



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Le principali novità fiscali e finanziarie
del Decreto "Sostegni-*bis*"
post conversione in legge**

(Circolare n. 12 del 29 luglio 2021)

Indice

1. Premessa	3
2. Novità in materia di contributi a fondo perduto	3
3. Sospensione del <i>cashback</i>	8
4. Proroga della "Nuova Sabatini"	9
5. Novità in materia di agevolazione prima casa per <i>under 36</i>	9
6. Novità in materia di crediti di imposta	12
7. Proroga delle scadenze di versamento per i soggetti ISA	22
8. Super ACE (rinvio)	24
9. Altre novità in materia di imposte sul reddito	24
10. Note di variazione IVA a fronte di procedure concorsuali	26
11. Novità in materia di riscossione	27

1. Premessa

Il 22.7.2021 è stata approvata in via definitiva la legge di conversione del DL 25.5.2021 n. 73 (c.d. Decreto "Sostegni-*bis*"), recante misure urgenti per contribuenti, lavoratori e famiglie a causa del protrarsi dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus (pubblicato nella G.U. 24.7.2021 n. 176, S.O. n. 25).

Trattasi spesso di istituti che erano già stati introdotti dai decreti precedenti, come ad esempio il contributo a fondo perduto e la sospensione della riscossione, che sono stati implementati e/o prorogati nonché, in taluni casi, modificati.

Premesso che l'art. 1 della legge di conversione ha abrogato il DL 22.6.2021 n. 89 e il DL 30.6.2021 n. 99, le cui disposizioni sono state inserite nel corpo del DL 25.5.2021 n. 73 in questa sede convertito (sono chiaramente fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dei medesimi DL 22.6.2021 n. 89 e 30.6.2021 n. 99), di seguito si riepilogano le **principali novità fiscali e finanziarie del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito**.

Tali novità fiscali e finanziarie concernono in particolare le seguenti materie:

- agevolazioni nella forma di contributi a fondo perduto;
- sospensione del *cashback*;
- proroga della "Nuova Sabatini";
- agevolazione prima casa per gli *under 36*;
- agevolazioni nella forma di crediti di imposta;
- proroga delle scadenze di versamento per i soggetti ISA;
- super ACE;
- altre novità in materia di imposte sul reddito;
- note di variazione IVA a fronte di procedure concorsuali;
- novità in materia di riscossione.

2. Novità in materia di contributi a fondo perduto

Il Decreto "Sostegni-*bis*" convertito introduce *ex novo* alcune agevolazioni riconosciute nella forma di contributo a fondo perduto e dispone modifiche e/o proroghe delle discipline di altri contributi a fondo perduto già precedentemente istituiti.

2.1. Contributo a fondo perduto per i soggetti titolari di partita IVA

L'art. 1 co. 1-27, 29 e 30-*bis*, 30-*ter* e 30-*quater* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito prevede un nuovo contributo a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19. Si possono individuare tre componenti:

- un **contributo "automatico" pari a quello del DL "Sostegni"**;

- se più conveniente, un **contributo "alternativo" calcolato su un diverso periodo di riferimento**;
- un **ulteriore contributo**, con finalità perequativa, **legato al risultato economico d'esercizio**.

Contributo "automatico"

Il contributo "automatico" è riconosciuto a tutti i soggetti, con partita IVA attiva al 26.5.2021 (data di entrata in vigore del DL), che hanno presentato istanza e ottenuto il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 del DL 41/2021 (che non abbiano indebitamente percepito o che non abbiano restituito tale contributo).

Il nuovo contributo:

- spetta in misura pari a quello già riconosciuto dall'art. 1 del DL 41/2021 (DL "Sostegni");
- è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate con la stessa modalità scelta per il precedente (accredito diretto o credito d'imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24), senza necessità di presentare alcuna istanza.

Contributo "alternativo"

Il contributo "alternativo" è riconosciuto a tutti i soggetti (che abbiano presentato o meno l'istanza per il contributo del DL "Sostegni"):

- che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato;
- a condizione che abbiano ricavi/compensi non superiori a 10 milioni di euro nel 2019 (soggetti "solari") e che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dall'1.4.2020 al 31.3.2021 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dall'1.4.2019 al 31.3.2020.

Sono in ogni caso esclusi dal contributo:

- i soggetti la cui partita IVA non risulti attiva al 26.5.2021 (data di entrata in vigore del DL);
- gli enti pubblici di cui all'art. 74 del TUIR;
- gli intermediari finanziari e le società di partecipazione di cui all'art. 162-*bis* del TUIR.

In merito al calcolo del contributo:

- per i soggetti che hanno beneficiato del contributo di cui all'art. 1 del DL 41/2021, il contributo "alternativo" è determinato applicando alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1.4.2020 - 31.3.2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1.4.2019 - 31.3.2020 la "vecchia" percentuale prevista con riferimento ai soggetti rientranti nei diversi scaglioni di ricavi/compensi 2019: 60% fino a 100.000 euro; 50% da 100.000 a 400.000 euro; 40% da 400.000 a un milione; 30% da uno a 5 milioni; 20% da 5 a 10 milioni;

- per i soggetti che non hanno beneficiato del contributo "Sostegni", alla suddetta differenza si applica invece la seguente percentuale, definita sempre in relazione ai ricavi/compensi 2019: 90% fino a 100.000 euro; 70% da 100.000 a 400.000 euro; 50% da 400.000 a un milione; 40% da uno a 5 milioni; 30% da 5 a 10 milioni.

Per tutti i soggetti, il contributo non può essere superiore a 150.000,00 euro.

Il contributo può essere riconosciuto, a scelta del contribuente, direttamente sul conto corrente del beneficiario o tramite credito d'imposta da utilizzare in compensazione in F24.

Il contributo "alternativo" si ottiene presentando apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, entro il 2.9.2021 (cfr. provv. Agenzia delle Entrate 2.7.2021 n. 175776).

Per i soggetti obbligati alle comunicazioni della liquidazione periodica IVA, l'istanza può essere presentata solo dopo la presentazione della comunicazione riferita al primo trimestre 2021.

I soggetti che abbiano comunque beneficiato del contributo "automatico" potranno ottenere l'eventuale maggior valore del contributo "alternativo". In tal caso, il contributo corrisposto o riconosciuto sotto forma di credito d'imposta dall'Agenzia delle Entrate verrà scomputato da quello da riconoscere.

Se dall'istanza per il riconoscimento del contributo "alternativo" emerge un contributo inferiore rispetto a quello spettante in "automatico", l'Agenzia non darà comunque seguito all'istanza.

Contributo "perequativo"

Viene previsto un ulteriore contributo a fondo perduto, subordinato all'autorizzazione della Commissione europea.

Il contributo spetta ai soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, titolari di partita IVA (attiva al 26.5.2021), residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con ricavi/compensi 2019 non superiori a 10 milioni di euro.

Tale contributo spetta a condizione che vi sia un peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 rispetto a quello del periodo in corso al 31.12.2019, in misura pari o superiore a una percentuale che sarà definita con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'ammontare di tale contributo è determinato applicando alla differenza tra i suddetti risultati economici d'esercizio (al netto di tutti i contributi a fondo perduto ricevuti) una percentuale che sarà definita da un prossimo decreto.

