



# Legge di Bilancio 2021

## Lettera informativa n. 1/2021 Tax Professional Practice



### Uffici

#### Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124  
T: +39 02 676441

#### Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131  
T: +39 071 2916378

#### Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711

#### Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125  
T: +39 055 261961

#### Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225

#### Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617

#### Padova

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611

#### Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518

#### Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121  
T: +39 085 4210479

#### Roma

Via Curtatone 3, 00185  
T: +39 06 809631

#### Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166

#### Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111

Nella presente Lettera informativa sono riepilogate le principali novità in materia tributaria e giuslavoristica contenute nella Legge n. 178 del 30 dicembre 2020 (c.d. Legge di Bilancio 2021), pubblicata sul Supplemento ordinario alla 'Gazzetta Ufficiale' n. 322 del 30 dicembre 2020 - Serie generale ed entrata in vigore il 1° gennaio 2021.

Qui di seguito le principali novità in materia fiscale, giuslavoristica e societaria contenute nell'art. 1, della Legge di Bilancio 2021:

### 1. Disposizioni in materia fiscale

#### 1.1 Crediti d'imposta

#### 1.2 Disposizioni relative alle imposte dirette

#### 1.3 Disposizioni relative alle imposte indirette

#### 1.4 Disposizioni relative alle persone fisiche

### 2. Disposizioni in materia giuslavoristica

### 3. Disposizioni in materia societaria

# 1. Disposizioni in materia fiscale

## 1.1 Crediti d'imposta

### 1.1.1 Proroga ed estensione credito d'imposta 'Ecobonus 110%' (Art. 1, commi 66-74)

La legge di stabilità con i commi 66-74 proroga i termini di applicazione ed estende la tipologia di interventi che godono del credito d'imposta 'Ecobonus'. In particolare, i suddetti commi prevedono la proroga per gli interventi di efficienza energetica e antisismici effettuati sugli edifici fino al 30 giugno 2022 (rispetto al previgente termine del 31 dicembre 2021).

In particolare, il beneficio attribuibile la quota di spesa sostenuta nel 2022 è da ripartire in quattro quote costanti negli esercizi successivi. E' inoltre prevista l'estensione del beneficio anche agli interventi per la coibentazione del tetto, agli edifici privi di attestato di prestazione energetica, alla eliminazione delle barriere architettoniche, agli impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici, agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate.

### 1.1.2 Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (Art. 1, commi 1051-1052)

È stato introdotto un nuovo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022, con termine lungo al 30 giugno 2023, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2022, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Sono escluse dal beneficio le imprese in liquidazione volontaria, liquidazione coatta amministrativa, fallimento, concordato preventivo senza continuità aziendale o sottoposte ad altre procedure concorsuali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette condizioni. Sono, altresì, escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001. Le imprese ammesse, per poter fruire delle agevolazioni, devono, comunque, essere in regola con la normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e con gli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.

Per ogni ulteriore dettaglio e specifica relativa a detta agevolazione si rimanda al commento dei commi da 1053 a 1063 (cfr. paragrafo 1.1.3).

### 1.1.3 Bonus beni strumentali nuovi (Art. 1, commi 1053-1063)

La Legge di Bilancio 2021 ripropone il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi<sup>(1)</sup> apportando novità significative su svariati fronti. Infatti, oltre alla proroga

ultrannuale del periodo agevolabile, cambiano le aliquote del credito, l'ambito oggettivo della norma e l'ammontare delle spese ammissibili. È tuttavia importante notare che la struttura dell'agevolazione appena approvata sarà presto oggetto di un ulteriore intervento, che secondo la stampa specializzata dovrebbe modificare in maniera consistente la misura del credito, le tipologie di beni agevolabili ed il relativo ambito temporale.

In ogni caso, ad oggi il bonus si concretizza in un credito d'imposta per gli investimenti effettuati da tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni italiane di soggetti esteri, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa. L'agevolazione si applica a beni che rispettino il requisito della novità, della strumentalità e della destinazione a strutture ubicate in Italia, a prescindere dal fatto che possano essere acquistati all'estero. La misura del credito ha un'ampia forbice che dipende dalla finestra temporale in cui viene effettuato l'acquisto<sup>(2)</sup>, dalla tipologia di bene e dall'ammontare di spesa sostenuta. In linea generale:

- Per i beni materiali ordinari e, come elemento di novità rispetto allo scorso anno, immateriali ordinari → il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 10%/15% nella prima *tranche* temporale e del 6% nella seconda;
- Per i beni materiali 4.0 compresi nell'allegato A di cui alla L. n. 232/2016 → il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50%/30%/10% nella prima *tranche* temporale e del 40%/20%/10% nella seconda;
- Per i beni immateriali 4.0 compresi nell'allegato B di cui alla L. n. 232/2016 → il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20% del costo per tutto il periodo<sup>(3)</sup>.

Come anticipato tuttavia, le anzidette aliquote, gli scaglioni e i limiti di spesa sono destinati a cambiare nelle prossime settimane per mano di un decreto separato, che dovrebbe favorire ulteriormente l'investimento in beni 4.0 a discapito di quello in beni ordinari.

Per poter fruire dell'agevolazione occorre conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. È inoltre necessario che sulle fatture e sugli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati vi sia espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058 della Legge di Bilancio 2021. In aggiunta per gli investimenti 4.0, a meno che il bene non abbia un costo unitario di acquisizione non superiore ad Euro 300.000 (nel cui caso è sufficiente una dichiarazione resa dal legale rappresentante), il contribuente deve ottenere e conservare una perizia asseverata o un attestato di conformità, dal quale risulti che i beni (i) possiedano caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati A e B della L. n. 232/2016 e (ii) siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

(1) Introdotto con la Legge di Bilancio 2020 sul solco di precedenti agevolazioni, meglio note come iper e super ammortamento.

(2) In generale, tale finestra si estende tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2022, la c.d. prima *tranche* temporale si chiude a dicembre 2021 e la c.d. seconda *tranche* temporale a dicembre 2022, con possibili code fino a giugno dell'anno successivo nel caso in cui l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

(3) Per ogni categoria è previsto un limite di spesa oltre il quale non è più possibile fruire dell'agevolazione.

In linea con la precedente versione dell'agevolazione, opera un meccanismo di *recapture* del beneficio nel caso in cui i beni agevolati siano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive ubicate all'estero entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione.

#### **1.1.4 Proroga al 30 giugno 2021 di alcuni crediti di imposta per gli investimenti effettuati fino al 30 dicembre 2020 per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni (Art. 1, commi 263-264)**

La Legge di Bilancio 2021 estende la possibilità di fruire del credito d'imposta derivante dal rafforzamento patrimoniale delle società di medie dimensioni di cui all'art. 26 del Decreto Rilancio (D.L. n. 34 del 19 maggio 2020) in possesso dei requisiti richiesti dai commi 1 e 2 del medesimo articolo, anche agli aumenti di capitale deliberati e versati entro il 30 giugno 2021.

In particolare, tali società possono beneficiare di un credito d'imposta pari al 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto, al lordo delle perdite stesse, fino a concorrenza del 30% dell'aumento di capitale. Tale percentuale è incrementata dal 30 al 50% per gli aumenti di capitale deliberati ed eseguiti nel primo semestre del 2021.

Il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997, a partire dal decimo giorno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, successivamente all'approvazione del bilancio per l'esercizio 2020 ed entro la data del 30 novembre 2021.

La proroga al 30 giugno 2021 sopra richiamata non riguarda l'agevolazione disciplinata dai commi da 4 a 7 dell'art. 26 del Decreto Rilancio: pertanto, i soggetti che sottoscrivono e versano l'aumento di capitale possono fruire del credito d'imposta, pari al 20% dell'investimento, qualora tale aumento di capitale sia effettuato entro il 31 dicembre 2020.

Infine, la Legge di Bilancio 2021, modificando il comma 12 dell'art. 26 del Decreto Rilancio, estende al 30 giugno 2021 la possibilità, nell'ambito della disciplina sul Fondo Patrimonio PMI gestito da Invitalia, di sottoscrivere obbligazioni o titoli di debito di nuova emissione, con specifiche caratteristiche richiamate dalla norma, emessi da società in possesso dei requisiti di cui ai commi 1 e 2 del citato art. 26, con un massimo di 250 dipendenti, per un ammontare massimo pari al minore importo tra 3 volte l'ammontare dell'aumento di capitale deliberato e il 12,5% dell'ammontare dei ricavi.

Le presenti modifiche si applicano alle istanze presentate successivamente al 31 dicembre 2020.

#### **1.1.5 Credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno (Art. 1, commi 171-172)**

L'art. 1, commi 171-172 proroga fino al 31 dicembre 2022 il credito di imposta per le imprese che acquistano, anche mediante contratti di locazione finanziaria, beni strumentali nuovi (macchinari, impianti e attrezzature varie) facenti parte

di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive nelle zone assistite ubicate nelle regioni del Mezzogiorno (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Molise e Abruzzo), istituito dall'art. 1, commi 98-108, della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (Legge di Stabilità 2016).

Possono beneficiare del suddetto credito di imposta i titolari di reddito d'impresa.

L'agevolazione non si applica ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo.

Il credito d'imposta è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni strumentali nuovi agevolabili, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di:

- Euro 3 milioni per le piccole imprese;
- Euro 10 milioni per le medie imprese;
- Euro 15 milioni, per le grandi imprese.

Il credito d'imposta è attribuito nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, come modificata dalla decisione C (2016) 5938 final del 23 settembre 2016. In particolare:

- per le Regioni Calabria, Puglia, Campania, Sicilia, Basilicata e Sardegna, l'intensità massima dell'aiuto è pari al 45% per le piccole imprese, al 35% per le medie imprese, al 25% per le grandi imprese;
- per le Regioni Abruzzo e Molise, l'intensità massima dell'aiuto a finalità regionale è pari al 30% per le piccole imprese, al 20% per le medie imprese, al 10% per le grandi imprese.

Il credito d'imposta è cumulabile con aiuti *de minimis* e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento.

I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta devono presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate. L'Agenzia delle entrate comunica alle imprese l'autorizzazione alla fruizione del credito d'imposta.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del Decreto Legislativo n. 241 del 9 luglio 1997, e successive modificazioni, a decorrere dal periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

### **1.1.6 Credito di imposta 'potenziato' per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno (Art. 1, commi 185-186)**

Al fine di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo quali le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico di cui all'art. 1, comma 200, della Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, compresi i progetti di ricerca e sviluppo in materia di COVID-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette regioni, spetta, per gli anni 2021 e 2022, alle seguenti categorie di imprese, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003:

- nella misura del 25% per le grandi imprese, che occupano almeno 250 persone e il cui fatturato annuo è almeno pari ad Euro 50 milioni oppure il cui totale di bilancio è almeno pari ad Euro 43 milioni;
- nella misura del 35% per le medie imprese, che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno Euro 10 milioni; e
- nella misura del 45% per le piccole imprese, che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori ad Euro 10 milioni.

La maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta di cui sopra si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, e, in particolare, dall'art. 25 del medesimo regolamento, in materia di aiuti a progetti di ricerca e sviluppo.

### **1.1.7 Bonus pubblicità (Art. 1, comma 608)**

La Legge di Bilancio 2021 ha confermato per il 2021 e 2022 il meccanismo introdotto nel 2020<sup>(4)</sup> per il calcolo del c.d. bonus pubblicità, rifinanziandone la copertura. Il credito d'imposta è pertanto pari al 50% degli investimenti pubblicitari complessivi effettuati nel corso dell'anno di riferimento sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale, indipendentemente da eventuali incrementi rispetto all'esercizio precedente. Come di consueto, nel caso in cui l'importo dei crediti richiesti dovesse superare l'ammontare delle risorse stanziato, si provvederà ad una ripartizione percentuale delle risorse tra tutti gli aventi diritto.

La novità per il biennio è rappresentata dall'esclusione, dall'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione, degli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.

### **1.1.8 Credito d'imposta per i servizi digitali (Art. 1, comma 610)**

L'art. 190 del Decreto Rilancio ha previsto, per l'anno 2020, uno specifico credito d'imposta per i servizi digitali. Più in dettaglio, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 30% della spesa effettiva sostenuta per l'acquisizione dei servizi di server, *hosting* e manutenzione evolutiva per le testate editrici in formato digitale, e per *information technology* di gestione della connettività.

Il credito d'imposta è riconosciuto entro il limite di Euro 8 milioni per l'anno 2020, che costituisce tetto di spesa ed è alternativo e non cumulabile, in relazione a medesime voci di spesa, con ogni altra agevolazione prevista da normativa statale, regionale o europea né con il contributo diretto alle imprese editrici di quotidiani e periodici.

Possono fruire del beneficio in commento, esclusivamente tramite compensazione, le imprese editrici di quotidiani e di periodici iscritte al registro degli operatori di comunicazione, che occupano almeno un dipendente a tempo indeterminato.

La Legge di Bilancio 2021 interviene estendendo il credito d'imposta per i servizi digitali anche per gli anni 2021 e 2022 alle condizioni e con le modalità previste nel Decreto Rilancio, entro il limite massimo di 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022.

### **1.1.9 Credito d'imposta R&S (Art. 1, comma 1064, lettere a-h)**

La legge di Bilancio 2021 prevede la proroga al 31 dicembre 2022, oltre che il potenziamento, del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative, introdotto con la Legge di Bilancio 2020.

L'istituto è fruibile da tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni italiane di soggetti esteri, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, per i costi sostenuti nelle seguenti attività:

Ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico (cfr. art. 1, comma 200, della Legge di Bilancio 2020).

Innovazione tecnologica per le attività diverse da quelle indicate nel comma 200, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati (cfr. art. 1, comma 201, della Legge di Bilancio 2020).

Design e ideazione estetica, svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafa, del mobile e dell'arredo e della ceramica, per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari (cfr. art. 1, comma 202, della Legge di Bilancio 2020).

(4) Tramite l'art. 186 del D.L. n. 34/2020, il quale ha inserito il comma 1-ter all'interno dell'art. 57-bis del D.L. n. 50/2017.

Le nuove percentuali da rapportare all'ammontare delle spese ammesse per determinare il credito d'imposta sono le seguenti:

- i. Per le attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 200, la percentuale del credito d'imposta è pari al 20% con un massimale annuo pari ad Euro 4 milioni.
- ii. Per le attività innovative di cui al comma 201, la percentuale del credito d'imposta è pari al
  - 10% con un massimale annuo pari ad Euro 2 milioni nell'ambito dell'innovazione tecnologica;
  - 15% con un massimale annuo pari ad Euro 2 milioni nell'ambito dell'innovazione digitale;
  - 15% con un massimale annuo pari ad Euro 2 milioni nell'ambito della transizione ecologica.
- iii. Per le attività di design e ideazione estetica di cui al comma 202, la percentuale del credito d'imposta è pari al 10% con un massimale annuo pari ad Euro 2 milioni.

Tra le novità, si segnalano alcune precisazioni in relazione ai costi agevolabili ma soprattutto il nuovo obbligo di asseverazione della relazione tecnica.

Da ultimo si ricorda che ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti, e che per i soli soggetti non obbligati per legge alla revisione legale dei conti la relativa spesa è riconosciuta in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro (fermi restando, comunque, i summenzionati limiti).

### **1.1.10 Formazione 4.0 (Art. 1, comma 1064, lettere i-l)**

La Legge di Bilancio 2021 proroga al 31 dicembre 2022 il credito d'imposta formazione 4.0, ampliando altresì i costi ammissibili in conformità con quanto disposto dall'art. 31 comma 3 del regolamento (UE) n. 651/2014. D'ora innanzi saranno quindi considerati nel computo dell'agevolazione i seguenti costi:

- spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione;
- costi di esercizio per formatori e partecipanti direttamente connessi al progetto di formazione;
- costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
- spese di personale relative ai partecipanti e quelle generali indirette (e.g. amministrative, locazione) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione.

Si ricorda per completezza, che il suddetto credito è riconosciuto:

- i. Nei confronti delle c.d. 'piccole imprese', in misura pari al 50% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di Euro 300.000;
- ii. Nei confronti delle c.d. 'medie imprese', in misura pari al 40% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di Euro 250.000;

- iii. Nei confronti delle c.d. 'grandi imprese', in misura pari al 30% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di Euro 250.000.

In ogni caso, la misura del credito d'imposta è aumentata per tutte le imprese, fermi restando i limiti massimi annuali, al 60% qualora i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati.

### **1.1.11 Proroga credito d'imposta su canoni di locazione (Art. 1, comma 602)**

Il comma 602 della Legge di Bilancio 2021 reca l'estensione del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo, istituito dal Decreto Rilancio e modificato dai successivi provvedimenti emergenziali, alle agenzie di viaggio e ai tour operator; per questi ultimi soggetti e per le imprese turistico-ricettive il credito spetta sino al 30 aprile 2021.

### **1.1.12 Modifiche al credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (Art. 1, commi 1098-1100)**

L'art. 1, commi da 1098 a 1100, della Legge di Bilancio 2021 interviene sul credito d'imposta relativo alle spese sostenute per l'adeguamento degli ambienti di lavoro introdotto dall'art. 120 del Decreto Legge n. 34 del 19 maggio 2020 (cosiddetto 'Decreto Rilancio').

La misura originariamente introdotta dal Decreto Rilancio prevedeva il riconoscimento di un credito d'imposta pari al 60% delle spese sostenute (nel limite massimo di Euro 80.000), nel corso del 2020, per:

- la realizzazione degli interventi necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie per il contenimento del virus;
- gli investimenti per attività innovative, tra cui quelli relativi allo sviluppo o all'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti.

Il credito d'imposta, riconosciuto previo invio all'Agenzia delle Entrate di apposita comunicazione<sup>(5)</sup>, poteva essere alternativamente utilizzato in compensazione tramite modello F24 o ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021.

Rispetto al precedente provvedimento, la Legge di Bilancio 2021 ha apportato rilevanti modifiche limitando la possibilità di utilizzo in compensazione tramite modello F24, o di una eventuale cessione ad un soggetto diverso, esclusivamente al periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2021.

Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria, con Risoluzione n. 2 dell'11 gennaio 2021, ha istituito il codice tributo '6918', precisando che, in sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice dovrà essere esposto nella sezione 'Erario' indicando come 'anno di riferimento' il 2021.

(5) Da inviare entro il prossimo 31 maggio 2021 come precisato dall'Amministrazione Finanziaria con Risoluzione n. 2 dell'11 gennaio 2021.

Restano invece invariati i chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria, con Circolare 20/E del 10 luglio 2020, secondo cui:

- a. non si applicano alle compensazioni i limiti stabiliti dall'art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007 (crediti d'imposta da indicare nel quadro RU del modello Redditi), e dall'art. 34 della Legge n. 388/2000 (crediti compensati mediante modello F24);
- b. il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, specificando sia la quota compensata tramite modello F24, sia la quota ceduta a soggetti terzi;
- c. si applicano le limitazioni previste dalla Comunicazione della Commissione Europea del 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', e successive modifiche.

### **1.1.13 Credito d'imposta sostegno al Made in Italy per imprese agricole e agroalimentari (Art. 1, comma 131)**

Viene rinnovato il beneficio, sottoforma di credito d'imposta, previsto dall'art. 3, c. 1 D.L. n. 91/2014, anche per i periodi d'imposta dal 2021 al 2023, relativo ai nuovi investimenti sostenuti per il sostegno del *Made in Italy*. Il Decreto in parola consente il riconoscimento di un credito d'imposta nella misura del 40% delle spese sostenute per la realizzazione e l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico, con particolare attenzione al miglioramento delle potenzialità di vendita a distanza a clienti finali residenti fuori del territorio nazionale, per la creazione, qualora necessaria, di depositi fiscali virtuali nei Paesi esteri, gestiti dagli organismi associativi, per favorire la stipula di accordi con gli spedizionieri doganali, anche ai fini dell'assolvimento degli oneri fiscali, e per le attività e i progetti legati all'incremento delle esportazioni. Con la Legge di Bilancio, il comma 131, estende l'agevolazione anche alle reti di imprese agricole e agroalimentari, anche costituite in forma cooperativa o riunite in consorzi o parte delle 'strade del vino'.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, saranno stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, al fine del rispetto del limite di spesa previsto in Euro 5 milioni per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023.

### **1.1.14 Proroga del credito d'imposta per le spese di consulenza relativo alla quotazione delle PMI (Art. 1, comma 230)**

L'art. 1, comma 230 della Legge di Bilancio 2021 interviene prorogando fino al 31 dicembre 2021 il credito d'imposta a sostegno delle spese di consulenze inerenti all'ammissione alla quotazione delle PMI su mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione europei originariamente introdotto dalla Legge di Bilancio 2018.

Tra le spese ammesse rientrano quelle destinate a finanziare:

- le attività sostenute in vista dell'inizio del processo di quotazione e ad esso finalizzate;
- le attività fornite durante la fase di ammissione alla quotazione e finalizzate ad attestare l'idoneità della società all'ammissione e alla successiva permanenza sul mercato;
- le attività necessarie per collocare presso gli investitori le azioni oggetto di quotazione;
- le attività finalizzate alla revisione delle informazioni finanziarie storiche o prospettiche, incluse quelle relative allo svolgimento della due diligence finanziaria;
- le attività riguardanti le questioni legali, fiscali e contrattualistiche strettamente inerenti alla procedura di quotazione;
- le attività di comunicazione necessarie a offrire la massima visibilità della società, a divulgare l'investment case, tramite interviste, comunicati stampa, eventi e presentazioni alla comunità finanziaria.

