

bossoletti cimarelli pellegrini associati

società tra professionisti multidisciplinare a r.l.
sede legale via abbagnano 3, 60019 senigallia an
registro imprese di ancona - c.f e p.iva 02237590423
iscritta nella sezione speciale società tra professionisti
rea an 171677 | capitale sociale € 142.000,00 i.v.
bcpassociati@pec.it | www.bcpassociati.it

Area Fiscale Societaria e Bilancio

Dott. Piero Cimarelli
Dott. Antonio Pellegrini
Dott. Federico Pellegrini
Dott. Daniele Riganello

Dott. Andrea Treggiari
Dott.ssa Elisa Catozzi

alle
circ. FISCALE n. 1/2021
Ditte Clienti
loro sedi

Oggetto: Legge di Bilancio 2021 (Legge n. 178 del 30.12.2020)

Sommario

1. PREMESSA	2
2. NOVITA' FISCALI - IMMOBILI E SETTORE EDILIZIO	2
2.1 Proroga bonus edilizi (art. 1, co. 58-60, 76).....	2
2.2 Bonus idrico (art. 1, co. 62 - 65).....	3
2.3 Esclusione dal versamento della prima rata dell'IMU 2021 (art. 1, co. 599-601).....	3
2.4 Locazioni brevi (art.1, co 595).....	3
2.5 Credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo – estensione del termine (art. 1, co. 602)4	
2.6 Contributo a Fondo perduto per la riduzione dei canoni di locazione (art. 1, co. 381 – 384).....	4
3. CREDITI D'IMPOSTA – NOVITA'	4
3.1 Crediti d'imposta "TRANSIZIONE 4.0" (art. 1, co. 1051 e ss.).....	4
3.1.1 Credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali (art. 1, co. 1054 – 1063).....	5
3.1.2 Credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione (art. 1, co. 1064).....	8
3.2 Credito d'imposta per investimenti pubblicitari (art.1, co. 608).....	9
3.3 Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 1, co. 1099).....	9
4. NOVITA' IN MATERIA DI IVA, RELATIVI ADEMPIMENTI E FATTURAZIONE	10
4.1 IVA 10% su piatti da asporto (take-away) (art. 1, co. 40).....	10
4.2 Cessioni ad aliquota IVA "zero" per il contrasto al COVID-19 (art. 1, co. 452-453).....	10
4.3 Divieto di emissione di fattura elettronica per i soggetti che inviano i dati al Sistema tessera sanitaria (Sts) (art. 1, co. 1105).....	10
4.4 Deroga alla tenuta dei registri acquisti e vendite (art. 1, co. 1106).....	10
4.5 Modifiche alla disciplina dell'Esterometro (art. 1, co. 1103 - 1104).....	11
4.6 Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi (art. 1, co. 1109-1115).....	11
4.7 Contrasto alle frodi realizzate con l'utilizzo di falso <i>plafond</i> IVA (co. 1079 – 1083).....	12
5. ALTRE MISURE	13
5.1 Contratti di sviluppo (art.1, co. 84 – 86).....	13
5.2 Nuova Sabatini – modifiche (art. 1, co. 95 – 96).....	13
5.3 Registro carico e scarico dei cereali (art. 1, co. 139 – 143).....	13
5.4 Estensione garanzia SACE (art. 1, co. 206).....	14
5.5 Rafforzamento patrimoniale delle PMI (art.1, co. 263 – 264).....	14
5.6 Indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (art. 1, co. 386 – 401).....	14
5.6.1 <i>Ambito soggettivo</i>	14
5.6.2 <i>Misura del contributo e modalità di ricezione</i>	15

5.7 Incentivi all'utilizzo dei pagamenti elettronici (<i>cash back</i>) (art. 1, co. 1097)	15
5.8 Rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni (art. 1, co. 1122 - 1123).....	15
5.9 Riallineamento dei valori dell'avviamento (art. 1, co. 83)	16
5.10 Incentivo alle aggregazioni aziendali (art. 1, co. 233 - 243)	17
5.11 Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (art. 1, co. 1101)	19
5.12 Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale (art. 1, co. 266)	20

1. PREMESSA

Nella Gazzetta Ufficiale del 30 dicembre 2020 è stata pubblicata la Legge n. 178 del 30 dicembre 2020 (c.d. "Legge di Bilancio 2021").

Il provvedimento contiene un ampio ventaglio di interventi di diversa natura, tra cui interventi in ambito fiscale, di lavoro e di sostegno alla liquidità e allo sviluppo delle imprese.

Nel seguito si analizzano le principali novità e agevolazioni in materia fiscale, contenute nella suddetta legge.

Si precisa che tutte le novità descritte nel seguito sono contenute nell'articolo 1 della nuova Legge di Bilancio e, pertanto, i riferimenti normativi riportanti il numero dei commi sono riferibili a tale articolo.

2. NOVITA' FISCALI - IMMOBILI E SETTORE EDILIZIO

2.1 Proroga bonus edilizi (art. 1, co. 58-60, 76)

Con i commi da 58 - 60 e 76, la nuova Legge di bilancio **proroga fino al 31 dicembre 2021** i c.d. "bonus edilizi".

In tal senso, sono **agevolabili le spese sostenute fino al 31.12.2021** relative alle seguenti misure agevolative:

- i. **"Ecobonus"**¹, per interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti di cui ai co. 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e all'art. 14 del DL 63/2013(co. 58);
- ii. **"Bonus mobili"**², di cui all'art. 16 co. 2 del DL 63/2013. Il nuovo testo normativo, oltre a prevedere la proroga del bonus anche per l'anno 2021, ha elevato il limite massimo di spesa da 10.000 (ancora valido per le spese sostenute nel corso dell'anno 2020) a euro 16.000. (co. 58);
- iii. **"Bonus facciate"**³ di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 (co. 59);
- iv. **"Interventi di recupero edilizio"**⁴ di cui all'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR (co. 60);
- v. **"Bonus verde"**⁵, di cui ai co. 12 - 15 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205 (co. 76).

¹ Tale detrazione IRPEF/IRES spetta in relazione agli interventi di riqualificazione energetica su edifici esistenti, nella misura del 50%/65% delle spese sostenute. L'agevolazione in oggetto va ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo, sino a concorrenza dell'imposta lorda.

² L'agevolazione corrisponde a una detrazione IRPEF del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici con determinate caratteristiche finalizzati all'arredo di immobili soggetti a ristrutturazione. L'agevolazione in oggetto deve essere ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo e spetta fino a concorrenza dell'IRPEF lorda.

³ L'agevolazione corrisponde ad una detrazione IRPEF/IRES del 90%, senza limiti di spesa, a fronte di interventi di rifacimento delle facciate degli immobili. L'agevolazione in oggetto va ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo, sino a concorrenza dell'imposta lorda.

⁴ L'agevolazione consiste in una detrazione IRPEF del 50% per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio, nel limite massimo di spesa di 96.000 euro per unità immobiliare. Tra gli interventi agevolabili rientrano i lavori di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia. In caso di lavori sull'intero edificio residenziale risultano agevolabili anche le spese relative alla manutenzione ordinaria.

⁵ L'agevolazione consiste in una detrazione IRPEF del 36% delle spese documentate, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti dall'1.1.2018 al 31.12.2021; fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo, al fine di incentivare:

- La "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;

Si segnala che, in relazione alle spese sostenute nel 2022, per tali bonus edilizi non è stata prevista la proroga della possibilità di optare per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo", in quanto prevista esclusivamente per le spese agevolabili ai fini del *Superbonus 110%*. In tal senso, per i citati bonus edilizi, le opzioni di cessione del credito/sconto in fattura possono essere esercitate per le sole spese sostenute negli anni 2020 e 2021.

2.2 Bonus idrico (art. 1, co. 62 - 65)

Al fine di perseguire il risparmio delle risorse idriche, il nuovo testo normativo introduce un "bonus idrico". Tale bonus spetta alle persone fisiche residenti in Italia, relativamente agli interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o singole unità immobiliari come nel seguito elencati:

- Sostituzione di vasi sanitari in ceramica con nuovi apparecchi a scarico ridotto;
- Sostituzione di apparecchi di rubinetteria sanitaria, soffioni doccia e colonne doccia esistenti

Il bonus è pari ad euro 1.000, da utilizzarsi entro il 31 dicembre 2022.