Il contributo è riconosciuto previa presentazione di istanza all'Agenzia delle Entrate, il cui contenuto e termini di presentazione saranno definiti con provvedimento (che definirà anche gli specifici campi delle dichiarazioni dei redditi nei quali sono indicati gli ammontari dei risultati economici d'esercizio). L'istanza potrà tuttavia essere trasmessa solo se la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2020 sia presentata entro il 10.9.2021.

Contributo per soggetti con ricavi da 10 a 15 milioni di euro

L'art. 1 co. 30 del DL 73/2021 originariamente prevedeva un eventuale ulteriore contributo a fondo perduto per i soggetti con ricavi/compensi 2019 (soggetti "solari") da 10 a 15 milioni di euro, in presenza di risorse residuali, che è stato poi abrogato dall'art. 7 co. 1 del DL 99/2021 (abrogazione confluita nell'ambito della conversione del DL "Sostegni-*bis*").

Nell'ambito della conversione in legge è stato però reintrodotta un contributo a fondo perduto dedicato ai soggetti con ricavi/compensi da 10 a 15 milioni di euro, definendone anche la modalità di determinazione dell'ammontare.

2.2. Contributi a fondo perduto per specifici settori

Oltre ai contributi a fondo perduto rivolto alla generalità delle partite IVA, il Decreto "Sostegni-*bis*" convertito reca disposizioni concernenti una serie di contributi a fondo perduto specificamente dedicati a determinati settori produttivi o a determinati ambiti di ricerca scientifica.

Settori del *wedding*, dell'intrattenimento e dell'*Hotellerie-Restaurant-Catering* (HORECA)

L'art. 1-*ter* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito introduce uno specifico contributo a fondo perduto destinato alle imprese operanti nei settori del *wedding*, dell'intrattenimento, dell'organizzazione di feste e cerimonie e del settore dell'*Hotellerie-Restaurant-Catering* (HORECA)".

Tale contributo è subordinato all'autorizzazione della Commissione europea (art. 108 co. 3 del TFUE). Con successivo decreto saranno poi stabiliti i criteri e le modalità di applicazione di tale misura di favore, anche al fine di assicurare il rispetto del limite di spesa (pari a 60 milioni di euro per il 2021), tenendo altresì conto della differenza tra il fatturato annuale del 2020 e il fatturato annuale del 2019.

Settore sportivo

L'art. 10 co. 1 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito riconosce un contributo a fondo perduto, nel limite massimo di 30 milioni di euro per l'anno 2021, in favore di ASD e SSD aventi per oggetto sociale anche la gestione di impianti sportivi e, in particolare, di impianti natatori, che abbiano sostenuto spese per la gestione e la manutenzione degli impianti natatori, anche polivalenti, il cui utilizzo è stato impedito o limitato dalle disposizioni in materia di accesso alle strutture sportive, alle piscine e ai corsi e alle attività sportive a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Le spese devono essere state sostenute dall'1.3.2020 fino alla fine dello stato di emergenza.

Con apposito DPCM, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 73/2021, sono individuate le modalità e i termini di presentazione delle richieste, i criteri di accesso al contributo e le modalità di erogazione dello stesso.

Inoltre, l'art. 10 co. 2 e 3 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito prevede il riconoscimento di un contributo a fondo perduto a ristoro delle spese sanitarie per l'effettuazione di test di diagnosi dell'infezione

da COVID-19, in favore delle società sportive professionistiche che nell'esercizio 2020 non hanno superato il valore della produzione di 100 milioni di euro e delle società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi olimpici e paralimpici. A tal fine è stato istituito, per l'anno 2021, un fondo con una dotazione di 56 milioni di euro. Le modalità attuative saranno definite con apposito DPCM.

Ristorazione collettiva

L'art. 43-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito prevede il riconoscimento di un contributo a fondo perduto alle imprese operanti nei servizi di ristorazione collettiva, nel limite di spesa complessivo di 100 milioni di euro per l'anno 2021.

Con DM saranno definiti i criteri e le modalità di attuazione dell'agevolazione.

La misura è comunque subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

Enti organizzatori del Moto GP

L'art. 10-*bis* co. 2 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito riconosce un contributo a fondo perduto, nel limite di 1 milione di euro per il 2021, in favore degli organizzatori di eventi del campionato del mondo di Moto GP, limitatamente ai costi diretti organizzativi sostenuti, non coperti dai ricavi a causa del divieto della presenza del pubblico.

Con apposito DPCM, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 73/2021, sono individuate le modalità attuative dell'agevolazione.

Settore della birra artigianale

L'art. 68-*quater* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito riconosce un contributo a fondo perduto, relativo al 2021, a favore dei piccoli birrifici che producono birra artigianale (art. 4 co. 4-*bis* della L. 1354/62).

All'onere previsto, pari a 10 milioni di euro, si provvede mediante riduzione del fondo per lo sviluppo e il sostegno delle filiere agricole, della pesca e dell'acquacoltura (art. 1 co. 128 della L. 178/2020).

Il contributo è pari a **0,23 euro per litro** complessivamente preso in carico, rispettivamente, nel registro della birra condizionata ovvero nel registro annuale di magazzino nell'anno 2020, in base ai dati riportati nella dichiarazione riepilogativa che è annualmente presentata, dagli stessi birrifici, all'ufficio dogane e monopoli territorialmente competente.

2.3. Contributi a fondo perduto e Quadro temporaneo aiuti di Stato

L'art. 1 co. 28 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito modifica l'art. 1 co. 14 del DL 41/2021, prevedendo che le imprese presentino un'apposita autodichiarazione con la quale attestano l'esistenza delle condizioni previste dalla Sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione europea 19.3.2020

C(2020) 1863 *final*, relativa al Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato.

Inoltre, l'art. 1-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito abroga il co. 2 dell'art. 10-*bis* del DL 137/2020, in base al quale la detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi relativi all'emergenza epidemiologica (prevista dal co. 1 dell'art. 10-*bis*) si applicava nel rispetto dei limiti e delle condizioni definite dal "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato".

2.4. Irrilevanza fiscale dei contributi

L'art. 1-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito abroga l'art. 6-*bis* co. 9 del DL 28.10.2020 n. 137 convertito, norma con cui si stabiliva che non concorrono alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e non rilevano altresì ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR, né alla formazione della base imponibile IRAP, i contributi percepiti ai sensi delle seguenti norme:

- art. 72 co. 1 lett. d) del DL 17.3.2020 n. 18, relativa al fondo per la promozione integrata verso i mercati esteri;
- art. 91 co. 3 del DL 14.8.2020 n. 104, riguardante i contributi a fondo perduto per enti fieristici italiani, nonché imprese aventi come attività prevalente l'organizzazione di eventi fieristici di rilievo internazionale;
- art. 89 del DL 17.3.2020 n. 18, riguardante due fondi – uno di parte corrente, l'altro in conto capitale – volti a sostenere l'emergenza dei settori dello spettacolo, del cinema e dell'audiovisivo;
- art. 182 co. 1 del DL 19.5.2020 n. 34, relativo al sostegno del settore del turismo;
- art. 183 co. 2 del DL 19.5.2020 n. 34, concernente il fondo per il sostegno delle librerie, dell'intera filiera dell'editoria, nonché dei musei e degli altri istituti e luoghi della cultura.