Ai fini dell'ammissibilità, questi servizi di consulenza devono essere prestati da soggetti esterni come servizi non continuativi o periodici ed al di fuori dei costi di esercizio ordinari dell'impresa connessi ad attività regolari, come la consulenza fiscale, la consulenza legale e la pubblicità.

L'ammontare del beneficio fiscale è pari al 50% dei costi di sostenuti e fino ad un importo massimo di Euro 500.000.

Infine, per quanto riguarda le modalità di fruizione, il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, mediante modello F24, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione e con il codice tributo 6901.

### **1.1.15 Credito d'imposta per le donazioni (Art. 1, commi 536-539)**

L'art. 1, commi da 536 a 539 della Legge di Bilancio 2021 prevede l'istituzione di un credito d'imposta per le donazioni effettuate nel 2021 o nel 2022, nel limite di Euro 100 fino al 100% per le piccole e medie imprese, fino al 90% per le medie imprese e fino all'80% per le grandi imprese, sotto forma di borse di studio, iniziative formative finalizzate allo sviluppo e alla acquisizione di competenze manageriali promosse da università pubbliche e private, da istituti di formazione avanzata, da scuole di formazione manageriale pubbliche o private.

## 1.2 Disposizioni relative alle imposte dirette

### 1.2.1 Tassazione dei fondi di investimento esteri (Art. 1, commi 631-633)

L'art. 1, comma 631, prevede una modifica all'art. 27, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973, disponendo che la ritenuta sui dividendi prevista nella misura del 26% non si applichi ai dividendi corrisposti a OICR ('Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio') di diritto estero conformi alla Direttiva 2009/65/Ce e a OICR, non conformi alla stessa, il cui gestore sia soggetto a vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito in base alla Direttiva 2011/61/Ue, istituiti in Paesi UE e SE collaborativi.

Quanto alle plusvalenze invece, il comma 633 del medesimo art., prevede che non concorrano a formare il reddito le plusvalenze e le minusvalenze su partecipazioni qualificate di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 67 TUIR, realizzate da OICR esteri aventi i requisiti descritti in precedenza.

Fino a tale modifica introdotta dal Legislatore i dividendi corrisposti da società residenti a favore di OICR esteri restavano soggetti a ritenuta alla fonte, a titolo d'imposta, nella misura del 26% ai sensi dell'art. 27, comma 3, TUIR ed erano assoggettate ad imposizione in Italia le plusvalenze realizzate per effetto della vendita di partecipazioni in società residenti, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lettera f, TUIR.

Al contrario, gli OICR istituiti in Italia, pur essendo ricompresi in linea di principio tra i soggetti passivi dell'IRES di cui all'art. 73 del TUIR, per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 255/2010 non scontano di fatto alcuna imposizione sui propri redditi in quanto espressamente esonerati dalle imposte sui redditi, ai sensi del comma 5-*quinqüies* del medesimo art. 73, a condizione che l'organismo collettivo sia sottoposto a forme di vigilanza prudenziale.

L'assenza di un trattamento fiscale equivalente era stata già denunciata dalla Commissione Europea che aveva avviato un'iniziativa investigativa presso le competenti autorità italiane (EU Pilot 8105/15/Taxu), in quanto tale trattamento sarebbe contrario al principio di libertà di circolazione dei capitali, di cui all'art. 63 TFUE. La ratio delle modifiche introdotte dai succitati commi dunque, risiede nella volontà di risolvere il contrasto tra la normativa comunitaria e quella domestica.

Circa la decorrenza delle modifiche introdotte, tali previsioni hanno efficacia con riguardo ai dividendi percepiti ed alle plusvalenze realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Tuttavia, occorre evidenziare che in base al principio di efficacia diretta dei principi dell'UE e delle rilevanti sentenze interpretative della Corte di Giustizia, le istanze di rimborso i cui termini non siano prescritti rimarranno legittime sulla base del diritto UE, in quanto relative ad imposte applicate in base ad una normativa nazionale in contrasto con i Trattati.

In tal senso si richiama, da ultimo, l'Ordinanza della Corte di Cassazione (Cass. civ. Sez. V, Ord., 29 gennaio 2020, n. 1967), la quale ha applicato ai dividendi distribuiti da società italiane a fondi pensione di diritto spagnolo la ritenuta con

aliquota pari a quella subita dalle società residenti sui dividendi e non già la ritenuta dell'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973, evidenziando che tale disposizione contrastava coi principi del Trattato.

### 1.2.2 Introduzione della facoltà di far retroagire gli effetti degli accordi preventivi a periodi d'imposta precedenti, prevedendo altresì delle commissioni di ammissione

La Legge di Bilancio 2021 modifica parzialmente la normativa in materia di accordi preventivi per le imprese con attività multinazionale (ai sensi dell'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973), cioè di quelle procedure mirate alla definizione preventiva dei rapporti fiscali tra il contribuente e l'autorità fiscale con riferimento ad alcuni ambiti fiscali specifici comprendenti: il regime di prezzi di trasferimento, la determinazione dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, la valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti, che configurano una stabile organizzazione, l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione ed il trattamento fiscale di dividendi, interessi, royalties ed altre componenti reddituali.

In base al rinnovato quadro normativo, il contribuente avrà la facoltà di retroagire gli effetti risultanti da tali accordi a uno o più periodi d'imposta precedenti accertabili (ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973) in cui le circostanze di fatto e di diritto erano analoghe a quelle sulle quali si basa l'accordo stipulato e che non siano, al contempo, oggetto di verifiche, ispezioni o accessi da parte dell'autorità fiscale.

La medesima facoltà è prevista nei casi in cui gli accordi preventivi conseguano a delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, posto che il contribuente ne abbia fatto esplicita richiesta in sede di presentazione dell'istanza e che le autorità fiscali estere acconsentano all'estensione degli accordi alle annualità precedenti.

In entrambi i casi, laddove si renda necessario, il contribuente potrà retroagire gli effetti utilizzando gli strumenti del ravvedimento operoso o della dichiarazione integrativa, evitando l'applicazione di sanzioni.

Infine, la Legge di Bilancio prevede che le imprese con attività multinazionale potranno accedere alle procedure di accordo preventivo esclusivamente corrispondendo una commissione commisurata al rispettivo volume di fatturato del gruppo, come illustrato nella tabella seguente:

Fatturato del gruppo multinazionale	Commission
< EUR100 milioni	EUR10.000
≤ EUR750 milioni	EUR30.000
> EUR750 milioni	EUR50.000

In caso di richieste di rinnovo, le commissioni saranno ridotte alla metà.

### **1.2.3 Rivalutazione beni d'impresa (Art. 1, comma 83)**

In via preliminare, si ricorda che l'art. 110 del D.L. n. 104 del 14 agosto 2020 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 126 del 13 ottobre 2020, ha riproposto i regimi di rivalutazione e di riallineamento dei beni d'impresa riprendendo lo schema già previsto dalla Legge n. 342 del 21 novembre 2000, con alcune innovazioni tra le quali notevole interesse ha la previsione di un'aliquota dell'imposta sostitutiva particolarmente favorevole (3% dell'importo della rivalutazione e del riallineamento).

Il citato art.110 è stato poi integrato dalla Legge di Bilancio 2021. In particolare, l'art. 1, comma 83 della Legge di Bilancio 2021 ha ampliato l'ambito oggettivo del regime di riallineamento, inserendo il comma 8-bis nell'art.110.

Si ricorda, infatti, che, in base allo schema della citata legge n. 342, l'ambito oggettivo del regime di riallineamento coincideva con quello della rivalutazione includendo tutti i beni materiali e immateriali, diversi da quelli oggetto di produzione e di scambio, nonché le partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile che costituiscono immobilizzazioni. Risultavano, invece, escluse da questi regimi agevolativi le immobilizzazioni immateriali che, sebbene iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale, non rappresentano beni in senso proprio quali l'avviamento e gli oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento, costi di sviluppo).

Il nuovo comma 8-bis estende la disciplina del riallineamento anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Si tratta di un intervento legislativo fortemente auspicato dal mondo delle imprese in considerazione soprattutto della favorevole aliquota dell'imposta sostitutiva.

In sostanza, il nuovo comma 8-bis consente di eliminare le divergenze tra il valore fiscale e quello contabile dell'avviamento e delle altre attività immateriali. Si ricorda, peraltro, che il riallineamento deve riguardare l'intero ammontare della divergenza tra valore fiscale e valore contabile dell'asset.

Questo regime attribuisce la possibilità di ottenere il riconoscimento dei maggiori valori contabili divergenti dai valori fiscali a qualsiasi titolo, e cioè indipendentemente dalle situazioni che possono aver generato tale disallineamento. È il caso, ad esempio, di un avviamento iscritto a seguito di un'operazione straordinaria fiscalmente neutrale (operazioni di fusione, scissione o conferimento); ovvero riguardo ai soggetti *IAS-adopter* può ipotizzarsi il caso di un avviamento, fiscalmente riconosciuto, che ha mantenuto fermo il suo valore contabile in assenza di svalutazioni da *impairment* ed è stato dedotto in via extracontabile ai sensi dell'art. 103, comma 3-bis del TUIR.

È possibile affrancare il disallineamento tra valori fiscali e contabili in relazione ai beni e nei limiti degli importi dei disallineamenti risultanti dal bilancio in corso al 31 dicembre 2019 e ancora presenti nel bilancio relativo all'esercizio successivo (bilancio 2020 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) previo il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali con aliquota pari al 3 per cento. Per l'importo corrispondente ai valori oggetto di riallineamento, al

netto dell'imposta sostitutiva, occorre vincolare una riserva in sospensione d'imposta (utilizzando le riserve libere, ovvero vincolando il capitale in assenza di riserve libere) che può essere affrancata versando un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

### **1.2.4 Riduzione dell'imposta sul reddito derivante dallo svolgimento dell'attività nelle Zone economiche speciali (Art. 1, commi 173-176)**

L'art. 1, commi 173-176 della Legge di Bilancio 2021 prevede, per le imprese che intraprendono una nuova iniziativa economica nelle Zone economiche speciali ('ZES') istituite ai sensi Decreto Legge n. 91 del 20 giugno 2017, la riduzione dell'imposta sul reddito derivante dallo svolgimento dell'attività nella zona economica speciale del 50% a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale è stata intrapresa la nuova attività e per i sei periodi d'imposta successivi.