La definizione delle modalità e dei termini per l'erogazione e l'ottenimento del bonus è demandata ad apposite Decreto del Ministero dell'ambiente.

2.3 Esclusione dal versamento della prima rata dell'IMU 2021 (art. 1, co. 599-601)

Il nuovo testo normativo prevede la **non debenza per l'anno 2021 della prima rata dell'IMU** relative a:

- agli **immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali**, nonché gli immobili degli **stabilimenti termali**;
- agli immobili rientranti nella **categoria catastale D/2 (alberghi e pensioni) e relative pertinenze**;
- agli immobili degli **agriturismi**, dei **villaggi turistici**, degli **ostelli della gioventù**, dei **rifugi di montagna**, delle **colonie marine e montane**, degli **affittacamere per brevi soggiorni**, delle **case e appartamenti per vacanze**, dei **bed & breakfast**, dei **residence** e dei **campeggi**, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate;
- agli 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**;
- agli immobili destinati a **discoteche, sale da ballo, night club e simili**, a condizione che i relativi soggetti passivi siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

2.4 Locazioni brevi (art.1, co 595)

Modificando l'art. 4 del DL 50/2017, si introduce un'importante presunzione in tema di locazioni brevi.

Si definiscono "locazioni brevi" i contratti di locazione:

- di immobili ad uso abitativo, (ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali)
- di durata non superiore a 30 giorni,
- stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o indirettamente (tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici in cui mettere in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di quest'ultimo da locare.

A norma del nuovo art. 1 co. 595, **si presume la natura imprenditoriale dell'operazione, in caso di destinazione alla locazione breve di più di 4 "appartamenti" per ciascun periodo di imposta**. In tal senso, nel caso in cui il proprietario destini alla locazione 5 appartamenti o più, l'attività di

- La realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

locazione si presume svolta in forma imprenditoriale.

Sulla base di quanto sopra, **a partire dal 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"**.

2.5 Credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo – estensione del termine (art. 1, co. 602)

Viene esteso il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo, di cui all'art. 28 del DL 34/2020 (Decreto Rilancio) come modificato dai successivi provvedimenti emergenziali.

In particolare, si prevede **l'estensione del credito d'imposta sui canoni di locazione corrisposti fino al 30.4.2021** (in luogo dell'originario termine del 31.12.2020) **esclusivamente** per:

- strutture **turistico ricettive**;
- **tour operator**;
- **agenzie di viaggio**.

Si ricorda che per i soggetti interessati dalla proroga, il credito d'imposta spetta in misura pari al 60% del canone di locazione corrisposto (ovvero al 50% in caso di affitto d'azienda), indipendentemente dal volume dei ricavi, a condizione che nel mese di riferimento abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

2.6 Contributo a Fondo perduto per la riduzione dei canoni di locazione (art. 1, co. 381 – 384)

La nuova legge di bilancio introduce un **nuovo contributo a fondo perduto** a favore dei soggetti **locatori che concedono una riduzione del canone** relativo ai contratti di locazione per immobili residenziali.

In particolare, si prevede che per **l'anno 2021**, al **locatore** di immobile, adibito ad **abitazione principale dal conduttore, situato in un comune ad alta intensità abitativa**, spetti un contributo:

- pari al **50%** della **riduzione del canone**;
- nel **limite annuo di euro 1.200** per singolo locatore.

Il locatore dovrà comunicare all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, la rinegoziazione del canone di locazione e ogni altra informazione utile ai fini dell'erogazione del contributo.

Con provvedimento attuativo da emanarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, verranno definite le modalità attuative e potranno essere ridefinite le percentuali di riduzione del canone in base alle domande presentate.

3. CREDITI D'IMPOSTA – NOVITA'

3.1 Crediti d'imposta "TRANSIZIONE 4.0" (art. 1, co. 1051 e ss.)

La legge di bilancio 2021, introduce importanti novità in materia di crediti d'imposta per la c.d. "Transizione 4.0". In particolare, al fine di favorire e accompagnare le imprese nel processo di transizione tecnologica e di sostenibilità ambientale, nonché di rilanciare il ciclo degli investimenti penalizzato dall'emergenza legata al COVID-19, potenzia le misure dei crediti e proroga al 2022 la scadenza relativa alle spese agevolabili.

Le citate modifiche riguardano in particolare:

- i. il **credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali**, originariamente previsto dall'art. 1 co. 184 - 197 della L. 160/20193 (par. 2.5.1.1);
- ii. il **credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative** (par. 2.5.1.2);
- iii. il **credito d'imposta per la formazione 4.0**.

Oltre alla proroga del termine per tutti e tre i crediti sopra riportati, ulteriori novità sono state introdotte per i crediti ai punti i. e ii. (i.e. Credito per investimenti in beni strumentali; credito Ricerca, sviluppo e innovazione).

In tal senso, nel seguito si analizzano le nuove discipline relative a questi ultimi.

3.1.1 Credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali (art. 1, co. 1054 – 1063)

Il nuovo testo normativo proroga e potenzia il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi e investimento "Industria 4.0", già previsto dalla Legge 160/2019.

Ambito soggettivo

I soggetti beneficiari del credito d'imposta in oggetto risultano essere:

- Le **imprese**, a prescindere dalla forma e dalla natura giuridica, dalla dimensione, nonché dal regime di determinazione del reddito dell'impresa.⁶
- Gli **esercenti arti e professioni**: in base al nuovo testo normativo tali soggetti possono ora fruire del credito d'imposta in oggetto, seppur **esclusivamente per gli investimenti su beni strumentali "ordinari"**. Non possono invece beneficiare del credito relativo agli investimenti 4.0.⁷

Restano esclusi:

- le imprese che si trovano in fallimento o altre procedure concorsuali;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 co. 2 del D.Lgs. 231/2000.

Investimenti agevolabili

Sono previste **tre** differenti **tipologie di investimenti agevolabili**:

1. **Materiali e immateriali strumentali⁸ nuovi "ordinari"** destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato;
2. **Beni materiali** di cui all'**Allegato A alla L. 232/2016**;
3. **Beni immateriali** di cui all'**Allegato B alla L. 232/2016**.

A differenza della precedente agevolazione ex L. 160/2019, sono inclusi nell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo credito d'imposta anche gli investimenti in nuovi beni immateriali diversi da quelli elencati nell'Allegato B alla L. 232/2016. Ciò al fine di incentivare l'avanzamento digitale delle imprese italiane che anche attraverso il ricorso a software, sistemi, piattaforme e applicazioni non riconducibili al processo di "Trasformazione 4.0".

Restano esclusi dall'agevolazione:

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 del TUIR;
- i beni per i quali il DM 31.12.88 stabilisce aliquote inferiori al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni di cui all'Allegato 3 alla L. 208/2015;
- i 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 smaltimento rifiuti.

Ambito temporale

Sono agevolabili gli investimenti:

⁶ La fruizione del beneficio è subordinata alle seguenti condizioni:

- rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

⁷ Rientrano anche i soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari (es. regime forfetario ex L. 190/2014) o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi.

⁸ In linea con quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate in materia di *Superammortamenti*, i beni risultano "strumentali" se di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Restano pertanto esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita, i beni trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, i materiali di consumo.

- **effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022.**
- **effettuati entro il 30.6.2023** a condizione che **entro la data del 31.12.2022**:
 - il relativo **ordine risulti accettato dal venditore**;
 - e sia avvenuto il **pagamento di acconti** in misura **almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.

Coordinamento con le precedenti agevolazioni per investimenti in beni strumentali

La Legge n.160/2019 prevede un credito d'imposta per gli investimenti effettuati nel periodo **1.1.2020 – 31.12.2020 (ovvero entro il termine lungo del 30.6.2021** a condizione che l'ordine sia stato accettato dal venditore e vi sia stato il pagamento di un acconto almeno pari al 20% entro il 31.12.2020).

Pertanto, per gli investimenti effettuati nel periodo **16.11.2020 - 31.12.2020**, vi è una coesistenza tra la precedente agevolazione ex L. 160/2019 e la nuova agevolazione introdotta dalla L. 178/2020.