Resta in vigore la disposizione generale di detassazione di cui all'art. 10-*bis* co. 1 del DL 137/2020 convertito

3. Sospensione del *cashback*

L'art. 11-*bis* co. 1-5 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito dispone la sospensione del programma c.d. "cashback" per il **secondo semestre 2021** (disposizione originariamente prevista dall'art. 1 del DL 99/2021). Nel dettaglio:

- per il periodo 1.7.2021 - 31.12.2021, è sospeso il programma di attribuzione di specifici rimborsi in denaro in relazione agli acquisti effettuati da privati consumatori mediante l'utilizzo di strumenti di pagamento elettronici, istituito dalla legge di bilancio 2020 (art. 1 co. 288 - 290 della L. 27.12.2019 n. 160) e ulteriormente disciplinato dal DM 24.11.2020 n. 156;
- anche il rimborso speciale pari a 1.500,00 euro, previsto per i soggetti che abbiano totalizzato il maggior numero di transazioni regolate con strumenti di pagamento elettronici (c.d. "super cashback") è sospeso per il semestre 1.7.2021 - 31.12.2021.

Sono, inoltre, ridotte le risorse finanziarie riconosciute per l'erogazione dei rimborsi.

Qualora le risorse stanziare non consentano il pagamento integrale del rimborso spettante all'aderente al programma, il rimborso è proporzionalmente ridotto.

È inoltre introdotta la possibilità, per gli aderenti al programma "cashback" e "super cashback", di presentare reclamo avverso la mancata o inesatta contabilizzazione del rimborso nella app "IO" o negli ulteriori sistemi messi a disposizione dagli *issuer* convenzionati.

Il reclamo è possibile:

- a partire dal 15.7.2021 e sino al 29.8.2021, con riferimento al primo semestre 2021;
- a partire dal 15.7.2022 e sino al 29.8.2022, con riferimento al primo semestre 2022.

I reclami presentati dagli aderenti sono valutati da CONSAP, sulla base del quadro normativo e regolamentare che disciplina il programma, entro 30 giorni a partire dalla scadenza del termine per presentare il reclamo.

4. Proroga della "Nuova Sabatini"

Recependo il precedente art. 5 del DL 99/2021, l'art. 11-*ter* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito dispone il rifinanziamento della "Nuova Sabatini".

Con il DM 2.7.2021 è già stata disposta la riapertura dello sportello per la presentazione delle domande di accesso ai contributi.

Viene inoltre previsto che, con riferimento alle domande di agevolazione presentate in data antecedente all'1.1.2021 per le quali sia stata già erogata in favore delle imprese beneficiarie almeno la prima quota di contributo, si procede, secondo criteri cronologici, nei limiti delle risorse autorizzate, ad erogare le successive quote di contributo spettanti in un'unica soluzione, anche se non espressamente richieste dalle imprese beneficiarie, previo positivo esito delle verifiche amministrative propedeutiche al pagamento.

5. Novità in materia di agevolazione prima casa per *under 36*

L'art. 64 co. 6-11 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito introduce una nuova agevolazione per l'acquisto della "prima casa" di abitazione, per i soggetti di età inferiore a 36 anni, **con ISEE non superiore a 40.000,00 euro.**

L'agevolazione consiste nell'esenzione dalle imposte d'atto (imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale) e, per gli atti imponibili ad IVA, in un credito d'imposta pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto medesimo, nonché nell'esenzione dall'imposta sostitutiva sui mutui erogati per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione degli immobili agevolati.

Ambito temporale

Il beneficio è temporalmente limitato agli atti stipulati tra il 26.5.2021 (data di entrata in vigore del

DL "Sostegni-*bis*") e il 30.6.2022.

Ambito oggettivo

L'agevolazione riguarda:

- non solo gli atti a titolo oneroso di acquisto della proprietà;
- ma anche gli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione.

Per quanto concerne l'oggetto dell'acquisto, deve trattarsi di "*«prime case» di abitazione*", escluse quelle catastalmente classificate A/1, A/8 o A/9, "*come definite dalla Nota II-bis*" all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86.

Non sono citate le pertinenze, che, però, dovrebbero scontare il medesimo trattamento impositivo dell'immobile principale *ex art. 23 co. 3 del DPR 131/86*.

Ambito soggettivo

Dal punto di vista soggettivo, il beneficio si applica limitatamente ai trasferimenti operati a favore di soggetti che soddisfino entrambe le seguenti condizioni:

- non abbiano ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato;
- hanno un indicatore della situazione economica equivalente non superiore a 40.000,00 euro annui.

Condizioni di "prima casa"

Si ritiene, inoltre, che l'atto di acquisto debba rispettare tutte le condizioni previste per l'acquisto della "prima casa" dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, anche se la formulazione normativa da questo punto di vista non è impeccabile, in quanto richiama la Nota II-*bis* con riferimento al tipo di abitazione trasferito, anziché alle caratteristiche dell'acquisto (come disposto, invece, nella primissima bozza del decreto).

Contenuto dell'agevolazione

L'agevolazione si muove su più fronti, in quanto riguarda, da un lato, le imposte d'atto dovute sull'atto di trasferimento a titolo oneroso (IVA, imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale) e, dall'altro, l'imposta sostitutiva sul finanziamento.

Atto soggetto ad imposta di registro

Per effetto della nuova norma, nel caso in cui l'atto di acquisto immobiliare sia soggetto a imposta di registro, in presenza di tutte le condizioni agevolative non saranno dovute né l'imposta di registro, né le imposte ipotecaria e catastale, mentre si ipotizza che restino dovute l'imposta di bollo nonché i tributi speciali catastali.

Ordinariamente, l'atto di acquisto della "prima casa" sconterebbe, invece, l'imposta di registro del 2%

con il minimo di 1.000,00 euro, oltre alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50,00 euro ciascuna, mentre sarebbe esente dall'imposta di bollo e dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, in forza dell'art. 10 co. 3 del DLgs. 23/2011.

Atto esente da IVA

In virtù della generica formulazione dell'art. 64 co. 6 del DL 73/2021, l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale sembra potersi applicare anche nel caso in cui l'atto risulti esente da IVA (atto che, nel regime ordinario, in applicazione del principio di alternatività, sconterebbe l'imposta di registro proporzionale).

Atto imponibile ad IVA

Ove l'atto di acquisto risulti imponibile ad IVA, l'art. 64 co. 7 del DL 73/2021 attribuisce agli acquirenti infra-trentaseienni *"un credito d'imposta di ammontare pari all'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione all'acquisto"*, che può essere utilizzato:

- in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito;
- in diminuzione dell'IRPEF dovuta in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data dell'acquisto;
- in compensazione in F24 ai sensi del DLgs. 241/97.

In nessun caso il credito può essere rimborsato.

In virtù del rinvio al co. 6 dell'art. 64, operato dal co. 7 della medesima norma, si può ipotizzare che l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, operi anche per gli atti imponibili IVA, evitando l'applicazione delle imposte fisse di 200,00 euro ciascuna.

In tal senso si esprimeva la relazione tecnica alla primissima bozza del decreto.

Generalizzata esenzione dalle imposte d'atto

La nuova norma sembra strutturata in modo da prevedere in modo generalizzato l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale per tutti gli atti di acquisto che soddisfino le condizioni di legge (art. 64 co. 6 del DL 73/2021), a prescindere dal regime fiscale, quindi sia ove posti in essere da soggetti privati che da soggetti IVA e a prescindere dal regime IVA. Poi, il co. 7 restringe il campo agli atti di cui al co. 6, ma soggetti ad IVA, prevedendo il credito di imposta che, quindi, si assocerebbe all'esenzione dalle imposte d'atto, evitando l'applicazione del principio di alternatività IVA-registro.