Il riconoscimento dell'agevolazione è subordinato al rispetto delle seguenti condizioni, pena la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituzione dell'agevolazione della quale hanno già beneficiato:

- le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività nella ZES per almeno dieci anni;
- le imprese beneficiarie devono conservare i posti di lavoro creati nell'ambito dell'attività avviata nella ZES per almeno dieci anni.

Inoltre, le imprese beneficiarie non devono essere in stato di liquidazione o di scioglimento.

L'agevolazione spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea agli aiuti '*de minimis*'.

### **1.2.5 Proroga al 2021 della facoltà di rideterminare il valore d'acquisto di terreni e di partecipazioni (Art. 1, commi 1122-1123)**

L'Art. 1, commi 1122 e 1123 proroga al 2021 della facoltà di rideterminare il valore d'acquisto di terreni e di partecipazioni non quotate mediante pagamento di un'imposta sostitutiva, con aliquota fissata all'11%.

Condizioni per potere effettuare la rivalutazione sono:

- possesso dei beni alla data del 1° gennaio 2021
- redazione e giuramento della perizia entro il 30 giugno 2021
- pagamento imposta sostitutiva dell'11% sul valore rideterminato dei terreni e partecipazioni sia qualificate che non qualificate

Il versamento potrà essere effettuato entro in unica soluzione entro il 30 giugno 2021 o in tre rate annuali di uguale importo entro 30 giugno 2021, 30 giugno 2022, 30 giugno 2023 maggiorate degli interessi.

Il versamento della prima rata perfeziona la rivalutazione e il contribuente può utilizzare immediatamente il nuovo valore di acquisto per la determinazione della plusvalenza.

## 1.2.6 Bonus aggregazioni (Art. 1, commi 233-243)

L'art. 1, commi da 233 a 243, della Legge di Bilancio 2021 introduce una disciplina che agevola le aggregazioni aziendali realizzate attraverso operazioni di fusione, scissione e conferimento. Questa disposizione, come precisato nella relazione illustrativa alla Legge di Bilancio, è volta a favorire la crescita dimensionale delle imprese operanti nel sistema italiano per migliorare la loro capacità di innovazione e la loro propensione all'*export*.

Si tratta di una agevolazione a carattere temporaneo prevista per le operazioni di fusione, scissione e conferimento deliberate dall'assemblea dei soci, o da un diverso organo competente, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021<sup>(6)</sup>. Al riguardo, si osserva che nell'identificare le operazioni che possono beneficiare del regime agevolativo la norma fa riferimento alla data di delibera dell'operazione e non alla data della efficacia giuridica che, quindi, può essere anche successiva al 31 dicembre 2021.

Il comma 233 della Legge di Bilancio 2021 attribuisce al soggetto risultante dalla fusione o incorporante, al beneficiario della scissione e al conferitario la possibilità di trasformare in credito d'imposta una quota delle attività per imposte anticipate ('DTA') riferibili: alle perdite fiscali maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora utilizzate ai sensi dell'art. 84 del TUIR; alle eccedenze ACE maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora dedotte o trasformate in credito d'imposta da utilizzare ai fini IRAP alla stessa data.

Ad esempio, se una fusione è deliberata nel corso del 2021, ma l'operazione si perfeziona giuridicamente nel corso del 2022 sono trasformabili in credito d'imposta le DTA relative alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE maturate fino al periodo d'imposta 2021.

Occorre evidenziare che le DTA trasformabili in credito d'imposta non sono solo quelle iscritte in bilancio in quanto ritenute recuperabili a fronte di redditi futuri sulla base del *probability test*, previsto dall'OIC 25 e dallo IAS 12 rispettivamente per i soggetti che applicano i principi contabili nazionali e internazionali, ma anche quelle potenzialmente iscrivibili e non iscritte in quanto ritenute non recuperabili.

Per beneficiare del regime agevolativo è necessario che le società partecipanti all'operazione di aggregazione rispettino alcuni requisiti di 'operatività' e di 'indipendenza'. In particolare, il comma 237 stabilisce che le società partecipanti all'operazione devono: essere operative da almeno due anni; non devono far parte dello stesso gruppo

societario; non devono essere legate da un rapporto di partecipazione superiore al 20%; e, infine, non devono essere controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359, comma 1, numero 1, del Codice civile<sup>(7)</sup>. Sono, inoltre, escluse dall'ambito applicativo della norma le società per le quali sia stato accertato lo stato di dissesto o il rischio di dissesto ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 180 del 16 novembre 2015, ovvero lo stato di insolvenza ai sensi dell'art. 5 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dell'art. 2, comma 1, lettera b), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al D.Lgs. n. 14 del 12 gennaio 2019.

Occorre evidenziare che nella prassi aziendale le operazioni di aggregazione spesso sono poste in essere in più fasi; così ad esempio in un primo momento può avvenire l'acquisizione delle partecipazioni di controllo in una società target e successivamente la società target può essere incorporata o fusa con la società acquirente o con altre società del gruppo. Il legislatore ha ritenuto che anche queste fattispecie possano beneficiare, in presenza di alcune condizioni, del regime agevolativo. In particolare, il comma 238 stabilisce che la disciplina in esame si può applicare anche ai soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo se il controllo è stato acquisito con operazioni diverse dalla fusione, scissione o conferimento tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021 ed entro un anno dalla data in cui è stato acquisito il controllo abbia avuto efficacia giuridica una di queste operazioni. In tal caso, da un lato i requisiti di operatività e di indipendenza delle società partecipanti all'operazione devono essere verificati alla data di acquisizione del controllo, dall'altro le perdite fiscali e le eccedenze ACE trasformabili in credito d'imposta sono quelle maturate fino al periodo precedente a quello in cui è stato acquisito il controllo.

Ad esempio, se nel corso del 2021 sono state acquistate le partecipazioni di una società target e nello stesso esercizio è deliberata una fusione dell'acquirente con la società target sono trasformabili in credito d'imposta le DTA relative alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE maturate fino al periodo d'imposta 2020.

Si evidenzia, inoltre, che il comma 240 stabilisce che la disciplina agevolativa si può applicare una sola volta per ciascun soggetto indipendentemente dal numero delle operazioni straordinarie realizzate.

Quanto al meccanismo dell'agevolazione, il comma 234 stabilisce che l'importo massimo di DTA e di eccedenze ACE trasformabili è pari al 2% delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, come risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-*quater* del Codice civile, senza considerare il soggetto che presenta le attività di importo maggiore.

(6) Si rileva che la disciplina in esame si sovrappone al c.d. bonus aggregazioni di cui all'art. 11 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. Decreto Crescita), che agevola le operazioni di fusione, scissione e conferimento effettuate a decorrere dalla data di entrata in vigore del Decreto Crescita (1° maggio 2019) fino al 31 dicembre 2022. Al riguardo, è appena il caso di ricordare che questa agevolazione consente il riconoscimento fiscale gratuito, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro, del disavanzo da concambio che emerge da operazioni di fusione e di scissione, nonché del maggior valore iscritto dalla società conferitaria.

(7) Si tratta di condizioni analoghe a quella richieste dall'art. 11, comma 3 del Decreto Crescita in materia di bonus aggregazioni. Al riguardo, si ricorda che l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 16/E del 2007, ha affermato che per attività "operativa" si intende un'effettiva attività commerciale non essendo sufficiente la formale costituzione dell'impresa. In particolare, ad avviso dell'Agenzia non possono beneficiare del bonus aggregazioni: le imprese costituite da meno di due anni; le imprese che nel biennio non hanno esercitato un'effettiva attività di impresa.

In caso di conferimento l'importo massimo che può essere oggetto di trasformazione è pari al 2% della somma delle attività oggetto di conferimento. Si ricorda che nel conferimento, a differenza delle operazioni di carattere successorio nelle quali la società risultante dalla fusione, incorporante e beneficiaria della scissione subentra nelle posizioni soggettive delle società fuse, incorporate e scisse, il conferitario non subentra nelle posizioni soggettive della conferitaria; in quest'ottica il legislatore ha previsto che il conferitario, ai fini dell'agevolazione in esame, deve tener conto solo delle proprie perdite e delle proprie eccedenze ACE. Il citato comma 234 stabilisce, inoltre, che le perdite fiscali e le eccedenze ACE trasformabili siano soggette agli stessi limiti e alle stesse condizioni previste dall'art. 172, comma 7 del TUIR, a tal fine occorre redigere la situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-*quater*, commi primo e secondo, del Codice civile.

La norma, come detto, individua una quota massima di DTA convertibili in credito d'imposta fermo restando la possibilità per il contribuente di trasformare una quota inferiore di DTA. Si dovrebbe, inoltre, ritenere che il contribuente possa liberamente identificare le DTA da trasformare in credito d'imposta. La trasformazione delle DTA avviene in un due momenti: un quarto dell'importo viene trasformato in credito d'imposta alla data di efficacia giuridica delle operazioni agevolate; i restanti tre quarti sono convertiti in credito d'imposta al primo giorno dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione.

Le perdite fiscali e le eccedenze di ACE corrispondenti alle DTA oggetto di trasformazione non possono più, rispettivamente, essere computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84 del TUIR, ovvero dedotte o trasformate in credito d'imposta da utilizzare ai fini IRAP a partire dalla data di efficacia giuridica dell'operazione. E ciò per l'intero ammontare delle DTA oggetto di trasformazione indipendentemente dalla circostanza che le una quota parte delle DTA sia convertibile in credito d'imposta nell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione.

Il credito d'imposta può essere utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, ovvero può essere ceduto ai sensi degli artt. 43-*bis* (cessione a terzi) e 43-*ter* (cessione infra-gruppo) del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, ovvero essere chiesto a rimborso. Il credito d'imposta non è produttivo di interessi; deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi; non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del pro-rata delle spese generali di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR.

Occorre evidenziare che la trasformazione delle DTA in credito d'imposta è subordinata al pagamento di una 'commissione' pari al 25% delle DTA. Il versamento della commissione deve avvenire in due momenti: per il 40% entro 30 giorni dalla data di efficacia giuridica delle operazioni agevolate; per il restante 60% entro i primi 30 giorni dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle operazioni. La commissione è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nell'esercizio in cui avviene il pagamento.

Sono state, infine, previste delle regole specifiche per disciplinare il caso in cui la società risultante dal processo di aggregazione aziendale abbia optato per il regime del consolidato fiscale o per la trasparenza fiscale<sup>(8)</sup>. In particolare, i commi 235 e 236 stabiliscono un ordine di conversione delle DTA in credito d'imposta prevedendo che: si trasformano prioritariamente le DTA riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE del soggetto risultante dalla fusione o incorporante, beneficiario della scissione e conferitario anteriori all'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale ovvero per la trasparenza fiscale; e, successivamente quelle che tali soggetti hanno trasferito al soggetto controllante ovvero ai soci partecipanti e non sono state utilizzate. Ovviamente, dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di aggregazione il soggetto controllante o i soci partecipanti non possono più utilizzare le perdite fiscali o le eccedenze ACE corrispondenti alle DTA oggetto di trasformazione.

