senza combustione.

In particolare, i tabacchi vengono sottoposti ad accisa pari al 30% dal 1° gennaio 2021, al 35% dal 1° gennaio 2022 e al 40% dal 1° gennaio 2023.

Osservazioni - *L'aumento delle accise gravanti sul consumo di sigarette elettroniche e tabacco riscaldato può essere ricondotto ai tentativi di inasprimento della tassazione, su alcuni settori, aventi l'obiettivo di recuperare risorse finanziarie da mettere al servizio della Legge di Bilancio.*

Peraltro, l'inasprimento delle accise porterà come conseguenza un aggravio della spesa per i rivenditori e i consumatori finali, sui quali prevedibilmente saranno traslati i maggiori costi, in un periodo già particolarmente complesso per i consumi.

La circolazione delle sigarette elettroniche viene subordinata all'applicazione, sui singoli condizionamenti, di appositi contrassegni di legittimazione e avvertenze, da definire con determinazione del direttore dell'Agenzia delle Dogane, costituendo un ulteriore aggravio della disciplina.

Infine, il Legislatore impone all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la segnalazione, ai provider e ai gestori delle reti telematiche e di telecomunicazione, dei siti web che offrono prodotti liquidi da inalazione in violazione delle norme sulla vendita a distanza. Tuttavia, in considerazione della numerosità di canali di vendita presenti sul web, la semplice inibizione del sito web non sembra il rimedio più efficace per combattere gli eventuali fenomeni illeciti.

Effetti finanziari - Con riferimento alle disposizioni in materia di sigarette elettroniche, la nota della RGS del 22 dicembre 2020 ha previsto un maggior gettito di 30,8 milioni di euro per il 2021, di 38,8 milioni di euro per il 2022, di 46,8 milioni di euro a decorrere dal 2023.

Per quanto concerne il tabacco riscaldato, si prevede un maggior gettito per 46 milioni di euro per l'anno 2021, per 92 milioni di euro per l'anno 2022 e per 138 milioni di euro a decorrere dall'anno 2023.