

Prot. n. F68/RNS  
Bologna, 25 giugno 2021

**Oggetto: D.L. n. 73/2021 (c.d. “Decreto Sostegni BIS”), recante “Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali”.  
(Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021).**

Con la presente siamo ad illustrare le disposizioni di natura fiscale/societaria del D.L. n. 73/2021, del 25 maggio 2021, pubblicato sulla G.U. n. 123 del 25 maggio 2021.

## IRES

### ARTICOLO 19

#### ACE INNOVATIVA 2021

L'art. 19 del Decreto introduce un rafforzamento dell'agevolazione fiscale ACE (*Aiuto alla crescita economica*), quale misura fiscale transitoria **per il solo periodo d'imposta 2021**.

Si rammenta che l'ACE, la cui introduzione risale all'art. 1 del Decreto-legge n. 201/2011, nella sua applicazione a regime ha come base imponibile la differenza delle consistenze patrimoniali dell'esercizio di riferimento rispetto a quelle esistenti al 31 dicembre 2010 con applicazione, ad oggi, di un'aliquota di rendimento dell'1,3%.

La nuova disposizione prevede, per il solo **periodo di imposta 2021**, un'aliquota agevolata del 15% (*in luogo dell'1,3%*) da applicare con riferimento alla sola variazione in aumento del capitale proprio registrata nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 rispetto alle consistenze patrimoniali alla chiusura del periodo di imposta precedente 31 dicembre 2020 (2021 rispetto al 2020 per gli esercizi coincidenti con l'anno solare).

La relazione illustrativa al decreto afferma che “resta fermo che, con riferimento alla eventuale eccedenza e alla restante parte di variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010, il rendimento nozionale è valutato con l'aliquota dell'1,3%.

**Pertanto, l'ACE del periodo di imposta 2021 sarà costituita dalla**

**somma:**

- dell'ACE calcolata con aliquota 1,3% per gli incrementi fino al 31.12.2020;
- dell'ACE calcolata con aliquota 15% per gli incrementi (nel limite di 5 mio) del periodo di imposta 01.01.2021 – 31.12.2021.
- dell'ACE calcolata con aliquota 1,3% per gli incrementi (eccedenti 5 mio) del periodo di imposta 01.01.2021 – 31.12.2021.

La variazione in aumento di capitale proprio al quale applicare l'aliquota "agevolata" rileverà però per un **ammontare massimo di 5 milioni di euro** indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.

In considerazione del ristretto ambito temporale di riferimento, è previsto che gli incrementi del periodo 2021 rileveranno **a partire dal primo giorno del periodo di imposta** senza effettuare il ragguaglio rispetto ai giorni.

Al fine di sostenere le imprese nella gestione della liquidità delle imprese, è poi prevista la **possibilità** – in alternativa alla deduzione del rendimento nozionale – **di trasformare l'incremento 2021 con aliquota di rendimento pari al 15% in un credito di imposta, immediatamente disponibile ed utilizzabile**, calcolato applicando all'incremento le aliquote progressive per scaglioni di redditi per i soggetti IRPEF e l'aliquota del **24 % per i soggetti IRES**.

Il credito di imposta può essere utilizzato, senza limiti di importo:

- in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- a rimborso;
- ovvero, in alternativa, il credito d'imposta può essere ceduto, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ed è usufruito dal cessionario con le stesse modalità previste per il soggetto cedente.

I soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto.

Il beneficio fiscale consiste inoltre nella immediata disponibilità del credito che potrà essere utilizzato, ai sensi del comma 3 del Decreto, **sin dal giorno successivo a quello in cui è avvenuto l'incremento** e più precisamente:

- dal giorno successivo al versamento in caso di conferimento in denaro
- dal giorno successivo alla rinuncia o alla compensazione di

crediti

- dal giorno successivo alla delibera dell'assemblea di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile di esercizio

Si evince, quindi, che non è rilevante ai fini dell'utilizzo del credito la previa presentazione della dichiarazione dei REDDITI2022 per il 2021.

Sarà, invece, necessario presentare una comunicazione all'Agenzia delle Entrate da effettuarsi prima dell'utilizzo del credito di imposta. Con **provvedimento del direttore dell'Agenzia** delle entrate, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, saranno definite le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione nonché le modalità attuative per la cessione del credito.

Il comma 4 dell'art. 19 prevede poi un **meccanismo di verifica** basato su un immediato utilizzo del credito d'imposta e sul successivo controllo – in base a diversi momenti temporali - dell'utilizzo di tale credito che non dovrà essere superiore all'incremento.

In caso di superamento di tale limite, il credito utilizzato in eccedenza dovrà essere restituito (c.d. recapture del beneficio fiscale).

Pertanto, nell'ipotesi di opzione per la trasformazione della deduzione in credito di imposta, il credito utilizzato dovrà essere restituito, se superiore all'incremento, sulla base dei seguenti periodi temporali:

- qualora la differenza tra l'incremento riferito al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 (2021) e quello riferito al periodo d'imposta precedente (2020) risulti inferiore agli incrementi sui quali si è usufruito del credito d'imposta, il credito d'imposta deve essere restituito in proporzione a tale minore importo;
- qualora nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (**2022**) la variazione in aumento del capitale proprio risulti inferiore rispetto a quella del **periodo precedente (2021)**, il credito d'imposta è restituito in proporzione a tale minore importo.
- qualora nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (**2023**) la variazione in aumento del capitale proprio risulti inferiore rispetto a **quello in corso al 31 dicembre 2021**, il credito d'imposta è restituito in proporzione alla differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio riferita al secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2023) rispetto a quella riferita al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, al netto dell'eventuale credito d'imposta restituito nel periodo d'imposta precedente.

Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui ai periodi precedenti non si tiene conto del limite del patrimonio netto risultante dal

bilancio.

Per esemplificare, se nel periodo d'imposta 2021 sono stati effettuati incrementi per 1.000,00 con fruizione di un credito d'imposta pari a 36,00 (calcolato applicando l'aliquota ordinaria IRES del 24% al rendimento nozionale ad aliquota agevolata del 15%) e nel medesimo periodo, successivamente al conferimento, si sono verificati decrementi per 200, la variazione del capitale proprio sulla quale calcolare il beneficio è pari a 800.

#### Esempio

|   |            |
|---|------------|
| Differenza incrementi periodo 2020/2021 | € 1.000,00 |
| Rendimento al 15%                       | € 150,00   |
| Credito di imposta al. IRES al 24%      | € 36,00    |

Incremento periodo alla chiusura del periodo € 800,00

Credito di imposta da restituire su eccedenza 200,00 € 7,20

In tale ipotesi, si genera un credito di imposta di euro 7,2 (calcolato applicando l'aliquota ordinaria IRES del 24% al rendimento nozionale ad aliquota agevolata del 15%) fruito indebitamente e come tale da restituire secondo modalità che dovranno essere individuate dall'Agenzia delle entrate.