Tuttavia, nessun chiarimento specifico è stato ancora fornito in merito al coordinamento delle due normative.

In attesa pertanto di chiarimenti in merito al coordinamento delle citate agevolazioni per gli investimenti effettuati nel periodo compreso tra il 16.11.2020 e il 31.12.2020, a livello temporale, dovrebbe rilevare quanto riportato nella seguente tabella:

Periodo di effettuazione degli investimenti	Condizioni da rispettare	Agevolazione spettante
Dall'1.1.2020 al 15.11.2020	Assenza di una delle due condizioni (accettazione ordine e acconto 20%)	Credito d'imposta ex L. 160/2019
Dall'1.1.2021 al 30.6.2021	Entro il 31.12.2020: <ul style="list-style-type: none">- ordine accettato dal venditore;- pagamento acconti 20% .	Credito d'imposta ex L. 160/2019
Dal 16.11.2020 al 31.12.2022	A regime (assenza delle condizioni sopra riportate per il periodo 1.1.2021 - 30.6.2021)	Nuovo credito d'imposta ex L. 178/2020
Dall'1.1.2023 al 30.6.2023	Entro il 31.12.2022: <ul style="list-style-type: none">- ordine accettato dal venditore;- pagamento acconti 20% .	Nuovo credito d'imposta ex L. 178/2020

Misura dell'agevolazione

Il credito è riconosciuto in misura differenziata in relazione alla tipologia di investimenti e al momento di effettuazione degli stessi. In particolare:

- Investimenti in **beni materiali "ordinari"**:
 - effettuati **dal 16.11.2020 al 31.12.2021**, spetta un credito del **10% del costo** (elevata al 15% per gli investimenti nel lavoro agile solo per il 2021) e nel **limite massimo di costi** ammissibili pari a **2 milioni di euro**;
 - effettuati nel **2022**, nella misura del **6% del costo** e nel **limite massimo di costi** ammissibili pari a **2 milioni di euro**.
- Investimenti in **beni immateriali "ordinari"**:
 - effettuati **dal 16.11.2020 al 31.12.2021**, spetta un credito del **10% del costo** (elevata al 15% per gli investimenti nel lavoro agile solo per il 2021) e nel **limite massimo di costi** ammissibili pari a **1 milioni di euro**;
 - effettuati nel **2022**, nella misura del **6% del costo** e nel **limite massimo di costi** ammissibili pari a **1 milioni di euro**.
- Investimenti in **beni materiali "4.0"**, compresi **nell'Allegato A** alla L. 232/2016, è riconosciuto (solo alle imprese):
 - Investimenti effettuati **dal 16.11.2020 al 31.12.2021**, spetta un credito nella misura del:
 - **50%** per la quota di investimenti **fino a 2,5 milioni di euro**,

- **30%** per gli investimenti **tra 2,5 e 10 milioni di euro**;
- **10%** per gli investimenti **tra 10 e 20 milioni di euro**;
- Investimenti effettuati nel **2022**:
 - **40%** per la quota di investimenti **fino a 2,5 milioni di euro**,
 - **20%** per gli investimenti **tra 2,5 e 10 milioni di euro**;
 - **10%** per gli investimenti **tra 10 e 20 milioni di euro**.

➤ Investimenti relativi a **beni immateriali** compresi nell'**Allegato B** alla L. 232/2016, il credito d'imposta è riconosciuto **per tutto il periodo agevolato** nella misura del **20% del costo** per tutto il periodo agevolato nel **limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro**.

Modalità di utilizzo dell'agevolazione

A norma dell'art. 1, co. 1059, della nuova legge di bilancio, il credito d'imposta è **utilizzabile esclusivamente in compensazione**, mediante modello F24.

Inoltre, rispetto alla precedente agevolazione, sono previste delle novità nella modalità di fruizione del credito in oggetto. Infatti, si prevede che:

- per i **beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0")** il credito sia **utilizzabile in tre quote annuali** di pari importo (*in luogo delle precedenti cinque quote annuali*);
- per i soggetti con **ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro** che hanno effettuato **investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" dal 16.11.2020 al 31.12.2021**, il credito è **utilizzabile in un'unica quota annuale**;
- per gli investimenti in beni "ordinari", il credito è utilizzabile è **utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni** (*non più quindi dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni*);
- per gli **investimenti in beni "Industria 4.0"**, il credito è **utilizzabile a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione** (*non più quindi dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione*).

Oneri documentali

Conservazione della documentazione rilevante

Ai fini dei successivi controlli, occorre conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

Dicitura in fattura

Le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere **l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058** (art. 1 co. 1062 della L. 178/2020).

La mancata indicazione di tale dicitura, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al precedente credito ex L. 160/2019, **determina la revoca dell'agevolazione**. E' tuttavia possibile regolarizzare il documento di spesa già emesso (Interpello Agenzia delle Entrate 5.10.2020 n. 438 e 439).

Perizia asseverata

In relazione agli investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B (beni "industria 4.0) della L. 232/2016, le imprese sono inoltre tenute a produrre una **perizia tecnica asseverata (non più "semplice" come per il precedente credito ex L. 160/2019)** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato che attesti che:

- i beni possiedano caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati Allegati A e B;
- siano 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 **onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante** ai sensi del DPR 445/2000.

Comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico

Esclusivamente per i beni di cui all'Allegato A e B (beni "Industria 4.0"), è prevista una **comunicazione da effettuare al Ministero dello Sviluppo economico**, le cui disposizioni attuative saranno oggetto di un prossimo Decreto ministeriale.

La comunicazione andrà inviata successivamente alla chiusura del periodo d'imposta in cui sono stati effettuati gli investimenti ammissibili alla disciplina.

Tale comunicazione non costituisce condizione preventiva di accesso.

Trattamento fiscale

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP.

Inoltre, il credito d'imposta in commento non è soggetto:

- a limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000 euro (art. 1 co. 53 della L. 244/2007);
- a limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000 euro, elevato a 1 milione per il 2020 (art. 34 della L. 388/2000);
- a divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro (art. 31 del DL 78/2010).

3.1.2 Credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione (art. 1, co. 1064)

Il nuovo testo normativo, con il co. 1064, modifica la disciplina relativa al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative (design e ideazione estetica), già introdotto dalla L. 160/2019 all'art. 1, co. 198 – 209 (di fatto sostituito il bonus ricerca e sviluppo previgente).

Ambito soggettivo

Possono beneficiare dell'agevolazione **le imprese, a prescindere dalla forma giuridica, dalla natura giuridica, dalla dimensione, dal regime di determinazione del reddito dell'impresa.**

Rispetto alla precedente disciplina, con le modifiche apportate dal nuovo testo normativo, sembrerebbe aprirsi la possibilità di fruire di tale credito anche per le imprese agricole e individuali che determinano il reddito in base all'art. 32 del TUIR⁹.

Investimenti agevolabili, misura del credito e relativa modalità di fruizione

Sono agevolabili i **costi sostenuti dall'esercizio 2020 e fino all'esercizio 2022** per investimenti in:

- Ricerca e sviluppo;
- Innovazione tecnologica;
- Attività di design ed innovazione estetica.

Si precisa che, dal momento che il nuovo testo normativo è in vigore a partire dall'1.1.2021, si attendono ancora chiarimenti in merito alla possibilità di poter applicare le nuove misure del credito in oggetto anche ai costi sostenuti nel corso dell'esercizio precedente (i.e. esercizio 2020).

Le **misure del credito d'imposta** sui costi agevolabili risultano le seguenti:

- **Attività di Ricerca e Sviluppo:** credito pari al **20% della relativa base di calcolo**, nel **limite massimo di 4 milioni di euro** (in luogo della precedente aliquota del 12% e massimale di 3 milioni di euro);
- **Innovazione tecnologica:** credito pari al **10% della relativa base di calcolo**, nel **limite massimo di 2 milioni di euro** (in luogo della precedente aliquota del 6% e massimale di 1,5 milioni di euro).

In tale categoria, si segnala che qualora le attività di innovazione tecnologica siano finalizzate ad un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito è pari al 15%, nel limite massimo di 2 milioni di euro.

