

Oggetto: Legge di Bilancio 2021 – Principali novità fiscali

La Legge 30.12.2020 n. 178 (c.d. “Legge di Bilancio 2021”), pubblicata sul S.O. n. 45 della G.U. 30.12.2020 n. 322, prevede talune novità in ambito fiscale, di cui riportiamo un quadro di sintesi.

L’entrata in vigore delle seguenti modifiche fiscali è, in via generale, il giorno 01 gennaio 2021.

Sommario

1. Riduzione della tassazione dei dividendi per gli enti non commerciali.....	3
2. Regime degli impatriati.....	4
3. Proroghe in materia di riqualificazione energetica, impianti di climatizzazione, recupero del patrimonio edilizio, acquisto di mobili e bonus facciate	5
4. Superbonus del 110% - Proroga ed altre novità.....	5
5. Riallineamento dei valori dell'avviamento	8
6. Cartolarizzazione dei crediti.....	8
7. Credito d'imposta per minusvalenze realizzate in PIR	9
8. Compensazione dei crediti e debiti di natura commerciale.....	10
9. Credito d'imposta per la quotazione delle PMI	11
10. Incentivo alle aggregazioni aziendali.....	11
11. Modifiche all'art. 26 del D.L. n. 34/2020 sul rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni	13
12. Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale	14
13. Contributo a Fondo perduto per la riduzione dei canoni di locazione	15
14. Modifiche alla disciplina delle locazioni brevi	15
15. Esclusione dal versamento della prima rata dell'IMU 2021	16
16. Credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo - Estensione al 30.4.2021	17
17. Credito d'imposta per investimenti pubblicitari.....	17
18. Dividendi e plusvalenze degli OICR esteri	18
19. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali	19
20. Credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione.....	21
21. Modifiche alla disciplina del c.d. "esterometro"	22
22. Novità in materia di trasmissione telematica dei corrispettivi	23
23. Proroga della rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni non quotate	24

1. Riduzione della tassazione dei dividendi per gli enti non commerciali

Cfr. art. 1 co. 44-47

La Legge di Bilancio in disamina ha previsto la riduzione al 50% dell'imponibilità per gli utili percepiti dai soggetti di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del Tuir, ovvero "*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato*". Tali soggetti devono esercitare in via esclusiva o principale una delle attività di interesse generale per il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale in settori ben individuati ed elencati nel comma 45:

- a) famiglia e valori connessi, crescita e formazione giovanile, educazione, istruzione e formazione, compreso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola, volontariato, filantropia e beneficenza, religione e sviluppo spirituale, assistenza agli anziani, diritti civili;
- b) 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;
- c) ricerca scientifica e tecnologica, protezione e qualità dell'ambiente;
- d) arte, attività e beni culturali.

Si ritiene a tal proposito che l'attività debba essere svolta in concreto e debba rientrare in uno dei settori elencati, non essendo sufficiente una mera indicazione statutaria.

La detassazione si applica ai dividendi percepiti a partire dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2021 (pertanto dall'esercizio 2021 per i soggetti "solari").

Sono esclusi dal regime agevolato gli utili che derivano da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 47-*bis* co. 1 del TUIR.

Gli enti non commerciali che beneficiano dell'esclusione destinano l'IRES non dovuta al finanziamento delle attività di interesse generale indicate dalla norma, accantonando

l'importo non ancora erogato in una riserva indivisibile e non distribuibile per tutta la durata dell'ente (art. 1 co, 46).

La disposizione in argomento si applica altresì alle fondazioni bancarie (art. 1, co. 47), che destinano l'IRES non dovuta in applicazione del comma 44 al finanziamento delle medesime attività di interesse generale sopra individuate, accantonandola, fino all'erogazione, in un apposito fondo destinato all'attività istituzionale.

2. Regime degli impatriati

Cfr. art. 1 co. 50

Le nuove disposizioni, integrando l'art. 5 del D.L. n. 34/2019, permettono di usufruire dell'allungamento temporale del regime fiscale agevolato per i lavoratori impatriati anche ai soggetti che per l'anno 2019 erano titolari del precedente regime agevolativo.

In particolare, è prevista la possibilità, anche per i "vecchi" lavoratori impatriati, di estendere il beneficio per ulteriori 5 periodi d'imposta previo versamento di un importo pari:

- Al 10% dei redditi agevolati e relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, in presenza di almeno un figlio minorenni, anche in affidamento o di acquisto di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, o di acquisto entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà).
- Al 5% in caso di tre figli minorenni, anche in affidamento preadottivo, in caso di acquisto di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, o di acquisto entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni.