Analoga verifica dovrà essere effettuata dovrà essere effettuata con riferimento all'incremento 2021/2022 e 2021/2023.

Nell'ipotesi in cui non si opti per la trasformazione della deduzione in credito di imposta, continuerà ad applicarsi l'agevolazione ACE come deduzione dell'incremento dal reddito di impresa nonché il sopradescritto meccanismo di verifica ma con diverse modalità di restituzione.

Il comma 5 dell'art. 19 prevede infatti che qualora la variazione in aumento del capitale proprio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (**2022**) risulti inferiore rispetto a quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente (**2021**), il reddito complessivo dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente (2021) e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso (2022).

Qualora nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2023) la variazione in aumento del capitale proprio risulti inferiore rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2021), il reddito complessivo dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso al



31 dicembre 2021 (2021) e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso (2023), al netto dell'eventuale aumento del reddito complessivo dell'imposta sui redditi effettuato nel periodo d'imposta precedente.

Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui ai periodi precedenti non si tiene conto del limite del patrimonio netto risultante dal bilancio.

**Si segnala che, a seguito dell'emanazione dei provvedimenti attuativi, sarà emanata una nostra circolare più esaustiva.**

## CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

### ARTICOLO 1 CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PREMESSE

L'articolo 1 del D.L. n. 73/2021 (c.d. "Decreto Sostegni – bis") ha introdotto delle nuove misure di sostegno all'economia al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19".

In estrema sintesi i nuovi contributi a fondo perduto ricalcano sostanzialmente le misure di sostegno adottate nel corso dell'ultimo anno, commisurando l'entità dei sostegni al calo dell'attività dovuto alla pandemia. Vengono invece ampliati i soggetti che possono beneficiare dei contributi a fondo perduto.

Più precisamente, l'articolo 1 in commento ha introdotto tre tipologie di contributo a fondo perduto:

- Prima tipologia di contributo a fondo perduto (disciplinato dai **commi da 1 a 4** dell'articolo 1 in commento);
- Seconda tipologia di contributo a fondo perduto (disciplinato dai **commi da 5 a 15** dell'articolo 1 in commento);
- Terza tipologia di contributo a fondo perduto (disciplinato dai **commi da 16 a 27** dell'articolo 1 in commento).

\*\*\*

### COMMI DA 1 A 4

### PRIMA TIPOLOGIA DI CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

I **commi da 1 a 4** del richiamato articolo 1 in commento hanno previsto un **ulteriore contributo a fondo perduto** a favore dei soggetti che hanno presentato istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1 del D.L. n. 41/2021 (c.d. "Decreto Sostegni") e che non lo abbiano indebitamente percepito o restituito.

Per approfondimenti sul contributo a fondo perduto di cui al D.L. n. 41/2021 si veda la circolare dell'ufficio fiscale prot. n. RNS F64 del 15 giugno 2021 e le circolari dell'ufficio fiscale prot. n. RNS F30 del 29 marzo 2021, prot. n. RNS F31 del 30 marzo 2021 e prot. n. RNS F57 del 21 maggio 2021.

Il contributo è riconosciuto a tutti i soggetti che avevano la partita IVA

attiva alla data del **26 maggio 2021**, data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2021.

La misura del contributo in commento è pari al **100% del contributo già riconosciuto ai sensi dell'articolo 1 del c.d. "Decreto Sostegni"** sopra richiamato ed è corrisposto con le seguenti modalità, tra loro alternative:

- Mediante **accredito diretto**, da parte dell'Agenzia delle entrate, sul conto corrente (bancario o postale) sul quale è stato erogato il contributo di cui all'articolo 1 del c.d. "Decreto Sostegni";
- Mediante **riconoscimento di un credito d'imposta**, qualora il richiedente abbia effettuato tale scelta in sede di richiesta del precedente contributo di cui all'articolo 1 del c.d. "Decreto Sostegni".

Si precisa che non occorre presentare una nuova istanza, in quanto il contributo sarà accreditato automaticamente sul medesimo conto corrente sul quale è stato erogato il precedente contributo (per coloro che hanno scelto di usufruire del contributo sotto forma di riconoscimento di un credito di imposta, il credito sarà attribuito nella medesima forma del precedente contributo).

Al contributo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 7, primo periodo, 9 e da 13 a 17 del D.L. n. 41/2021, tra le quali ricordiamo le seguenti:

- NON RILEVANZA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

Il contributo non concorre alla determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi (IRES), nè della base imponibile IRAP; inoltre, non incide sul calcolo del rapporto per la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito, compresi gli interessi passivi, di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

- AIUTI DI STATO

Il contributo a fondo perduto oggetto della presente trattazione è erogato nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti 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 ss.mm.ii.

\*\*\*



## COMMI DA 5 A 15

### SECONDA TIPOLOGIA DI CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

I **commi da 5 a 15** del richiamato articolo 1 in commento hanno previsto un ulteriore contributo a fondo perduto a favore di tutti i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione o che producono reddito agrario<sup>1</sup>, che siano titolari di partita IVA e che siano residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Il contributo di cui al presente comma è **alternativo** rispetto a quello di cui ai commi da 1 a 3 di cui sopra (prima tipologia di contributo a fondo perduto).

Il contributo in commento è riconosciuto ai soggetti che hanno beneficiato del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1, commi da 1 a 3 (prima tipologia di contributo a fondo perduto) ed è previsto in misura superiore a quest'ultimo.

In tal caso, il contributo già corrisposto (o riconosciuto sotto forma di credito d'imposta) verrà scomputato dal presente contributo.

Qualora, invece, dall'istanza per il riconoscimento del contributo in commento (seconda tipologia di contributo), emerga un contributo inferiore rispetto a quello in precedenza richiesto (prima tipologia di contributo), l'Agenzia delle entrate non darà seguito all'istanza per il riconoscimento del contributo previsto dai commi da 5 a 15 in commento.

Sono esclusi dall'agevolazione i soggetti la cui partita IVA non risulti attiva alla data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2021, c.d. decreto "Sostegni – bis" (e quindi alla data del 26 maggio 2021).

Il contributo a fondo perduto in commento spetta alle seguenti condizioni:

- Il richiedente non deve aver conseguito, nel secondo periodo di imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto c.d. "Sostegni - bis" (e quindi nel 2019) **ricavi superiori a 10.000.000 di euro**<sup>2</sup>;

inoltre

- occorre che **l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021** sia inferiore, **almeno del 30%**, rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Deve trattarsi del reddito di cui all'articolo 32 del TUIR.