### 1.3 Disposizioni relative alle imposte indirette

#### 1.3.1 Aliquota IVA ridotta del 10% per le preparazioni alimentari (Art. 1, comma 40)

Con una norma di interpretazione autentica viene chiarito che l'aliquota IVA ridotta del 10% attualmente applicabile alla cessione di preparazioni alimentari, si deve intendere applicabile anche alla cessione (consumo immediato, consegna a domicilio e asporto) di piatti pronti e di pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati.

#### 1.3.2 Esenzione IVA per strumentazione diagnostica per COVID-19 e per vaccini anti-COVID-19 (Art. 1, commi 452-453)

A partire dal 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2022, le cessioni della strumentazione per diagnostica per COVID-19<sup>(9)</sup> e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione, sono esenti dall'IVA con diritto alla detrazione (in deroga all'art. 124, comma 1, del Decreto Legge n. 34 del 19 maggio 2020, che prevedeva l'applicazione di un'aliquota ridotta del 5%).

(8) Si tratta di disposizioni analoghe a quelle previste in materia di trasformazione delle DTA in crediti d'imposta di cui all'art. 44-*bis* del D.L. n. 34 del 30 aprile 2019 che attribuisce la facoltà di convertire in crediti d'imposta le DTA relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE nella misura massima del 20% del valore nominale dei crediti, insoluti da più di 90 giorni, ceduti a titolo oneroso a terzi entro il 31 dicembre 2020.

(9) Che presentano i requisiti applicabili di cui alla direttiva 98/79/CE o al regolamento (UE) 2017/745 del Parlamento europeo e del Consiglio, e ad altra normativa dell'Unione Europea.

Inoltre, a partire dal 20 dicembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, le cessioni di vaccini contro il COVID-19, autorizzati dalla Commissione Europea o dagli Stati membri, e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini, sono esenti dall'IVA con diritto alla detrazione. Questa disposizione deroga al numero 114) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/72, ai sensi del quale i medicinali pronti per l'uso umano sono soggetti all'aliquota IVA ridotta del 10%.

### **1.3.3 Disposizioni per le navi adibite alla navigazione in alto mare e per le imbarcazioni da diporto (Art. 1, commi 708-712)**

La Legge di Bilancio 2021 fornisce i seguenti chiarimenti riguardo il regime di non imponibilità IVA previsto dall'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/72 per le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare, le cessioni di apparati motori e le prestazioni di servizi connesse a tali navi:

- a. Una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato, nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso, un numero di viaggi in alto mare – ovvero ad una distanza di più di 12 miglia nautiche dalle coste territoriali - superiore al 70 per cento.
- b. I soggetti che intendono beneficiare del regime di non imponibilità in oggetto, devono attestare la condizione della navigazione in alto mare trasmettendo elettronicamente all'Agenzia delle entrate un'apposita dichiarazione<sup>(10)</sup>. Le fatture emesse dal fornitore in regime di non imponibilità devono indicare gli estremi del protocollo di ricezione della suddetta dichiarazione, rilasciato dall'Agenzia delle Entrate. Gli stessi estremi devono essere indicati nella dichiarazione doganale, in caso di importazioni.

Il fornitore che emette una fattura non imponibile, in mancanza della dichiarazione rilasciata dal cessionario/committente o, senza aver prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate di tale dichiarazione, è punito con una sanzione compresa tra il 100 e il 200% dell'IVA non addebitata. E' punito con la medesima sanzione il cessionario/committente che dichiara, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare relativa all'anno precedente.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della presente Legge di Bilancio 2021 (ovvero entro il 2 marzo 2021) sono stabilite le misure attuative. Le suddette disposizioni si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 60° giorno successivo all'adozione del menzionato provvedimento (ovvero a partire dal 1° maggio 2021).

Con il medesimo provvedimento di cui sopra, sarà altresì approvato il modello per dichiarare l'utilizzo, nel territorio dell'Unione Europea, delle prestazioni di servizi di locazioni

anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine di imbarcazioni da diporto verso committenti non soggetti passivi. In caso di dichiarazione mendace, l'utilizzatore è punito con una sanzione pari al 30% della differenza fra l'IVA dovuta in base all'effettivo utilizzo del servizio nel territorio unionale e l'imposta indicata in fattura in base alla dichiarazione mendace.

### **1.3.4 Disposizioni per le compagnie aeree che effettuano prevalentemente trasporti internazionali (Art. 1, comma 713)**

Per l'anno 2020, a causa delle restrizioni dovute dal COVID-19, si considerano compagnie aeree che effettuano prevalentemente voli internazionali (ai sensi dell'art. 8-bis, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/72) quelle che rispettavano tale requisito con riferimento all'anno 2019.

### **1.3.5 Disposizioni a contrasto delle frodi IVA da parte dei falsi esportatori abituali (Art. 1, commi 1079-1083)**

Al fine di contrastare le frodi IVA da parte dei falsi esportatori abituali, l'Amministrazione finanziaria effettuerà specifiche analisi di rischio orientate a riscontrare il rispetto delle condizioni (e, nello specifico, il plafond) previste per gli esportatori abituali al fine di poter porre in essere acquisti senza applicazione dell'IVA.

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria riscontri il mancato rispetto delle suddette condizioni, al falso esportatore abituale sarà preclusa la facoltà di rilasciare nuove dichiarazioni di intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate e, al fornitore, sarà inibita l'emissione della fattura elettronica recante il numero di protocollo della falsa dichiarazione d'intento.

### **1.3.6 Lotteria degli scontrini (Art. 1, comma 1095)**

La Legge di Bilancio 2021 conferma che, al fine di potersi avvalere della lotteria degli scontrini, gli acquisti dovranno essere effettuati tramite strumenti che consentano il pagamento elettronico (il pagamento in contanti non darà quindi il diritto a potersi avvalere della lotteria degli scontrini).

Inoltre, l'avvio della lotteria degli scontrini è stata posticipata (dal Decreto-legge n. 183 del 31 dicembre 2020) dal 1° gennaio 2021 ad una data da stabilirsi con provvedimento da emanarsi entro il 1° febbraio 2021 da parte dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Il suddetto provvedimento disciplinerà inoltre le modalità tecniche per l'avvio e per l'attuazione della lotteria.

Gli esercenti che si rifiuteranno, al momento dell'acquisto, di acquisire il codice lotteria, non saranno soggetti a sanzioni; tuttavia, a partire dal 1° marzo 2021, il consumatore potrà segnalare tali esercenti in un'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

(10) La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

### **1.3.7 Semplificazioni previste per i contribuenti trimestrali (Art. 1, comma 1102)**

I contribuenti che hanno optato, sussistendone i requisiti, per le liquidazioni trimestrali, possono annotare le fatture nel registro vendite entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni.

### **1.3.8 Disposizioni per la trasmissione della comunicazione delle operazioni transfrontaliere - cd. 'Esterometro' (Art. 1, commi 1103-1104)**

I dati relativi alle operazioni con controparti non stabilite in Italia effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, dovranno essere comunicati elettronicamente tramite il Sistema di Interscambio, attualmente utilizzato per trasmettere le fatture elettroniche, con formato XML.

A partire dalla stessa data, la periodicità dell'obbligo di trasmissione è così stabilita:

- Operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia: la trasmissione telematica dei dati è effettuata entro i termini di emissione delle relative fatture, ovvero entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione.
- Operazioni ricevute da soggetti non stabiliti in Italia: la trasmissione telematica dei dati è effettuata entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricevimento della fattura o di effettuazione dell'operazione.

È prevista una sanzione di Euro 2 per ciascuna fattura (entro il limite massimo di Euro 400 mensili), in caso di omessa o errata trasmissione. Tuttavia, se la trasmissione è effettuata o corretta entro 15 giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta della metà, entro il limite massimo di Euro 200 per ciascun mese.

### **1.3.9 Imposta di bollo sulle fatture elettroniche (Art. 1, comma 1108)**

Per le fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di Interscambio, il fornitore è obbligato in solido al pagamento dell'imposta di bollo, anche nel caso in cui la fattura sia emessa da un soggetto terzo per suo conto.

### **1.3.10 Sanzioni per la trasmissione e memorizzazione elettronica dei corrispettivi (Art. 1, commi 1109-1114)**

La mancata, incompleta o non tempestiva memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi giornalieri è punita con una sanzione pari al 90% dell'IVA (precedentemente la sanzione era stabilita in misura pari al 100% dell'IVA). Tuttavia, nel caso in cui la mancata, incompleta o non tempestiva trasmissione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo, si applica la sanzione amministrativa di Euro 100 per ciascuna trasmissione e, in tale circostanza, sarà precluso l'istituto del cumulo giuridico.

### **1.3.11 Plastic Tax: differimento e modifiche (Art. 1, commi 1084-1085)**

La Legge di Bilancio posticipa l'entrata in vigore della Plastic Tax al 1° luglio 2021.

Inoltre, sono previste le seguenti modifiche alla disciplina:

- i MACSI semilavorati (ossia manufatti con singolo impiego con funzioni di contenimento, protezione, manipolazione, consegna di merci o prodotti alimentari) includono anche le c.d. 'preforme' (che consentono, ad esempio, tramite un processo di soffiatura, di ottenere un determinato manufatto, come una bottiglia);
- sono inseriti fra i soggetti passivi obbligati al pagamento dell'imposta gli operatori, residenti e non, per conto dei quali i MACSI sono fabbricati;
- è stata incrementata la soglia di esenzione dall'imposta (e dalla relativa dichiarazione trimestrale) ad Euro 25 (dai precedenti Euro 10);
- è stata prescritta la responsabilità solidale del rappresentante fiscale, di cui si devono avvalere i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta non residenti e non stabiliti nel territorio dello Stato.

Vengono inoltre ridotte le sanzioni amministrative previste in caso di mancato pagamento dell'imposta, di ritardo nel pagamento ovvero nell'ipotesi di mancata presentazione della dichiarazione, ed ampliati i poteri accertativi ed ispettivi riconosciuti all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Le modalità di attuazione dell'imposta verranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (a titolo esemplificativo, è necessario definire i criteri di identificazione dei MACSI in ambito doganale e il contenuto della dichiarazione trimestrale). L'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli dovranno definire i dati aggiuntivi da indicare nelle fatture di cessione e acquisto.