Condizione reddituale

Va notato, inoltre, che, il co. 7 dell'art. 64, nel prevedere l'agevolazione IVA, forse per una "svista"

non ripete la condizione relativa all'ISEE inferiore a 40.000,00 euro, che viene, invece, espressamente enunciata nel co. 6 dell'art. 64 (che prevede l'agevolazione per l'imposta di registro) e nel co. 8 che riguarda l'agevolazione sui finanziamenti.

Tale omissione fa sorgere il **dubbio sulla necessità della condizione reddituale anche per il credito d'imposta**, ma è chiaro che un'interpretazione letterale creerebbe un'incongruenza tra gli atti imponibili ad IVA e gli altri. Con un piccolo sforzo interpretativo, si potrebbe intendere il richiamo agli "atti di cui al comma 6" (contenuto nel co. 7 sul credito di imposta IVA) come volto a richiamare integralmente le condizioni individuate al comma precedente.

Esenzione per gli atti di finanziamento

L'art. 64 co. 8 del DL 73/2021 prevede l'esenzione dall'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui all'art. 18 del DPR 601/73, per i finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili ad uso abitativo a condizione che:

- sussistano le condizioni e i requisiti di cui al co. 6;
- la sussistenza degli stessi risulti da dichiarazione della parte mutuataria resa nell'atto di finanziamento o allegata al medesimo.

Decadenza e carenza delle condizioni

In caso di insussistenza delle condizioni e dei requisiti per beneficiare delle agevolazioni sopra illustrate, o di decadenza da dette agevolazioni, per il recupero delle imposte dovute e per la determinazione delle sanzioni e degli interessi si applicano le disposizioni previste dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 (che prevede una sanzione del 30% sull'imposta non pagata) e dall'art. 20 del DPR 601/73.

6. Novità in materia di crediti di imposta

Il Decreto "Sostegni-*bis*" convertito introduce *ex novo* alcune agevolazioni riconosciute nella forma di credito di imposta e dispone modifiche e/o proroghe delle discipline di altri crediti di imposta già precedentemente istituiti.

6.1. Per pagamenti elettronici

L'art. 11-*bis* co. 10-12 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito prevede alcune disposizioni in merito a crediti d'imposta legati all'utilizzo di strumenti di pagamento elettronici (inizialmente previsti dall'art. 1 co. 10 - 12 del DL 99/2021, ora confluiti nel DL "Sostegni-*bis*").

Credito d'imposta per le commissioni su pagamenti elettronici

Viene introdotto il co. 1-*ter* all'art. 22 del DL 124/2019, in base al quale per le commissioni maturate

nel periodo dall'1.7.2021 al 30.6.2022, il credito d'imposta di cui all'art. 22 del DL 124/2019 è incrementato al 100% (in luogo del 30%) delle commissioni, nel caso in cui gli esercenti attività di impresa, arte o professioni, che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizio nei confronti di consumatori finali, adottino strumenti di pagamento elettronico collegati ai registratori telematici (strumenti di cui all'art. 2 co. 3 del DLgs. 127/2015), ovvero strumenti di pagamento evoluto (di cui al co. 5-*bis* del medesimo DLgs. 127/2015).

Credito d'imposta per l'acquisto o il noleggio di POS

Viene introdotto, mediante l'inserimento del nuovo art. 22-*bis* del DL 124/2019, un nuovo credito d'imposta per l'acquisto, il noleggio o l'utilizzo di strumenti che consentono forme di pagamento elettronico e per il collegamento con i registratori telematici.

Provvedimento attuativo

Entrambi i crediti d'imposta saranno riconosciuti per gli strumenti che rispettano le caratteristiche tecniche stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che dovrebbe essere emanato entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto.

6.2. Per investimenti in beni strumentali

Mediante l'introduzione del nuovo co. 1059-*bis* all'art. 1 della L. 178/2020, l'art. 20 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito estende la possibilità di utilizzare (in compensazione nel modello F24) il credito d'imposta in un'unica quota annuale, ai soggetti con ricavi/compensi non inferiore a 5 milioni di euro che effettuano investimenti in beni strumentali materiali "ordinari" nel periodo 16.11.2020 - 31.12.2021.

6.3. Per canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo

Ai sensi dell'art. 20 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito, il credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo viene:

- da un lato, prorogato per altre 3 mensilità (fino al 31.7.2021), per i soggetti cui già spettava fino al 30.4.2021 a norma dell'art. 28 co. 5 del DL 34/2020;
- dall'altro, ulteriormente esteso, per i mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, a nuove condizioni, per altri soggetti.

Proroga del credito per il settore turismo

Per effetto della nuova norma, il credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo, di cui all'art. 28 del DL 34/2020, viene esteso fino al 31.7.2021 (invece che fino al 30.4.2021), per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator*, che ne godono a partire dal mese di

marzo 2020 (o aprile 2020 se stagionali).

Si ricorda che il credito d'imposta spetta, a tali soggetti, nella misura del 60% sui canoni di locazione, concessione o *leasing*, ovvero del 50% sui canoni di affitto d'azienda:

- a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo di imposta precedente *ex art.* 28 co. 3 del DL 34/2020;
- a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2021 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.

Estensione del credito per le mensilità gennaio-maggio 2021

L'art. 4 del DL 73/2021 introduce una "nuova versione" del credito d'imposta locazioni, operante per i primi 5 mesi del 2021 (da gennaio a maggio 2021), che opera a condizioni in parte diverse da quelle richieste dall'art. 28 del DL 34/2020. In particolare, il "nuovo" credito d'imposta locazioni "Sostegni-*bis*", dal punto di vista soggettivo, riguarda:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del DL "Sostegni-*bis*";
- gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Limite di 15 milioni di ricavi

Rispetto al credito spettante per il 2020 (come previsto dall'art. 28 co. 1 del DL 34/2020), con il credito "Sostegni-*bis*" cambia, per i soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione, il limite massimo di ricavi che consente l'accesso al beneficio, che passa da 5 milioni di euro a 15 milioni di euro, mentre non muta il periodo di riferimento, che resta il 2019 (per i soggetti solari), in quanto, per il credito d'imposta "Sostegni-*bis*", bisogna guardare al secondo periodo di imposta antecedente a quello in corso al 26.5.2021.

Dettaglianti con ricavi superiori a 15 milioni di euro

Con una modifica introdotta in sede di conversione, è stata prevista la possibilità di accedere al credito in misura "ridotta" (40% e 20%) per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso il 26.5.2021, che soddisfano la condizione del calo del fatturato (eccettuati i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019, per i quali tale condizione non è richiesta).