⁹ Rientrano dunque anche i soggetti che si avvalgono del regime forfetario ex L. 190/2014.

- **Design e innovazione estetica:** credito pari al **10% della relativa base di calcolo**, nel **limite massimo di 2 milioni di euro** (in luogo della precedente aliquota del 6% e massimale di 1,5 milioni di euro).

Il credito d'imposta spettante potrà essere utilizzato **esclusivamente in compensazione** mediante modello 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 documentali previsti.**

Obblighi di certificazione

Restano fermi gli obblighi documentali già richiesti dalla precedente normativa, in particolare:

- **Certificazione della documentazione contabile¹⁰:** l'utilizzo in compensazione del credito maturato potrà avvenire esclusivamente a seguito dell'ottenimento della certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- **Relazione tecnica:** ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie sono tenute a redigere e conservare tale relazione tecnica illustrante le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte. Il nuovo testo normativo prevede che tale relazione debba essere asseverata.
- **Comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico.**

3.2 Credito d'imposta per investimenti pubblicitari (art.1, co. 608)

Il comma 608, art.1, del nuovo testo normativo proroga il regime "straordinario" del credito d'imposta per investimenti pubblicitari.

In particolare, per gli **anni 2021 e 2022**, il **credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari** è concesso:

- 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 di spesa per **ciascun anno**.

Anche per tali anni dunque, così come era stato previsto per gli investimenti effettuati nel corso del 2020, è possibile accedere al beneficio anche in assenza dell'incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario rispetto all'investimento dell'anno precedente (requisito invece richiesto dalla disciplina "ordinaria").

3.3 Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 1, co. 1099)

In base al nuovo testo normativo, viene apportata un'importante modifica con riferimento al credito d'imposta per adeguamento degli ambienti di lavoro istituito dall'art. 120 del DL 34/2020 (DL Rilancio).¹¹

In particolare si prevede che **entro il 30.6.2021** (*non più entro il 31.12.2021*):

- si possa utilizzare in compensazione il credito d'imposta tramite modello F24;
- si possa optare per la cessione del credito, ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020. In tal senso è stato modificato il modello per la comunicazione di tale opzione con il provvedimento dell'8

¹⁰ Sono tenute all'adempimento anche le imprese con bilancio certificato. Nel caso invece di imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti si precisa quanto segue:

- l'apposita certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'art. 8 del D.Lgs. 39/2010;
- le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro (fermi restando, comunque, i limiti massimi previsti per il credito d'imposta relativo a ciascuna tipologia di attività).

¹¹ Si ricorda che il credito d'imposta per adeguamento ambienti di lavoro spetta agli esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico indicati nell'Allegato 2 al DL 34/2020, alle associazioni, fondazioni e altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore, in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80mila euro di spese (alle quali corrisponde un credito d'imposta massimo di 48mila euro).

Il credito riguarda le spese sostenute per gli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19.

gennaio 2021 emesso dall'agenzia delle Entrate.

I contribuenti dovranno pertanto prestare attenzione al fatto che avranno un **minor lasso di tempo per l'utilizzo del credito e per le relative comunicazioni**. Tale circostanza non impatta sull'ammontare del credito, comunque calcolato sulle spese sostenute nel 2020.

Si segnala che:

- il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione in F24 dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione della comunicazione delle spese agevolabili, da inviare all'Agenzia delle Entrate entro il prossimo 31 maggio, e in ogni caso a decorrere dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 30 giugno 2021;
- La cessione, anche parziale, ai sensi dell'articolo 122 del DI 34/2020 potrà avvenire entro il 30 giugno obbligando i cessionari ad utilizzarlo entro la stessa data.
- Con la R.M. n. 2/E dell'11.1.2021 è stato istituito il codice tributo «6918» per l'utilizzo in compensazione (indicando quale anno di riferimento "2021").

4. NOVITA' IN MATERIA DI IVA, RELATIVI ADEMPIMENTI E FATTURAZIONE

4.1 IVA 10% su piatti da asporto (take-away) (art. 1, co. 40)

Si prevede l'applicazione **dell'IVA con aliquota ridotta del 10%** anche nel caso di **cibo da asporto e di consegna a domicilio**.

La novità di tale disposizione risiede nel fatto che la disciplina italiana in linea con quella comunitaria, distingue:

- Il contratto di somministrazione di alimenti e bevande, assimilate alle prestazioni di servizi, per cui si prevede l'applicazione di IVA con aliquota al 10%;
- Vendita di "piatti da asporto", assimilata a tutti gli effetti ad una cessione di beni, per le quali l'aliquota IVA deve essere determinata, di volta in volta, a seconda delle componenti che costituiscono i pasti stessi e che qualificano la preparazione alimentare.

Il nuovo testo normativo specifica che la nozione di "**preparazioni alimentari**", di cui al n. 80 della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, deve essere interpretata nel senso che **in essa rientrano anche 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**.

Per effetto di tale disposizione, dunque, le cessioni dei suddetti beni alimentari beneficiano dell'aliquota IVA del 10% anche quando vengono effettuate al di fuori del servizio di somministrazione.

La norma, costituendo interpretazione autentica del n. 80) della Tabella A citata, dovrebbe applicarsi retroattivamente.

4.2 Cessioni ad aliquota IVA "zero" per il contrasto al COVID-19 (art. 1, co. 452-453)

È introdotto il regime di **esenzione IVA**, con riconoscimento alla detrazione dell'imposta assolta a monte, per:

- le **cessioni della strumentazione per diagnostica COVID-19** e le prestazioni di **servizi strettamente connesse** a detta strumentazione, **sino al 31.12.2022**;
- le cessioni di **vaccini anti COVID-19**, autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri, e le prestazioni di **servizi strettamente connesse** a detti vaccini, **dal 20.12.2020 al 31.12.2022**.

4.3 Divieto di emissione di fattura elettronica per i soggetti che inviano i dati al Sistema tessera sanitaria (Sts) (art. 1, co. 1105)

Viene **prorogato** anche per **l'anno 2021** il **divieto di emissione di fattura elettronica** mediante Sdl da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria con riferimento alle **fatture i cui dati devono essere inviati al Sistema TS**.

4.4 Deroga alla tenuta dei registri acquisti e vendite (art. 1, co. 1106)

Modificando l'art. 4 del D.Lgs. 127/2015, si prevede una deroga all'obbligo di tenuta dei registri IVA acquisti e vendite di cui agli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/1972.

In particolare, **viene meno l'obbligo di tenuta dei suddetti registri** per i **soggetti passivi Iva** che **convalidano o integrano** nel dettaglio i dati proposti nelle **bozze precompilate dei documenti IVA** forniti dall'Amministrazione finanziaria (registri, liquidazioni e dichiarazione annuale), **anche qualora la convalida o la rettifica avvengano per il tramite di intermediari**, di cui all'art. 3, co. 3, del Reg. di cui al D.P.R. 322/1998, in possesso della delega per l'utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica.

Si segnala infatti che l'Amministrazione finanziaria a partire dall'anno 2021, ai fini della predisposizione dei documenti precompilati IVA (registri, liquidazioni e dichiarazione annuale), utilizza i dati contenuti nelle fatture elettroniche inviate tramite SdI, nell'Esterometro, nel sistema dell'Anagrafe Tributaria e di quelli provenienti dall'invio dei corrispettivi telematici.

4.5 Modifiche alla disciplina dell'Esterometro (art. 1, co. 1103 - 1104)

Importante novità, introdotta dall'art. 1 co. 1103-1104, riguarda l'eliminazione del c.d. "esterometro" a partire dalle operazioni relative all'anno 2022.

A decorrere dalle operazioni effettuate dall'1.1.2022:

- la **comunicazione dovrà essere effettuata**, in via obbligatoria, **mediante il Sistema di Interscambio**, 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 (e **quindi entro 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione**);
- 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.

Per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022 in caso di omessa o errata trasmissione dei dati, si rende applicabile la sanzione di 2 euro per ciascuna fattura, entro il tetto massimo di euro 400 mensili.