### **1.3.12 Sugar Tax: differimento e modifiche (Art. 1, comma 1086)**

La cosiddetta *sugar tax* è l'imposta introdotta dall'art. 1, comma 661, della Legge di Bilancio 2020 (n. 160/2019) sul consumo delle bevande analcoliche o bevande edulcorate, per le quali bisogna intendere *"i prodotti finiti e i prodotti predisposti per essere utilizzati come tali previa diluizione, rientranti nelle voci NC 2009 e 2202 della nomenclatura combinata dell'Unione europea, condizionati per la vendita, destinati al consumo alimentare umano, ottenuti con l'aggiunta di edulcoranti e aventi un titolo alcolometrico inferiore o uguale a 1,2 per cento in volume. Ai fini dei commi da 661 a 676, per edulcorante si intende qualsiasi sostanza, di origine naturale o sintetica, in grado di conferire sapore dolce alle bevande."*

La Legge di Bilancio 2021 (n. 178/2020) ha posticipato l'entrata in vigore della *sugar tax* al 1° gennaio 2022, modificando, altresì, alcuni dei suoi presupposti applicativi.

In particolare, oltre ai tre soggetti passivi d'imposta già individuati - fabbricante nazionale ovvero il soggetto nazionale che provvede al condizionamento, l'acquirente di bevande edulcorante provenienti da Paesi UE, l'importatore di bevande edulcorate importate da Paesi extra UE - la nuova legge ha inserito " *il soggetto, residente o non residente nel territorio nazionale, per conto del quale le medesime bevande sono ottenute dal fabbricante o dall'esercente l'impianto di condizionamento.* "

Il presupposto impositivo e la fonte dell'obbligazione tributaria, conseguentemente, sono stati integrati e rescritti in tal modo: " *all'atto della cessione, anche a titolo gratuito, di bevande edulcorate a consumatori nel territorio dello Stato ovvero a ditte nazionali esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita, da parte del fabbricante nazionale o, se diverso da quest'ultimo, del soggetto nazionale che provvede al condizionamento ovvero del soggetto, residente o non residente nel territorio nazionale, per conto del quale le medesime bevande sono ottenute dal fabbricante o dall'esercente l'impianto di condizionamento.* ".

Il regime sanzionatorio è stato inoltre attenuato. Infatti, il legislatore ha abbassato tutti i limiti edittali imposti precedentemente: (i) in caso di mancato pagamento dell'imposta, le sanzioni amministrative irrogate non andranno più dal doppio al decuplo dell'imposta evasa ma dal doppio al quintuplo, e le sanzioni non potranno essere inferiori ad Euro 250, non più ad Euro 500; (ii) in caso di ritardato pagamento dell'imposta, la sanzione amministrativa sarà pari al 25% dell'imposta dovuta, non più al 30%, e non potrà essere inferiore ad Euro 150, al posto di Euro 250; (iii) per la tardiva presentazione delle dichiarazioni e per ogni altra violazione le sanzioni amministrative avranno un ammontare minimo di Euro 250 ad un massimo di Euro 2.500, non più di Euro 500 ad un massimo di Euro 5.000; (iv) rimane applicabile, per l'irrogazione immediata delle sanzioni tributarie, l'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997.

L'autorità di controllo rimane l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

### **1.3.13 Contrasto delle frodi realizzate con l'utilizzo del falso plafond IVA (Art. 1, commi 1079-1083)**

La Legge di Bilancio 2021 ha introdotto alcune misure volte a rafforzare il dispositivo di contrasto delle frodi realizzate con l'utilizzo del falso plafond IVA. In particolare, si tratta dei meccanismi fraudolenti posti in essere tramite l'emissione, da parte del cessionario/committente, di dichiarazioni d'intenti per l'acquisto di beni o servizi in sospensione d'imposta, da rilasciare al cedente/prestatore al fine dell'emissione della fattura attiva da parte di quest'ultimo in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, in assenza della qualifica di esportatore abituale in capo al cessionario/committente.

#### **Analisi del rischio e controlli sostanziali**

L'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della programmazione delle attività di contrasto all'evasione, effettuerà specifiche analisi del rischio dirette a verificare la sussistenza delle condizioni per acquisire lo status di esportatore abituale (art. 1, comma 1, lettera a) del D.L. n.

746/1983), nonché provvederà ad attivare conseguenti attività di controllo sostanziale.

#### **Inibizione al rilascio di nuove dichiarazioni d'intento**

Qualora i riscontri operati dall'Amministrazione finanziaria producano un esito irregolare, al soggetto passivo IVA emittente dichiarazioni d'intento sarà inibita la facoltà di rilasciare nuove dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

#### **Inibizione all'emissione di fatture elettroniche**

In caso di indicazione, nella fattura elettronica attiva, del numero di protocollo di una lettera d'intento invalidata, il Sistema di Interscambio (SDI) inibirà l'emissione della fattura elettronica recante il titolo di non imponibilità IVA di cui all'art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972.

#### **Modalità operative**

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite le modalità operative per l'attuazione del delineato presidio antifrode; in particolare, per l'invalidazione delle lettere d'intento già emesse e per l'inibizione del rilascio di nuove lettere d'intento.

#### **Connessioni con la responsabilità amministrativa degli enti per i reati tributari e il Modello 231**

Si segnala che le condotte fraudolente che il nuovo presidio di contrasto delle frodi, introdotto dalla Legge di Bilancio 2021, intende prevenire e reprimere possono costituire 'reato-presupposto' ai fini dell'insorgenza della responsabilità amministrativa degli enti di cui alla Legge n. 231/2001, stante la recente inclusione dei reati tributari e doganali nel catalogo degli illeciti penali rilevanti ai fini della menzionata responsabilità.

L'introduzione del modello organizzativo e gestionale ex Legge n. 231/2001 o l'aggiornamento del medesimo ai reati tributari e doganali possono costituire un efficace strumento di prevenzione e di *compliance*.

## **1.4 Disposizioni relative alle persone fisiche**

### **1.4.1 Proroga per l'anno 2021 delle detrazioni spettanti per interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia ed acquisto di mobili e 'bonus facciate' (Art. 1, commi 58-59)**

Con la Legge di Bilancio 2021 sono state prorogate anche per l'anno 2021 le detrazioni previste per gli interventi di riqualificazione energetica, per gli interventi di recupero edilizio e per il c.d. 'bonus mobili' (comma 58) e per il 'bonus facciate' (comma 59).

In particolare, con riferimento alle spese sostenute fino al 31 dicembre 2021, viene prorogata:

- la detrazione IRPEF del 50% per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis, comma 1 del T.U.I.R;
- le detrazioni IRPEF ed IRES nella misura del 65% per gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del D.L. n. 63/2013;

— la detrazione IRPEF per il cd. 'bonus mobili' di cui all'art. 16 comma 2 del D.L. n. 63/2013. In particolare, per l'agevolazione di cui al punto c), per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione, oltre alla proroga per l'anno 2021 è stato anche elevato da Euro 10.000 ad Euro 16.000 l'importo massimo della spesa su cui calcolare il beneficio fiscale. In pratica, la detrazione nella misura del 50% è calcolata su un importo massimo di spesa pari ad Euro 10.000 fino al 31 dicembre 2020 ed a Euro 16.000 dal 1° gennaio 2021, indipendentemente dall'ammontare delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio. Si ricorda che il bonus mobili compete ai soggetti che beneficiano della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio: a) per le spese documentate sostenute nell'anno 2021; b) per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+ (A per i forni); c) finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione; d) a condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati dal 1° gennaio 2020;

— la detrazione nella misura del 90% per il rifacimento delle facciate degli immobili (c.d. 'bonus facciate') di cui all'art. 1, comma 219-223 della L. n. 160/2019.

Si noti che l'esenzione al 90% non è applicabile agli 'sportivi professionisti' (i cui rapporti sono disciplinati dalla Legge n. 91 del 1981) nei confronti dei quali la detassazione trova sempre applicazione in misura pari al 50% del reddito agevolato.

Le modifiche in oggetto non si applicano agli 'sportivi professionisti' (i cui rapporti sono disciplinati dalla Legge n. 91 del 1981).

#### **1.4.2 Modifiche al 'regime degli impatriati' (Art. 1, comma 1127)**

Prima delle modifiche apportate con la Legge di Bilancio 2021, il 'regime degli impatriati', ordinariamente fruibile per 5 periodi di imposta, poteva essere applicato per ulteriori 5 periodi di imposta nei confronti dei soli lavoratori che trasferivano la propria residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019 e in presenza dei seguenti requisiti (tra loro alternativi):

— almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo;

— acquisto di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà).

In tali casi, per l'ulteriore quinquennio, il reddito imponibile è pari al 50% (anziché pari al 30%).

Inoltre, qualora i lavoratori abbiano almeno tre figli minorenni o a carico (anche in affidato preadottivo), il reddito imponibile per gli ulteriori 5 anni è solo pari al 10% (con esenzione quindi al 90%)<sup>(11)</sup>.

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 50 della legge di bilancio 2021, la possibilità di prolungare per ulteriori 5 periodi di imposta la fruibilità del "regime degli impatriati" è stata estesa, al ricorrere delle condizioni sopra individuate, anche ai lavoratori che (da verificarsi congiuntamente):

— abbiano trasferito la residenza prima del 30 aprile 2019;

— che siano stati iscritti all'AIRE o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione Europea;

— al 31 dicembre 2019 beneficiavano del 'regime degli impatriati'<sup>(12)</sup>.

Al fine di beneficiare dell'estensione quinquennale, il comma 50 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2021 richiede il versamento di un importo alternativamente pari a:

— il 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, anche in affidato preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione in esame, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà);

(11) Si noti che l'esenzione al 90% non è applicabile agli 'sportivi professionisti' (i cui rapporti sono disciplinati dalla Legge n. 91 del 1981) nei confronti dei quali la detassazione trova sempre applicazione in misura pari al 50% del reddito agevolato.

(12) Le modifiche in oggetto non si applicano agli 'sportivi professionisti' (i cui rapporti sono disciplinati dalla Legge n. 91 del 1981).

- il 5% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affidopreadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione in esame, pena la restituzione del beneficio aggiuntivo fruito senza l'applicazione di sanzioni (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà).

Ai sensi dell'art. 1, comma 50 della Legge di Bilancio 2021, le modalità di esercizio dell'opzione di cui sopra saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della novella.

## 2. Disposizioni in materia giuslavoristica

### 2.1 Sgravi contributivi per l'assunzione di giovani under 35 (Art. 1, commi 10-12)

La Legge di Bilancio 2021 al comma 10 prevede il riconoscimento di sgravi contributivi per le nuove assunzioni di soggetti fino a 35 anni a tempo indeterminato e per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate nel 2021 e nel 2022. In particolare, si prevede l'esonero totale dei contributi a carico dell'azienda per un periodo massimo di 36, nel limite massimo di Euro 6.000 annui.

Per le assunzioni in una sede o unità produttiva ubicata nelle regioni Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna, l'esonero contributivo è riconosciuto per un periodo massimo di 48 mesi.