3. Proroghe in materia di riqualificazione energetica, impianti di climatizzazione, recupero del patrimonio edilizio, acquisto di mobili e bonus facciate

Cfr. art. 1 co. 58-60

La della Legge di Bilancio 2021 prevede la proroga delle seguenti detrazioni già in vigore:

- detrazione del 65% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 al fine di realizzare gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14, co. 1, lettere b) e b-bis), del D.L. n. 63/2013 (c.d. "Ecobonus");
- detrazione del 50% per le spese sostenute nell'anno 2021 per l'acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale di cui all'art. 14, co. 2-bis), del D.L. n. 63/2013;
- detrazione del 50% delle spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 per gli interventi di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'art. 16, co. 1 del D.L. n. 63/2013 (c.d. "Bonus ristrutturazioni edilizie"). Tale misura si applica anche per interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione;
- detrazione del 50% delle spese sostenute nell'anno 2021, limitatamente agli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati a decorrere dal 1° gennaio 2020, per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ (A per i forni), per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione ai sensi dell'art. 16, co. 2 del D.L. n. 63/2013 (c.d. "Bonus mobili");
- detrazione del 90% per le spese sostenute negli anni 2020 e 2021 per gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ai sensi dell'art. 1, co. 219, della Legge n. 160/2019 (c.d. "Bonus facciate").

È, inoltre, riconosciuta una detrazione – nella misura del 50% - per gli interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione.

4. Superbonus del 110% - Proroga ed altre novità

Cfr. art. 1 co. 66

L'art. 119 del D.L. 34/2020, così come risultante dopo le modifiche introdotte dalla Legge in disamina, prevede, un'estensione temporale: la detrazione nella misura del 110%, originariamente limitata alle spese sostenute dall' 1.7.2020 al 31.12.2021, è prorogata a quelle sostenute fino al 30.6.2022.

Il potenziamento al 110% riguarda le detrazioni "edilizie" spettanti con riguardo ad interventi che già risultavano agevolati:

- dall'ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013;
- dal sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013, ivi compresa la versione "acquisti", di cui al co. 1-septies dell'art. 16;
- dal bonus "colonnine per la ricarica di veicoli elettrici", di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013.

La proroga al 30.6.2022 della detrazione del 110% non è prevista per gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici ma si ritiene si tratti una mera dimenticanza considerato che, anche con riguardo agli interventi fotovoltaici, è stabilito che per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022 la detrazione debba essere ripartita in 4 quote annuali.

Si segnalano inoltre le seguenti disposizioni in materia:

- la ripartizione in 4 quote annuali di pari importo, in luogo delle 5 rate precedenti, per le spese sostenute nell'anno 2022 (con un'eccezione prevista per gli IACP ed enti equivalenti);
- l'inserimento, fra i soggetti beneficiari, delle persone fisiche (che operano al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione) con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche;
- il requisito dell'indipendenza funzionale dell'unità immobiliare richiesta affinché possa essere assimilata all'edificio unifamiliare. Secondo la nuova definizione, un'unità immobiliare può ritenersi "funzionalmente indipendente" qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico, impianti per il gas, impianti per l'energia elettrica e impianto di climatizzazione invernale;
- l'inserimento fra gli interventi "trainanti" agevolati, e nello specifico negli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che

interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda, degli interventi di isolamento del tetto, a prescindere dal fatto che sia presente un sottotetto riscaldato o meno;

- l'inserimento tra gli interventi "trainati" che possono beneficiare del superbonus del 110% (se eseguiti congiuntamente a quelli "trainanti") di quelli finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. e) del TUIR (anche se effettuati in favore di persone di età superiore a 65 anni);
- l'estensione della detrazione agli impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici;
- la previsione di nuovi limiti di spesa per gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici di cui all'art. 16-*ter* del DL 63/2013;
- l'obbligo di posizionare presso il cantiere, in un luogo ben visibile e accessibile, un cartello con 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".

Possono beneficiare del superbonus, inoltre, anche gli edifici privi di attestato di prestazione energetica (APE) perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché al termine degli interventi, che devono comprendere anche quelli di isolamento termico delle superfici di cui alla lett. a) dell'art. 119 co. 1 del DL 34/2020, raggiungano una classe energetica in fascia A (la disposizione si applica anche nel caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente).

L'efficacia delle proroghe riguardanti il superbonus del 110%, si ricorda, è subordinata alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea.

Proroga dell'opzione per la cessione/sconto sul corrispettivo del superbonus del 110%

È prevista la possibilità di optare per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo" in relazione alle spese sostenute nel 2022 per gli interventi che beneficiano del superbonus del 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

Per le altre detrazioni l'opzione può essere esercitata con riguardo alle sole spese sostenute negli anni 2020 e 2021.

5. Riallineamento dei valori dell'avviamento

Cfr. art. 1 co. 83

Il nuovo comma 8-*bis* dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020 (cd. "Decreto Agosto"), introdotto dall'art. 1 co. 83 della Legge di Bilancio 2021, estende la possibilità, prima prevista per i soli beni immateriali giuridicamente tutelabili (ad es. marchi, brevetti, *know-how*, diritti di concessione, licenze, ecc.), di riallineare i valori civili e fiscali anche con riferimento all'avviamento e alle altre attività immateriali prive di tutela giuridica iscritte nei bilanci dell'esercizio in corso al 31/12/2019.

