

Le principali novità fiscali della Legge di Bilancio 2021

1. Premessa

La Legge di Bilancio 2021 (L. 31.12.2020 n. 178) si compone di 20 articoli, l'ultimo dei quali ne fissa l'entrata in vigore (salvo quanto diversamente stabilito in corrispondenza delle singole misure da essa recate) il **1° gennaio 2021**.

Gli artt. da 2 a 19 concernono l'approvazione degli "stati di previsione", mentre i 1.150 commi di cui si compone l'art. 1 recano le novità in materia di entrata, di uscita e di altre disposizioni.

Al netto delle disposizioni recate in corrispondenza del co. 1 (che rinvia all'Allegato 1 per la fissazione dei c.d. "risultati differenziali" per il bilancio dello Stato), dei commi da 403 a 1036 (che riguardano sanità; scuola, università e ricerca; cultura, turismo, informazione e innovazione; misure per la partecipazione dell'Italia all'UE e ad organismi internazionali; misure in materia di infrastrutture, trasporti e mobilità sostenibile; misure per la tutela dell'ambiente; regioni ed enti locali; revisione e rimodulazione della spesa pubblica; pubblica amministrazione e lavoro pubblico) e dei commi da 1134 a 1150 (che riguardano misure di promozione della ristorazione italiana nel mondo), **le misure che impattano il piano fiscale e previdenziale risultano comprese tra i commi dell'art. 1 che vanno dal 2 al 402 e dal 1037 al 1134, cui si aggiunge il co. 602** concernente l'estensione al 30 aprile 2021 del credito di imposta per i canoni di locazione a favore degli operatori della filiera turistica.

Si tratta, in particolare, delle misure concernenti i seguenti ambiti:

- **riduzione della pressione fiscale e contributiva** (co. 2 - 50);
- **crescita e investimenti** (co. 51 - 158);
- **sud e coesione territoriale** (co. 159 - 205);
- **liquidità e ricapitalizzazione imprese** (co. 206 - 274);
- **lavoro, famiglia e politiche sociali** (co. 275 - 402);
- **misure per l'attuazione del piano nazionale di ripresa e resilienza** (co. 1037 - 1074);
- **disposizioni in materia di entrate** e in particolare di contrasto all'evasione fiscale, di riscossione, di misure fiscali a tutela dell'ambiente e della salute pubblica, di Agenzia delle Dogane (co. 1075 - 1033).

2. Novità in materia di imposte dirette

Per quanto concerne le imposte dirette, la L. 178/2020 introduce novità con riguardo ai seguenti ambiti:

- stabilizzazione a regime dell'ulteriore detrazione IRPEF per redditi di lavoro dipendente;
- regime sostitutivo di tassazione dei redditi derivanti dalle c.d. "locazioni brevi";
- esenzione del reddito dei terreni dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali;
- limite detraibile IRPEF delle spese veterinarie;
- regime sostitutivo di tassazione dei redditi dei lavoratori impatriati;

- proroga della possibilità di rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni ai fini del calcolo delle plusvalenze tassabili realizzate da persone fisiche;
- riduzione della tassazione dei ristorni delle società cooperative;
- regime sostitutivo ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP per il riallineamento dei valori dell'avviamento e delle altre attività immateriali;
- riduzione delle imposte sul reddito per le imprese che avviano attività nelle zone economiche speciali (c.d. "ZES");
- riduzione della tassazione dei dividendi degli enti non commerciali;
- tassazione dei dividendi e delle plusvalenze dei fondi di investimento esteri;
- modifiche alla disciplina del *ruling* internazionale;
- finanziamento di un fondo per la copertura di interventi di riforma fiscale.

Stabilizzazione dell'ulteriore detrazione per redditi di lavoro dipendente

Al fine di ridurre il c.d. "cuneo fiscale", con gli artt. 2 e 3 del DL 5.2.2020 n. 3, conv. L. 2.4.2020 n. 21, è stata introdotta una ulteriore detrazione fiscale a favore dei titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati, **con un reddito complessivo superiore a 28.000,00 euro e fino a 40.000,00 euro.**

In vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni fiscali, l'applicazione di tale ulteriore detrazione era prevista in via temporanea, in relazione alle prestazioni rese dall'1.7.2020 al 31.12.2020. Con l'art. 1 co. 8 - 9 della L. 30.12.2020 n. 178, l'applicazione dell'ulteriore detrazione in esame viene messa a regime, prevedendone l'operatività anche per gli anni 2021 e successivi.