<sup>2</sup> Si tratta dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR (per approfondimenti si veda la circolare dell'ufficio fiscale prot. n. RNS F57 del 21 maggio 2021).

<sup>3</sup> Al fine di determinare correttamente tali importi si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi.

### MISURA DEL CONTRIBUTO

Per i soggetti che **hanno già beneficiato del contributo** a fondo perduto di cui all'articolo 1, del D.L. n. 41/2021 (c.d. "Decreto Sostegni") l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato in misura pari all'importo ottenuto **applicando una percentuale** alla differenza tra:

- l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi **del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021;**
- e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi **del periodo 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020.**

La percentuale da applicare è prevista nella seguente misura:

- **60%** per i soggetti con ricavi<sup>4</sup> fino a 100.000 euro;
- **50%** per i soggetti con ricavi superiori a 100.000 euro e fino a 400.000 euro;
- **40%** per i soggetti con ricavi superiori a 400.000 euro e fino a 1.000.000 di euro;
- **30%** per i soggetti con ricavi superiori a 1.000.000 di euro e fino a 5.000.000 di euro;
- **20%** per i soggetti con ricavi superiori a 5.000.000 euro e fino a 10.000.000 di euro.

Per i soggetti che **non hanno beneficiato del contributo** a fondo perduto di cui all'articolo 1, del D.L. n. 41/2021 (c.d. "Decreto Sostegni") l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato in misura pari all'importo ottenuto **applicando una percentuale** alla differenza tra:

- l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi **del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021;**
- e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi **del periodo 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020.**

La percentuale da applicare, maggiore rispetto a quella prevista per i soggetti che non hanno richiesto il contributo di cui all'articolo 1, del D.L. n. 41/2021, è prevista nella seguente misura:

- **90%** per i soggetti con ricavi fino a 100.000 euro;
- **70%** per i soggetti con ricavi superiori a 100.000 euro e fino a

<sup>4</sup> Trattasi dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR.

400.000 euro;

- **50%** per i soggetti con ricavi superiori a 400.000 euro e fino a 1.000.000 di euro;
- **40%** per i soggetti con ricavi superiori a 1.000.000 di euro e fino a 5.000.000 di euro;
- **30%** per i soggetti con ricavi superiori a 5.000.000 euro e fino a 10.000.000 di euro.

#### CONTRIBUTO MASSIMO RICONOSCIUTO

In ogni caso l'ammontare del contributo **non può essere superiore a euro 150.000**.

#### NON RILEVANZA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

Il contributo non concorre alla determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi (IRES), nè della base imponibile IRAP; inoltre, non incide sul calcolo del rapporto per la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito, compresi gli interessi passivi, di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

A scelta del contribuente il contributo **può essere riconosciuto sottoforma di credito di imposta**, da utilizzare esclusivamente in compensazione mediante modello F24.

**La scelta** della modalità di erogazione è **irrevocabile**, deve riguardare **l'intero importo del contributo** spettante.

Il modello F24 dovrà essere presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Alle compensazioni del credito d'imposta non si applicano i seguenti limiti:

- divieto di compensazione, in presenza di ruoli scaduti per un importo superiore a 1.500 euro (di cui all'articolo 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010);
- ammontare massimo delle compensazioni fino a euro 700.000<sup>5</sup> (di cui all'articolo 34 della L. n. 388/2000);
- ammontare massimo dei crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi fino a euro 250.000 (di cui all'articolo 1, comma 53, della L. n. 244/2007).

Per poter ricevere il contributo in commento, **i soggetti interessati devono presentare apposita istanza all'Agenzia delle entrate**, indicando la sussistenza dei requisiti definiti dai commi da 5 a 10

<sup>5</sup> Per l'anno 2021, l'articolo 22 del D.L. n. 73/2021 ha aumentato tale limite a 2.000.000 di euro; si ricorda che per il 2020 tale limite era stato innalzato a euro 1.000.000 (articolo 149, D.L. 34/2020).

dell'articolo 1 del D.L. n. 73/2021 in commento.

L'istanza deve essere presentata esclusivamente in via telematica, in proprio, o mediante intermediario abilitato.

L'istanza deve essere presentata, **a pena di decadenza, entro 60 giorni** dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa.

Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione della medesima e ogni altro elemento necessario all'attuazione saranno definiti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, che individuerà, altresì, gli elementi da dichiarare nell'istanza al fine del rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle seguenti Sezioni:

3.1 – “Aiuti di importo limitato”

E 3.12 “Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti» della 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 modificazioni.

Per i soggetti obbligati alla presentazione delle comunicazioni della liquidazione periodica IVA di cui all'articolo 21 *-bis* del D.L. n. 78/2010, l'istanza può essere presentata esclusivamente dopo la presentazione della comunicazione riferita al primo trimestre 2021 (che doveva essere inviata entro il 31 maggio 2021).

Al contributo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 9 e da 13 a 17 del D.L. n. 41/2021, tra le quali ricordiamo la seguente:

il contributo a fondo perduto oggetto della presente trattazione è erogato nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti 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 ss.mm.ii.

\*\*\*

## COMMI DA 16 A 27

### TERZA TIPOLOGIA DI CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

I **commi da 16 a 27** del richiamato articolo 1 in commento hanno previsto un ulteriore contributo a fondo perduto a favore di tutti i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione o che producono reddito agrario<sup>6</sup>, che siano titolari di partita IVA e che siano residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Sono esclusi dall'agevolazione i soggetti la cui partita IVA non risulti attiva alla data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2021, c.d. decreto “Sostegni – bis” (e quindi alla data del 26 maggio 2021).

<sup>6</sup> Deve trattarsi del reddito agrario di cui all'articolo 32 del TUIR.

Il contributo a fondo perduto in commento spetta alle seguenti condizioni:

- Il richiedente non deve aver conseguito, nel secondo periodo di imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto c.d. “Sostegni - bis” (e quindi nel 2019) **ricavi superiori a 10.000.000 di euro**<sup>7</sup>;
- inoltre, occorre che vi sia un **peggioramento del risultato economico d’esercizio** relativo al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2020, rispetto a quello relativo al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2019 (la misura della percentuale di peggioramento sarà definita con decreto del MEF).

#### AMMONTARE DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

L’ammontare del contributo a fondo perduto è determinato in misura pari all’importo ottenuto **applicando una percentuale** alla differenza tra il risultato economico d’esercizio relativo al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2020 e il risultato economico d’esercizio relativo al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2019.

La misura della percentuale verrà definita con decreto del MEF.