Il citato comma 8-*bis* rimanda all'art. 14 della L. 342/200 e, pertanto, si desume che venga concesso il solo riallineamento dei valori civilistici e fiscali di tali attività immateriali, restando invece preclusa la rivalutazione disciplinata dagli artt. da 10 a 13 della suddetta legge.

Ai fini fiscali i maggiori valori rilevano:

- dal 2021 per gli ammortamenti;
- dal 2024 per gli atti di realizzo dei beni.

Tali maggiori valori devono essere accantonati in un'apposita riserva in sospensione d'imposta, che può essere affrancata, in tutto o parzialmente, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%, ai sensi del comma 3 dell'art. 110.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 110, le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, con versamento:

- della prima rata entro il termine previsto per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi relativa al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita;
- delle rate successive entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi.

6. Cartolarizzazione dei crediti

Cfr. art. 1 co. 214-215

La Legge di Bilancio 2021 apporta delle modifiche alla Legge 130/1999 sulla cartolarizzazione dei crediti.

In particolare:

- viene modificato l'art. 1, co. 1, lett. b), Legge 130/1999, che ora specifica che l'ambito di applicazione della Legge include anche il caso in cui le somme corrisposte dai debitori ceduti siano destinate dalla società cessionaria in via esclusiva al soddisfacimento dei diritti derivanti dai finanziamenti concessi da parte di soggetti autorizzati all'esercizio di tale attività per finanziare l'acquisto dei crediti;
- con una norma interpretativa, viene chiarito che le disposizioni di cui all'art. 7.1, co. 4, Legge 130/1999, riguardante la creazione dei veicoli d'appoggio (c.d. ReoCo) nell'ambito di una operazione di cartolarizzazione, vanno interpretate nel senso che l'acquisizione da parte delle società veicolo di appoggio dei beni aventi la funzione di garanzia dei crediti oggetto di cartolarizzazione può avvenire anche per effetto di scissione o altre operazioni di aggregazione.

7. Credito d'imposta per minusvalenze realizzate in PIR

Cfr. art. 1 co. 219-226

Viene introdotto un credito d'imposta pari alle perdite, alle minusvalenze ed ai differenziali negativi (realizzati *ex art. 67 TUIR*) derivanti dai Piani di Risparmio a lungo termine (c.d. "PIR") costituiti dall'1.1.2021 per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2021, a condizione che:

- gli strumenti finanziari a cui si riferiscono le perdite siano detenuti per almeno 5 anni;
- il credito d'imposta non ecceda il 20% delle somme investite negli strumenti finanziari in argomento.

Il credito di imposta non concorre alla formazione del reddito imponibile ed è utilizzabile in dieci quote annuali di pari importo:

- direttamente in dichiarazione dei redditi, a partire da quella relativa al periodo d'imposta in cui le componenti negative si sono realizzate; oppure
- in compensazione nel modello F24; in questo caso, non si applicano i limiti di legge per l'utilizzo dei crediti di imposta da quadro RU.

La norma precisa che, ai fini della determinazione dei crediti d'imposta, in caso di strumenti finanziari appartenenti alla medesima categoria omogenea, si considerano ceduti per primi i titoli acquistati per primi e si considera come costo quello medio ponderato; inoltre, le minusvalenze oggetto del credito d'imposta non potranno essere utilizzati o riportati in deduzione ai sensi dell'articolo 68 TUIR.

Per completezza ricordiamo che i PIR sono specifici piani di risparmio a lungo termine che per almeno i due terzi dell'anno solare di durata del piano investano almeno il 70% del valore complessivo in strumenti finanziari, anche non negoziati, di imprese residenti in Italia o in Europa con stabile organizzazione in Italia, diverse da quelle inserite negli indici FTSE MIB e FTSE Mid Cap della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati, ovvero in prestiti erogati a tali imprese o nei loro crediti.

In modifica, infine, al D.L. n. 104 del 2020 (c.d. Decreto Agosto) viene specificato che i limiti di investimento nei "PIR PMI" sono pari ad euro 300.000 annui e ad euro 1.500.000 complessivi.

8. Compensazione dei crediti e debiti di natura commerciale

Cfr. art. 1 co. 227-229

Viene prevista l'introduzione da parte dell'Agenzia delle Entrate di una specifica piattaforma telematica che consenta ai soggetti passivi IVA di compensare crediti e debiti derivanti da transazioni commerciali con altri soggetti, sulla base delle risultanze contenute nelle fatture elettroniche trasmesse mediante il Sistema di Interscambio.

Con questa procedura si otterranno i medesimi effetti dell'estinzione dell'obbligazione previsti dal Codice Civile, fino a concorrenza del valore oggetto di compensazione, a condizione che per nessuna delle parti che aderiscono siano in corso procedure concorsuali o di ristrutturazione del debito omologate, ovvero piani attestati di risanamento iscritti presso il Registro delle imprese.