La stabilizzazione dell'ulteriore detrazione avviene comunque *"in vista di una revisione strutturale del sistema delle detrazioni fiscali"*.

L'ulteriore detrazione fiscale in esame è quindi applicabile quando viene meno il nuovo *"trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati"*, introdotto dal precedente art. 1 del DL 3/2020, il quale, a decorrere dall'1.7.2020, ha sostituito il c.d. *"bonus Renzi"* ed è applicabile in presenza di un reddito complessivo non superiore a 28.000,00 euro.

Modifiche alla disciplina delle locazioni brevi

L'art. 1 co. 595 - 597 della L. 30.12.2020 n. 178 detta una norma in tema di locazioni brevi sotto la rubrica *"disposizioni in materia di strutture ricettive"*.

La disposizione interviene sull'art. 4 del DL 50/2017, che ha introdotto la disciplina delle locazioni brevi. L'art. 4 co. 1 del DL 50/2017 definisce le "locazioni brevi" come i *"contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare"*.

Ai fini della normativa recata dal DL 50/2017, sono assimilati ai contratti di locazione breve anche (art. 4 co. 3 del DL 50/2017):

- i contratti di sublocazione se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.);
- i contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi (c.d. "locazione del comodatario"), se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.).

Con riferimento a tali contratti, l'art. 4 co. 2 e 3 del DL 50/2017 prevede la possibilità di applicare la cedolare secca del 21%, di cui all'art. 3 del DLgs. 14.3.2011 n. 23, ai:

- redditi derivanti da contratti di locazione breve stipulati a partire dall'1.6.2017;
- corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione stipulati, dall'1.6.2017, alle condizioni in presenza delle quali si configura una "locazione breve";
- corrispettivi lordi derivanti dai contratti conclusi, dall'1.6.2017, dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi, stipulati alle condizioni in presenza delle quali si configura una "locazione breve".

Condizione necessaria per l'applicazione della disciplina delle locazioni brevi di cui all'art. 4 del DL 50/2017 è (tra il resto) che la locazione avvenga al di fuori dell'attività d'impresa.

L'art. 1 co. 595 della L. 30.12.2020 n. 178 detta una nuova disposizione, che consente di presumere **l'imprenditorialità dell'operazione**, in caso di destinazione alla locazione breve di **più di 4 "appartamenti"**.

Nello specifico, la nuova disposizione prevede che, con effetto dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021:

- il regime fiscale delle locazioni brevi di cui all'art. 4 co. 2 e 3 del DL 50/2017 è riconosciuto solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta;
- *"negli altri casi, ai fini della tutela dei consumatori e della concorrenza, l'attività di locazione breve, da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale"* ai sensi dell'art. 2082 c.c.

Le disposizioni su citate trovano applicazione anche per i contratti stipulati tramite intermediari, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di appartamenti da condurre in locazione.

L'art. 1 co. 597 della L. 30.12.2020 n. 178 interviene invece sull'art. 13-*quater* co. 4 del DL 34/2019, istituendo, a fini di tutela dei consumatori, presso il Ministero per i Beni e le Attività culturali e per il Turismo, una banca di dati delle strutture ricettive, nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi, che va a sostituirsi alla "precedente" banca dati, istituita dal previgente 13-*quater* co. 4 del DL 34/2019. Modificando il co. 7 dell'art. 13-*quater* del DL 34/2019, vengono inseriti anche i soggetti che concedono in locazione breve immobili ad uso abitativo tra quelli tenuti a pubblicare i codici identificativi degli immobili nelle comunicazioni inerenti all'offerta e alla promozione.

Con decreto del Ministro per i Beni e le Attività culturali e per il Turismo, da adottare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio, sono stabilite le modalità di realizzazione e di

gestione della banca dati e di acquisizione dei codici identificativi regionali, nonché le modalità di accesso alle informazioni che vi sono contenute.

Vengono, quindi, abrogati i co. 5 e 6 dell'art. 13-*quater* del DL 34/2019 che avevano disciplinato la "precedente" banca dati delle strutture ricettive presso il Ministero delle Politiche agricole alimentari, forestali e del Turismo.

Terreni di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali

Il co. 44 dell'art. 1 della L. 232/2016 stabilisce che, per gli anni dal 2017 al 2020, non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF dei coltivatori diretti (CD) e degli imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del DLgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, i redditi dominicali e agrari.

