

Roma

00187|Piazza dei Santi Apostoli 66
Tel. +39 06 88803800
segreteria.roma@leoassociati.it

Milano

20129|Viale Bianca Maria 24
Tel. +39 02 087246000
segreteria.milano@leoassociati.it

Trento

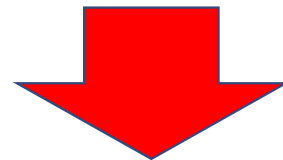
38121|Viale del Brennero 139
Tel. +39 04 611412179
segreteria.trento@leoassociati.it

L'inquadramento generale delle disposizioni fiscali contenute nella Legge di bilancio e nei recenti provvedimenti normativi

Prof. Avv. Maurizio Leo
9 febbraio 2021

I provvedimenti normativi del 2020 e dell'inizio del 2021

- Il 2020 e l'inizio del 2021 è stato un periodo che, vuoi a causa della pandemia, vuoi a causa di una certa tendenza alla decretazione d'urgenza da parte del Governo, si è contraddistinto per la ricchezza della produzione normativa.

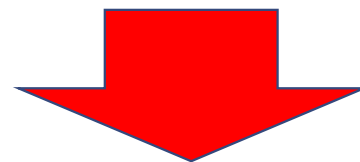


- ✓ Da un lato, abbiamo la decretazione emergenziale (i cc.dd. Decreti *coronavirus*),
 1. D.L. n. 18/2020 → c.d. «*Cura Italia*»,
 2. D.L. n. 23/2020 → c.d. «*Liquidità*»,
 3. D.L. n. 34/2020 → c.d. «*Rilancio*»,
 4. D.L. n. 104/2020 → c.d. «*Agosto*»
 5. I «*Decreti Ristori*» → quattro decreti convertiti con un'unica legge di conversione;
 6. I decreti legge nn. 3/2021 e 7/2021 (cc.dd. **Decreti Riscossione**).
- ✓ Dall'altro lato, la **Legge di bilancio 2021** → legge n. 178 del 2020.

I provvedimenti normativi del 2020 e dell'inizio del 2021

L'assetto complessivo dei cc.dd. decreti *coronavirus* è contraddistinto, in particolare, da:

- ✓ moltissime disposizioni di **proroga di adempimenti/versamenti** fiscali (sia ordinari che straordinari), a partire dal Decreto Cura Italia, taluni generalizzati, altri diversificati in base alla localizzazione geografica o al calo di ricavi/fatturato o al settore di attività.
- ✓ un'infinità di micro-misure agevolative di natura prevalentemente assistenziale (bonus 600 euro, bonus monopattini, contributi a fondo perduto etc.).
- ✓ la previsione, in un quadro normativo spesso frammentario e confuso, di moltissimi decreti attuativi delle disposizioni agevolative, forieri di incertezze per contribuenti e operatori del diritto (es. la disciplina del cd. super-bonus 110%).



Qualità non eccelsa della legislazione → basti osservare l'uso incoerente della terminologia utilizzata per distinguere i beneficiari delle singole agevolazioni. A volte, ad esempio, si fa riferimento al concetto di fatturato, altre volte a quello di ricavi/compensi, concetti il cui utilizzo andrebbe attentamente ponderato.

Norme discriminatorie difficilmente giustificabili → es. l'esclusione dei professionisti ordinistici dal contributo a fondo perduto disciplinato dall'art. 25 del Decreto Rilancio.

**Gli interventi sostanziali di maggior
rilievo dei decreti *coronavirus* – le
norme di rivalutazione**

Gli interventi sostanziali di maggior rilievo dei decreti *coronavirus* (1/2)

- In questo quadro normativo così frammentario, si segnalano, tuttavia, già prima della Legge di bilancio 2021, alcuni provvedimenti sicuramente apprezzabili a beneficio delle imprese.

1. La nuova rivalutazione dei beni e delle partecipazioni del Decreto Agosto

- Il Decreto Agosto ha riaperto i termini per la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, da effettuarsi nei bilanci relativi al 2020 con riferimento ai beni risultanti dal bilancio precedente.



- ✓ possibilità di attribuire **rilevanza solo civilistica** alla rivalutazione (senza il pagamento di alcuna imposta sostitutiva);
- ✓ **significativa riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva** per il riconoscimento anche fiscale dei maggiori valori al **3 per cento** (per beni ammortizzabili e non);
- ✓ possibilità di **rivalutare anche singoli beni** senza dover rispettare il previgente vincolo della rivalutazione per «categorie omogenee»;
- ✓ **immediato riconoscimento degli effetti fiscali** della rivalutazione già a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021, ad esempio in relazione alla deduzione dell'ammortamento (dei maggiori valori).
 - ✓ per le **eventuali plusvalenze** derivanti da operazioni realizzative il maggior valore rileva, invece, dopo un periodo di moratoria triennale.