Le amministrazioni pubbliche sono escluse dall'ambito applicativo della piattaforma multilaterale per le compensazioni.

9. Credito d'imposta per la quotazione delle PMI

Cfr. art. 1 co. 230

Viene prorogato al 2021 il credito d'imposta sui costi di consulenza relativi alla quotazione delle PMI.

Sono ammissibili al credito d'imposta i costi relativi alle seguenti attività di consulenza:

- attività sostenute in vista dell'inizio del processo di quotazione e ad esso finalizzate (quali, tra gli altri, l'implementazione e l'adeguamento del sistema di controllo di gestione, l'assistenza dell'impresa nella redazione del piano industriale, il supporto all'impresa in tutte le fasi del percorso funzionale alla quotazione nel mercato di riferimento);
- attività fornite durante la fase di ammissione alla quotazione e finalizzate ad attestare l'idoneità della società all'ammissione medesima e alla successiva permanenza sul mercato,
- attività necessarie per collocare presso gli investitori le azioni oggetto di quotazione,
- attività finalizzate a supportare la società emittente nella revisione delle informazioni finanziarie storiche o prospettiche e nella conseguente preparazione di un report (due diligence finanziaria inclusa);
- attività di assistenza della società emittente nella redazione del documento di ammissione e del prospetto o dei documenti utilizzati per il collocamento presso investitori qualificati o per la produzione di ricerche.

Sono ammissibili i costi direttamente connessi allo svolgimento delle suddette attività:

- prestate da consulenti esterni (persone fisiche e giuridiche);
- come servizi non continuativi o periodici;
- al di fuori dei costi di esercizio ordinari dell'impresa connessi ad attività regolari, quali la consulenza fiscale, la consulenza legale o la pubblicità.

10. Incentivo alle aggregazioni aziendali

Cfr. art. 1 co. 233-243

La norma introduce un incentivo alle aggregazioni aziendali realizzate attraverso operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda, deliberate tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021.

Nello specifico, in capo ai soggetti aventi causa (incorporante o risultante dalla fusione, beneficiario in caso di scissione e conferitario), è prevista la trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (*Deferral Tax Asset* o DTA) riferite alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE, maturate fino al periodo d'imposta precedente e ancora non utilizzate, ancorché non iscritte in bilancio.

Dal punto di vista soggettivo, affinché l'incentivo possa trovare concreta applicazione, è necessario che, nei due anni precedenti all'operazione, risultino verificate ininterrottamente le seguenti condizioni:

- “preoperatività”: tutte le imprese partecipanti all'aggregazione devono risultare operative;
- “terzietà”: tra le imprese partecipanti all'aggregazione non deve sussistere alcun legame partecipativo superiore al 20%, né le suddette imprese devono essere state controllate, neanche indirettamente, dallo stesso soggetto e, in ogni caso, non devono aver fatto parte dello stesso gruppo societario. Tale condizione si considera soddisfatta se, al momento di effettuazione dell'operazione di fusione, scissione o conferimento d'azienda, tra le società partecipanti all'aggregazione sussiste un rapporto di controllo di diritto che è sorto da non più di un anno (e comunque nel corso del 2021) per effetto di operazioni diverse da quelle esaminate.

Sono, inoltre, escluse dal regime le società per le quali sia stato accertato lo stato o il rischio di dissesto ovvero lo stato di insolvenza.

Ai sensi dell'art. 1 co. 234 della Legge di Bilancio, l'importo massimo agevolabile non può essere superiore:

- al 2% della somma delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione (senza considerare il soggetto con le attività di importo maggiore);
- al 2% della somma delle attività oggetto di conferimento.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile IRES ed IRAP e può essere utilizzato, senza limite di importo, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, oppure ceduti secondo quanto previsto dall'art.

43-bis o 43-ter del D.P.R. n. 602/1973, ovvero essere chiesto a rimborso (art. 1 co. 239).

Ai sensi dell'art. 1 co. 241 della Legge di Bilancio, la trasformazione delle DTA in credito di imposta è subordinata al pagamento di una commissione pari al 25% delle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate. Il versamento della predetta commissione deve avvenire:

- per il 40% entro 30 giorni dalla data di efficacia giuridica della fusione, scissione o conferimento d'azienda;
- per il 60% entro i primi 30 giorni dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica della fusione, scissione o conferimento d'azienda.

La commissione è deducibile per cassa ai fini IRES e IRAP.

Infine, si segnala che sono previste regole specifiche in caso di opzione per la tassazione di gruppo o per la trasparenza fiscale da parte dei soggetti partecipanti all'operazione (art. 1 co. 235-236).

11. Modifiche all'art. 26 del D.L. n. 34/2020 sul rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni

Cfr. art. 1 co. 263-264

La disciplina di cui all'art. 26 del D.L. n. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) è stata modificata al fine di incentivare e promuovere le misure previste per il rafforzamento patrimoniale delle PMI.