L'agevolazione è stata prorogata per l'anno 2021 dall'art. 1 co. 38 della L. 30.12.2020 n. 178.

Dall'anno 2017 e fino al 2021, pertanto, i terreni posseduti e condotti da CD o IAP sono **esenti da IRPEF sia per il reddito dominicale che per il reddito agrario**.

I terreni che vengono affittati per essere coltivati, invece, continuano a generare reddito dominicale in capo al proprietario, mentre l'esenzione dall'IRPEF si applica sul reddito agrario in capo ai CD o IAP.

Detrazione IRPEF per spese veterinarie

L'art. 1 co. 333 della L. 178/2020 **eleva da 500,00 a 550,00 euro** l'importo massimo detraibile per le spese veterinarie, ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. c-*bis*) del TUIR.

La detrazione per le spese veterinarie si applica dunque:

- dall'1.1.2021, fino all'importo massimo di 550,00 euro, per la parte eccedente 129,11 euro (art. 1 co. 333 della L. 30.12.2020 n. 178);
- dall'1.1.2020 al 31.12.2020, fino all'importo massimo di 500,00 euro, per la parte eccedente 129,11 euro (art. 1 co. 361 della L. 160/2019);
- fino al 31.12.2019, fino all'importo massimo di 387,34 euro, per la parte che eccede 129,11 euro.

Modifiche al regime sostitutivo dei lavoratori impatriati

Con l'art. 1 co. 50 della L. 30.12.2020 n. 178 il legislatore ha previsto, attraverso l'inserimento nell'art. 5 del DL 34/2019 del co. 2-*bis*, la possibilità, **per i "vecchi" lavoratori impatriati** (rientrati in Italia prima del 30.4.2019), di **estendere il beneficio anche oltre il periodo originario di 5 anni**.

L'**estensione temporale** del periodo agevolato non è gratuita, ma **soggetta ad un onere**, quantificato dalla nuova norma:

- nel 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia "*oggetto dell'agevolazione*" relativi al "*periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione*", se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, anche in affidamento preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18

mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni;

- nel 5% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia "oggetto dell'agevolazione" relativi al "periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione", se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affidio preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni.

Va evidenziato che, se l'immobile viene acquistato dopo l'esercizio dell'opzione, l'estensione temporale dei benefici è subordinata al fatto che l'acquisto avvenga nei 18 mesi successivi.

L'onere del 10% o del 5% si calcola, come detto, sui redditi "oggetto dell'agevolazione" nel periodo precedente a quello in cui è effettuata l'opzione. Le disposizioni attuative della nuova norma dovranno chiarire, in particolare, se con la locuzione sopra evidenziata si intenda il reddito di lavoro dipendente o autonomo complessivamente prodotto dalla persona, poi ridotto al 50% per effetto dell'agevolazione, o il 50% dello stesso (nel primo caso, infatti, l'onere di ingresso potrebbe assumere una certa significatività).

L'opzione per l'estensione "a pagamento" è preclusa a priori agli sportivi professionisti di cui alla L. 23.3.81 n. 91.

Rideterminazione del costo fiscale di terreni e partecipazioni di persone fisiche

L'art. 1 co. 1122 - 1123 della L. 30.12.2020 n. 178 ripropone le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. 448/2001.

Anche per il 2021, quindi, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2021, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, *ex art. 67 co. 1 lett. a) - c-bis*) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore delle quote e delle azioni mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva sul c.d. "valore di perizia" previsto per partecipazioni non quotate o terreni (agricoli ed edificabili).

A tal fine, occorrerà che **entro il 30.6.2021**:

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

La proroga in argomento conferma l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica dell'11%.

Tassazione dei ristorni delle società cooperative

L'art. 1 co. 42 - 43 della L. 30.12.2020 n. 178 **riduce la ritenuta** a titolo di imposta **dal 26% al 12,50%** sui ristorni percepiti dai soci della cooperativa che in precedenza erano stati portati a capitale. Viene prevista, inoltre, la facoltà di applicare l'imposta in anticipo in sede di incremento della quota sociale.