Misura del credito

Per quanto concerne la misura del credito d'imposta e l'ambito oggettivo di applicazione (tipologia

contrattuale e tipologia di immobili), in forza del rinvio ai co. 1, 2 e 4 dell'art. 28 del DL 34/2020, resta confermato che il credito "Sostegni-bis" spetta (come il credito di cui all'art. 28 del DL 34/2020):

- nella misura del **60%** dei canoni di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- nella misura del **40%** dei canoni di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo di imposta anteriore al 26.5.2021;
- nella misura del **30%** dei canoni di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle medesime attività;
- nella misura del **20%** dei canoni di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle medesime attività, per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo di imposta anteriore al 26.5.2021;
- nella misura del **60%** per gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

Calo del fatturato

Cambia, invece, la condizione del calo del fatturato, atteso che il credito d'imposta sui canoni 2021, previsto dal Decreto "Sostegni-bis", spetta, ai soggetti locatari esercenti attività economica, "a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020". Rispetto al credito d'imposta 2020 previsto dall'art. 28 del DL 34/2020, in breve, cambiano:

- sia l'ammontare del **calo minimo di fatturato richiesto**, che **passa dal 50% al 30%**;
- sia i periodi di riferimento per il confronto, che sono ora costituiti dal c.d. "anno pandemico", dovendo confrontare il fatturato riferito al periodo 1.4.2020 - 31.3.2021 con il fatturato 1.4.2019 - 31.4.2020;
- sia il metodo di calcolo, atteso che il calo non deve più essere verificato mese per mese (come richiesto dall'art. 28 del DL 34/2020), bensì sull'ammontare medio mensile del fatturato dei periodi di riferimento.

In breve, potranno godere del credito d'imposta per tutte le prime 5 mensilità 2021 di canoni pagati, i conduttori che abbiano registrato un ammontare medio mensile del fatturato, nel periodo 1.4.2020 -

31.3.2021, inferiore almeno del 30% rispetto a quello registrato nel periodo 1.4.2019 - 31.3.2020.

Deroga per i neocostituiti

Restano esclusi dalla condizione del calo del fatturato i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019, mentre non sono previste deroghe per i c.d. "Comuni calamitati".

Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato

Il credito d'imposta viene riconosciuto nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato, di cui alla comunicazione 19.3.2020 C(2020) 1863 *final* e successive modifiche.

6.4. Per sanificazioni, acquisto DPI e tamponi

L'art. 32 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito riconosce un nuovo credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione.

Il credito d'imposta spetta:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni;
- agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- alle strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale munite di codice identificativo regionale ovvero, in mancanza, identificate mediante autocertificazione in merito allo svolgimento dell'attività ricettiva di *bed and breakfast* (alternativa introdotta in sede di conversione del DL).

Sono oggetto dell'agevolazione le spese sostenute:

- nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021;
- per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per COVID-19.

Il credito d'imposta spetta in **misura pari al 30%** delle suddette spese, fino a un massimo di 60.000,00 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2021.

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa, ovvero
- in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

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

I criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, al fine del rispetto del limite di spesa, sono stati definiti con provv. Agenzia delle Entrate 15.7.2021 n. 191910.

La comunicazione delle spese ammissibili deve essere presentata dal 4.10.2021 al 4.11.2021.

6.5. Per formazione professionale di alto livello dei dipendenti

L'art. 48-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito prevede un nuovo credito d'imposta per le imprese che effettuano spese per attività di formazione professionale di alto livello nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 (2021 per i soggetti "solari").

Sono agevolabili le spese:

- sostenute **fino all'importo massimo di 30.000,00 euro** per ciascuna impresa beneficiaria;
- relative al costo aziendale del dipendente per il periodo in cui è occupato nelle attività di formazione attraverso corsi di specializzazione e di perfezionamento di durata non inferiore a 6 mesi, svolti in Italia o all'estero, negli ambiti legati allo sviluppo di nuove tecnologie e all'approfondimento delle conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale industria 4.0.

Il credito d'imposta è pari al **25% delle spese**, nel limite massimo delle risorse disponibili pari a 5 milioni di euro per l'anno 2021.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e dell'IRAP.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Con apposito DM saranno definite le disposizioni attuative dell'agevolazione.

6.6. Per l'acquisizione di competenze manageriali

Sostituendo l'art. 1 co. 536 della L. 178/2020, l'art. 60-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito riconosce un credito d'imposta alle imprese (in precedenza riconosciuto ai soggetti pubblici e privati) che sostengono finanziariamente, tramite donazioni effettuate nell'anno 2021 o nell'anno 2022, nella forma di borse di studio, iniziative formative finalizzate allo sviluppo e all'acquisizione di competenze manageriali, promosse da università pubbliche e private, da istituti di formazione avanzata o da scuole di formazione manageriale pubbliche e private.

Il credito d'imposta è riconosciuto **fino al 100% per le piccole e micro imprese, fino al 90% per le medie imprese e fino all'80% per le grandi imprese dell'importo delle donazioni effettuate, fino all'importo massimo di 100.000,00 euro.**

Le disposizioni attuative, nel rispetto della disciplina degli aiuti di Stato, saranno definite con successivo decreto.

6.7. Per immobili di interesse storico o artistico

L'art. 65-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito istituisce il Fondo per il restauro e per altri interventi conservativi sugli immobili di interesse storico e artistico soggetti alla tutela prevista dal codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004, con una dotazione di 1.000.000 di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022

Utilizzando le risorse di tale fondo, alle persone fisiche che detengono gli immobili in argomento è

riconosciuto un credito d'imposta per le spese sostenute negli anni 2021 e 2022 per la manutenzione, la protezione o il restauro dei predetti immobili.

Tale credito di imposta:

- si applica in misura pari al 50% degli oneri rimasti a carico delle medesime persone fisiche;
- fino a un importo massimo complessivo di 100.000,00 euro.

Il credito d'imposta spetta a condizione che l'immobile non sia utilizzato nell'esercizio di impresa. Inoltre, il medesimo è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 a decorrere dal riconoscimento dello stesso e non è cumulabile con qualsiasi altro contributo o finanziamento pubblico e con la detrazione prevista dall'art. 15 co. 1 lett. g) del TUIR.

I beneficiari del credito di imposta possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione, anche parziale, dello stesso credito ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari. I criteri e le modalità di gestione del Fondo e l'accesso alle sue risorse sono stabiliti con decreto del Ministro della cultura, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

6.8. Per le rimanenze finali del settore della moda

L'art. 8 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito proroga al 2021 il credito d'imposta sulle rimanenze finali di magazzino, previsto dall'art. 48-*bis* del DL 34/2020 a favore del settore tessile, della moda e degli accessori, per contenere gli effetti negativi dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Inoltre, la fruizione dell'incentivo viene subordinata alla presentazione di apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Nell'*iter* di conversione, la disposizione ha subito solo modifiche di carattere formale.

Sulle rimanenze finali di magazzino nei settori contraddistinti da stagionalità e obsolescenza dei prodotti, viene riconosciuto un credito d'imposta:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa operanti nell'industria tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria;
- limitatamente al periodo d'imposta in corso al 10.3.2020 (2020 per i soggetti "solari") e a quello in corso al 31.12.2021 (2021 per i soggetti "solari");
- nella misura del 30% del valore delle rimanenze finali di magazzino di cui all'art. 92 co. 1 del TUIR, eccedente la media del medesimo valore registrato nei tre periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza del beneficio.

Il credito d'imposta:

- è riconosciuto fino all'esaurimento dell'importo massimo dei limiti di spesa di 95 milioni di euro, per l'anno 2021, e 150 milioni di euro, per l'anno 2022;
- è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta devono presentare apposita comunicazione

all'Agenzia delle Entrate.

Le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione saranno stabiliti con provvedimento dell'Agenzia medesima ancora da adottare, con il quale verranno stabilite altresì:

- le modalità per il monitoraggio degli utilizzi del credito d'imposta e del rispetto dei suddetti limiti di spesa;
- le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione della disposizione in esame.