Gli interventi sostanziali di maggior rilievo dei decreti coronavirus (2/2)

- ✓ Andrebbe valutata nei prossimi provvedimenti normativi:
 1. **la proroga della rivalutazione alle favorevoli condizioni del Decreto Agosto anche per i bilanci 2021 con riferimento ai beni risultanti dai bilanci 2020.**
 - Nei bilanci 2021 e 2022 torneranno, invece, a rivivere le meno favorevoli disposizioni dell'art. 1, commi 696 e ss. della Legge di bilancio 2020 (che prevedeva, ad esempio, il pagamento di un'imposta sostitutiva del 12/10 per cento per beni ammortizzabili e non) prorogate dall'art. 12-ter del **Decreto Liquidità**.
 2. **la possibilità di uno slittamento del pagamento della rata dell'imposta sostitutiva che scade in coincidenza con il saldo IRES 2020 (30 giugno), in un periodo che sarà pienissimo di scadenze fiscali e in cui cesserà anche la moratoria sui finanziamenti delle PMI.**

2. La rivalutazione gratuita per le imprese dei settori alberghiero e termale

L'art. 6-*bis* del Decreto Liquidità ha introdotto una norma speciale di rivalutazione gratuita, con rilevanza anche fiscale, dei beni e delle partecipazioni, per le imprese operanti nei settori alberghiero e termale, da effettuarsi in uno o in entrambi i bilanci relativi ai due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 → **norma in attesa di chiarimenti in ordine all'individuazione dei soggetti interessati con riferimento alle strutture ricettive diverse dagli alberghi.**

**Le principali disposizioni di natura
agevolativa contenute nei decreti –
coronavirus e gli Aiuti di Stato**

Le principali
disposizioni di
natura
agevolativa
contenute nei
decreti
coronavirus –
Aiuti di Stato

- I decreti coronavirus hanno, poi, introdotto numerose misure agevolative, di varia natura, la stragrande maggioranza delle quali qualificate come aiuti di Stato e, pertanto, soggette ai limiti e alle condizioni previste (v. *infra*) dalla Comunicazione della Commissione europea 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del Covid-19*» (cd. *Temporary Framework*) e in particolare della sezione 3.1. «*agevolazioni fiscali e di pagamenti*»



Agevolazioni dei decreti coronavirus qualificate come aiuto di Stato

- ✓ i contributi per la riconversione della produzione per dispositivi medici e mascherine (art. 5 D.L. Cura Italia);
- ✓ il contributo a fondo perduto a fronte di perdite rilevanti di fatturato per imprese con ricavi fino a 5 milioni di euro (art. 25 D.L. Rilancio);
- ✓ interventi per il rafforzamento patrimoniale delle medie imprese (art. 26 D.L. Rilancio);
- ✓ il credito d’imposta per i canoni di locazione (art. 28 D.L. Rilancio);
- ✓ il credito d’imposta per l’adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120 D.L. Rilancio);
- ✓ misure di sostegno alle imprese per la riduzione del rischio da contagio nei luoghi di lavoro (art. 95 D.L. Rilancio)
- ✓ lo stralcio dell’IRAP (art. 24 D.L. Rilancio).

Le principali
disposizioni di
natura
agevolativa
contenute nei
decreti
coronavirus –
Aiuti di Stato

Lo stralcio dell'IRAP – art. 24 D.L. Rilancio

- La principale delle misure agevolative introdotte dai decreti *coronavirus* e qualificate come aiuti di Stato è lo stralcio dell'IRAP previsto dall'art. 24 del Decreto Rilancio.
- Tale disposizione prevede, per i contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 250 milioni di euro nel 2019, l'esclusione dall'obbligo del versamento:
 - del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i “solari”);
 - della prima rata dell'acconto IRAP relativo al periodo d'imposta successivo (2020, per i “solari”).

I limiti degli aiuti di Stato

Le misure agevolative dei decreti coronavirus e i limiti degli aiuti di Stato

- Come anticipato, la gran parte delle misure agevolative sono concesse nei limiti e alle condizioni della **Sezione 3.1 del *Temporary Framework*** della Commissione europea 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19*” che accordava la concessione di “*agevolazioni fiscali o di pagamenti*” nel limite massimo di euro 800.000 **complessivi quale somma di tutte le agevolazioni**, come chiarito, fra l’altro, dalla circolare del Dipartimento delle Politiche Europee del 18 giugno 2020, pubblicata lo scorso 23 ottobre 2020.
- Il limite del paragrafo 3.1. è stato di recente innalzato dalla Commissione Europea con la comunicazione n. 564/2021 del 28 gennaio 2021 che ha anche prorogato il termine di scadenza dal 30 giugno 2021 al 31 dicembre 2021.

Il caso particolare dell'IRAP

- Con specifico riferimento allo **stralcio dell'IRAP**, l'art. 1, comma 6, del Decreto "*Ristori-quater*" (pubblicato il 29 novembre 2020) ha prorogato al 30 aprile 2021 il termine per avvalersi della sanatoria per il mancato pagamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 nell'ipotesi in cui tali somme avrebbero, invece, dovuto essere corrisposte per il mancato rispetto dei limiti comunitari, consentendo di pagare l'imposta a suo tempo non versata senza applicazioni di sanzioni, né interessi.
- Il termine originario era fissato al 30 novembre 2020 dal Decreto Agosto.