Regime sostitutivo per il riallineamento dei valori di avviamento e attività immateriali

Con l'art. 1 co. 83 della L. 30.12.2020 n. 178 è stata prevista la possibilità di riallineare i valori civili e fiscali dell'avviamento e delle altre attività immateriali a norma dell'art. 110 del DL 104/2020 (c.d. decreto "Agosto"), con imposizione sostitutiva, quindi, pari al 3%.

Tecnicamente, la norma va ad inserire nell'art. 110 citato il nuovo co. 8-*bis*, il quale specifica che all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019 si applicano le norme dell'art. 14 della L. 342/2000.

La *ratio* dell'intervento normativo deriva dalla formulazione dell'art. 10 co. 2 del DM 13.4.2001 n. 162, secondo cui il regime del riallineamento riguarda i soli beni per i quali è consentita la rivalutazione: si tratta, per i soggetti "non IFRS", dei beni materiali e immateriali "non merce" e delle partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni.

Per prassi costante, il riferimento posto dalla norma ai "beni" andava inteso ad attività quali marchi, brevetti, licenze, ecc., dovendosi invece escludere l'avviamento e gli altri costi pluriennali.

La nuova norma si pone, quindi, in deroga a questa previsione generale, consentendo il riallineamento anche per l'avviamento e le "altre attività immateriali", locuzione quest'ultima che dovrebbe quindi ricomprendere la generalità dei costi pluriennali.

Tassazione dei redditi delle nuove iniziative economiche nelle ZES

Ai sensi dell'art. 1 co. 173 - 176 della L. 30.12.2020 n. 178, per le imprese che intraprendono una nuova iniziativa economica nelle Zone economiche speciali (ZES) istituite ai sensi del DL 20.6.2017 n. 91 convertito, **l'imposta sul reddito** (IRPEF/IRES) derivante dallo svolgimento dell'attività nella ZES è **ridotta del 50%** a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale è stata intrapresa la nuova attività e per i sei periodi d'imposta successivi.

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

- mantenimento dell'attività nella ZES per almeno 10 anni;
- conservazione dei posti di lavoro creati nell'ambito dell'attività avviata nella ZES per almeno 10 anni.

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

L'agevolazione spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti per gli aiuti "de minimis".

Tassazione dei dividendi degli enti non commerciali

Con l'art. 1 co. 44 - 47 della L. 30.12.2020 n. 178, è stata prevista la **riduzione al 50% dell'imponibilità per gli utili percepiti dagli enti non commerciali che svolgono attività di interesse generale in determinati settori.**

Questa novità normativa si applica ai dividendi percepiti dall'esercizio in corso all'1.1.2021 (pertanto dal 2021 per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare) dagli enti non commerciali che esercitano attività di interesse generale.

Ordinariamente, i dividendi percepiti da enti non commerciali e formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 100% del loro ammontare.

Tale regime riguarda indistintamente gli utili derivanti dalle partecipazioni possedute nell'ambito dell'attività istituzionale e nell'ambito della sfera commerciale.

Attraverso una previsione specifica che non modifica il TUIR, si prevede l'esclusione dal reddito imponibile del 50% degli utili percepiti dagli enti non commerciali che esercitano, senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale in specifici settori.

In particolare, a decorrere dagli utili percepiti dall'esercizio in corso all'1.1.2021, non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 50% i dividendi incassati dagli enti non commerciali che svolgono le attività di interesse generale nell'ambito dei alcuni settori specifici.

Il regime di esclusione per il 50% dal reddito dell'ente non commerciale che viene introdotto dalla legge di bilancio 2021 non si applica agli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 47-*bis* co. 1 del TUIR.

Gli enti non commerciali che beneficiano dell'esclusione da imposizione del 50% degli utili percepiti:

- destinano l'IRES non dovuta al finanziamento delle attività di interesse generale indicate all'art. 1 co. 45 della L. 178/2020;
- accantonando l'importo non ancora erogato in una riserva indivisibile e non distribuibile per tutta la durata dell'ente.

Le fondazioni bancarie di cui al DLgs. 17.5.99 n. 153 destinano l'IRES non dovuta in applicazione della disposizione in argomento sempre al finanziamento delle medesime attività di interesse generale indicate, accantonandola, fino all'erogazione, in un apposito fondo destinato all'attività istituzionale.

Tassazione dei dividendi e delle plusvalenze degli OICR esteri

L'art. 1 co. 631 - 633 della L. 30.12.2020 n. 178 ha equiparato il regime impositivo di dividendi e plusvalenze su partecipazioni realizzati degli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) istituiti nell'Unione europea o nello Spazio economico europeo (SEE) a quello già in vigore per gli OICR istituiti in Italia.