6.9. Novità concernenti altri crediti di imposta

Proroghe

Modificando l'art. 79 del DL 104/2020, l'art. 7 co. 5 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito proroga al 2022 (soggetti "solari") il **credito d'imposta per la ristrutturazione degli alberghi** di cui all'art. 10 del DL 83/2014 previsto nella misura del 65%.

L'art. 9 co. 1-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito proroga inoltre al 31.12.2021 (in luogo del precedente termine del 31.12.2020) il **credito d'imposta per investimenti nelle regioni dell'Italia centrale colpite dagli eventi sismici** di cui all'art. 18-*quater* co. 1 del DL 9.2.2017 n. 8 (per cui si applicano, in quanto compatibili le disposizioni di cui all'art. 1 co. 98 ss. della L. 208/2015).

L'art. 19-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito proroga invece il **credito d'imposta per le società *benefit*** di cui all'art. 38-*ter* del DL 34/2020 fino al 31.12.2021 (in luogo del termine del 30.6.2021).

Viene altresì disposto che tra i costi di costituzione o trasformazione agevolati sono compresi:

- i costi notarili e di iscrizione nel Registro delle imprese;
- le spese inerenti all'assistenza professionale e alla consulenza sostenute e direttamente destinate alla costituzione o alla trasformazione in società *benefit*.

L'importo massimo utilizzabile in compensazione è fissato in 10.000,00 euro per ciascun contribuente. A cura dell'art. 20 co. 1 e 2 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito, viene prorogato anche il **credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari e le sponsorizzazioni sportive** di cui all'art. 81 del DL 104/2020. Tale credito si applica pertanto anche per le spese sostenute durante l'anno di imposta 2021, relativamente agli investimenti sostenuti dall'1.1.2021 al 31.12.2021.

A tal fine è stanziato l'importo massimo di 90 milioni di euro.

Il **credito d'imposta in favore delle imprese editrici di quotidiani e di periodici** di cui all'art. 188 del DL 34/2020 è riconosciuto anche per l'anno 2021 nella misura del 10% delle spese sostenute nell'anno 2020 per l'acquisto della carta utilizzata per la stampa delle testate editte, entro il limite di 30 milioni di euro per l'anno 2021 (art. 67 co. 9-*bis* - 9-*quater* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito).

Estensione *bonus* vacanze ai pacchetti turistici

Con una modifica all'art. 176 co. 1 del DL 4/2020, l'art. 7-*bis* co. 1 del Decreto "Sostegni-*bis*" conver-

tito rende il *bonus* vacanze utilizzabile anche per il pagamento di pacchetti turistici (come definiti dall'art. 34 del DLgs. 23.5.2011 n.79).

Nuovi crediti di imposta a favore della ricerca

L'art. 31 co. 1-5 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito introduce un nuovo **credito d'imposta per le imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo per farmaci nuovi, inclusi i vaccini.**

Il credito d'imposta spetta:

- nella misura del 20% dei costi sostenuti dall'1.6.2021 al 31.12.2030;
- fino ad un importo massimo di 20 milioni di euro annui per ciascun beneficiario.

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- in tre quote annuali di pari importo;
- a decorrere dall'anno successivo a quello di maturazione.

L'agevolazione si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento UE 651/2014.

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

L'art. 31-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito riconosce invece, in via sperimentale per l'anno 2021, un **credito d'imposta nella misura del 17% delle spese sostenute da enti di ricerca privati senza finalità di lucro per l'acquisto di reagenti e apparecchiature destinati alla ricerca scientifica.**

Nuovo credito di imposta a favore della filiera della stampa

L'art. 67 co. 1-6 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito riconosce un credito d'imposta alle imprese editrici di quotidiani e periodici che stipulano, anche attraverso le associazioni rappresentative, accordi di filiera orientati a garantire la sostenibilità e la capillarità della diffusione della stampa, in particolare nei piccoli Comuni e nei Comuni con un solo punto vendita di giornali.

A tali soggetti è riconosciuto un credito d'imposta fino al 30% della spesa sostenuta nell'anno 2020 per la distribuzione delle testate edite, ivi inclusa la spesa per il trasporto dai poli di stampa ai punti vendita, entro il tetto massimo di spesa di 60 milioni di euro.

Occorre presentare istanza diretta al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei ministri. Nel caso di insufficienza delle risorse disponibili rispetto alle richieste ammesse, si procede alla ripartizione delle stesse tra i beneficiari in misura proporzionale al credito d'imposta astrattamente spettante.

Con decreto saranno stabiliti le modalità, i contenuti, la documentazione richiesta e i termini per la presentazione dell'istanza.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Il credito d'imposta non è cumulabile con il contributo diretto alle imprese editrici di quotidiani e periodici.

L'efficacia della disposizione è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

Credito di imposta per investimenti pubblicitari

Sostituendo il co. 1-*quater* all'art. 57-*bis* del DL 24.4.2017 n. 50 (comma introdotto dalla L. 178/2020), l'art. 67-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito prevede che, per gli anni 2021 e 2022, il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari è concesso:

- a imprese, lavoratori autonomi, enti non commerciali;
- nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale (non quindi su radio e TV, per i quali spetta il credito in misura "ordinaria");
- entro il limite massimo di 65 milioni di euro per ciascun anno (in luogo del precedente limite di 50 milioni);
- nel rispetto del regolamento "de minimis".

Per l'anno 2021, la comunicazione telematica di accesso al credito va presentata dall'1.9.2021 al 30.9.2021. Restano comunque valide le comunicazioni presentate a marzo 2021.

Credito di imposta per canoni concessori

Al fine di assicurare la ripresa del mercato della pubblicità effettuata sulle aree pubbliche o aperte al pubblico o comunque da tali luoghi percepibile, l'art. 67-*bis* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito prevede un nuovo credito d'imposta per il pagamento del canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria di cui all'art. 1 co. 816 ss. della L. 160/2019.

Il credito d'imposta è concesso:

- ai titolari di impianti pubblicitari, privati o concessi a soggetti privati, destinati all'affissione di manifesti e ad analoghe installazioni pubblicitarie di natura commerciale, anche attraverso pannelli luminosi o proiezioni di immagini, comunque diverse dalle insegne di esercizio;
- in misura proporzionale all'importo dovuto dai suddetti soggetti, nell'anno 2021, a titolo di canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria per la diffusione di messaggi pubblicitari per un periodo non superiore a 6 mesi;
- nel limite di spesa di 20 milioni di euro;
- nel rispetto del regolamento "de minimis".

Le modalità attuative saranno definite con successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

7. Proroga delle scadenze di versamento per i soggetti ISA

L'art. 9-*ter* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito proroga al 15.9.2021, senza alcuna maggiorazione, i termini per effettuare i versamenti:

- risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA;
- che scadono dal 30.6.2021 al 31.8.2021;
- in relazione ai contribuenti interessati dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), compresi quelli aderenti al regime forfettario o dei c.d. "minimi".

Superamento del DPCM 28.6.2021

Viene quindi superata la proroga al 20.7.2021 senza la maggiorazione dello 0,4%, disposta con il DPCM 28.6.2021.