Come indicato al comma 12, l'esonero contributivo spetta ai datori di lavoro che non abbiano proceduto, nei 6 mesi precedenti l'assunzione, né procedano, nei 9 mesi successivi alla stessa, a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo ovvero a licenziamenti collettivi nei confronti di lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva.

La misura è concessa ai sensi della sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione Europea recante un 'Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19' (C/2020/1863 del 19 marzo 2020), e successive modificazioni. L'efficacia delle disposizioni è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea.

### 2.2 Sgravi contributivi per l'assunzione di donne (Art. 1, commi 16-19)

Ai commi 16 e ss. la Legge di Bilancio 2021 prevede sgravi contributivi per le assunzioni con contratto di lavoro dipendente (anche a tempo determinato) di donne effettuate nel 2021 e nel 2022. L'esonero è riconosciuto nella misura del 100% dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, per la durata di 12 mesi (elevabili a 18 in caso di assunzioni o trasformazioni a tempo indeterminato) e nel limite massimo di € 6.000 annui. Le assunzioni devono comportare un incremento occupazionale netto calcolato sulla base della differenza tra il numero dei lavoratori occupati rilevato in ciascun mese e il numero dei lavoratori mediamente occupati nei 12 mesi precedenti.

Il beneficio è concesso ai sensi della sezione 3.1 della comunicazione della Commissione Europea C(2020) 1863 final, del 19 marzo 2020, recante un 'Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19'. L'efficacia delle disposizioni è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea.

### 2.3 Fondo per esonero contributi per autonomi e professionisti (Art. 1, commi 20-22)

Al fine di ridurre gli effetti negativi causati dall'emergenza epidemiologica da COVID-19 sul reddito dei lavoratori autonomi e dei professionisti e di favorire la ripresa della loro attività, il comma 20 della Legge di Bilancio 2021 prevede l'istituzione del Fondo per l'esonero dai contributi previdenziali dovuti dai lavoratori autonomi e dai professionisti, con una dotazione finanziaria iniziale di Euro 1 miliardo per il 2021. Il Fondo è destinato a finanziare l'esonero parziale dal pagamento dei contributi previdenziali dovuti:

- dai lavoratori autonomi e dai professionisti iscritti alle gestioni previdenziali dell'INPS e dai professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza, che abbiano percepito nel periodo d'imposta 2019 un reddito complessivo non superiore a Euro 50.000 e abbiano subito un calo del fatturato o dei corrispettivi nell'anno 2020 non inferiore al 33% rispetto a quelli dell'anno 2019;
- dai medici, dagli infermieri e dagli altri professionisti ed operatori di cui alla Legge n. 3/2018, già collocati in quiescenza e assunti per l'emergenza derivante dalla diffusione del Covid-19.

Sono esclusi dall'esonero i premi dovuti all'INAIL.

Con uno o più decreti interministeriali dovranno essere definiti i criteri e le modalità per la concessione dell'esonero, nonché della quota del limite di spesa da destinare, in via eccezionale, ai professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui al D.Lgs. n. 509/1994, e al D.Lgs. n. 103/1996, e i relativi criteri di ripartizione.

## 2.4 Rientro al lavoro delle madri lavoratrici (Art. 1, commi 23, 25 e 364)

Al fine di sostenere il rientro al lavoro delle lavoratrici madri e di favorire la conciliazione dei tempi di lavoro e dei tempi di cura della famiglia, la Legge di Bilancio 2021 prevede l'incremento del Fondo per le politiche della famiglia (di cui all'art. 19, comma 1, del D.L. n. 223/2006) di Euro 50 milioni, da destinare al sostegno e alla valorizzazione delle misure organizzative adottate dalle imprese per favorire il rientro al lavoro delle lavoratrici madri dopo il parto.

È demandato ad un decreto interministeriale il compito di definire le modalità di attribuzione delle suddette risorse.

## 2.5 Congedo di paternità (Art. 1, commi 25, 363 e 364)

Il comma 25 della Legge di Bilancio 2021 prevede l'estensione del congedo di paternità obbligatorio e facoltativo ai casi di morte prenatale.

Con il comma 363 della medesima legge viene, invece, elevata da 7 a 10 giorni la durata obbligatoria del congedo obbligatorio di paternità per il 2021. Il successivo comma 364 dispone, inoltre, che il padre possa astenersi per un ulteriore giorno in accordo con la madre e in sua sostituzione in relazione al periodo di astensione obbligatoria spettante a quest'ultima.

## 2.6 Decontribuzione Sud (Art. 1, commi 161-169)

Al fine di contenere il perdurare degli effetti straordinari sull'occupazione, determinati dall'epidemia di COVID-19 in aree caratterizzate da grave situazione di disagio socio-economico e di garantire la tutela dei livelli occupazionali, i commi 161-169 della Legge di Bilancio 2021 prevedono, per il periodo 2021-2029, un esonero contributivo parziale in favore dei datori di lavoro del settore privato che operano nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Lo sgravio è pari al:

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

Per il periodo 1° gennaio 2021-30 giugno 2021, la misura è concessa in conformità al 'Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19' (C/2020/1863 del 19 marzo 2020), e successive modificazioni, mentre per il periodo successivo (1° luglio 2021-31 dicembre 2029) l'agevolazione è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea.

## 2.7 Rinnovo dei contratti a tempo determinato (Art. 1, comma 279)

Il comma 279 della Legge di Bilancio 2021 dispone la proroga fino al 31 marzo 2021 del termine per il rinnovo e/o proroga dei contratti a tempo determinato - per un periodo massimo di 12 mesi e per una sola volta - anche in assenza delle causali di cui all'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 81/2015 e ss.mm., ovvero per: (i) esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività; (ii) esigenze di sostituzione di altri lavoratori assenti; (iii) altre esigenze connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili dell'ordinaria attività.

## 2.8 Proroga degli ammortizzatori sociali da Covid-19 (Art. 1, commi 299-303, 305-308 e 312-314)

Al fine di garantire la possibilità di una più ampia forma di tutela delle posizioni lavorative per l'anno 2021, i commi 299-303, 305-308 e 312-314 della Legge di Bilancio 2021 prorogano, per un periodo di ulteriori 12 settimane, dei trattamenti di cassa integrazione ordinaria e in deroga e di assegno ordinario previsti in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19. Tali 12 settimane devono essere collocate nel periodo ricompreso tra:

- il 1 gennaio 2021 e il 31 marzo 2021 per i trattamenti di cassa integrazione ordinaria;
- il 1 gennaio 2021 e il 30 giugno 2021 per i trattamenti di assegno ordinario e di cassa integrazione in deroga.

Si ritiene opportuno evidenziare che gli eventuali periodi di integrazione precedentemente richiesti e autorizzati ai sensi dell'art. 12 del decreto Ristori (D.L. n. 137/2020) collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 1 gennaio 2021 sono imputati, ove autorizzati, alle 12 settimane aggiuntive previste.

Il comma 306 riconosce ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo, che non richiedano i suddetti interventi di integrazione salariale un esonero parziale dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, per un periodo massimo di 8 settimane, fruibile entro il 31 marzo 2021. Tale esonero è attribuito nei limiti delle ore di integrazione salariale riconosciute nei mesi di maggio e giugno 2020 ed è, entro tale ambito, riparametrato ed applicato su scala mensile.

Ai sensi del comma 305, tutti i predetti benefici sono riconosciuti anche in favore dei lavoratori assunti dopo il 25 marzo 2020 e in ogni caso in forza al 1 gennaio 2021 (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2021).

## 2.9 Blocco dei licenziamenti fino al 31 marzo (Art. 1, commi 309-311)

I commi da 309 a 311 della Legge di Bilancio 2021 estendono il divieto di procedere a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo ed ai licenziamenti collettivi (con sospensione delle procedure in corso) fino al 31 marzo 2021.

Il comma 311 precisa espressamente che il suddetto divieto non si applica nelle ipotesi di licenziamenti motivati:

- dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa, conseguenti alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, nei casi in cui nel corso della liquidazione non si configuri la cessione di un complesso di beni o attività che possano configurare un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa ai sensi dell'art. 2112 del codice civile;
- in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa, ovvero ne sia disposta la cessazione. Nei casi in cui l'esercizio provvisorio sia disposto per uno specifico ramo dell'azienda, sono esclusi dal divieto i licenziamenti riguardanti i settori non compresi nello stesso;
- nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che vi aderiscono.

## 2.10 Politiche attive e assegno di ricollocazione (Art. 1, commi 324-327)

Al fine di favorire la transizione occupazionale mediante il potenziamento delle politiche attive del lavoro e di sostenere il percorso di riforma degli ammortizzatori sociali, viene istituito un fondo per l'attuazione di misure relative alle politiche attive con una dotazione di Euro 500 milioni nell'anno 2021.

Per l'anno 2021 viene istituito un programma denominato 'Garanzia di occupabilità dei lavoratori' (GOL), quale programma nazionale di presa in carico finalizzata all'inserimento occupazionale, mediante l'erogazione di servizi specifici di politica attiva del lavoro, nell'ambito del patto di servizio di cui all'art. 20 del Decreto Legislativo n. 150 del 14 settembre 2015.

Entro 60 giorni è prevista l'emanazione di un decreto ministeriale che definisca le prestazioni connesse al GOL. Nelle more dell'istituzione del programma nazionale GOL, per l'anno 2021, l'assegno di ricollocazione di cui all'art. 23 del Decreto Legislativo n. 150 del 14 settembre 2015, è riconosciuto dal Centro per l'impiego anche al ricorrere di una delle seguenti condizioni:

- collocazione in cassa integrazione guadagni ai sensi dell'art. 24-bis del Decreto Legislativo n. 148 del 14 settembre 2015;
- sospensione del rapporto di lavoro e collocazione in cassa integrazione guadagni per cessazione dell'attività;
- percezione della Nuova Assicurazione Sociale per l'Impiego (NASPI) e dell'indennità mensile di disoccupazione da oltre 4 mesi.

## 2.11 Contratto di espansione interprofessionale (Art. 1, comma 349)

Il comma 349 - intervenendo sull'art. 41 del D.Lgs. n. 148/2015 - proroga al 2021 l'operatività del contratto di espansione, estendendone l'applicazione anche alle imprese con almeno 500 dipendenti (in luogo dei 1.000 finora previsti). Tale strumento sarà attivabile anche dalle imprese con almeno di 250 unità nel caso in cui le stesse accompagnino le nuove assunzioni a uno scivolo per i lavoratori più vicini all'età pensionabile.