Con questa nuova norma, infatti, tali OICR esteri non sono più soggetti ad imposizione sui dividendi distribuiti dalle società italiane e sulle plusvalenze da cessione di partecipazioni.

Prima dell'introduzione di questa disposizione, infatti, tutti gli OICR esteri:

- erano soggetti a una ritenuta a titolo d'imposta o un'imposta sostitutiva del 26% sui dividendi distribuiti da società italiane (art. 27 co. 3 e 27-*ter* del DPR 600/73);
- erano soggetti ad un'imposta sostitutiva del 26% sulle plusvalenze realizzate su partecipazioni in società italiane (di fatto applicabile solo alle cessioni di partecipazioni qualificate, in ragione dei regimi di extra-territorialità e di esenzione previsti per le partecipazioni non qualificate rispettivamente dall'art. 23 co. 1 lett. f) n. 1 del TUIR e dall'art. 5 co. 5 del DLgs. 461/97).

La legge di bilancio 2021 allinea la tassazione applicabile ai fondi istituiti in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni (Islanda, Liechtenstein e Norvegia) a quello proprio degli OICR istituiti in Italia.

La precedente differenziazione che prevedeva un'imposizione più gravosa sui dividendi e le plusvalenze realizzati dagli OICR europei, infatti, risultava incompatibile con le libertà fondamentali sancite dal Trattato di Funzionamento dell'Unione europea (TFUE) e, in particolare, con il principio di libera circolazione dei capitali previsto dall'art. 63 del TFUE.

Al riguardo, la Commissione europea aveva avviato un'iniziativa investigativa (EU PILOT 8105/15/TAXU) volta a verificare, prima dell'avvio formale di una procedura di infrazione, la disponibilità ad adeguare spontaneamente la normativa interna per eliminare il contrasto con i principi comunitari.

Modifiche alla disciplina del *ruling* internazionale

L'art. 1 co. 1101 della L. 30.12.2020 n. 178 interviene sulla procedura di *ruling* internazionale prevista dall'art. 31-*ter* del DPR 600/73, mediante la quale le imprese con "*attività internazionale*" possono stipulare un accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria avente ad oggetto:

- la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore dei prezzi di trasferimento (art. 110 co. 7 del TUIR);
- la preventiva definizione in contraddittorio dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza all'estero o in Italia (artt. 166 e 166-*bis* del TUIR);
- l'applicazione a un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione estera di un'impresa o ente residente o alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, alla luce dei criteri previsti dall'art. 162 del TUIR e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia;
- l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

In particolare, **la legge di bilancio 2021 stabilisce che tali accordi:**

- ove non conseguano ad altri accordi conclusi a seguito delle procedure amichevoli (si tratta degli accordi unilaterali), vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvi mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini

degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi;

- ove conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dagli accordi o convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (si tratta degli accordi bilaterali e multilaterali), vincolano le parti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti alla data di sottoscrizione dell'accordo, purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

Istituzione di un fondo per interventi di riforma del sistema fiscale

L'art. 1 co. 2 - 7 della L. 30.12.2020 n. 178 istituisce, nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, un apposito Fondo al fine di dare attuazione a interventi in materia di riforma del sistema fiscale.

La dotazione del Fondo è pari a:

- 8 miliardi di euro, per l'anno 2022;
- 7 miliardi di euro annui, a decorrere dall'anno 2023.

Gli interventi di riforma del sistema fiscale saranno disposti con appositi provvedimenti normativi, a valere sulle risorse del Fondo.

Nell'ambito delle suddette risorse del Fondo per gli interventi di riforma del sistema fiscale, viene stabilito che una quota è destinata all'assegno universale e a servizi alla famiglia:

- in misura non inferiore a 5 miliardi di euro e non superiore a 6 miliardi di euro;
- a decorrere dall'anno 2022.

Tali interventi saranno disposti mediante appositi provvedimenti normativi.

Le risorse in esame saranno destinate, in particolare, a finanziare la riforma delle misure di sostegno dei figli a carico, mediante l'istituzione dell'assegno unico e universale, razionalizzando e accorpando gli attuali istituti a sostegno della genitorialità (assegno familiare, detrazioni IRPEF, assegno di natalità, premio alla nascita, prestazioni sociali agevolate, ecc.).