Perde di rilevanza anche la questione se fosse comunque possibile effettuare i versamenti entro il 20.8.2021 con la maggiorazione dello 0,4%, ai sensi dell'art. 17 co. 2 del DPR 435/2001, anche se non previsto dal suddetto DPCM.

Soggetti interessati dalla proroga dei versamenti

Analogamente al precedente DPCM 28.6.2021, l'ulteriore proroga al 15.9.2021 si applica ai soggetti che rispettano entrambe le seguenti condizioni:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-*bis* del DL 50/2017;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze (pari a 5.164.569,00 euro).

Contribuenti per i quali ricorrono cause di esclusione dagli ISA

È confermato che possono beneficiare dell'ulteriore proroga al 15.9.2021 anche i contribuenti che:

- applicano il regime forfettario di cui all'art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014;
- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi");
- presentano altre cause di esclusione dagli ISA (es. inizio o cessazione attività, non normale svolgimento dell'attività, determinazione forfettaria del reddito, ecc.), comprese quelle che sono state previste a seguito dell'emergenza da COVID-19.

Soggetti che svolgono attività agricole

Sono invece esclusi dalla proroga i contribuenti che svolgono attività agricole e che sono titolari solo di redditi agrari ai sensi degli artt. 32 ss. del TUIR.

Soci di società e associazioni "trasparenti"

È confermato che possono beneficiare dell'ulteriore proroga al 15.9.2021 anche i soggetti che:

- partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti;
- devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

Soggetti IRES con termini di versamento scadenti tra il 30.6.2021 e il 31.8.2021

Nel rispetto delle suddette condizioni (svolgimento di attività con ISA e ricavi non superiori a 5.164.569,00 euro), la proroga al 15.9.2021 è applicabile anche ai soggetti IRES che hanno termini ordinari di versamento che scadono dal 30.6.2021 al 31.8.2021, ad esempio:

- società di capitali "solari" che hanno approvato il bilancio 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio;
- società di capitali con esercizio 1.3.2020 - 28.2.2021.

I soggetti IRES con termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2021 erano invece esclusi dalla proroga di cui al DPCM 28.6.2021.

Versamenti che rientrano nella proroga

L'ulteriore proroga al 15.9.2021 riguarda:

- i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono dal 30.6.2021 al 31.8.2021;
- gli altri versamenti che seguono gli stessi termini previsti per le imposte sui redditi.

La proroga è quindi applicabile ai versamenti:

- del saldo 2020 e del primo acconto 2021 dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP;
- delle addizionali IRPEF/IRES;
- delle imposte sostitutive (es. contribuenti forfettari e minimi, cedolare secca sulle locazioni, rivalutazione dei beni d'impresa);
- delle imposte patrimoniali dovute da parte delle persone fisiche, delle società semplici e degli enti non commerciali, residenti in Italia, che possiedono immobili e/o attività finanziarie all'estero (IVIE e/o IVAFE);
- dei contributi INPS di artigiani, commercianti e professionisti; rientrano nella proroga anche i contributi INPS dei soci di srl artigiane o commerciali non in regime di "trasparenza fiscale";
- dell'IVA dovuta sui maggiori ricavi o compensi dichiarati per migliorare il proprio profilo di affidabilità in base agli ISA;
- del saldo IVA per il 2020 derivante dal modello IVA 2021, se il pagamento non è stato effettuato entro il 16.3.2021, applicando la maggiorazione dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al 16.3.2021 e fino al 30.6.2021;

- del diritto annuale alle Camere di Commercio.

Opzione per la rateizzazione dei versamenti

In caso di opzione per la rateizzazione di cui all'art. 20 del DLgs. 241/97 e versamento della prima rata entro il 15.9.2021, le rate successive scadono:

- per i contribuenti titolari di partita IVA, il 16.9.2021, il 18.10.2021 (il giorno 16 cade di sabato) e il 16.11.2021;
- per i contribuenti non titolari di partita IVA, il 30.9.2021, il 2.11.2021 (il 31 ottobre e il 1° novembre sono festivi) e il 30.11.2021.

8. Super ACE (rinvio)

Con la c.d. "ACE innovativa" il legislatore ha previsto un rafforzamento temporaneo dell'agevolazione, limitato al solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 (ovvero, al 2021, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

I benefici riguardano:

- l'ammontare della base di calcolo dell'agevolazione (con un coefficiente maggiorato del 15% per gli incrementi del 2021);
- le modalità per la fruizione della stessa (con la possibilità di trasformazione in credito d'imposta ad utilizzo immediato).

La disciplina, introdotta dall'art. 19 co. 2-7 del Decreto "Sostegni-*bis*" ha subito, in sede di conversione, interventi meramente formali (di sintassi), mentre il contenuto non è stato modificato nella sostanza.

Sulla materia, si rinvia pertanto alla precedente circolare AIDC n. 10 del 7 giugno 2021.

9. Altre novità in materia di imposte sul reddito

9.1. Plusvalenze derivanti da partecipazioni in *start up* innovative

L'art. 14 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito introduce un regime di esenzione per le plusvalenze *ex* artt. 67 e 68 del TUIR, sia qualificate che non qualificate, realizzate dalle sole persone fisiche, derivanti dalla:

- cessione di partecipazioni al capitale di *start up* innovative (art. 25 co. 2 del DL 179/2012) acquisite mediante sottoscrizione del capitale dall'1.6.2021 al 31.12.2025 e possedute per almeno 3 anni;
- cessione di partecipazioni al capitale di PMI innovative (art. 4 del DL 3/2015) acquisite mediante sottoscrizione del capitale dall'1.6.2021 al 31.12.2025 e possedute per almeno 3 anni;
- cessione di partecipazioni in società di persone (escluse le società semplici) e di capitali, residenti o non residenti, qualora entro un anno dal loro conseguimento, le plusvalenze siano reinvestite in *start up* innovative o in PMI innovative, mediante la sottoscrizione del capitale sociale entro il

31.12.2025.

L'efficacia delle disposizioni in esame è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

9.2. Trasformazione delle DTA in crediti di imposta

Estensione alle cessioni di crediti effettuate nel 2021

L'art. 19 co. 1 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito estende la facoltà di trasformazione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE (art. 44-*bis* del DL 34/2019 e successive modifiche) anche in relazione alle cessioni di crediti deteriorati effettuate entro il 31.12.2021 (oltre che in relazione a quelle effettuate entro il precedente termine del 31.12.2020).

A tale data di efficacia giuridica della cessione si ricollegano:

- il momento di computo delle componenti rilevanti (trasponendo i chiarimenti della risposta a interpellato n. 193/2021 forniti con riferimento alla precedente formulazione normativa, divengono rilevanti le perdite e le eccedenze ACE relative al periodo di imposta 2020 "solare" e sono, invece, escluse le perdite in corso di formazione, relative al periodo di imposta 2021);
- il momento in cui si genera il credito di imposta e da cui decorre l'annullamento delle relative componenti (dal periodo di imposta 2021, in relazione alle cessioni effettuate entro il 31.12.2021);
- il momento di utilizzo del credito di imposta (dal periodo di imposta 2021, se si considerano le cessioni effettuate in tale anno).

Le perdite e le eccedenze ACE sono computate, ai fini della trasformazione, in misura non superiore al 20% del valore nominale dei crediti ceduti; i crediti in questione possono essere considerati per un valore nominale massimo di 2 miliardi di euro per ciascuno degli anni 2020 e 2021.