Una proroga
motivata
dall'incertezza
– due questioni
ancora aperte

1. La possibile applicazione del par. 3.12 del *Temporary Framework*

Nella risposta all'Interrogazione Parlamentare del 18 novembre 2020, n. 5-05005, richiesta una verifica in ordine alla possibilità di applicare il par. 3.12 “*Sostegno per i costi fissi non coperti delle imprese*” del *Temporary Framework*, con limite a 3 milioni di euro, **oggi innalzato a 10 milioni di euro**, è stato affermato che «*Rispetto alla riconducibilità dell'agevolazione prevista dal citato articolo 24 del decreto-legge n. 34/2020 alla citata Sezione 3.12, si segnala che sono attualmente in corso contatti con i competenti Servizi della Commissione europea in ordine alla possibilità di applicare tale sezione – e, quindi, il più alto massimale ivi previsto*».

2. L'applicabilità del limite degli aiuti di Stato alla singola impresa o al Gruppo

- La medesima risposta all'interrogazione parlamentare del 18 novembre 2020, n. 5-05005 ha chiarito, basandosi sulla normativa comunitaria in materia di Aiuti di Stato *de minimis*, che il limite degli aiuti va riferito complessivamente al gruppo cui la singola impresa appartiene.
- Assonime (circ. 12/2020) e Confindustria sostengono però che quelle previste dal *Temporary Framework* sono misure di carattere straordinario e compensativo (di ristoro) per la singola impresa e che, dunque, in tal caso, andrebbero superate le conclusioni elaborate dalla stessa Commissione Europea e dalla giurisprudenza comunitaria con riferimento agli aiuti di Stato *de minimis* per adottare una nozione di impresa ristretta e non riferita al gruppo.

**Le disposizioni in materia di proroga
di versamenti/adempimenti e
accertamenti fiscali**

**Le disposizioni in
materia di
proroga di
versamenti/
adempimenti
fiscali -
Lo stato dell'arte**

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

I cc.dd. Decreti Ristori

- D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 (c.d. Decreto “Ristori”), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 28 ottobre 2020, n. 269, entrato in vigore il 29.10.2020;
- D.L. 9 novembre 2020, n. 149 (c.d. Decreto “Ristori-bis”), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 9 novembre 2020, entrato in vigore il 10 novembre 2020;
- D.L. 23 novembre 2020, n. 154 (c.d. Decreto “Ristori-ter”), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 23 novembre 2020, entrato in vigore il 23 novembre 2020;
- D.L. 30 novembre 2020, n. 157, (c.d. Decreto “Ristori-quater”), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 30 novembre 2020, entrato in vigore il 30 novembre 2020.

Convertiti con un'unica legge di conversione: legge n. 176 del 2020

I cc.dd. Decreti Riscossione

- D.L. n. 3/2021 e D.L. n. 7/2021.

La proroga dei versamenti ordinari

La proroga dei versamenti ordinari - secondo acconto imposte dirette e IRAP

1. SECONDO ACCONTO IMPOSTE DIRETTE E IRAP

1.1. SOGGETTI ISA (art. 98 Decreto Agosto e art. 9-quinquies Legge di conversione Decreti Ristori)

- È stato prorogato dal 30 novembre 2020 al **30 aprile 2021** il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi e dell'Irap per i **soggetti Isa** (soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale, e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a euro 5.164.569,00) che:
 1. hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di **almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente (art. 98 del Decreto Agosto); o in alternativa**
 2. indipendentemente dal calo del fatturato o dei corrispettivi, esercitano una delle attività che sono state sospese o limitate a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, individuate negli allegati 1 e 2 al Decreto *Ristori-bis* e hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle cd. "zone rosse" come individuate al 26 novembre 2020, oppure gestiscono ristoranti nelle cd. zone arancioni e rosse (art. 9-quinquies legge di conversione Ristori).

In mancanza dei predetti requisiti tutti i soggetti ISA potevano comunque beneficiare della proroga generalizzata del termine al 10 dicembre 2020.

La proroga dei versamenti ordinari - secondo acconto imposte dirette e IRAP

1. SECONDO ACCONTO IMPOSTE DIRETTE E IRAP

1.1. SOGGETTI NON ISA (art. 9-*quinquies* Legge di conversione Decreti Ristori)

- Analoga proroga al 30 aprile 2021 spetta:
 - a tutti i soggetti esercenti attività d'impresa, arte e professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi **non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31 dicembre 2020** e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33 per cento nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente;
 - **a prescindere dai requisiti relativi ai ricavi o compensi e alla diminuzione del fatturato o dei corrispettivi**, ai soggetti che operano nei settori economici individuati negli allegati 1 e 2 al Decreto *Ristori-bis* aventi domicilio fiscale o sede operativa nelle cd. "zone rosse" alla data del 26 novembre 2020 e agli esercenti servizi di ristorazione localizzati nelle cd. "zone rosse" e "zone arancioni".

In mancanza dei predetti requisiti tali soggetti potevano comunque beneficiare della proroga generalizzata del termine al 10 dicembre 2020.