Al fine di dare attuazione a tale riforma, è infatti in corso di approvazione parlamentare un apposito disegno di legge delega al Governo.

3. Novità in materia fatturazione elettronica e corrispettivi telematici

La L. 30.12.2020 n. 178 introduce alcune significative novità in materia di fatturazione elettronica e di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Le principali novità riguardano:

- le modifiche ai termini di registrazione delle fatture attive, per i soggetti passivi IVA con liquidazioni trimestrali;
- la proroga, per l'anno 2021, del divieto di fatturazione elettronica via Sistema di Interscambio per le prestazioni B2C aventi carattere sanitario;
- le nuove disposizioni in merito alla predisposizione delle bozze di documenti IVA precompilati

(registri, liquidazioni periodiche e dichiarazione annuale) a decorrere dalle operazioni effettuate nel 2021;

- le modifiche alla disciplina del c.d. "esterometro", a decorrere dall'1.1.2022;
- la solidarietà del cedente/prestatore nel pagamento dell'imposta di bollo sulle e-fatture, in caso di emissione del documento da parte di terzi;
- il regime sanzionatorio relativo alla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri.

Nuovi termini di registrazione delle fatture attive

L'art. 1 co. 1102 della L. 30.12.2020 n. 178 modifica i termini di registrazione delle fatture attive **per i soggetti passivi IVA che, su opzione, ai sensi dell'art. 7 del DPR 542/99, effettuano le liquidazioni periodiche su base trimestrale.**

Con l'intento di allineare i termini di registrazione delle fatture attive *ex art. 23 del DPR 633/72* ai termini di liquidazione, per i predetti soggetti passivi, la legge di bilancio 2021 consente l'annotazione entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni (e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni).

Si rammenta che la facoltà di effettuare le liquidazioni periodiche IVA con periodicità trimestrale *ex art. 7 del DPR 542/99* è consentita ai soli soggetti passivi che nell'anno solare precedente abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a:

- 400.000,00 euro, per gli esercenti arti o professioni e per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi;
- 700.000,00 euro, per le imprese aventi ad oggetto attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Divieto di fatturazione elettronica per le prestazioni sanitarie

Non essendo ancora state individuate modalità specifiche per l'emissione delle fatture elettroniche tramite Sistema di Interscambio da parte dei soggetti che effettuano prestazioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche, come già accaduto in passato (v. art. 15 co. 1 del DL 124/2019), l'art. 1 co. 1105 della L. 30.12.2020 n. 178 dispone che anche per l'anno 2021 sia fatto divieto di emissione di e-fattura mediante SdI da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria con riferimento alle fatture i cui dati devono essere inviati a quest'ultimo (art. 10-*bis* del DL 119/2018).

Per effetto dell'esplicito richiamo operato dall'art. 9-*bis* del DL 135/2018 all'art. 10-*bis* del DL 119/2018, tale divieto deve intendersi esteso anche ai soggetti che, pur non essendo tenuti all'invio dei dati al Sistema TS, effettuano prestazioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche.

Il divieto di emissione di fatture in formato XML si è reso necessario in conseguenza dei rilievi sollevati dal Garante per la protezione dei dati personali il quale sottolineava, tra l'altro, come l'integrale memorizzazione dei dati contenuti nelle fatture elettroniche risultasse manifestamente sproporzionata "rispetto all'obiettivo di interesse pubblico, pur legittimo, perseguito".

L'Autorità faceva altresì rilevare come le "maggiori criticità rilevate in ordine all'obbligo di fatturazione elettronica, si riscontrano in relazione alle fatture relative a prestazioni sanitarie o emesse da esercenti la

professione forense, poiché comportano il trattamento di dati sulla salute e relativi a condanne penali e reati, di regola non direttamente rilevante a fini fiscali, ma connesso alle descrizioni delle cessioni di beni e prestazioni di servizi oggetto di fatturazione”.

Predisposizione delle bozze per la dichiarazione annuale IVA

L’art. 1 co. 1106 della L. 30.12.2020 n. 178 modifica ulteriormente l’art. 4 del DLgs. 5.8.2015 n. 127, stabilendo che, al fine della predisposizione dei documenti precompilati da parte dell’Amministrazione finanziaria, vengano utilizzati anche i dati di natura fiscale presenti nel sistema dell’Anagrafe tributaria, oltre a quelli contenuti nelle fatture elettroniche inviate mediante SdI e nell’esterometro e a quelli comunicati mediante la trasmissione dei corrispettivi.