La sanzione è ridotta alla metà, nel limite massimo di euro 200 per ciascun mese, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alle scadenze stabilite ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la corretta trasmissione dei dati

4.6 Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi (art. 1, co. 1109-1115)

Vengono introdotte importanti novità in materia di trasmissione telematica dei corrispettivi. In particolare, si introduce un sistema organico sanzionatorio inerente alla memorizzazione/trasmissione telematica dei corrispettivi, assente nel precedente assetto normativo.

Il nuovo testo normativo prevede in particolare:

- La **memorizzazione elettronica** e la **consegna dei documenti** (se richiesta dal cliente) che attestano l'avvenuta operazione devono avvenire **non oltre il momento di ultimazione dell'operazione**;
- Viene **differita dall'1.1.2021 al 1.7.2021** la **possibilità di avvalersi di sistemi evoluti di incasso**¹² (ovvero pagamenti effettuati tramite carta di credito/debito o altre forme elettroniche di pagamento) **quale modalità di assolvimento dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi**;
- Viene introdotto un **nuovo quadro sanzionatorio**, disciplinato dagli artt. 6 e 11 del D.lgs.

¹² Tali modalità di pagamento, per poter essere pienamente "sostitutive" degli obblighi di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate dovranno, secondo l'emendamento approvato, garantire la memorizzazione, l'inalterabilità e la sicurezza dei dati.

471/1997, nel seguito descritto.

In merito alla disciplina della trasmissione telematica dei corrispettivi, si ricorda quanto segue:

- a partire dal 1° gennaio 2021, fatti salvi gli esoneri previsti dal DM 10 maggio 2019, anche gli esercenti "minori" (ricavi inferiori a 400.000) devono:
 - memorizzare i corrispettivi mediante i registratori telematici o la procedura web "Documento commerciale on line";
 - trasmettere gli stessi all'Agenzia delle Entrate mediante tali strumenti ed entro il termine di 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione.
- Dal 1° aprile 2021 sarà obbligatorio l'utilizzo del nuovo tracciato 7.0 (cfr. provv. 389405 del 23.11.2020);
- Dal 1° luglio 2021, sarà possibile avvalersi dei sistemi evoluti di incasso quale forma di memorizzazione e trasmissione.

Nuovo regime sanzionatorio

Il nuovo regime sanzionatorio prevede il seguente quadro:

- **Omessa/tardiva/incompleta/non veritiera memorizzazione o trasmissione: per ciascuna operazione**, sanzioni pari al **90% dell'imposta** corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso, con **minimo di euro 500**. Si segnala che a fronte di più violazioni propedeutiche tra loro (mancata memorizzazione e conseguente mancata trasmissione) la sanzione applicabile è unica (art. 6, co. 2-bis, D.lgs. n. 471/1997);
- **Omessa/tardiva/incompleta/non veritiera trasmissione non incidente sulla corretta liquidazione dell'Iva**: sanzione pari ad **euro 100 per ciascuna trasmissione** (non per ciascuna operazione) (art. 11 comma 2-quinquies, D.lgs. n. 471/1997);
- **Mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali**: sanzione pari al **90%** (in luogo del precedente 100%) dell'imposta corrispondente all'importo non documentato.
- **Omessa installazione dei registratori telematici**: sanzione **da 1.000 a 4.000 euro** (art. 11, co. 5, D.lgs. n. 471/1997);
- **Manomissione/alterazione dei registratori di cassa**: salvo che il fatto costituisca reato, chiunque manomette o altera i registratori o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati, o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere le disposizioni dell'art. 2 comma 1 del D.lgs. 127/2015, è punito con una **sanzione da 3.000 a 12.000 euro** (art. 11 comma 5-bis del D.lgs. 471/97);
- **Sospensione licenza**: 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 tre giorni ad un mese (art. 12, co. 2, D.lgs. n. 471/1997).

Si segnala che, ai sensi dell'art. 2, co. 6-ter, del D.lgs. 127/2015, le sanzioni di cui agli artt. 6 e 11 del DLgs.471/97 (come sopra esposte), non si applicano se il soggetto passivo trasmette i dati entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

4.7 Contrasto alle frodi realizzate con l'utilizzo di falso *plafond* IVA (co. 1079 - 1083)

Al fine di reprimere frodi realizzate con l'utilizzo di falsi *plafond* IVA, con conseguente emissione di false lettere d'intento, vengono previste meccanismi automatici di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, attuato tramite il Sistema di Interscambio.

L'Amministrazione Finanziaria potrà effettuare **specifiche analisi di rischio volte a riscontrare la sussistenza delle condizioni per acquisire lo status di esportatore abituale**, nonché potrà in essere conseguenti attività di controllo sostanziale.

Sulla base di quanto sopra, **in caso di esiti negativi** a seguito dei controlli effettuati da parte dell'Amministrazione finanziaria, **il Sistema di Interscambio**:

- **Invalida la dichiarazione d'intento** ¹³precedentemente emessa;
- Opera l'incrocio automatico tra il sistema della fatturazione elettronica e la dichiarazione d'intento risultata "falsa";
- **Inibisce l'emissione da parte del fornitore della fattura**, che abbia indicato il regime di non imponibilità a seguito della dichiarazione d'intento ormai invalidata.

5 ALTRE MISURE

5.1 Contratti di sviluppo (art.1, co. 84 – 86)

Viene modificata la disciplina per l'accesso ai contratti di sviluppo di cui all'articolo 3, comma 4-*bis*, D.L. 69/2013. I contratti di Sviluppo hanno la finalità di sostenere gli investimenti di grandi dimensioni nel settore industriale, turistico e di tutela ambientale.

In particolare il nuovo testo normativo prevede che:

- La **soglia di accesso** ai contratti di sviluppo, prima pari ad 20 milioni di euro, **passa ora a 7,5 milioni di euro** per i programmi di investimento realizzati nelle aree interne del Paese ovvero il recupero e la riqualificazione di strutture edilizie dismesse;
- In caso di programma presentato da più imprese, **l'iniziativa di almeno un'impresa** deve essere pari o superiore a **3 milioni di euro**;
- I programmi di sviluppo riguardanti esclusivamente l'attività di trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli possono essere accompagnati da investimenti finalizzati alla creazione, alla ristrutturazione e all'ampliamento di strutture idonee alla ricettività e all'accoglienza dell'utente, finalizzati all'erogazione di servizi di ospitalità connessi alle attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli.

5.2 Nuova Sabatini – modifiche (art. 1, co. 95 – 96)

Il nuovo testo normativo modifica la disciplina relativa all'agevolazione c.d. "Sabatini-ter" di cui all'articolo 2, comma 4, D.L. 69/2013.

In particolare, il **contributo riconosciuto dal MISE** a parziale copertura degli interessi relativi al finanziamento per l'acquisto/acquisizione in leasing di beni strumentali nuovi da parte delle PMI è ora **erogato in un'unica soluzione, indipendentemente dal loro importo**. In precedenza infatti tale possibilità era prevista esclusivamente per i finanziamenti di importo superiore ad euro 200.000, per quelli di importo inferiore l'erogazione avveniva invece in 6 quote annuali.

Ciò consentirà una migliore efficienza ed una maggiore velocità nella fruizione dell'agevolazione per le PMI immediatamente dopo l'effettuazione dell'investimento.

5.3 Registro carico e scarico dei cereali (art. 1, co. 139 – 143)

Allo scopo di consentire un accurato monitoraggio delle produzioni cerealicole presenti sul territorio nazionale, **chiunque detenga, a qualsiasi titolo, cereali e farine di cereali**, è tenuto a registrare, in un **apposito registro telematico** istituito nell'ambito dei servizi del SIAN, **tutte le operazioni di carico e scarico, se la quantità del singolo prodotto supera le 5 tonnellate annue**.

Le operazioni di carico e scarico per vendita o trasformazione di cereali e di sfarinati a base di cereali, di provenienza nazionale e unionale ovvero importate da Paesi terzi, devono essere **registrate nel registro telematico entro 7 giorni lavorativi dall'effettuazione delle operazioni stesse**.