1. SECONDO ACCONTO IMPOSTE DIRETTE E IRAP

La proroga dei versamenti ordinari - secondo acconto imposte dirette e IRAP

LA PROROGA DEI VERSAMENTI ORDINARI	
SECONDO ACCONTO IMPOSTE DIRETTE E IRAP (proroga dal 10 dicembre 2020 al 30 aprile 2021)	
SOGGETTI	CONDIZIONI
<p>SOGGETTI ISA (soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale, e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a euro 5.164.569,00)</p>	<p>A. diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente (art. 98 Decreto Agosto) <u>oppure</u> B. indipendentemente dal calo di fatturato e corrispettivi, esercitano una delle attività che sono state sospese o limitate a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, individuate negli allegati 1 e 2 al Decreto Ristori-bis e hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle cd. "zone rosse" come individuate al 26 novembre 2020, oppure gestiscono ristoranti nelle cd. Zone arancioni e rosse (art. 9-<i>quinquies</i> Ristori)</p>
<p>SOGGETTI NON ISA</p>	<p>La proroga spetta anche: A. a tutti i soggetti esercenti attività d'impresa, arte e professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33 per cento nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente B. a tutti i soggetti che, indipendentemente dal calo di fatturato e corrispettivi, esercitano una delle attività che sono state sospese o limitate a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, individuate negli allegati 1 e 2 al Decreto Ristori-bis e hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle cd. "zone rosse" come individuate al 26 novembre 2020, oppure gestiscono ristoranti nelle cd. Zone arancioni e rosse. (art. 9-<i>quinquies</i> Ristori)</p>

La proroga dei versamenti ordinari - IVA, ritenute e contributi relativi al mese di novembre 2020

Sospensione dei versamenti fiscali di novembre 2020 (art. 13-ter Legge di conversione decreto Ristori)

- Differimento al 16 marzo 2021 (o in quattro rate di pari importo a partire da tale data) dei versamenti in scadenza nel mese di novembre 2020 relativi a:
 - ✓ ritenute alla fonte per redditi di lavoro dipendente e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, operate da sostituti d'imposta;
 - ✓ imposta sul valore aggiunto (es. IVA di ottobre in scadenza il 16 novembre e IVA del trimestre luglio-agosto-settembre in scadenza il 16 novembre);
 - ✓ contributi previdenziali e assistenziali.
- Beneficiano della sospensione di tali versamenti:
 - i. soggetti che esercitano le attività economiche sospese ai sensi del DPCM 3 novembre 2020 con domicilio fiscale, sede legale o operativa in tutto il territorio nazionale (palestre, terme, piscine).
 - ii. Ristoranti nelle zone arancioni o rosse;
 - iii. Soggetti aventi domicilio fiscale, sede legale o operativa in zona rossa con codice ATECO rientrante fra quelli dell'Allegato 2 al Decreto Ristori (commercio al dettaglio, grandi magazzini).

In sintesi: nessun requisito di calo di fatturato → rileva il settore di attività e la localizzazione geografica

La proroga dei versamenti ordinari - IVA, ritenute e contributi relativi al mese di dicembre 2020

D. Sospensione dei versamenti fiscali di dicembre 2020 (art. 13-*quater* Legge di conversione decreto Ristori)

- Differimento al 16 marzo 2021 (o in quattro rate di pari importo a partire da tale data) dei versamenti in scadenza nel mese di dicembre 2020 relativi a:
 - ✓ ritenute alla fonte per redditi di lavoro dipendente e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, operate da sostituti d'imposta;
 - ✓ imposta sul valore aggiunto (es. IVA di novembre in scadenza il 16 dicembre o acconto IVA annuale in scadenza il 28 dicembre);
 - ✓ contributi previdenziali e assistenziali.
- Beneficiano della sospensione di tali versamenti:
 - soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a **50 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di **almeno il 33 per cento nel mese di novembre 2020 rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.**
 - **A prescindere dai requisiti relativi ai ricavi o compensi e alla diminuzione del fatturato:**
 - i. soggetti che esercitano le attività economiche sospese ai sensi del DPCM 3 novembre 2020 con domicilio fiscale, sede legale o operativa in tutto il territorio nazionale (terme, palestre, piscine);
 - ii. Ristoranti nelle zone arancioni o rosse;
 - iii. Soggetti aventi domicilio fiscale, sede legale o operativa in zona rossa con codice ATECO rientrante fra quelli dell'Allegato 2 al Decreto Ristori (commercio al dettaglio, grandi magazzini).