Viene inoltre stabilito che gli operatori IVA che intendono avvalersi di intermediari per la consultazione dei documenti precompilati devono conferire a questi ultimi la delega che consente di usufruire dei servizi della fatturazione elettronica.

Modifiche alla disciplina del c.d. “esterometro”

L’art. 1 co. 1103 della L. 30.12.2020 n. 178 prevede una revisione della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere di cui all’art. 1 co. 3-*bis* del DLgs. 127/2015 (c.d. “esterometro”), a decorrere dalle operazioni effettuate dall’1.1.2022.

Restano ferme le modalità e i termini di effettuazione della comunicazione per le operazioni effettuate nel 2021.

La comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere dovrà essere effettuata, in via obbligatoria, mediante il Sistema di Interscambio, adottando il formato XML, vale a dire il formato utilizzato per l’emissione delle fatture elettroniche.

La trasmissione avverrà secondo le specifiche tecniche approvate con provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2020 n. 89757, successivamente modificate con provv. Agenzia delle Entrate 28.2.2020 n. 99922 e 20.4.2020 n. 166579.

In dettaglio, la legge di bilancio 2021 stabilisce che, per le operazioni effettuate dall’1.1.2022:

- i dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato devono essere trasmessi telematicamente entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;
- i dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato sono trasmessi telematicamente entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento che comprova l’operazione o di effettuazione dell’operazione.

L’allineamento delle tempistiche di trasmissione dei dati delle operazioni con l’estero con i termini di emissione delle fatture è un elemento determinante per la precompilazione dei registri IVA e della dichiarazione annuale da parte dell’Agenzia delle Entrate (art. 4 del DLgs. 127/2015).

Secondo la Relazione Ddl. di bilancio 2021, la disciplina prevista dall’1.1.2022 consentirebbe di “*eliminare l’obbligo di trasmissione dei medesimi dati mediante la specifica comunicazione telematica delle operazioni transfrontaliere*”.

A ben vedere, tuttavia, sembra più corretto parlare di una diversa modalità di effettuazione dell'adempimento, vincolato all'emissione di documenti in formato XML trasmessi via Sistema di Interscambio, sia per le operazioni attive che per quelle passive.

L'art. 1 co. 1104 della L. 30.12.2020 n. 178 **modifica, inoltre, il regime sanzionatorio** per le violazioni connesse alla comunicazione in esame, anche in questo caso con riferimento alle operazioni effettuate dall'1.1.2022.

L'art. 11 co. 2-*quater* del DLgs. 471/97 è novellato, prevedendo l'applicazione di una sanzione amministrativa pari a 2,00 euro, per ciascuna fattura non trasmessa correttamente o non trasmessa tempestivamente, e modificando, in particolare, il limite massimo.

Il nuovo importo massimo della sanzione è pari a 400,00 euro su base mensile, riducibili alla metà (entro il nuovo limite massimo di 200,00 euro per ciascun mese), se la trasmissione dei dati è effettuata entro i 15 giorni successivi ai termini previsti, a decorrere dall'1.1.2022, dal modificato art. 1 co. 3-*bis* del DLgs. 127/2015.

Modifiche alla disciplina dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche

L'art. 1 co. 1108 della L. 30.12.2020 n. 178 dispone che per le fatture elettroniche trasmesse mediante Sistema di Interscambio è obbligato, in solido, al pagamento dell'imposta di bollo, il cedente o il prestatore, anche nell'ipotesi in cui il documento sia emesso per suo conto da un soggetto terzo.

La disposizione in tema di solidarietà nel versamento dell'imposta di bollo si aggiunge ad altre significative novità che entreranno in vigore dal prossimo anno concernenti i termini per il versamento del tributo (DM 4.12.2020).

Novità in materia di corrispettivi telematici

L'art. 1 co. 1109 della L. 30.12.2020 n. 178 introduce alcune novità nella disciplina dei c.d. "corrispettivi telematici" di cui all'art. 2 del DLgs. 127/2015.