Il risultato economico dei periodi d’imposta in corso al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2019 devono essere determinati al netto dei contributi a fondo perduto, eventualmente riconosciuti ai sensi delle seguenti norme:

- articolo 25 del D.L. n. 34/2020<sup>8</sup>;
- articoli 59 e 60 del D.L. n. 104/2020<sup>9</sup>;
- articoli 1, 1-bis e 1-ter del D.L. n. 137/2020<sup>10</sup>;
- articolo 2 del D.L. n. 172/2020;
- articolo 1 del D.L. n. 41/2021<sup>11</sup>;
- articolo 1 (in commento), commi da 1 a 3 (prima tipologia di contributo a fondo perduto) e commi da 5 a 13 (seconda tipologia di contributo a fondo perduto).

<sup>7</sup> Si tratta dei ricavi di cui all’articolo 85, comma 1, lettere a) e b) del TUIR (per approfondimenti si veda la circolare dell’ufficio fiscale prot. n. RNS F57 del 21 maggio 2021).

<sup>8</sup> Si veda la circolare dell’ufficio fiscale prot. n. RNS F86 del 10 agosto 2010.

<sup>9</sup> Si veda la circolare dell’ufficio fiscale prot. n. RNS F143 del 28 dicembre 2020.

<sup>10</sup> Si veda la circolare dell’ufficio fiscale prot. n. RNS F143 del 28 dicembre 2020.

<sup>11</sup> Si vedano le circolari dell’ufficio fiscale prot. n. RNS F30 del 29 marzo 2021, prot. n. RNS F31 del 30 marzo 2021, prot. n. RNS F57 del 21 maggio 2021 e la circolare dell’ufficio fiscale prot. n. RNS F64 del 15 giugno 2021.

### CONTRIBUTO MASSIMO RICONOSCIUTO

In ogni caso l'ammontare del contributo **non può essere superiore a euro 150.000**.

### NON RILEVANZA AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

Il contributo non concorre alla determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi (IRES), nè della base imponibile IRAP; inoltre, non incide sul calcolo del rapporto per la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito, compresi gli interessi passivi, di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

A scelta del contribuente il contributo **può essere riconosciuto sottoforma di credito di imposta**, da utilizzare esclusivamente in compensazione mediante modello F24.

**La scelta** della modalità di erogazione è **irrevocabile**, deve riguardare **l'intero importo del contributo** spettante.

Il modello F24 dovrà essere presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Alle compensazioni del credito d'imposta non si applicano i seguenti limiti:

- divieto di compensazione, in presenza di ruoli scaduti per un importo superiore a 1.500 euro (di cui all'articolo 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010);
- ammontare massimo delle compensazioni fino a euro 700.000<sup>12</sup> (di cui all'articolo 34 della L. n. 388/2000);
- ammontare massimo dei crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi fino a euro 250.000 (di cui all'articolo 1, comma 53, della L. n. 244/2007).

Per poter ricevere il contributo in commento, **i soggetti interessati devono presentare apposita istanza all'Agenzia delle entrate**, indicando la sussistenza dei requisiti definiti dai commi da 16 a 20 dell'articolo 1 del D.l. n. 73/2021 in commento.

L'istanza deve essere presentata esclusivamente in via telematica, in proprio, o mediante intermediario abilitato.

L'istanza deve essere presentata, **a pena di decadenza, entro 30 giorni** dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa.

Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione della medesima e ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 1 del D.L. n. 73/2021 saranno definiti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle

<sup>12</sup> Per l'anno 2021, l'articolo 22 del D.L. n. 73/2021 ha aumentato tale limite a 2.000.000 di euro; si ricorda che per il 2020 tale limite era stato innalzato a euro 1.000.000 (articolo 149, D.L. 34/2020).

entrate.

Con il medesimo provvedimento saranno individuati gli specifici campi delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020 (nei quali sono indicati i rispettivi risultati economici di esercizio).

**L'istanza per il riconoscimento del contributo in commento può essere trasmessa solo se la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 è presentata entro il 10 settembre 2021.**

Al contributo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 9 e da 13 a 17 del D.L. n. 41/2021, tra le quali ricordiamo che il contributo a fondo perduto oggetto della presente trattazione è erogato nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti 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 ss.mm.ii.

#### AUTORIZZAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA

L'efficacia della misura in commento è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea (ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea).

#### **ARTICOLO 1, COMMA 30**

#### **EVENTUALE ULTERIORE CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO**

Il comma 30 in commento prevede che, previo accertamento disposto con decreto MEF, le eventuali risorse non utilizzate ai sensi dei commi 4 e 14 del presente articolo 1 e le eventuali risorse non utilizzate ai sensi dell'articolo 1, comma 12 del D.L. n. 41/2021 eccedenti l'importo di euro 3.150 milioni sono destinate all'erogazione di un contributo a fondo perduto a favore, tra gli altri, dei seguenti soggetti:

- soggetti titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del TUIR;
- soggetti con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), superiori a euro 10 milioni e fino a 15 milioni di euro, nel 2019 (secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del presente decreto).

Per accedere al contributo, i predetti soggetti devono essere in possesso dei requisiti previsti per il riconoscimento dei contributi di cui all'articolo 1 del D.L. n. 41/2021 (si veda la circolare dell'ufficio fiscale prot. n. RNS F30 del 29 marzo 2021, prot. n. RNS F31 del 30 marzo 2021 e prot. n. RNS F57 del 21 maggio 2021) o di cui ai commi da 5 a 13 dell'articolo 1 in commento.

L'ammontare del contributo e ogni elemento necessario all'attuazione del presente comma sarà determinato con decreto MEF.

## CREDITI DI IMPOSTA

### ARTICOLO 4

#### PROROGA TAX CREDIT LOCAZIONI

La misura agevolativa in parola viene ripresa e prorogata dal Decreto.

#### SETTORE TURISMO

A questo proposito si rammenta che il credito di imposta era stato già riconosciuto a norma dell'art. 28, comma 5, del DL 34/2020, per i primi 4 mesi del 2021, **solo ad alcuni contribuenti**, vale a dire:

- le imprese turistico-ricettive,
- le agenzie di viaggio;
- i *tour operator*

L'art. 4 de Decreto in esame estende ulteriormente, **in riferimento a tali soggetti operanti nel settore del turismo, fino al 31 luglio 2021**, il nominato credito di imposta con le medesime condizioni già previste nel recente passato.

Le imprese operanti nel settore del turismo potranno quindi godere di un credito pari al 60% dei canoni di locazione, concessione o leasing, ovvero del 50% dei canoni di affitto d'azienda a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente 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.

Per agenzie di viaggio e tour operator il credito riconosciuto è pari al 30%.