La proroga dei versamenti ordinari - IVA, ritenute e contributi

LA PROROGA DEI VERSAMENTI ORDINARI	
IVA, RITENUTE ALLA FONTE PER REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI - PROROGA AL 16 MARZO 2021 o in 4 rate mensili a partire dal 16 marzo	
PERIODO DI RIFERIMENTO	CONDIZIONI
<p>NOVEMBRE '20 (fra gli altri IVA di ottobre in scadenza il 16 novembre e IVA del trimestre luglio-agosto-settembre in scadenza il 16 novembre)</p>	<p><u>nessun requisito di calo di fatturato - rileva il settore di attività e la localizzazione geografica</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. soggetti che esercitano le attività economiche sospese ai sensi del DPCM 3 novembre 2020 con domicilio fiscale, sede legale o operativa in tutto il territorio nazionale (palestre, sale bingo, piscine). 2. attività di ristorazione in zona rossa o arancione 3. soggetti aventi domicilio fiscale, sede legale o operativa in tutto il territorio nazionale in zona rossa con codice ATECO rientrante fra quelli dell'Allegato 2 al Decreto Ristori (es. grandi magazzini, commercio al dettaglio).
<p>DICEMBRE '20 (IVA di novembre in scadenza il 16 dicembre o acconto IVA annuale in scadenza il 28 dicembre)</p>	<p>A. soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33 per cento nel mese di novembre 2020 rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.</p> <p>B. A prescindere dai requisiti relativi ai ricavi o compensi e alla diminuzione del fatturato:</p> <ul style="list-style-type: none"> - soggetti che esercitano le attività economiche sospese ai sensi del DPCM 3 novembre 2020 con domicilio fiscale, sede legale o operativa in tutto il territorio nazionale (palestre, sale bingo, piscine); - Ristoranti nelle zone arancioni o rosse; - Soggetti aventi domicilio fiscale, sede legale o operativa in zona rossa con codice ATECO rientrante fra quelli dell'Allegato 2 al Decreto Ristori (es. grandi magazzini, commercio al dettaglio)

La proroga dei versamenti straordinari

La proroga dei versamenti straordinari

A. Versamenti derivanti da cartelle di pagamento emesse anteriormente all'8 marzo 2020

- **D.L. n. 7/2020** → I pagamenti i cui termini scadono dall'8 marzo 2020 al 28 febbraio 2021 devono avvenire, in unica soluzione, entro la fine del mese successivo, cioè entro il 31 marzo 2021.
- Prima del DL 7/2021, il termine finale stabilito dal D.L. n. 3/2021 del periodo di sospensione era il 31 gennaio 2021 e il pagamento sarebbe dovuto avvenire entro il 28 febbraio 2021.

N.B. → Possibilità di chiedere la dilazione delle somme entro il 31 marzo 2021.

B. Termini di notifica delle cartelle di pagamento

I termini di sospensione della notifica degli atti della riscossione sono stati prorogati dal D.L. n. 7/2021 di un ulteriore mese, dal **31 gennaio al 28 febbraio 2021**.

C. Versamenti da rottamazione dei ruoli in scadenza nel 2020

- I pagamenti delle rate da rottamazione dei ruoli e da saldo e stralcio degli omessi pagamenti scaduti nel corso del 2020 possono avvenire, senza che ciò causi la decadenza dalla definizione, entro il 1° marzo 2021.
 - Tale pagamento deve essere tempestivo e non può essere oggetto di rateazione.

Gli interventi mancanti

Gli interventi sullo slittamento dei pagamenti dimenticano, però, talune fattispecie molte diffuse, quali:

- somme dovute dai contribuenti in base a **mediazioni, conciliazioni e accertamenti con adesione**, in scadenza da ottobre in poi, ovvero tutte fattispecie nelle quali il contribuente ha già raggiunto un accordo col Fisco e si trova esposto al rischio di decadere dall'accordo (e pagare enormi maggiorazioni sanzionatorie) solo per impossibilità a pagare le rate in scadenza nell'attuale contingenza economico-sociale;
- la rata del 30 novembre 2020 e quella del 28 febbraio 2021 per la **chiusura delle liti pendenti** (art. 6 del D.L. n. 119 del 2018) e la definizione dei processi verbali di constatazione (art. 1 del D.L. n. 119 del 2018), ovvero tutte fattispecie per le quali non è previsto il ravvedimento, sicché il mancato pagamento anche solo di una rata cancella tutti i benefici della definizione agevolata *ex lege*.

La proroga dei termini di notifica degli atti impositivi

La proroga dei termini di notifica degli atti impositivi

- Art. 157 Decreto Rilancio (accertamento cd. «a due velocità»)



NORMA ORIGINARIA → Gli avvisi di accertamento, nonché tutti gli atti impositivi (ad esempio atti di contestazione delle sanzioni, avvisi di liquidazione, avvisi di recupero dei crediti d'imposta), che scadono dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 vanno emessi entro il 31 dicembre 2020 ma notificati dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021

A SEGUITO DEI D.L. N. 3 e N. 7 del 2021 (2 mesi di proroga) → gli atti impositivi in scadenza fra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020 sono notificati tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022.

Per la verifica dell'emissione entro il 31 dicembre 2020, farà fede la **data della firma digitale** apposta dal funzionario incaricato.

La legge n. 178 del 2020
(«Legge di bilancio
2021»)

La Legge di bilancio 2021 – considerazioni preliminari

Analizzando la Legge di bilancio 2021 emergono:

- ✓ il solito proliferare disorganico di misure agevolative di varia natura quali crediti d'imposta, detrazioni, *bonus* vari;
- ✓ il primo stanziamento (per quanto insufficiente) di fondi per la riforma fiscale;
- ✓ alcune misure certamente apprezzabili a favore delle imprese:
 - riallineamento dei beni immateriali (tuttavia, non è stata prorogata la rivalutazione dei beni d'impresa del Decreto Agosto);
 - incentivi alle aggregazioni aziendali;
 - proroga del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali;
 - *Bonus* mezzogiorno
 - credito d'imposta ricerca e sviluppo.