La mancata istituzione del registro è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 a 20.000 euro. E' inoltre prevista la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 5.000 euro a chiunque non rispetti le modalità di tenuta telematica del registro. Nel caso in cui le violazioni

¹³ Si ricorda che a seguito delle novità introdotte in tema di lettere d'intento, nell'attuale sistema (in vigore dal 2.03.2020) il soggetto "esportatore abituale" è obbligato all'emissione di dichiarazione d'intento ma non alla consegna della stessa al proprio fornitore. Spetta infatti a quest'ultimo l'onere di verifica della presenza di lettera d'intento consultabili nel proprio "cassetto fiscale". Nella fattura di vendita il fornitore dovrà indicare gli estremi di protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento indicati nella ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

riguardino quantitativi di cereali o farine di cereali non registrati superiori a 50 tonnellate, si applica la sanzione accessoria della chiusura dello stabilimento da 7 a 30 giorni.

5.4 Estensione garanzia SACE (art. 1, co. 206)

Intervenendo sull'art.1 del DL 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità), è prevista la **proroga al 30 giugno 2021 della Garanzie Italia assicurate da SACE** (termine dapprima fissato al 31.12.2020).

Inoltre, viene **esteso l'ambito di applicazione della garanzia** concessa alle seguenti operazioni:

- **Cessioni dei crediti senza garanzia di solvenza** prestata dal cedente (c.d. cessioni *pro soluto*), effettuate a banche o intermediari finanziari;
- **Finanziamenti destinati in quota parte alla rinegoziazione/consolidamento di finanziamenti esistenti**. A tal fine è richiesto che il finanziamento preveda l'erogazione di credito aggiuntivo in misura pari ad almeno il 25% dell'importo del finanziamento oggetto di rinegoziazione e che il rilascio della garanzia sia idoneo a determinare un minor costo o una maggior durata del finanziamento rispetto a quello oggetto di rinegoziazione.

Le nuove disposizioni trovano applicazione per le garanzie concesse successivamente al 31.12.2020.

5.5 Rafforzamento patrimoniale delle PMI (art.1, co. 263 – 264)

Ai commi 263 e 264, viene introdotta una modifica alle agevolazioni stabilite dall'art. 26 del DL 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), già oggetto di approfondimento nella nostra circolare n° 5/2020 (par. 2.3).

Si prevede nello specifico la modifica dei commi 8 e 12 del citato art. 26, riguardanti rispettivamente il credito d'imposta sulle perdite spettante alla conferitaria beneficiaria del conferimento in denaro da parte dei soci¹⁴, ed il Fondo Patrimonio PMI¹⁵.

In particolare, in merito al **credito d'imposta per perdite spettante al soggetto conferitario** si prevede:

- **l'estensione del termine al 30.6.2021**, precedentemente fissato al 31.12.2020;
- **l'aumento** della misura del **credito massimo** dal 30% al 50%;
- la possibilità di **utilizzo del credito in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, a partire dal decimo giorno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, successivamente all'approvazione del bilancio dell'esercizio 2020 ed entro la data del 30 novembre 2021.

Si segnala che la proroga non riguarda il credito d'imposta spettante al soggetto che effettua il conferimento in denaro nel capitale della società, che resta pertanto fruibile soltanto per gli investimenti effettuati fino al 30 dicembre 2020.

In merito invece al **Fondo Patrimoniale**, con il novellato comma 12, viene fissato a **1 miliardo di euro il limite specifico di dotazione** per le **sottoscrizioni da effettuare nell'anno 2021**.

5.6 Indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (art. 1, co. 386 – 401)

Per il triennio **2021-2023**, viene **istituita l'indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (ISCRO)**, in favore dei soggetti iscritti alla Gestione separata Inps, che esercitano per professione abituale attività di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, Tuir.

5.6.1 Ambito soggettivo

Il contributo in questione spetta ai **lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata Inps**, che rispettano i seguenti requisiti:

- non essere titolari di trattamento pensionistico diretto e non essere assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie;

¹⁴ Si ricorda che nel caso di aumenti in denaro di capitale sociale di PMI, rispettanti i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla specifica normativa, alla società conferitaria spetta a seguito dell'approvazione del bilancio per l'esercizio 2020, un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, calcolato al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale

¹⁵ L'art. 26 comma 12 ha previsto l'istituzione, presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, di un Fondo, con dotazione iniziale di 4 miliardi di euro e gestito da Invitalia, finalizzato alla sottoscrizione, entro il 31 dicembre 2020, di obbligazioni o titoli di debito subordinati, emessi dalle società di capitali con i requisiti sopra descritti, ma con ricavi fra i 10 e i 50 milioni di euro, ed un numero di dipendenti inferiore a 250, e che hanno effettuato, entro la medesima data del 31 dicembre 2020, un aumento di capitale pari ad almeno 250.000 euro.

- non essere beneficiari di reddito di cittadinanza;
- avere prodotto un reddito di lavoro autonomo, nell'anno precedente alla presentazione della domanda, inferiore al 50% della media dei redditi da lavoro autonomo conseguiti nei 3 anni precedenti all'anno precedente alla presentazione della domanda;
- aver dichiarato, nell'anno precedente alla presentazione della domanda, un reddito non superiore a 8.145 euro, annualmente rivalutato sulla base della variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo per le famiglie degli operai e degli impiegati rispetto all'anno precedente;
- essere in regola con la contribuzione previdenziale obbligatoria;
- essere titolari di partita Iva attiva da almeno 4 anni, alla data di presentazione della domanda,
- per l'attività che ha dato titolo all'iscrizione alla gestione previdenziale in corso.

Si segnala inoltre che l'erogazione dell'indennità è subordinata all'obbligo di partecipazione a corsi ed attività di aggiornamento professionale.

5.6.2 Misura del contributo e modalità di ricezione

L'indennità, **erogata per 6 mensilità**, è pari al **25%**, su base **semestrale**, dell'ultimo reddito certificato dall'Agenzia delle entrate e spetta a decorrere dal primo giorno successivo alla data di presentazione della domanda.

L'importo non può **in ogni caso superare il limite di 800 euro mensili** e non può essere inferiore a **250 euro mensili** (tali limiti sono annualmente rivalutati sulla base della variazione dell'indice Istat dei prezzi al consumo).

Si segnala che la prestazione può essere richiesta una sola volta nel triennio.

Al fine di poter accedere a tale contributo, è necessario presentare **domanda all'Inps, con autocertificazione dei redditi prodotti per gli anni di interesse**, in via telematica **entro il 31 ottobre** di ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023.

L'Inps comunicherà all'Agenzia delle entrate i dati identificativi dei soggetti per la verifica dei requisiti.

Per assicurare la copertura finanziaria è previsto un incremento dell'aliquota aggiuntiva dovuta alla Gestione separata, pari a 0,26 punti percentuali per il 2021 e a 0,51 punti percentuali per ciascuno degli anni 2022 e 2023.¹⁶

La cessazione della partita Iva nel corso dell'erogazione dell'indennità determina l'immediata cessazione della stessa, con recupero delle mensilità eventualmente erogate dopo la data in cui è cessata l'attività.

5.7 Incentivi all'utilizzo dei pagamenti elettronici (cash back) (art. 1, co. 1097)

Con riferimento alla disciplina del c.d. "cash-back" viene precisato che i rimborsi attribuiti non concorrono a formare il reddito del percipiente per l'intero ammontare corrisposto nel periodo d'imposta e, inoltre, non sono soggetti ad alcun prelievo contributivo.

5.8 Rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni (art. 1, co. 1122 - 1123)

Viene riproposta **anche per il 2021** la possibilità di procedere alla **rideterminazione del valore delle partecipazioni e dei terreni detenuti al 1° gennaio 2021** non in regime di impresa ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza.

In tal senso, per l'anno 2021 è consentito alle persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, di effettuare la rivalutazione del costo di acquisto di:

- partecipazioni non quotate;
- terreni,

a condizione che risultino **posseduti alla data dell'1.1.2021, al di fuori del regime d'impresa.**

¹⁶ Si ricorda che l'aliquota per i professionisti (non pensionati) per il 2020 è fissata al 25%.

Per tali beni, in caso di cessione a titolo oneroso, è possibile **affrancare la plusvalenze** conseguite, tramite versamento di **imposta sostitutiva con aliquota pari all'11%** sul valore di perizia del terreno o della partecipazione non quotata.