#### NUOVA PROROGA ED ALLARGAMENTO DELLA PLATEA DEI BENEFICIARI

Il credito d'imposta per i canoni di locazione ad uso non abitativo, di cui all'art. 28 del DL 34/2020, **viene esteso anche al 2021 per i mesi da gennaio a maggio**, pur con regole parzialmente divergenti rispetto a quelle in vigore nel recente passato.

#### SOGGETTI BENEFICIARI

La proroga del credito d'imposta per le locazioni, si applica:

- ai 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 al 2021, mentre per i soggetti non solari a quello in corso al 26 maggio 2021;
- agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;

#### AMBITO OGGETTIVO DEL BENEFICIO

Innanzitutto, il Legislatore ha inteso ritoccare, rispetto all'agevolazione accordata per il periodo di imposta 2020, il limite massimo di ricavi o

compensi la cui sussistenza permette di accedere al bonus.

I soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, hanno dunque diritto ad accedere al credito qualora abbiano conseguito fino ad un massimo di 15 milioni di Euro di ricavi o compensi, rispetto al precedente limite di 5 milioni di Euro.

#### MISURA DEL CREDITO RICONOSCIUTO

Il credito spetta:

- in misura pari al 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;
- in misura pari al 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;
- in misura pari al 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

Il requisito del calo del fatturato subisce una rimodulazione.

La norma prevede ora che il credito d'imposta relativo ai canoni da gennaio 2021 a maggio 2021, sarà riconosciuto 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.**

Il metodo di calcolo cambia in quanto il calo non deve più – come nel recente passato – essere verificato mese per mese, ma sull'ammontare medio mensile del fatturato dei periodi di riferimento.

Si evidenzia inoltre che, rispetto al credito d'imposta relativo al periodo 2020, secondo la previgente versione dell'art. 28 del DL 34/2020 l'ammontare del calo minimo di fatturato richiesto, è diminuito dal 50% al 30% favorendo l'accesso alla misura ad una platea più ampia di contribuenti.

Restano esclusi dalla condizione del calo del fatturato i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1 gennaio 2019; non sono più previste deroghe per i c.d. "Comuni calamitati".

**L'ambito temporale su cui confrontare i dati di ricavo/compenso per misurare la contrazione dei medesimi è dato ora dal rapporto tra:**

- A. ammontare medio mensile del fatturato riferito al periodo 1°**



|   |  |
|---|--|
|   | <p align="center"><b>aprile 2020 - 31 marzo 2021</b></p> <p align="center"><b>B. ammontare medio mensile riferito al periodo “pre-pandemia” 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020.</b></p> <p>Dal nuovo criterio di calcolo deriva pertanto che avranno accesso all’agevolazione, per i canoni pagati nei primi 5 mesi del 2021, i contribuenti che abbiano registrato un ammontare medio mensile del fatturato, nel periodo 1° aprile 2020 – 31 marzo 2021, inferiore almeno del 30% rispetto a quello registrato nel periodo 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020.</p> <p><b>QUADRO TEMPORANEO SUGLI AIUTI DI STATO</b></p> <p>Come in passato, il credito d’imposta è attribuito nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato, di cui alla comunicazione 19 marzo 2020 C(2020) 1863 <i>final</i> e successive modifiche.</p>   |
| <p><b>ARTICOLO 7, COMMA 5</b></p> <p><b>CREDITO DI IMPOSTA RISTRUTTURAZIONE ALBERGHI</b></p>            | <p>Si rammenta che l’articolo 79 del D.L. n. 104/2020 (c.d. “Decreto Agosto”) aveva introdotto un’agevolazione specifica, sotto forma di credito d’imposta, a favore di soggetti operanti nel settore turistico-alberghiero. In particolare, la citata disposizione aveva previsto il riconoscimento di un credito d’imposta pari al 65% delle spese sostenute per la riqualificazione e/o il miglioramento delle strutture ricettive turistico-alberghiere di cui all’articolo 10 del D.L. n. 83/2014, con riferimento ai due periodi d’imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti aventi esercizio coincidente con l’anno solare, per gli anni 2020 e 2021).</p> <p>La disposizione in commento, modificando il citato articolo 79 del “Decreto Agosto”, ha prorogato tale agevolazione, prevedendo che il credito d’imposta spetti anche per il terzo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (ossia, per i soggetti aventi esercizio coincidente con l’anno solare, anche per l’anno 2022).</p> |
| <p><b>ARTICOLO 8</b></p> <p><b>CREDITO DI IMPOSTA SETTORE TESSILE, DELLA MODA E DEGLI ACCESSORI</b></p> | <p>Con l’art. 8 viene esteso per il periodo di imposta 2021, il credito di imposta previsto dall’art.48 bis del Decreto Rilancio sulle rimanenze finali di magazzino nei settori caratterizzati da stagionalità e obsolescenza dei prodotti, ai soggetti esercenti attività di impresa che operano nel settore tessile e della moda, della produzione di pelletteria e calzaturiera.</p> <p>I soggetti dovranno presentare apposita comunicazione all’Agenzia delle Entrate per beneficiare dell’agevolazione.</p> <p>Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, da adottare entro 20 giorni dall’entrata in vigore del presente decreto, saranno stabiliti i criteri per la corretta individuazione dei settori economici in cui operano i soggetti beneficiari del credito d’imposta.</p>  |



|   |   |
|---|---|
|   | <p>Le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione, saranno stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia da adottare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto.</p>  |
| <p><b>ARTICOLO 10<br/>BONUS SPORTIVO</b></p>  | <p>Viene previsto anche per il 2021 il credito d'imposta introdotto dall'art. 81, D.L. 104/2020, c.d. c.d. "Bonus Pubblicità" pari al 50% degli investimenti effettuati a favore delle imprese, enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie, incluse sponsorizzazioni, nei confronti di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche o società sportive professionistiche;</li> <li>- leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline paralimpiche;</li> <li>- società, associazioni sportive dilettantistiche iscritte al CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi Olimpici che svolgono attività sportiva giovanile.</li> <li>- Società, associazioni sportive dilettantistiche iscritte al CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi paralimpici.</li> </ul> <p>L'investimento in campagne pubblicitarie deve essere effettuato per un importo di almeno 10.000 euro.</p> <p>Il credito d'imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione tramite il modello F24 dopo aver presentato apposita domanda al Dipartimento dello Sport.</p> <p>Inoltre al fine di sostenere gli operatori del settore sportivo interessati dalle misure restrittive introdotte con DPCM del 24 ottobre 2020 per contenere la diffusione dell'epidemia "Covid-19", viene istituito, per l'anno 2021, un fondo con una dotazione di 56 milioni di euro al fine di riconoscere 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 ed associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi olimpici e paralimpici.</p> <p>Le disposizioni attuative dell'agevolazione sono demandate ad uno specifico DPCM.</p> |
| <p><b>ARTICOLO 19, COMMA 1<br/>CREDITO D'IMPOSTA PER<br/>TRASFORMAZIONE DTA</b></p> | <p>Con tale disposizione viene <b>prorogata al 31 dicembre 2021</b> la possibilità di fruire dell'agevolazione di cui all'articolo 44-bis del D.L. n. 34/2019 (c.d. "Decreto Crescita"). Conseguentemente, in base alla novellata previsione normativa, è possibile <b>trasformare in credito</b></p>   |