L'insufficienza dei fondi stanziati per la riforma fiscale

- È sicuramente apprezzabile, in primo luogo, l'intenzione legislativa di iniziare un percorso di riforma condivisa, anche attraverso la previsione, nell'ultima Manovra (Legge n. 178 del 2020), di un apposito fondo per la riforma fiscale.
- Ad oggi, però, purtroppo, gli stanziamenti effettuati non appaiono sufficienti, posto che le risorse a disposizione di quel fondo ammontano a 8 miliardi di euro per l'anno 2022 e 7 miliardi a regime dall'anno 2023, di cui però 5,5 miliardi di euro l'anno risultano già impegnati nella importante e condivisibile riforma dell'assegno unico per i figli a carico.
- Pensare di riformare il sistema tributario, soprattutto alleggerendo la pressione sui lavoratori e sulle imprese, avendo a disposizione 2,5 miliardi per l'anno 2022 e 1,5 miliardi a regime dall'anno 2023, rappresenta un obiettivo assai arduo da raggiungere.
- La riforma ha necessità dei giusti e più cospicui stanziamenti, che servano a ridurre la pressione fiscale, a intervenire in una logica di potenziamento sulle strutture dell'Amministrazione finanziaria, a creare un sistema (finalmente informatizzato) più efficiente per verifiche e controlli.

Il riallineamento dei beni immateriali

Il riallineamento dei beni immateriali

- L'art. 1, comma 83, della **Legge di bilancio 2021**, ha previsto la possibilità di riallineare i valori civili e fiscali **dell'avviamento e delle altre attività immateriali** a norma dell'art. 110 del Decreto Agosto, con imposizione sostitutiva, quindi, pari al 3%.
 - Tecnicamente, la norma va ad inserire nell'art. 110 citato il nuovo comma *8-bis*, il quale specifica che all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 si applicano le norme dell'art. 14 della L. 342/2000.
- La ratio dell'intervento normativo deriva dalla formulazione dell'art. 10 del DM n. 162 del 2001, secondo cui il regime del riallineamento riguarda i soli beni per i quali è consentita la rivalutazione → La nuova norma si pone, quindi, in deroga a questa previsione generale, consentendo il riallineamento anche per l'avviamento e le “altre attività immateriali”, locuzione quest'ultima che dovrebbe quindi ricomprendere anche la generalità dei costi pluriennali.

La mancata proroga
della rivalutazione del
Decreto Agosto

La mancata proroga della rivalutazione del Decreto Agosto

- Un intervento sicuramente mancante nella Legge di bilancio 2021 è la proroga della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni alle favorevoli condizioni previste dal Decreto Agosto analizzate in precedenza anche per i bilanci 2021 con riferimento ai beni risultanti dai bilanci 2020.
- Nei bilanci 2021 e 2022 torneranno, invece, a rivivere le meno favorevoli disposizioni dell'art. 1, commi 696 e ss. della Legge di bilancio 2020 (che prevedeva, ad esempio, il pagamento di un'imposta sostitutiva del 12/10 per cento per beni ammortizzabili e non) prorogata dall'art. 12-ter dal **Decreto Liquidità**.

✓ Andrebbe valutata nei prossimi provvedimenti normativi:

1. la proroga della rivalutazione alle condizioni del Decreto Agosto anche per i bilanci 2021 con riferimento ai beni risultanti dai bilanci 2020.

- Nei bilanci 2021 e 2022 torneranno, invece, a rivivere le meno favorevoli disposizioni dell'art. 1, commi 696 e ss. della Legge di bilancio 2020 (che prevedeva, ad esempio, il pagamento di un'imposta sostitutiva del 12/10 per cento per beni ammortizzabili e non) prorogate dall'art. 12-ter del **Decreto Liquidità**.

2. la possibilità di uno slittamento del pagamento della rata dell'imposta sostitutiva che scade in coincidenza con il saldo IRES 2020 (30 giugno), in un periodo che sarà pienissimo di scadenze fiscali e in cui cesserà anche la moratoria sui finanziamenti delle PMI.

Gli incentivi alle aggregazioni aziendali

Gli incentivi alle aggregazioni aziendali

- Si introduce un incentivo alle operazioni di aggregazione aziendali realizzate attraverso operazioni di fusione, scissione e conferimento che consiste nel consentire, al soggetto risultante dall'operazione, la trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate riferite a perdite fiscali pregresse, ai sensi dell'art. 84 del TUIR ed eccedenze ACE non ancora utilizzate di cui all'art. 1, comma 4 del D.L. n. 201 del 2011.
- La trasformabilità in credito d'imposta delle DTA è ammessa limitatamente alle perdite fiscali ed eccedenze ACE non utilizzate e maturate *“fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione”*.
- La misura dell'incentivo si aggiunge a quella già prevista dal Decreto Crescita (DL n. 34 del 2019) che consente, in tal caso, il riconoscimento fiscale gratuito dei plusvalori contabili iscritti nel bilancio della società risultante dall'operazione.
- Ai sensi dell'art. 1, comma 234, della Legge di bilancio 2021, la trasformazione in credito d'imposta delle DTA può avvenire in misura non superiore al 2%.