Per poter optare per questo regime, è necessario che **entro il 30.6.2021**:

- un professionista abilitato rediga e asseveri la **perizia di stima** della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato **versi l'imposta sostitutiva per l'intero ammontare ovvero**, in caso di rateizzazione, **la prima** delle tre rate annuali di pari importo.

5.9 Riallineamento dei valori dell'avviamento (art. 1, co. 83)

Il comma 83, art. 1, del nuovo testo normativo introduce la possibilità di effettuare il **riallineamento tra valori civilistici e fiscali con imposizione sostitutiva del 3%**, anche relativamente:

- all'avviamento;

- ad altre attività immateriali,

iscritte nei bilanci dell'esercizio chiuso al **31.12.2019**.

La disciplina relativa alla rivalutazione così come quella relativa al riallineamento, originariamente prevista dalla Legge 342/2000, era limitata, oltre che ai beni materiali, ai soli beni immateriali giuridicamente tutelabili (quali ad esempio marchi, brevetti, licenze, know-how, diritti di concessione, ecc.).

Anche la nuova disciplina di rivalutazione e di riallineamento prevista dall'art. 110 del decreto Agosto (DL 104/2020)¹⁷ ha previsto la possibilità di effettuare una rivalutazione/riallineamento nell'anno 2020, con il versamento di un'imposta sostitutiva pari al 3%, per le seguenti categorie di beni iscritte nel bilancio chiuso al 31.12.2019:

- immobilizzazioni materiali,
- immobilizzazioni immateriali incorporate in beni giuridicamente tutelabili
- le partecipazioni immobilizzate in società controllate o collegate.

La novità prevista dalla legge di bilancio 2021, con l'introduzione del nuovo co. 8-bis all'art. 110 del DL 104/2020, consiste nell'ampliamento dell'ambito oggettivo relativa alla disciplina del riallineamento tra valori civilistici e fiscali. In tal senso, risulta possibile riallineare il valore civilistico e quello fiscale anche per l'avviamento e le altre attività immateriali non incorporate in beni giuridicamente tutelabili (oltre che per i medesimi beni che possono essere oggetto di rivalutazione).

Sul punto si segnala che, stando al tenore letterale della norma, tale ampliamento risulterebbe previsto solo relativamente alla disciplina del riallineamento, non invece per quella relativa alle rivalutazioni. Sembrerebbe pertanto rimanere esclusa la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni immateriali sopra citati. Si ricorda che le operazioni di riallineamento e di rivalutazioni risultano differenti tra loro, infatti:

- Il **riallineamento** presuppone che i beni risultino già civilisticamente iscritti in bilancio ad un valore maggiore rispetto a quello fiscalmente riconosciuto. In tal senso, il riallineamento non comporta un incremento patrimoniale (con iscrizione di riserva in sospensione d'imposta), ma consente di allineare il valore civilistico con quello fiscale dando riconoscimento alle differenze fiscali con il versamento di un'imposta sostitutiva pari al 3%;
- La **rivalutazione** comporta un incremento del valore del bene iscritto in bilancio, con conseguente incremento patrimoniale tramite iscrizione di un riserva in sospensione

¹⁷ In merito alla disciplina della rivalutazione e del riallineamento previsto dall'art. 110 del Decreto Agosto si ricorda quanto segue:

- l'imposta sostitutiva del 3% al differenziale riallineato può essere liquidata in un massimo di 3 rate annuali di pari importo.
- i maggiori valori iscritti sono riconosciuti a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (ovvero, dall'esercizio chiuso al 31.12.2021, per i soggetti "solari")
- le plusvalenze e le minusvalenze sono calcolate avendo riguardo al costo dei beni "ante rivalutazione", nel momento in cui la cessione degli stessi (o la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) avvenga in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ovvero, in data anteriore all'1.1.2024, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

d'imposta.

5.10 Incentivo alle aggregazioni aziendali (art. 1, co. 233 - 243)

Ai commi 233 – 243, viene introdotto un nuovo incentivo ai processi di aggregazione aziendale. Si prevede infatti che, nelle ipotesi di fusione, scissione o conferimento d'azienda, deliberate tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021, sia consentita, in capo ai soggetti aventi causa, la trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA) riferite a perdite fiscali pregresse ed eccedenze ACE maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria.

Operazioni rilevanti

Il beneficio può essere applicato alle società che risultano da operazioni di:

- **Fusione**
- **Scissione**
- **Conferimento d'azienda**

che risultino **deliberate** nel periodo compreso **tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021**.

Indipendentemente dal numero di operazioni effettuate, ciascun soggetto può beneficiare dell'agevolazione una sola volta.

Ambito soggettivo e limitazioni

Possono beneficiare dell'agevolazione le **società di capitali residenti** di cui all'art. 73 co. 1 lett. a) del TUIR che risultano dalle citate operazioni di aggregazione aziendale, vale a dire:

- il **soggetto incorporante o risultante dalla fusione**;
- il **soggetto beneficiario della scissione**;
- il **soggetto conferitario dell'azienda**.

Le imprese partecipanti all'operazione di aggregazione devono soddisfare le seguenti **condizioni** (art. 11 co. 3 del DL 34/2019):

- Devono essere **operative da almeno due anni** (nel senso che nel biennio sia stata svolta un'effettiva attività commerciale; circ. Agenzia delle Entrate 16/2007, § 5.1);
- Alla **data di effettuazione dell'operazione e nei due esercizi precedenti**:
 - non devono far parte dello stesso gruppo societario;
 - non devono essere legate da un rapporto di partecipazione superiore al 20%;
 - non devono essere controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 c.c.

Si segnala che la nuova normativa prevede una **deroga a tale ultima condizione** (cfr. co. 238). E' infatti possibile **applicare il beneficio** in oggetto anche a:

- **soggetti** tra i quali sussiste un **rapporto di controllo di diritto** (art. 2359, co.1, n. 1, c.c.)
- nel caso in cui tale controllo sia stato **acquisito tramite operazioni diverse da quelle di fusione, scissione o conferimento effettuate nell'anno 2021**.

La deroga è applicabile solamente nel caso in cui **entro un anno dalla data di acquisizione del controllo abbia avuto efficacia giuridica una delle operazioni di fusione, scissione o conferimento**.

Tale ultima disposizione consente di applicare il beneficio anche alle operazioni di aggregazione che avvengono mediante acquisizione ovvero conferimento di partecipazioni di controllo.

Le perdite fiscali e l'importo delle eccedenze ACE saranno quelle maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di acquisizione del controllo.

Determinazione del beneficio

Nelle ipotesi di fusione, scissione o conferimento d'azienda, deliberate tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021, è consentita la **trasformazione in credito d'imposta delle attività per imposte anticipate (DTA), anche se non iscritte in bilancio, riferite alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE, maturate fino al periodo d'imposta antecedente a quello di efficacia giuridica dell'operazione**.

In base a quanto sopra, pertanto:

- Le **imposte anticipate** oggetto di trasformazione possono essere **determinate anche in sede**

di applicazione del beneficio, in quanto non risulta rilevante la loro iscrizione in bilancio;

- La trasformazione delle Dta è indipendente dalla circostanza che gli asset fiscali sottostanti (perdite fiscali pregresse ed eccedenze Ace) siano stati già riportati nel modello dichiarativo. Pertanto, in caso di operazione con efficacia giuridica nel 2021, le Dta convertibili saranno quelle maturate al 31.12.2020, anche se la dichiarazione relativa al 2020 non è stata ancora presentata.

Si precisa che:

- In caso di **fusione e scissione** sono **trasformabili le Dta provenienti sia dalla società incorporata/scissa che quelle già esistenti in capo alla incorporante/beneficiaria**;
- In caso di **conferimento** sono **trasformabili esclusivamente le Dta del conferitario**.

Nel caso di **conferimento d'azienda**, inoltre, viene esplicitamente previsto un ulteriore **limite alla determinazione** delle DTA trasformabili in credito d'imposta. E' previsto infatti che il conferitario possa tener conto delle proprie perdite fiscali e delle proprie eccedenze Ace **nei limiti del proprio patrimonio netto e nel rispetto del test di vitalità**, così come già previsto nel caso di operazioni di fusione e scissione (art. 172, co. 7 e art. 173 co. 10 del TUIR). A tal fine, è richiesta obbligatoriamente la redazione di una situazione patrimoniale ai sensi dell'art. 2501-*quater*, co. 1 e 2, c.c..