La Legge di Bilancio 2021 ha modificato la norma in esame in riferimento a:

- a. il termine entro cui deliberare ed eseguire l'aumento di capitale ai fini del riconoscimento del credito del 50% in favore della beneficiaria (non più il 31 dicembre 2020 ma il 30 giugno 2021);
- b. la misura massima dell'aumento di capitale (che costituisce il limite per il riconoscimento del credito), che passa dal 30% al 50% per gli aumenti di capitali effettuati nel primo semestre 2021;
- c. il termine entro cui è preclusa la distribuzione di riserve da parte della società beneficiaria – pena la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituire l'importo ricevuto

e gli interessi legali (ora fissato nel 1° gennaio 2025 per gli aumenti deliberati ed eseguiti nel primo semestre del 2021);

d. i requisiti della società beneficiaria per l'accesso al beneficio;

e. le modalità di utilizzo del credito da parte della società beneficiaria.

Il credito potrà essere utilizzato in compensazione a partire dal decimo giorno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, successivamente all'approvazione del bilancio per l'esercizio 2020 ed entro la data del 30 novembre 2021.

12. Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale

Cfr. art. 1 co. 266

L'art. 6 del DL 23/2020 convertito, come sostituito dall'art. 1 co. 266 della legge di bilancio 2021, a decorrere dall'1.1.2021 disapplica gli obblighi previsti dal codice civile per le società di capitali in relazione alle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020, specificando che non operano le cause di scioglimento delle società per riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale.

La norma in esame individua, altresì, il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo, *ex artt. 2446 co. 2 e 2482-bis co. 4 c.c.*, è posticipato al quinto esercizio successivo. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate (co. 2);

Inoltre, nelle ipotesi in cui la perdita riduca il capitale sociale al di sotto del minimo legale, l'assemblea deve essere convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo.

La norma precisa, altresì, che le perdite in questione devono essere specificatamente indicate nella Nota integrativa con indicazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

13. Contributo a Fondo perduto per la riduzione dei canoni di locazione

Cfr. art. 1 co. 381-384

La norma prevede, per l'anno 2021, un contributo a Fondo perduto a favore del locatore che riduce il canone del contratto di locazione per immobili ad uso abitativo adibiti dal locatario ad abitazione principale, ubicati in un comune ad alta tensione abitativa¹.

Tale disposizione era stata introdotta dall'art. 9-*quater* del D.L. n. 137/2020, con riferimento ai contratti di locazione in essere al 29/10/2020. La norma è stata trasfusa nell'art. 1 co. 381-384 della Legge di Bilancio 2021 con una portata più generale, avendo il legislatore eliminato ogni riferimento ai contratti di locazione in essere al 29/10/2020.

Il contributo è pari al 50% della riduzione del canone, entro il limite massimo annuo di euro 1.200 per ciascun locatore.

Ai fini del riconoscimento del contributo, è previsto che il locatore comunichi all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, la rinegoziazione del canone di locazione e ogni altra informazione utile ai fini della sua erogazione.

Si attende l'emanazione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, che individui le modalità di attuazione delle norme e la percentuale di riduzione del canone di locazione, che potrà essere rideterminata in relazione alle somme stanziare e alle domande presentate.

14. Modifiche alla disciplina delle locazioni brevi

Cfr. art. 1 co. 595-597

Modificando l'art. 4 del DL 50/2017, in tema di locazioni brevi, viene introdotta una presunzione in base alla quale, a partire del periodo d'imposta 2021, il regime fiscale della cedolare secca è riconosciuto per le locazioni brevi "solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta". Qualora il proprietario destini alla locazione più di quattro appartamenti, l'attività di locazione, da chiunque svolta, si presume svolta in forma imprenditoriale, ai sensi dell'art. 2082 del Codice civile, ed i relativi redditi saranno ordinariamente assoggettati

¹ I Comuni ad alta tensione abitativa sono individuati in un elenco approvato dal CIPE con deliberazione 87/2003.

ad imposizione (anche nel caso in cui i contratti siano stipulati tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare o che gestiscono portali telematici).

Il comma 597 istituisce, presso il Ministero per i Beni e le Attività culturali e per il Turismo, una banca di dati delle strutture ricettive, nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi, che va a sostituire la banca dati istituita presso il Ministero delle Politiche agricole alimentari, forestali e del turismo dall' art. 13-*quater* co. 4 del D.L. n. 34/2019.

La banca dati raccoglie e ordina le informazioni inerenti alle strutture ricettive e agli immobili di cui sopra, identificandoli attraverso un codice alfanumerico da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza, fermo restando quanto stabilito in materia dalle leggi regionali.

L'attuazione della norma è demandata ad un decreto attuativo, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione.