|   |   |
|---|---|
|   | <p><b>d'imposta</b> (utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997) <b>le imposte anticipate correlate a perdite fiscali e/o ad eccedenza ACE inutilizzate, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2021, siano ceduti crediti vantati nei confronti di debitori inadempienti.</b></p>  |
| <p><b>ARTICOLO 19 COMMA 8<br/>BONUS AGGREGAZIONI</b></p>                                      | <p>Con l'art. 1, commi da 233 a 243 della legge n. 178/2020 il legislatore ha previsto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- per la società risultante dalla fusione,</li> <li>- per la società beneficiaria della scissione;</li> <li>- per la società conferitaria,</li> </ul> <p>la possibilità di trasformare in credito d'imposta una quota delle attività per imposte anticipate le DTA, riferite a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- perdite fiscali di cui all'art. 84 TUIR, non ancora compensate, maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione;</li> <li>- importo ACE eccedente il reddito complessivo netto di cui all'art. 1, comma 4, D.L. n. 201/2011, non ancora dedotta né fruita mediante la trasformazione in credito d'imposta (ai fini IRAP) alla data di cessione del credito e maturata fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione</li> </ul> <p>Con l'art. 19 comma 8, viene modificato l'articolo 1, comma 233, della legge 178/2020 e viene previsto che ai fini della trasformazione delle DTA in credito d'imposta, in caso di operazioni di fusione, scissione, conferimento d'azienda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il progetto deve essere approvato dall'organo amministrativo delle società partecipanti in caso di fusioni e scissioni,</li> <li>- l'operazione deve essere deliberata dall'organo amministrativo della conferente, in caso di conferimenti;</li> </ul> <p>tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021.</p> |
| <p><b>ARTICOLO 31<br/>CREDITO DI IMPOSTA<br/>RICERCA E SVILUPPO<br/>VACCINI E FARMACI</b></p> | <p>Con l'art. 31 viene introdotto è un credito d'imposta nella misura del 20% dei costi sostenuti dal <b>1° giugno 2021 al 31 dicembre 2030</b> per le imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo per farmaci innovativi, inclusi i vaccini.</p> <p>Per la determinazione della base di calcolo dell'agevolazione sono considerati ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, tutti i costi sostenuti per ricerca fondamentale, ricerca industriale, sviluppo sperimentale e studi di fattibilità necessari per il progetto di ricerca e sviluppo nel corso della sua durata, come indicati dall'articolo 25 del 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 articoli 107</p>   |

e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Il credito d'imposta spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo in Italia, nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996.

Il credito d'imposta:

- spetta fino ad un importo massimo di euro 20 milioni annui per ciascun beneficiario;
- è utilizzabile in compensazione nel modello F24 in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello di maturazione;
- non è soggetto alle limitazioni dell'articolo 1, comma 53, della l. n. 244/2007 e di cui all'articolo 34 della l. n. 388/2000;
- non concorre alla formazione del reddito ai fini IRES e IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il credito d'imposta non può essere cumulato, in relazione ai medesimi costi ammissibili, con altri incentivi sotto forma di credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Le agevolazioni previste si applicano 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 articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

## **ARTICOLO 32**

### **Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione**

Al fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del virus Covid-19, con l'art. 32 del decreto viene riproposto il credito di imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione per le spese sostenute per la sanificazione degli ambienti di lavoro e degli strumenti utilizzati e l'acquisto di DPI e altri dispositivi di protezione per la salute di lavoratori e utenti già previsto dall'art. 125, D.L. n. 34/2020 c.d. "Decreto Rilancio";

L'agevolazione è riconosciuta ai soggetti:

- esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo;
- agli enti non commerciali, compresi gli Enti del Terzo settore (ETS) e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;

- alle strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale in possesso del codice identificativo di cui all'art. 13-quater, comma 4, DL n. 34/2020.

Il credito d'imposta spetta nella misura del **30%** delle spese sostenute nel periodo **giugno-agosto 2021** per:

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

Il credito d'imposta spetta fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2021.

Le spese ammissibili sono relative a:

a) sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;

b) la somministrazione di tamponi a coloro che prestano la propria opera nell'ambito delle attività lavorative e istituzionali esercitate;

c) l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;

d) l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;

e) l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui alla lettera c), quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione;

f) l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile nel modello REDDITI 2022 o in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997;
- non è rilevante ai fini IRES e RAP;
- non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi / componenti negativi ex artt. 61 e 109, comma 5, TUIR.

Con apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno previste le modalità attuative dell'agevolazione, nel rispetto del limite di spesa di 200 milioni per l'anno 2021.

**ARTICOLO 67  
COMMI 1-6**

**CREDITO DI IMPOSTA  
A SOSTEGNO DELLA  
STAMPA**

Viene previsto per le 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, 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.

Il credito d'imposta è riconosciuto entro il limite di 60 milioni di euro per l'anno 2021.

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.

Si considerano ammissibili le spese di distribuzione e trasporto sostenute, al netto della percentuale di sconto per la rete di vendita del prezzo di copertina, secondo quanto previsto dall'articolo 109 del TUIR.

L'effettuazione delle spese ammissibili deve risultare da apposita attestazione rilasciata dai soggetti di cui all'art. 35, commi 1, lettera a), e 3, del D.lgs. n. 241/1997, legittimati a rilasciare il visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, ovvero dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-bis del codice civile.

Il credito d'imposta:

- non è cumulabile con il contributo diretto alle imprese editrici di quotidiani e periodici
- è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997. Ai fini dell'utilizzo del credito di imposta, il modello F24 deve essere presentato a pena di scarto esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate. Il medesimo modello F24 è in ogni caso scartato qualora l'ammontare del credito d'imposta utilizzato in compensazione risulti eccedente l'importo spettante.