Il credito d'imposta per
investimenti in beni
strumentali nella Legge
di bilancio 2021

**Il credito d'imposta
nella Legge di
bilancio 2020 – la
misura del credito
d'imposta e la
fruizione**

Tipologia di beni	Agevolazioni precedenti	Nuovo credito d'imposta
Beni materiali strumentali "ordinari"	Super-ammortamento ex DL 34/2019 <ul style="list-style-type: none"> ❖ maggiorazione del 30%; ❖ teito massimo costi agevolabili 2,5 milioni di euro. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ aliquota del 6%; ❖ teito massimo costi agevolabili 2 milioni.
Beni materiali strumentali Industria 4.0 (Allegato A alla L.232 del 2016)	Iper-ammortamento ex Legge bilancio 2019 <ul style="list-style-type: none"> ❖ Maggiorazione del 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; ❖ maggiorazione del 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro; ❖ maggiorazione del 50% per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro; ❖ nessuna maggiorazione sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ 40% per investimenti fino a 2,5 milioni; ❖ 20% tra 2,5 e 10 milioni; ❖ Teito massimo costi agevolabili 10 milioni di euro.
Beni immateriali Industria 4.0 (Allegato B alla L. n. 232 del 2016)	Agevolazione per i soli soggetti beneficiari dell'iper-ammortamento: <ul style="list-style-type: none"> ❖ maggiorazione del 40%; ❖ nessun teito massimo ai costi agevolabili. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ aliquota del 15%; ❖ teito massimo costi agevolabili 700.000,00 euro.

Le modifiche della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni strumentali ordinari (materiali e immateriali)

Investimento agevolabile	Periodo di effettuazione dell'investimento	Limite massimo costi ammissibili	Misura del credito d'imposta
Beni strumentali materiali diversi da quelli « Industria 4.0 » dell' Allegato A alla legge 232/2016	Dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 (o al 30 giugno 2022)	2 milioni di euro	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 10 per cento ❖ La misura del credito d'imposta è elevata al 15 per cento per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati al lavoro agile di cui all'art. 18 della legge n. 81 del 2017
	Dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023)	2 milioni di euro	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 6 per cento
NOVITA' Beni strumentali immateriali diversi da quelli « Industria 4.0 » dell' Allegato B alla legge 232/2016	Dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 (o al 30 giugno 2022)	1 milione di euro	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 10 per cento ❖ La misura del credito d'imposta è elevata al 15 per cento per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati al lavoro agile di cui all'art. 18 della legge n. 81 del 2017
	Dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023)	1 milione di euro	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 6 per cento

Le modifiche della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni
strumentali nuovi
indicati nell'Allegato
A alla legge n.
232/2016

Investimento agevolabile	Periodo di effettuazione dell'investimento	Misura del credito d'imposta
Beni strumentali nuovi «Industria 4.0» indicati nell'Allegato A alla legge 232/2016	Dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 (o al 30 giugno 2022)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 50 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro ❖ 30 per cento del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro ❖ 10 per cento del costo per la quota di investimenti superiore a 10 milioni di euro e fino al limite max 20 milioni di euro.
	Dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 40 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro ❖ 20 per cento del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro ❖ 10 per cento del costo per la quota di investimenti superiore a 10 milioni di euro ed entro 20 milioni di euro.

Le modifiche della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni immateriali nuovi indicati nell'Allegato B alla legge n. 232/2016

Investimento agevolabile	Periodo di effettuazione dell'investimento	Misura del credito d'imposta
Beni immateriali « Industria 4.0 » indicati nell' <u>Allegato B</u> alla legge 232/2016	Dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023)	❖ 20 per cento del costo nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Novità della Legge di bilancio 2021 - Calcoli di convenienza fra «versione 2020» e «versione 2021» del credito d'imposta

NOVITA' DELLA LEGGE DI BILANCIO 2021

- 1) Estensione del credito d'imposta ordinario anche ai beni immateriali diversi da quelli 4.0.
- 2) Misura del credito d'imposta più elevata nel 2021 rispetto al 2020 e al 2022.

CALCOLI DI CONVENIENZA 2020-2021

- La disciplina del credito d'imposta prevista nella Legge di bilancio 2021 viene in parte a sovrapporsi, per orizzonte temporale di riferimento, con quella precedentemente in vigore, in quanto decorre dal 16 novembre 2020.
 - Oggetto della disciplina della Legge di bilancio 2020 sono gli investimenti effettuati nell'anno 2020 (e dunque anche dopo la data del 16 novembre 2020 che rileverà per la nuova agevolazione), con possibile estensione al 30 giugno 2021 (previa «prenotazione» entro la fine del 2020).
- È stata, quindi, necessaria, da parte delle imprese **un'adeguata valutazione di convenienza con riguardo agli investimenti effettuati a cavallo tra 2020 e 2021**, anche in considerazione del fatto che la «nuova» disciplina agevola maggiormente gli investimenti effettuati nel primo periodo temporale di riferimento (16 novembre 2020-31 dicembre 2021, con possibile estensione al 30 giugno 2022), nonché in considerazione delle misure più elevate del credito d'imposta per gli investimenti 2021 e della necessità di rispettare il *plafond* massimo dell'investimento.