15. Esclusione dal versamento della prima rata dell'IMU 2021

Cfr. art. 1 co. 599-604

La Legge di Bilancio 2021 ha previsto l'esenzione dal pagamento della prima rata dell'IMU 2020 per gli immobili adibiti all'esercizio di talune attività particolarmente danneggiate dalla pandemia. Nello specifico, la norma si riferisce ai seguenti immobili:

- immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali e degli stabilimenti termali;
- immobili adibiti ad alberghi e pensioni (rientranti nella categoria catastale D/2), e relative pertinenze, immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei *bed & breakfast*, dei *residence* e dei campeggi, purché i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- immobili in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni (rientranti nella categoria catastale D);
- immobili destinati a discoteche, sale da ballo, *night club* e simili, purché i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

16. Credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo - Estensione al 30.4.2021

Cfr. art. 1 co. 602

La norma modifica l'art. 28 del DL 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) che ha introdotto il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, e viene esteso come segue:

- limitatamente a strutture turistico ricettive, tour operator e agenzie di viaggio;
- fino al 30.4.2021.

Si ricorda che, per le strutture turistico ricettive, il credito spettava già “*fino al 31 dicembre 2020*” a prescindere dalle norme dei decreti “Ristori” (che, invece, hanno ammesso al credito solo alcuni soggetti per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020).

Ora, la nuova norma estende ulteriormente il credito, non solo per le strutture turistico ricettive, ma anche per le agenzie di viaggio ed i tour operator, anche per i primi 4 mesi del 2021.

Per quanto concerne le condizioni e le modalità per usufruire del credito in disamina, resta valido quanto contenuto in precedenti documenti dello Studio anche con riferimento alle strutture turistico ricettive con attività solo stagionale.

17. Credito d'imposta per investimenti pubblicitari

Cfr. art. 1 co. 608

Viene prorogato fino al periodo d'imposta 2022 il regime del credito per gli investimenti in campagne pubblicitarie su stampa, radio e tv.

In sintesi, il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari è riconosciuto:

- a imprese, lavoratori autonomi, enti non commerciali;
- nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale (non quindi su radio e TV);
- entro il limite massimo di 50 milioni di euro per ciascun anno.

Di converso, sono escluse le spese sostenute per:

- l'acquisto di spazi nell'ambito della programmazione o dei palinsesti editoriali per pubblicizzare o promuovere televendite di beni e servizi di qualunque tipologia;

- per la trasmissione o per l'acquisto di spot radio e televisivi di inserzioni o spazi promozionali relativi a servizi di pronostici, giochi o scommesse con vincite di denaro, di messaggeria vocale o chat-line con servizi a sovrapprezzo;

Per gli anni 2021 e 2022 il credito d'imposta spetta nella misura del 50% del complesso degli investimenti pubblicitari effettuati solo su giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale.

18. Dividendi e plusvalenze degli OICR esteri

Cfr. art. 1 co. 631-633

Viene equiparato il regime impositivo di dividendi e plusvalenze derivanti da investimenti organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) istituiti nell'Unione europea o nello Spazio economico europeo (SEE) a quello già in vigore per gli OICR istituiti in Italia.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 73, comma 5-*quinquies*, del TUIR gli OICR con sede in Italia e quelli con sede in Lussemburgo (già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato) non sono soggetti all'IRES; questo in quanto viene prevista la tassazione esclusiva al momento della loro percezione e/o realizzo da parte dell'investitore (eliminando il precedente regime che basava l'imposizione sul risultato di gestione maturato).

Pertanto, con questa nuova norma, gli OICR esteri non sono più soggetti ad imposizione sui dividendi distribuiti dalle società italiane e sulle plusvalenze da cessione di partecipazioni.

Per completezza ricordiamo che fino al 2020, tutti gli OICR esteri:

- erano soggetti a una ritenuta a titolo d'imposta o un'imposta sostitutiva del 26% sui dividendi distribuiti da società italiane (art. 27 co. 3 e 27-ter del DPR 600/73);
- erano soggetti ad un'imposta sostitutiva del 26% sulle plusvalenze realizzate su partecipazioni in società italiane (di fatto applicabile solo alle cessioni di partecipazioni qualificate, in ragione dei regimi di extraterritorialità e di esenzione previsti per le partecipazioni non qualificate rispettivamente dall'art. 23 co. 1 lett. f) n. 1 del TUIR e dall'art. 5 co. 5 del DLgs. 461/97).

I Fondi esteri interessati dall'esclusione di ritenuta e l'imposta sostitutiva (entrambe del 26%) sono nello specifico i seguenti:

- conformi alla direttiva 2009/65/CE (direttiva UCITS);
- e a quelli non conformi a tale direttiva, il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE (direttiva AIFM), istituiti in Stati membri UE e negli Stati aderenti allo SEE (Islanda, Liechtenstein e Norvegia).

Decorrenza

L'esenzione da ritenuta in commento si applica agli utili percepiti a decorrere dall'1.1.2021 e per le plusvalenze realizzate dalla medesima data.

19. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

Cfr. art. 1 co. 1051-1065

Per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dal 16/11/2020 al 31/12/2022 (fino al 30/06/2023 nel caso del c.d. "termine lungo" qualora l'ordine sia stato accettato dal venditore entro il 31/12/2022 e sia stato corrisposto un acconto almeno pari al 20%) sono state estese temporalmente e rimodulate le agevolazioni previste dalla previgente normativa (all'art. 1 co. 184-197 L. 160/2019).

Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali e immateriali strumentali nuovi ordinari (che non rispettano i requisiti "4.0" di cui agli allegati A e B della Legge 232/2016), è riconosciuto alle imprese e agli esercenti arti e professioni:

- per gli investimenti effettuati dal 16/11/2020 al 31/12/2021, nella misura del 10% del costo (elevata al 15% per gli investimenti nel lavoro agile, c.d. "smart working" e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro;
- per gli investimenti effettuati nel corso dell'anno 2022 (compreso il termine lungo), nella misura del 6% del costo e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali nuovi "4.0", compresi nell'Allegato A alla Legge 232/2016, è riconosciuto alle sole imprese:

- per gli investimenti effettuati dal 16/11/2020 al 31/12/2021, nella misura del 50% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del 30% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro e del 10% per gli investimenti tra 10 e 20 milioni di euro;
- per gli investimenti effettuati nel corso dell'anno 2022 (compreso il termine lungo), nella misura del 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del 20% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro e del 10% per gli investimenti tra 10 e 20 milioni di euro.

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni immateriali nuovi "4.0" compresi nell'Allegato B alla Legge 232/2016, è riconosciuto alle sole imprese nella misura del 20% del costo nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile IRAP.

Modalità di utilizzo dell'agevolazione

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile in compensazione, con tributi e contributi, solo mediante compensazione all'interno del modello F24, senza necessità di preventiva dichiarazione dei redditi e senza applicabilità dei limiti alla compensazione annua;
- spetta per i beni materiali e immateriali sia ordinari sia "4.0" in tre quote annuali di pari importo; per i soli soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro che abbiano effettuato investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" dal 16/11/2020 al 31/12/2021 spetta in un'unica quota annuale;
- nel caso di investimenti in beni ordinari è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre nel caso di investimenti in beni "4.0" a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione.

Documentazione

Nella fattura di acquisto dei beni deve essere riportato l'espreso riferimento normativo dell'agevolazione, ad esempio " Beni agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi 1054-1058, Legge 178/2020".

Per i beni "4.0" di costo unitario superiore a 300.000 euro è richiesta 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

mentre nel caso di beni di costo unitario inferiore a tale soglia l'onere documentale può essere sostituito da dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 445/2000 da parte del legale rappresentante. Per i beni "4.0" è inoltre prevista una comunicazione da effettuare al Ministero dello Sviluppo Economico, attualmente ancora non definita in attesa di apposita disposizione attuativa.

20. Credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione

Cfr. art. 1 co. 1064

La Legge di Bilancio 2021 proroga dal 2020 al 2022 il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, con alcune modifiche in merito alla misura dell'agevolazione.

Misura dell'agevolazione

La norma agevolativa riconosce un credito d'imposta in funzione della tipologia di investimenti:

- Per le attività di ricerca e sviluppo agevolabili il credito d'imposta spetta in misura pari al 20% della relativa base di calcolo nel limite massimo di 4 milioni di euro.
- Per le attività di innovazione tecnologica il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 10% della relativa base di calcolo o al 15% in caso di obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 nel limite massimo di 2 milioni di euro.
- Per le attività di design e ideazione estetica, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 10% della relativa base di calcolo nel limite massimo di 2 milioni di euro.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile IRAP.

Modalità di utilizzo dell'agevolazione

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- è utilizzabile in compensazione, con tributi e contributi, solo mediante compensazione all'interno del modello F24, senza necessità di preventiva dichiarazione dei redditi e senza applicabilità dei limiti alla compensazione annua;
- in tre quote annuali di pari importo;

- a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

Documentazione

I beneficiari del credito d'imposta sono tenuti a redigere e conservare una relazione tecnica asseverata che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti in corso di realizzazione.

Nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate e svolte internamente all'impresa, la relazione:

- deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto;
- deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del DPR 445/2000.

Nel caso in cui le attività di ricerca siano commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo.

I beneficiari devono effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico al solo fine di consentire al Ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, e quindi non costituisce condizione preventiva di accesso.

21. Modifiche alla disciplina del c.d. “esterometro”

Cfr. art. 1 co. 1103

È prevista una revisione della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere (c.d. “esterometro”).

A partire dal'1.1.2022, la trasmissione dei dati non avverrà più tramite esterometro ma utilizzando il Sistema di interscambio.