Il credito d'imposta è revocato nel caso in cui la documentazione presentata contenga elementi non veritieri o risultino false le dichiarazioni rese. La revoca parziale del credito d'imposta è disposta solo nel caso in cui dagli accertamenti effettuati siano rilevati elementi che condizionano esclusivamente la misura del beneficio concesso. Ai fini del recupero di quanto indebitamente fruito, si applica l'articolo 1, comma 6, del D.L. n. 40/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 73/2010.



|  |  |
|--|--|
|  | <p>Con D.P.C.M. da emanare entro quarantacinque giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabiliti le modalità, i contenuti, la documentazione richiesta ed i termini per la presentazione dell'istanza.</p> <p>L'efficacia delle predette disposizioni è subordinata, ai sensi dell'art. 108, p. 3 al Tfue all'autorizzazione UE.</p>   |
| <p><b>ARTICOLO 67 COMMA 7</b></p> <p><b>DEROGHE IVA GIORNALI E PERIODICI</b></p> | <p>Per l'anno 2021, per il commercio di giornali quotidiani e di periodici e dei relativi supporti integrativi, l'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 74, comma 1, lettera c), D.P.R.633/72, può applicarsi, in deroga a quanto previsto, in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 95% per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi.</p>   |
| <p><b>ARTICOLO 67 COMMA 10</b></p> <p><b>“BONUS PUBBLICITA”</b></p>              | <p>Con il decreto Sostegni bis viene riscritto il comma 1-quater dell'art. 57-bis del D.L. 50/2017 prevedendo che per il 2021 e 2022 il “Bonus pubblicità” è concesso nella misura unica del 50% degli investimenti effettuati entro il limite massimo di 90 milioni di euro che costituisce il limite massimo di spesa per ciascun anno.</p> <p>L'agevolazione è concessa nel limite di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 65 milioni di euro, a favore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche online;</li> <li>– 25 milioni di euro, a favore degli investimenti pubblicitari effettuati su emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.</li> </ul> <p>Per la concessione del credito si applicano le disposizioni previste dal D.P.C..M n. 90/2018, il quale all'art. 5 prevede che i soggetti interessati devono presentare (direttamente o tramite un intermediario abilitato), nel periodo 1.3 – 31.3 di ciascun anno, un'istanza telematica contenente i dati relativi agli investimenti effettuati o da effettuare.</p> <p>Successivamente deve essere inviata la dichiarazione degli investimenti effettuati nell'anno.</p> <p>Per il 2021, la presentazione dell' istanza può essere effettuata nel periodo 1.9 - 30.9.2021 e le istanze presentate nel periodo 1.3 - 31.3.2021 sono comunque valide.</p> |

## TRIBUTI LOCALI

|  |   |
|--|---|
| <p><b>ARTICOLO 6</b></p> <p><b>AGEVOLAZIONI TARI</b></p>   | <p>L'articolo 6 in commento ha previsto l'istituzione di un fondo per l'anno 2021, finalizzato alla <b>concessione da parte dei comuni di una riduzione della TARI</b>.</p> <p>La misura in esame è stata concessa in seguito al perdurare dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, al fine di attenuare l'impatto finanziario sulle <b>categorie economiche interessate dalle chiusure obbligatorie o dalle restrizioni nell'esercizio delle rispettive attività</b> ed è una misura a favore delle attività sopra indicate.</p> <p>I parametri per usufruire della riduzione della TARI saranno definiti con un decreto del Ministero dell'Interno insieme al MEF, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto c.d. "Sostegni – bis" (e quindi da adottarsi entro il 25 giugno 2021).</p>       |
| <p><b>ARTICOLO 65</b><br/><b>COMMA 6</b></p> <p><b>CANONE DI CONCESSIONE PUBBLICITARIA</b></p>   | <p>L'articolo 65, comma 6, in commento ha previsto l'esenzione dal pagamento del canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria<sup>13</sup> <b>per il periodo che decorre dal 1° gennaio 2021 fino al 31 agosto 2021</b>, a favore dei soggetti che esercitano le attività di cui all'articolo 1 della L. n. 337/1968 (circhi equestri e dello spettacolo viaggiante), titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico.</p> <p>La presente agevolazione ha il fine di promuovere la ripresa dello spettacolo viaggiante e delle attività circensi danneggiate dall'emergenza epidemiologica da Covid-19.</p>  |
| <b>IVA</b>   |   |
| <p><b>Art. 18</b></p> <p><b>RECUPERO IVA SU CREDITI NON RISCOSSI NELLE PROCEDURE CONCURSUALI</b></p> <p><b>Decorrenza:</b><br/>Ai sensi del comma 2 dell'art. 18 del decreto, i nuovi commi 3-bis, lett. a), e 5, secondo periodo, dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972), si applicano alle</p> | <p>Il Decreto-legge riscrive le disposizioni di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 in materia di "<b>Variazioni dell'imponibile o dell'imposta</b>".</p> <p>L'intervento legislativo è dovuto alla necessità di disciplinare, in modo più puntuale rispetto al previgente testo, la possibilità di variare in diminuzione l'imponibile IVA nei casi di <b><u>mancato incasso (totale o parziale) della fattura</u></b>.</p> <p>A tal fine, è stato introdotto il nuovo <i>comma 3-bis</i> nell'art. 26 dedicato alla disciplina delle <i>variazioni dell'imponibile o dell'imposta</i> in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali o individuali.</p> <p>Le nuove regole di emissione delle note di credito si riferiscono alle ipotesi di procedure concorsuali e individuali.</p> |

<sup>13</sup> Per approfondimenti si veda, da ultima, la circolare dell'ufficio fiscale prot. n. RNS F45 del 22 aprile 2021.



procedure concorsuali avviate in seguito alla data di entrata in vigore della presente norma.

La Relazione illustrativa relativamente a tale comma chiarisce che le disposizioni che anticipano le variazioni in diminuzione per crediti non riscossi si applichino nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a tali procedure successivamente alla data di entrata in vigore della presente disposizione.

### **PROCEDURE CONCORSUALI**

In base alle nuove disposizioni, la nota di credito può essere emessa in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente, **a partire dalla data:**

- in cui quest'ultimo è assoggettato a una **procedura concorsuale;**
- del decreto che omologa un **accordo di ristrutturazione dei debiti** di cui all'art. 182-bis del R.D. n. 267/1942;
- di pubblicazione nel registro delle imprese di un **piano attestato** ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett. d), del R.D. n. 267/1942.

Si osserva che l'inciso "*a partire dalla data*" contenuto nel nuovo comma 3-bis dell'art. 26, determinerà un'anticipazione del momento di recupero dell'IVA versata.

In vigenza del precedente art. 26, comma 2, relativo alla possibilità di emettere nota di credito in caso di mancato pagamento dovuto a procedure concorsuali, l'Amministrazione finanziaria con la C.M. n. 77/E del 2000 aveva già fornito indicazioni, per ciascuna procedura, di specifici momenti per individuare il "*mancato pagamento*" coincidente in genere con la chiusura del procedimento (ad esempio, nel caso di fallimenti, l'infruttuosità si considerava verificata alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto o, in mancanza, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento, etc.).