Calcolo di convenienza con riferimento all'ammontare dell'investimento

Esempio

Impresa che ha pianificato per gli anni 2021 e 2022 investimenti in beni «non Industria 4.0» per complessivi euro 2,5 milioni avrà interesse a limitare quelli del 2021 a 2 milioni di euro (importo massimo agevolabile e credito spettante nella misura del 10%), spostando al 2022 l'investimento riguardante l'ulteriore mezzo milione di euro (anche se per quest'ultimo spetta un credito d'imposta non del 10% ma soltanto del 6%).

Pertanto, in questo caso, gli investimenti da effettuare entro il 30 giugno 2022 non dovranno essere «prenotati» (ordine e acconto del 20%) entro la fine 2021; diversamente si cumulerebbero con quelli effettuati in tale anno, provocando il superamento del *plafond* 2021 e l'impossibilità di avvalersi del nuovo *plafond* 2022.

Il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

- È stata prorogata agli investimenti realizzati fino al 31 dicembre 2022 la disciplina del credito d'imposta in favore delle imprese che acquisiscono, anche tramite *leasing*, beni strumentali nuovi (macchinari, impianti e attrezzature varie) facenti parte di un progetto di investimento iniziale, destinati a strutture produttive nelle "zone assistite" ubicate nelle regioni del Mezzogiorno. Si tratta di Campania, Puglia, Calabria, Sicilia, Basilicata e Sardegna, Abruzzo e Molise.
- per le Regioni Calabria, Puglia, Campania, Sicilia, Basilicata e Sardegna, l'intensità massima dell'aiuto è pari:
 - i. al 45% del costo complessivo dei beni acquisiti per le piccole imprese,
 - ii. al 35% per le medie imprese,
 - iii. al 25% per le grandi imprese;
- per le Regioni Abruzzo e Molise, l'intensità massima dell'aiuto a finalità regionale è pari:
 - i. al 30% per le piccole imprese,
 - ii. al 20% per le medie imprese,
 - iii. al 10% per le grandi imprese.

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

La quota di costo complessivo dei beni agevolabili deve essere al massimo pari, per ciascun progetto di investimento, a:

- 3 milioni di euro per le piccole imprese;
 - 10 milioni di euro per le medie imprese;
 - 15 milioni di euro, per le grandi imprese.
- L'agevolazione è cumulabile, in relazione ai medesimi investimenti, con il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento (risposta interpello 360/2020).

Il credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione

Il credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione

- Viene prorogato 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.
- La Legge di bilancio 2021 ha aumentato sia le percentuali per il calcolo del *bonus* sia il tetto delle spese agevolabili.
- Nel dettaglio, il credito d'imposta spetta, per le attività di:
 - **ricerca e sviluppo**, nella misura del 20% (prima era il 12%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 4 milioni di euro, non più 3;
 - **innovazione tecnologica**, nella misura del 10% (prima era il 6%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, non più 1,5;
 - **design e ideazione estetica**, nella misura del 10% (prima era il 6%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, non più 1,5;
 - **innovazione tecnologica** finalizzata 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, nella misura del 15% (prima era il 10%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, non più 1,5.

Il credito d'imposta per investimenti pubblicitari

Il credito d'imposta per investimenti pubblicitari

Viene prorogato fino al 2022 il credito d'imposta per investimenti pubblicitari.

Nello specifico, per gli anni 2021 e 2022 il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari è concesso:

a imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

→ Nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale;

→ Entro il limite massimo di 50 milioni di euro per ciascun anno.

Altre misure agevolative

Altre misure agevolative

La Legge di Bilancio 2021 ha previsto ancora una serie di misure agevolative che hanno riguardato:

- I. Crediti d'imposta per il cinema**, elevando al 40% per cento il credito alle imprese di produzione cinematografica;
- II. Credito d'imposta per cuochi professionisti**, dipendenti o autonomi, nella misura del 40% delle spese sostenute per l'acquisto di beni strumentali;
- III. Credito d'imposta per l'e-commerce** delle reti di imprese agricole e agroalimentari, previsto nella misura del 40% per il sostegno del made in Italy;
- IV. Credito d'imposta per la promozione di competenze manageriali**, riconosciuto per le donazioni effettuate nel 2021 o 2022 sotto forma di borse di studio, finalizzate all'acquisizione di competenze manageriali.
- V. Crediti d'imposta per sistemi di filtraggio dell'acqua potabile**;
- VI. Erogazioni verso persone fisiche e nuclei familiari (*bonus vacanze, bonus TV*)**.