## 2.12 Disposizioni in materia pensionistica (Art. 1, commi 336, 339, 345, 350)

Le disposizioni di cui ai commi 336, 339, 345, 350 della Legge di Bilancio 2021 recano specifiche disposizioni in materia pensionistica, in particolare:

- al comma 336 si prevede la proroga di 'Opzione donna' per il 2021 per le lavoratrici con 58 anni di età (59 se autonome) e 35 anni di contributi maturati entro il 31 dicembre 2020;
- al comma 339 viene confermata a tutto il 2021 la sperimentazione della cosiddetta 'Ape sociale' che consente di percepire un'indennità in attesa della maturazione dei requisiti pensionistici per alcune categorie di lavoratori svantaggiati;

Il comma 345 estende fino al 2023 la possibilità per i lavoratori interessati da eccedenze di personale di accedere al pensionamento anticipato (c.d. isopensione) qualora raggiungano i requisiti minimi per il pensionamento nei 7 anni successivi alla cessazione del rapporto di lavoro;

Il comma 350 stabilisce che nel contratto di lavoro a tempo parziale di tipo verticale e ciclico anche le settimane non interessate da attività lavorativa sono da includere nel computo dell'anzianità utile ai fini del diritto al trattamento pensionistico. Con riferimento ai contratti di lavoro a tempo parziale esauriti prima del 1 gennaio 2021, il riconoscimento dei periodi non interamente lavorati è subordinato alla presentazione di apposita domanda dell'interessato corredata da idonea documentazione. I trattamenti pensionistici liquidati in applicazione della presente disposizione non possono avere decorrenza anteriore alla data di entrata in vigore della stessa.

## 2.13 Indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (Art. 1, commi 386-401)

Nelle more della riforma degli ammortizzatori sociali, è istituita in via sperimentale per il triennio 2021-2023 l'indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (ISCRO), in favore dei soggetti iscritti alla gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, della Legge n. 335/1995, che esercitano per professione abituale attività di lavoro autonomo (di cui al comma 1 dell'art. 53 del TUIR) e non titolari di trattamento pensionistico diretto (né essere assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie) e non beneficiari di reddito di cittadinanza.

Disciplinata ai commi 386 a 401 tale indennità è pari al 25%, su base semestrale, dell'ultimo reddito liquidato dall'Agenzia delle Entrate e viene erogata dall'INPS in 6 mensilità, di importo variabile da un minimo di Euro 250 a un massimo di Euro 800 al mese.

La domanda per accedere all'indennità deve presentata, in via telematica, all'INPS, entro il termine, fissato a pena di decadenza, del 31 ottobre di ciascuno degli anni dal 2021 al 2023. Ai fini della presentazione della domanda (possibilità questa riconosciuta una sola volta nel triennio), è richiesta l'integrazione dei seguenti requisiti:

- essere titolari di partita IVA attiva da almeno 4 anni, alla data della richiesta, per l'attività che ha dato titolo all'iscrizione alla gestione previdenziale in corso il reddito registrato nell'anno precedente la richiesta deve essere inferiore al 50% e non superiore ad Euro 8.145;
- avere prodotto un reddito di lavoro autonomo, nell'anno precedente la richiesta, inferiore al 50% della media dei redditi dei 3 ulteriori anni precedenti;
- aver dichiarato nell'anno precedente la richiesta un reddito non superiore ad Euro 8.145 (rivalutato annualmente);
- essere in regola con la contribuzione previdenziale obbligatoria.

## **2.14 Lavoratori fragili (Art. 1, commi 481-484)**

Le disposizioni di cui ai commi da 481 a 484 della Legge di Bilancio 2021 estendono al periodo dal 1 gennaio 2021 al 28 febbraio 2021 l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 26, commi 2 e 2-bis, del decreto Cura Italia (D.L. n. 18/2020), le quali prevedono l'equiparazione del periodo di assenza dal servizio al ricovero ospedaliero, per i lavoratori dipendenti pubblici e privati in possesso di certificazione rilasciata dai competenti organi medico-legali, attestante una condizione di rischio derivante da immunodepressione o da esiti da patologie oncologiche o dallo svolgimento di relative terapie salvavita, ivi inclusi i lavoratori in possesso del riconoscimento di disabilità con connotazione di gravità.

## **3. Disposizioni in materia societaria**

### **3.1 Misure riguardanti i crediti**

#### **3.1.1 Sospensione dei termini di scadenza dei titoli di credito (Art. 1, comma 207)**

La Legge di Bilancio 2021 stabilisce, al comma 207 dell'art. 1, la sospensione - ai sensi dell'art. 11 del Decreto Legge n. 23 dell'8 aprile 2020 (Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali) - sino al 31 gennaio 2021, dei termini di scadenza relativi a vaglia cambiari, cambiali e altri titoli di credito e ogni altro atto avente efficacia esecutiva ricadenti o decorrenti nel periodo che va dal 1° settembre 2020 al 31 gennaio 2021. È altresì precisato che i protesti o le constatazioni equivalenti già levati in tale periodo si considerano cancellati d'ufficio e che non si fa luogo al rimborso di quanto già riscosso.

#### **3.1.2 Cartolarizzazione dei crediti (Art. 1, commi 214-215)**

Vengono modificati gli artt. 1, comma 1, lett. b) e 7.1, comma 4 della Legge n. 130 del 30 aprile 1999 (Disposizioni sulla cartolarizzazione dei crediti) al fine di consentire l'applicazione della relativa disciplina anche alle operazioni che prevedono la concessione di finanziamenti. In particolare, la nuova norma chiarisce che la disciplina sulle cartolarizzazioni si applica anche quando le somme corrisposte dai debitori ceduti siano destinate in via esclusiva, dalla società cessionaria, al soddisfacimento dei diritti derivanti dai finanziamenti concessi da parte di soggetti autorizzati all'esercizio di tale attività. Inoltre, viene precisato che l'acquisizione da parte delle società veicolo dei beni aventi funzione di garanzia dei crediti oggetto di cartolarizzazione, ivi compresi i beni oggetto di contratti di locazione finanziaria, può avvenire anche per effetto di scissione o altre operazioni di aggregazione.

#### **3.1.3 Compensazioni multilaterali di crediti e debiti commerciali risultanti da fatture elettroniche (Art. 1, commi 227-228)**

È introdotto il nuovo comma 3-bis all'art. 4 del Decreto Legislativo n. 127 del 5 agosto 2015 (Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici) il quale dispone che l'Agenzia delle entrate metta a disposizione dei contribuenti una piattaforma telematica dedicata alla compensazione di crediti e debiti risultanti da fatture elettroniche e derivanti da transazioni commerciali fra i suddetti soggetti (fra i quali sono espressamente escluse le amministrazioni pubbliche individuate ai sensi dell'art. 1, comma 2, della Legge n. 196 del 31 dicembre 2009). La compensazione effettuata mediante piattaforma telematica produce i medesimi effetti dell'estinzione dell'obbligazione ai sensi del codice civile, fino a concorrenza dello stesso valore e a condizione che per nessuna delle parti aderenti siano in corso procedure concorsuali o di ristrutturazione del debito omologate, ovvero piani attestati di risanamento iscritti presso il registro delle imprese. Nei confronti del debito originario insoluto si applicano comunque le disposizioni (di cui al Decreto Legislativo n. 231 del 9 ottobre 2002), in materia di ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali. La disposizione in commento demanda, infine, alle norme secondarie l'individuazione delle modalità attuative e delle condizioni di servizio relative alla suddetta piattaforma, da emanare sentito, tra l'altro, il parere del Garante per la protezione dei dati personali.

#### **3.1.4 Proroga della misura in favore delle assicurazioni sui crediti commerciali (Art. 1, comma 232)**

Viene modificato l'art. 35 del Decreto Legge n. 34 del 19 maggio 2020 (Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19) prevedendo la proroga al 30 giugno 2021 della norma che autorizza SACE S.p.A. a concedere - in favore delle imprese di assicurazione dei crediti commerciali a breve termine autorizzate all'esercizio del ramo credito - una garanzia pari al 90% degli indennizzi generati dalle esposizioni relative a crediti commerciali maturati dal 19 maggio 2020 fino al 31 dicembre 2020.

## 3.2 Misure riguardanti la finanza alle microimprese

### 3.2.1 Ampliamento operatività finanza mutualistica e solidale (Art. 1, comma 265)

Si prevede la possibilità per gli operatori di finanza mutualistica e solidale, iscritti nell'apposito elenco di cui all'art. 111, comma 1, del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (D.Lgs. n. 385 del 1993 - TUB) costituiti in forma di cooperativa a mutualità prevalente e adeguatamente patrimonializzati, di erogare credito alle microimprese che presentino requisiti dimensionali non superiori al doppio di quelli previsti, ai fini dell'esclusione dalla disciplina sul fallimento e sul concordato preventivo, dalla legge fallimentare (i.e. attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore a trecentomila euro nei tre esercizi antecedenti la data di deposito della istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore e ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore a duecentomila euro nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore; cfr art. 1, co. 1, lett. a) e b), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267), nonché un livello di indebitamento non superiore a duecentomila euro. Si affida, inoltre, al Ministero dell'economia e delle finanze il compito di apportare le modifiche conseguenti alla normativa secondaria (Decreto Ministeriale 17 ottobre 2014, n. 176).

## 3.3 Misure riguardanti gli obblighi in tema di perdita del capitale sociale

### 3.3.1 Ulteriori misure di sostegno alle imprese (Art. 1, comma 266)

L'art. 1, comma 266 della Legge di Bilancio 2021 sostituisce integralmente l'art. 6 del D.L. n. 23/2020, convertito in L. n. 40/2020, inserendo ulteriori commi dopo il primo, che reca disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale sociale, prevedendo, fino al 31 dicembre 2020, la disapplicazione degli obblighi previsti dal codice civile per le società di capitali in tema di perdita del capitale sociale, in relazione alle perdite verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro il 31 dicembre 2020; oltre che la non operatività delle cause di scioglimento delle società di capitali per riduzione del capitale sociale al di sotto del minimo legale e delle cooperative per perdita del capitale.

Il nuovo secondo comma precisa che il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo è il quinto esercizio successivo (e non quello immediatamente successivo). L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione alle perdite accertate.

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

L'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio deve procedere alle deliberazioni di diminuzione e di aumento del capitale (di cui agli articoli 2447 o 2482-ter del codice civile, rispettivamente per le S.p.A. e le S.r.l.). Fino alla data di tale assemblea non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale (di cui agli articoli 2484, comma 1, n. 4), e 2545-duodecies del codice civile).

Al comma 4, si precisa, infine, che le perdite di cui ai precedenti commi devono essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine, oltre che delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

---

## Contatti

### Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

#### Tax Professional Practice Team

E: [it-fm-tpp@kpmg.it](mailto:it-fm-tpp@kpmg.it)

[kpmg.com/it](https://kpmg.com/it)

[kpmg.com/it/socialmedia](https://kpmg.com/it/socialmedia)

[kpmg.com/app](https://kpmg.com/app)



#### Lettera informativa n. 1/2021

© 2021 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.