Con l'entrata in vigore della nuova disposizione, sarà invece possibile emettere la nota di credito in anticipo e, dunque, nell'esempio, la nota di credito potrà essere emessa **sin dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento.**

Si osserva che l'anticipazione del momento di emissione della nota di variazione determina il venir meno **dell'obbligo del creditore di accertare la condizione di infruttuosità.**

Per l'individuazione del momento a partire dal quale il debitore si considera assoggettato a **procedura concorsuale**, il legislatore ha inserito il nuovo comma 10-bis dell'art. 26/633 che individua le seguenti date in base alle diverse procedure:

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

Ai fini della registrazione della nota di credito, è stato inoltre inserito l'ultimo periodo nell'art. 26, comma 5. Con tale previsione, **viene meno l'obbligo per il cessionario/committente** (assoggettato alle sopracitate

procedure), che abbia già registrato l'operazione nel registro degli acquisti di cui all'art. 25/633 e detratto l'IVA, **di registrare la nota di credito ricevuta dal cedente/prestatore.**

Le modifiche in commento consentiranno di uniformarsi alle regole già in vigore ai fini IRES.

Conseguentemente, con l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, il momento iniziale per dedurre la perdita su crediti ai fini IRES potrebbe coincidere con quello per emettere la nota di credito ai fini IVA.

Ai sensi del nuovo comma 5-bis dell'art. 26/633, nel caso in cui, successivamente a tali eventi, il corrispettivo sia pagato – in tutto o in parte – il cedente/prestatore è obbligato ad emettere una nota di debito; in tal caso, il cessionario/committente che abbia assolto volontariamente all'obbligo di cui al comma 5 (registrando la nota di credito ricevuta), ha invece il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente all'imponibile della variazione in aumento con una nota di credito ai sensi dell'art. 19.

#### **PROCEDURE ESECUTIVE INDIVIDUALI**

La nota di credito può essere emessa in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente a causa di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.**

Anche in tal caso, il legislatore ha chiarito con specifiche definizioni il concetto di "infruttuosità".

Ai sensi del nuovo comma 12 dell'art. 26/633, la procedura esecutiva individuale si considera **in ogni caso** infruttuosa nelle seguenti ipotesi:

- a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

#### **ARTICOLO 68**

#### **PERCENTUALI DI COMPENSAZIONE BOVINI E SUINI**

Il Legislatore ha inteso modificare, maggiorandole, le percentuali di compensazione relative **al solo periodo di imposta 2021** e inerenti le cessioni di animali vivi della specie bovina e suina.

Pertanto, i soggetti di imposta che determinano la detrazione IVA in modo forfetario, in base al regime speciale disciplinato dall'art. 34 del DPR 633/72, dovranno applicare per il 2021 le nuove percentuali di compensazione stabilite nella misura del 9,5% per entrambe le specie.



|  |   |
|--|---|
|  | <p>Si rammenta che le percentuali precedentemente in vigore avevano aliquote differenti per le due specie di bestiame – bovini al 7,65%, suini al 7,95% - ma in ogni caso inferiori rispetto alle attuali previsioni disciplinate dal Decreto. Per effetto delle nuove disposizioni, dunque, i produttori agricoli in regime IVA speciale che effettuano cessioni di bovini e/o suini vivi possono portare in detrazione un importo forfetario maggiore.</p> <p>Si sottolinea che la nuova percentuale è applicabile per la sola annualità 2021.</p>  |
| <b>VARIE</b>   |   |
| <p><b>ARTICOLO 9<br/>COMMA 3</b></p> <p><b>PLASTIC TAX</b></p>   | <p>Si ricorda<sup>14</sup> che la legge di Bilancio 2020 con l'articolo 1, comma 634 (l. n. 160/2019) aveva previsto la plastic tax.</p> <p>La misura sarebbe dovuta entrare in vigore il <b>1° luglio 2020</b> ma, a causa dell'emergenza epidemiologica Covid-19 era stata <b>rinviata al 1° gennaio 2021</b>.</p> <p>Successivamente l'entrata in vigore è stata rinviata dal decreto Rilancio (art.133 D.L. 34/2020) e dalla Legge di Bilancio 2021 (art. 1, comma 1084).</p> <p>Con l'art. 9 del decreto Sostegni bis, l'entrata in vigore viene rinviata al <b>1° gennaio 2022</b>.</p> |
| <p><b>ARTICOLO 22</b></p> <p><b>LIMITE CREDITI</b></p> <p><b>COMPENSABILI O</b></p> <p><b>RIMBORSABILI</b></p> | <p>Per l'anno 2021 viene innalzato a 2 milioni di euro il limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili (art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997) ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, previsto dall'art. 34, comma 1, primo periodo, della legge n. 388/2000.</p>   |
| <p><b>ARTICOLO 14</b></p> <p><b>CAPITAL GAIN START UP</b></p> <p><b>INNOVATIVE</b></p>                         | <p>L'art. 14 prevede che le plusvalenze di cui all'art. 67 comma 1 lett. c e c-bis del Tuir, realizzate da persone fisiche derivanti dalla cessione di partecipazioni al capitale di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- start up innovative art. 25, D.L. n. 179/2012;</li> <li>- PMI innovative art. 4, DL n. 3/2015.</li> </ul> <p>sono esenti da imposta.</p> <p>In tal caso le azioni o quote di partecipazione devono essere acquisite,</p>   |

<sup>14</sup> Vedi nostra circolare n. RNS F06 del 29 gennaio 2020.

mediante sottoscrizione di capitale sociale, nel periodo 1 giugno 2021 – 31 dicembre 2025 e possedute per almeno 3 anni.

Inoltre, la norma prevede l'esenzione anche per le plusvalenze, di cui all'art. 67 comma 1 lett. c e c-bis del Tuir, da cessione di partecipazioni al capitale in:

- società di persone, art. 5, TUIR escluse le società semplici e gli enti ad essi equiparati,
- società di capitali ed enti, art 73, comma 1, lett. a) e d), TUIR;

nel caso in cui:

- le azioni o quote di partecipazione in società commerciali residenti e non residenti siano state acquisite mediante la sottoscrizione di capitale sociale;
- le plusvalenze realizzate siano reinvestite in start up innovative o in PMI innovative, mediante la sottoscrizione di capitale sociale entro il 31.12.2025;
- il reinvestimento avvenga entro un anno dal conseguimento della plusvalenza.

L'efficacia delle disposizioni è subordinata, ai sensi dell'art. 108, p. 3 al Tfu e all'autorizzazione UE.