Aggregazioni aziendali approvate nel 2021

L'art. 19 co. 8 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito interviene in merito alla facoltà di trasformazione in credito d'imposta delle DTA derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE concessa, dall'art. 1 co. 233 - 243 della L. 178/2020, a fronte di operazioni di aggregazione aziendale.

In particolare, la condizione per cui, per fruire dell'agevolazione, le operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda, dovessero essere deliberate dall'assemblea dei soci tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021 viene sostituita con la previsione per cui, nello stesso periodo, il progetto sia stato approvato dall'organo amministrativo competente.

In altre parole, l'agevolazione è ora subordinata al fatto che nel 2021 "solare" intervenga:

- in caso di fusioni e scissioni, l'approvazione del progetto da parte dell'organo amministrativo competente delle società partecipanti;
- in caso di conferimenti, la delibera da parte dell'organo amministrativo competente della conferente.

Non rileva, invece, l'avvenuta delibera da parte dell'assemblea dei soci la quale, stando alla nuova formulazione, potrebbe intervenire anche nel 2022.

10. Note di variazione IVA a fronte di procedure concorsuali

L'art. 18 del Decreto "Sostegni-bis" convertito modifica i requisiti per l'individuazione del termine iniziale di emissione delle note di variazione IVA in diminuzione, nel caso in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale.

Decorrenza

Le novità si applicano alle sole procedure avviate a decorrere dal 26.5.2021 (data di entrata in vigore del DL 73/2021).

Termine iniziale di emissione della nota

Si consente l'emissione della nota di variazione in diminuzione già al momento in cui il debitore è assoggettato alla procedura.

La versione previgente della norma, come interpretata dall'Amministrazione finanziaria, permetteva la variazione in diminuzione solamente al verificarsi dell'infruttuosità della procedura.

La nuova disposizione identifica il momento da cui il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale, vale a dire rispettivamente:

- dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento;
- dalla data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- dalla data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- dalla data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Pagamento del corrispettivo successivo alla procedura

Nel caso in cui, successivamente all'assoggettamento del debitore alla procedura, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, il cedente o prestatore dovrà emettere nota di variazione IVA in aumento e, a sua volta, il cessionario o committente potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 19 co. 1 del DPR 633/72, previa registrazione della nota ricevuta.

Esclusione dalla rettifica della detrazione

È escluso l'obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA non pagata, in favore delle procedure concorsuali per le quali è stata individuata, come sopra descritto, la data di apertura della procedura medesima.

L'esclusione non si riferisce, stando al tenore letterale della norma, agli accordi di ristrutturazione del

debito e al piano attestato di risanamento, nel quale caso la variazione è da registrare nel registro IVA delle fatture emesse o dei corrispettivi, nei limiti della detrazione originariamente operata.

11. Novità in materia di riscossione

11.1. Limite annuo di crediti utilizzabili in compensazione

Per il solo anno 2021, l'art. 22 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito incrementa da 700.000,00 a 2 milioni di euro il limite annuo, previsto dall'art. 34 co. 1 della L. 388/2000, dell'ammontare, cumulativo, dei crediti d'imposta e contributivi che possono essere:

- utilizzati in compensazione "orizzontale" nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- ovvero rimborsati ai soggetti intestatari di conto fiscale, con la procedura c.d. "semplificata".

Si ricorda che, per l'anno 2020, il limite in esame era stato incrementato da 700.000,00 a un milione di euro (art. 147 del DL 34/2020).

Il limite applicabile nel 2021 è quindi doppio rispetto a quello dello scorso anno, al fine di aumentare la liquidità delle imprese.

Per il 2021, il nuovo limite di 2 milioni di euro "assorbe" quindi il limite di un milione di euro previsto, a regime, per i subappaltatori edili, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (art. 35 co. 6-*ter* del DL 223/2006).

11.2. Sospensione dei termini di pagamento

L'art. 9 co. 1 del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito dispone una ulteriore proroga dei termini di versamento derivanti da cartelle di pagamento, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito nella misura in cui il termine di pagamento sia scaduto dall'8.3.2020 al 31.8.2021.

I pagamenti dovranno essere effettuati in unica soluzione entro il 30.9.2021, pur restando ferma la possibilità di presentare domanda di dilazione delle somme ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73.

Lo stesso vale per gli avvisi di accertamento doganale (art. 9 co. 3-*bis* - 3-*sexies* del DL 16/2012), nonché per gli avvisi di addebito INPS *ex art.* 30 del DL 78/2010.

Il termine della sospensione dei pagamenti, interessato da una serie di rinvii normativi, da ultimo era fissato al 30.6.2021, quindi il pagamento sarebbe dovuto avvenire entro il 31.7.2021.

Dilazioni dei ruoli

Anche le rate da dilazione dei ruoli di cui all'art. 19 del DPR 602/73 rientrano nella proroga. Quindi, le rate scadute dall'8.3.2020 al 31.8.2021 vanno pagate entro il 30.9.2021.

Accertamenti esecutivi

Per espressa disposizione normativa, la sospensione dei pagamenti vale anche per gli avvisi di

accertamento esecutivo *ex art.* 29 del DL 78/2010, emessi in tema di imposte sui redditi, IVA e IRAP. Ne consegue che se il pagamento scade dall'8.3.2020 al 31.8.2021, slitta al 30.9.2021.

Purtroppo, secondo la costante interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (vedasi ad esempio la circ. 20.3.2020 n. 5), la sospensione non riguarda il termine per il pagamento delle somme intimate con l'atto, ma il pagamento delle somme già affidate in riscossione. Interpretazione che pone in sostanza nel nulla la prescrizione normativa, semplicemente in quanto, da un lato, il pagamento delle somme deve avvenire entro il termine per il ricorso, dall'altro, dall'affidamento in riscossione in poi nemmeno ci sono veri e propri termini di pagamento.

Si confida in un mutamento di prassi, anche in considerazione del fatto che così si è espresso l'INPS nel simile caso degli avvisi di addebito (circ. INPS 9.4.2020 n. 52, § 7).

Lo stesso problema si pone per gli accertamenti esecutivi in tema di fiscalità locale (art. 1 co. 792 - 804 della L. 160/2019), relativamente ai quali è opportuno visionare il regolamento comunale e/o contattare il singolo ufficio tributi per appurare eventuali interpretazioni sul punto.

Rate da rottamazione dei ruoli e saldo e stralcio

L'art. 1-*sexies* del Decreto "Sostegni-*bis*" convertito posticipa, ulteriormente, le rate da rottamazione dei ruoli *ex artt.* 3 e 5 del DL 119/2018, nonché quelle relative al saldo e stralcio degli omessi pagamenti (art. 1 co. 184 ss. della L. 145/2018) scadute nel corso del 2020 e del 2021.

La proroga consentirà di pagare:

- entro il 31.7.2021, le rate in scadenza il 28.2.2020 e il 31.3.2020;
- entro il 31.8.2021, la rata in scadenza il 31.5.2020;
- entro il 30.9.2021, la rata in scadenza il 31.7.2020;
- entro il 31.10.2021, la rata in scadenza il 30.11.2020;
- entro il 30.11.2021, le rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31.7.2021.

Prima di tale modifica, il pagamento sarebbe dovuto avvenire entro:

- il 31.7.2021 per le rate scadute nel 2020;
- il 30.11.2021 per le rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio, il 31 luglio.