Resta ferma la validità dei limiti patrimoniali e di vitalità anche per la trasformazione di DTA in caso di fusioni e scissioni.

L'importo massimo di DTA che può essere trasformato da ciascun soggetto è pari al:

- **2%** della **somma delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, senza considerare il soggetto con le attività di importo maggiore**¹⁸;
- **2%** della somma delle **attività conferite**¹⁹.

Infine, il nuovo testo normativo prevede che la trasformazione in oggetto sia condizionata al pagamento di una **commissione pari al 25%** delle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate. Il versamento di tale commissione è da effettuarsi:

- Per il 40% entro 30 giorni dalla data di efficacia dell'operazione;
- Per il 60% entro i primi 30 giorni dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle operazioni.

Tale commissione risulta deducibile ai fini delle imposte sui redditi e IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento (principio di cassa).

Modalità di trasformazione e di utilizzo del credito d'imposta

La **trasformazione** in crediti di imposta delle DTA avviene in **due momenti differenziati**:

- Per **un quarto**, a partire **dalla data di efficacia giuridica** dell'operazione straordinaria di aggregazione;
- Per **tre quarti** a partire **dall'esercizio successivo** a quello in corso a tale data.²⁰

Il credito d'imposta, non produttivo di interessi, può alternativamente:

- Essere **utilizzato in compensazione**;
- Essere **ceduto**;
- Essere **chiesto a rimborso**.

Infine, si precisa che la trasformazione di attività per imposte anticipate in credito d'imposta comporta l'annullamento delle posizioni soggettive le cui Dta sono state oggetto di trasformazione.

¹⁸ Per individuare le attività dei soggetti partecipanti all'operazione si fa riferimento agli importi risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-*quater* c.c., (riferita ad una data non anteriore a 120 giorni al giorno in cui il progetto di fusione è depositato nella sede delle società partecipanti).

¹⁹ Non vi è ancora alcuna indicazione specifico in merito al fatto che tale valore vada riferito al valore di libro presso la società conferente ovvero al valore a cui le attività vengono conferite.

²⁰ Si ipotizzi una fusione con efficacia (iscrizione dell'ultimo atto presso il registro delle imprese) nel corso dell'esercizio 2021. Un quarto dei crediti d'imposta derivante dalla trasformazione delle DTA rilevanti potrà essere utilizzata già a partire da tale data. La restante parte sarà utilizzabile a partire dall'esercizio 2022.

In tal senso:

- Le perdite di cui all'art. 84 del TUIR relative alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili;
- Le eccedenze di ACE relative alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta non sono deducibili né trasformabili in credito d'imposta.

5.11 Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale (art. 1, co. 1101)

Vengono introdotte importanti modifiche alla procedura di *Ruling internazionale*, prevista dall'art. 31-ter del D.P.R. 600/1973.

Si ricorda che la normativa di cui al citato art. 31-ter prevede che le imprese con "attività internazionale" possano accedere alla procedura di interpello internazionale di cui al medesimo articolo al fine di stipulare un accordo preventivo con l'A.F. avente ad oggetto la definizione dei prezzi di trasferimento, il trasferimento della residenza, l'attribuzione di utili o perdite ad una stabile organizzazione o l'erogazione di dividendi, interessi e royalties.

Il nuovo testo normativo interviene sull'efficacia dell'accordo, distinguendo a seconda che si tratti di **accordi unilaterali** ovvero di **accordi bilaterali/multilaterali** conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

In particolare si prevede quanto segue:

- **Accordi unilaterali**: l'accordo vincola le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi.

È concessa al contribuente la **facoltà di far valere retroattivamente gli effetti dell'accordo**, a condizione che:

- le **circostanze di fatto e di diritto** alla base dell'accordo ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipulazione;
- per tali periodi d'imposta, i **termini per l'accertamento** previsti dall'art. 43 del DPR 600/73 **non siano ancora scaduti** e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

In tal caso, qualora sia necessario rettificare il comportamento adottato, il contribuente effettua il ravvedimento operoso o presenta la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 co. 8 del DPR 322/98, senza l'applicazione delle eventuali sanzioni.

- **Accordi bilaterali/unilaterali**: qualora l'accordo consegua ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, **l'accordo vincola le parti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti alla data di sottoscrizione dell'accordo, purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.**

È concessa al contribuente la facoltà di far retroagire gli effetti dell'accordo anche ai periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data di presentazione della relativa istanza, a condizione che:

- il contribuente ne abbia fatto **richiesta nell'istanza** di accordo preventivo;
- le **autorità competenti di Stati esteri acconsentano** ad estendere l'accordo ad annualità precedenti;
- per tali periodi d'imposta **ricorrano le stesse circostanze di fatto e di diritto** a base dell'accordo stipulato;
- per tali periodi d'imposta **non siano ancora scaduti i termini per l'accertamento** previsti dall'art. 43 del DPR 600/73 e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

In tal caso, qualora sia necessario rettificare il comportamento adottato, il contribuente effettua il ravvedimento operoso o presenta la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 co. 8 del DPR 322/98, senza l'applicazione delle eventuali sanzioni.

Infine, **con particolare riferimento agli accordi preventivi bilaterali/multilaterali**, si prevede che l'ammissibilità della richiesta di accordo preventivo sia subordinata al versamento di una **commissione** pari a:

- **10.000** euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia inferiore a 100 milioni di euro;
- **30.000** euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia compreso tra 100 milioni e 750 milioni di euro;
- **50.000** euro nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia superiore a 750 milioni di euro.

Le commissioni sono ridotte alla metà nel caso di richiesta di rinnovo dell'accordo bilaterale e multilaterale.

5.12 Disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale (art. 1, co. 266)

L'art. 6 del DL 23/2020, come sostituito dall'art. 1 co. 266 della legge di bilancio 2021, a decorrere **dall'1.1.2021**, stabilisce che:

- Non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale (artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545- *duodecies* c.c.);
- Per le **perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020, non si applicano le disposizioni dettate in materia di perdita superiore al terzo del capitale sociale** (artt. 2446 co. 2 e 3, 2447, 2482-bis co. 4, 5 e 6 e 2482-ter c.c.);
- Nel caso di **perdite superiori al terzo del capitale sociale** che tuttavia **non intacchino il valore minimo del capitale sociale**, (ex artt. 2446 co. 2 e 2482-bis co. 4 c.c.), il termine entro il quale la **perdita deve risultare diminuita** a meno di un terzo è posticipato al **quinto esercizio successivo**. L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate;
- Nell'ipotesi di **perdita che riduca il capitale sociale al di sotto del minimo legale** (artt. 2447 o 2482-ter c.c.) l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del **quinto esercizio successivo**. ²¹L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di cui agli artt. 2447 o 2482-ter c.c. Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c.);
- le **perdite** in questione devono essere **distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione**, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Pertanto, per le perdite emerse negli esercizi "in corso alla data del 31.12.2020" gli interventi prescritti dalle ricordate disposizioni codicistiche potranno quindi avvenire "entro" l'assemblea di approvazione del bilancio 2025, previa distinta indicazione in Nota integrativa al fine di tenerle separate da eventuali perdite future non "coperte" dalla nuova disciplina.

Resta fermo, peraltro, l'obbligo di convocazione, senza indugio, dell'assemblea, sia nei casi contemplati dagli artt. 2446 e 2482-*bis* c.c., per dar conto della perdita di oltre un terzo del capitale, sia nei casi previsti dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., per il rinvio della decisione di ricapitalizzazione immediata della società o, in alternativa, della sua trasformazione o scioglimento.

* * * * *

Lo Studio resta a disposizione per ogni ulteriore approfondimento.

²¹ Si ricorda che, ordinariamente, nella situazione in cui la perdita d'esercizio riduca il capitale sociale al di sotto del minimo legale, la società può alternativamente:

- Azzerare il capitale sociale e contestualmente aumentarlo sino al minimo legale;
- Trasformare la società;
- Sciogliere la società.

bcpassociati

Senigallia, lì 25 gennaio 2021

Cordiali saluti

Per lo Studio Associato


Dott. Federico Pellegrini