In particolare:

- la comunicazione dovrà essere effettuata adottando il formato XML, già in uso per l'emissione delle fatture elettroniche;
- i dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato dovranno essere trasmessi telematicamente entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;

- i dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato dovranno essere trasmessi telematicamente entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento che comprova l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

22. Novità in materia di trasmissione telematica dei corrispettivi

Cfr. art. 1 co. 1109-1114

Vengono introdotte alcune novità nella disciplina relativa alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2 del D.lgs. 127/2015.

Termini di memorizzazione e rilascio dei documenti certificativi

Viene stabilito che la memorizzazione elettronica dei dati dei corrispettivi, nonché la consegna, a richiesta del cliente, della fattura o del documento commerciale devono avvenire non oltre il momento di ultimazione dell'operazione.

Utilizzo di POS evoluti per la trasmissione dei corrispettivi

Viene differita all'01/07/2021 la possibilità per gli esercenti di avvalersi di sistemi evoluti di incasso (es. POS evoluti) per adempiere l'obbligo di memorizzazione e invio dei dati dei corrispettivi giornalieri (art. 2 co. 5-bis del D.lgs. 127/2015).

Nuovo regime sanzionatorio

Viene previsto uno specifico regime sanzionatorio per errori nella memorizzazione/trasmissione dei corrispettivi, a decorrere dal 01/01/2021.

In caso di omessa o tardiva trasmissione dei corrispettivi giornalieri oppure per incompleta/infedele trasmissione, viene irrogata una sanzione in misura fissa pari a 100 euro per trasmissione (non per operazione) nella misura in cui ciò non abbia avuto riflesso sulla liquidazione dell'IVA, senza applicazione del cumulo giuridico.

La mancata memorizzazione/trasmissione di un'operazione è sanzionata, per ciascuna operazione, in misura pari al 90% dell'imposta per l'operazione non memorizzata/trasmessa, con una sanzione minima pari a 500 euro.

La medesima sanzione del 90% si applica nelle ipotesi di mancato o irregolare funzionamento degli strumenti di trasmissione e memorizzazione dei corrispettivi. Nel caso non risultino annotazioni omesse, la mancata tempestiva richiesta di intervento per

la manutenzione o l'omessa verifica periodica di tali strumenti è punita con la sanzione da 250 a 2.000 euro.

La medesima sanzione del 90% si applica nelle ipotesi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto.

Qualora siano state contestate, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo circa la memorizzazione/trasmissione dei corrispettivi compiute in giorni diversi, è disposta la sanzione accessoria della chiusura dei locali commerciali da 3 giorni ad un mese.

È inoltre previsto che le sanzioni previste per l'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale, ovvero:

- Sanzione da 1.000 a 4.000 euro prevista dall'art. 11, co. 5, D.lgs. 471/1997;
- Sospensione da 15 giorni a 2 mesi (da 2 a 6 mesi in caso di recidiva) prevista dall'art. 12, co. 3, D.lgs. 471/1997;

si applichino anche ai casi di omessa installazione degli strumenti per la trasmissione telematica dei corrispettivi.

Viene infine prevista una sanzione dal 3.000 a 12.000 euro, sempre che il fatto non costituisca reato, nel caso di manomissione o alterazione degli strumenti di trasmissione e memorizzazione dei corrispettivi o nell'utilizzo di strumenti manomessi o alterati.

23. Proroga della rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni non quotate

Cfr. art. 1 co. 1122-1123

La Legge di Bilancio 2021 estende anche al 2021 la possibilità di rideterminare il costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni disciplinate dagli articoli 5 e 7 della Legge 448/2001, previo pagamento dell'imposta sostitutiva fissata nella misura dell'11%.

L'agevolazione si applica a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia con riferimento alle partecipazioni non quotate ed ai terreni posseduti alla data dell'01/01/2021 al di fuori del regime d'impresa.

Per usufruire dell'agevolazione, il contribuente deve essere in possesso di una perizia di stima della partecipazione o del terreno asseverata da un professionista abilitato entro il 30/06/2021 ed entro la medesima data deve aver versato l'imposta sostitutiva sul valore

di perizia, così da affrancare in tutto o in parte le plusvalenze conseguite ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. a) - *c-bis*) del TUIR, nel caso in cui le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

* * *

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Milano, 26 gennaio 2021

D&B TAX Accounting S.r.l. STP

* * *

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Circolare hanno carattere divulgativo e non esprimono un parere professionale.

Esse non sono pertanto sufficienti per adottare decisioni operative o per assumere impegni di qualsiasi natura.

La proprietà è di D&B TAX ACCOUNTING S.R.L. STP

Per ulteriori approfondimenti potete contattare i professionisti di riferimento:

Dott.ssa Stefania Barsalini – Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dott.ssa Elisabetta Lucchini – Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dott. Emanuele Tommasi di Vignano – Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dott. Matteo Bugli – Dottore in Giurisprudenza

Dott. Pierpaolo Vodola – Dottore Commercialista