In base a quest'ultima disposizione, i soggetti passivi IVA che esercitano attività di commercio al minuto o attività assimilate *ex art. 22 del DPR 633/72* sono obbligati alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

La legge di bilancio 2021:

- specifica il termine entro il quale tali soggetti devono memorizzare i corrispettivi e consegnare, a richiesta del cliente, i relativi documenti di certificazione;
- differisce di 6 mesi il termine entro il quale i medesimi soggetti possono memorizzare e inviare i dati mediante sistemi evoluti di incasso;
- modifica in modo rilevante il relativo regime sanzionatorio.

Le nuove disposizioni si applicano a partire dall'1.1.2021.

A partire dalla medesima data, peraltro, i suddetti obblighi di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei corrispettivi operano "a regime", non essendo più valide le semplificazioni previste nel periodo di prima applicazione.

Compensazione dei crediti e dei debiti commerciali risultati dalle e-fatture

L'art. 1 co. 227 della L. 30.12.2020 n. 178, inserendo il co. 3-*bis* all'art. 4 del DLgs. 5.8.2015 n. 127, prevede l'introduzione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di una specifica piattaforma telematica che consente ai soggetti passivi IVA di poter compensare crediti e debiti derivanti da transazioni commerciali fra di essi intervenute, sulla base delle risultanze contenute nelle fatture elettroniche trasmesse mediante Sistema di Interscambio. Grazie a questa procedura è possibile ottenere i medesimi effetti dell'estinzione dell'obbligazione previsti dal codice civile, fino a concorrenza del valore oggetto di compensazione, a condizione, tuttavia, che per nessuna delle parti che aderiscono siano in corso procedure concorsuali o di ristrutturazione del debito omologate, ovvero piani attestati di risanamento iscritti presso il Registro delle imprese.

Esempio:

- Tizio è debitore di 10.000,00 euro nei confronti di Caio;
- Caio è debitore di 5.000,00 euro nei confronti di Sempronio;
- Sempronio è debitore di 8.000,00 euro nei confronti di Tizio.

Tizio, Caio e Sempronio hanno certificato le operazioni cui si riferiscono le posizioni debitorie descritte, mediante emissione di fattura elettronica tramite Sistema di Interscambio.

In presenza del meccanismo compensatorio di cui all'art. 1 co. 227 della L. 30.12.2020 n. 178, qualora i tre soggetti decidano di aderire alla procedura:

- Sempronio accorderà la riduzione del proprio credito nei confronti di Caio per 5.000,00 euro;
- quest'ultimo accetterà, a sua volta, di ridurre il proprio credito nei confronti di Tizio per lo stesso importo;
- Tizio concederà, in forza della compensazione multilaterale, un decremento del proprio credito nei confronti di Sempronio per 5.000,00 euro.

A conclusione della procedura:

- Tizio sarà debitore di 5.000,00 euro nei confronti di Caio;
- Caio non vanterà alcun debito nei confronti di Sempronio;
- Sempronio sarà debitore di 3.000 euro nei confronti di Tizio.

Il novellato art. 4 del DLgs. 127/2015 dispone altresì che nei confronti del debito originario insoluto si rendano comunque applicabili le disposizioni relative ai ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali contenute nel DLgs. 9.10.2002 n. 231.

Occorre sottolineare, infine, che l'art. 1 co. 227 della L. 30.12.2020 n. 178 esclude le Amministrazioni Pubbliche dall'ambito applicativo della piattaforma multilaterale per le compensazioni.

L'individuazione delle modalità di attuazione della norma e le condizioni di servizio relative alla piattaforma di compensazione sono demandate ad apposito decreto, che dovrà essere emanato dopo l'acquisizione del parere del Garante per la protezione dei dati personali.

4. Altre novità in materia di IVA

Le altre novità in materia di IVA, introdotte dalla L. 178/2020, concernono:

- la configurazione di cessioni ad "aliquota zero" per i vaccini anti COVID-19 e la strumentazione diagnostica per il COVID-19;
- la previsione dell'aliquota del 10% per le cessioni di piatti pronti e di pasti cotti, preparati anche in vista della consegna a domicilio o dell'asporto;
- la proroga al 2021 della possibilità di innalzare le percentuali di compensazione applicabili agli animali vivi delle specie bovina e suina;
- la nuova disciplina per le operazioni nei confronti dei soggetti passivi che effettuano navigazione in "alto mare";
- il rafforzamento del dispositivo di contrasto delle frodi realizzate con l'utilizzo del falso plafond IVA;
- le nuove regole ai fini della territorialità IVA per locazione, *leasing* e noleggio a "lungo termine" di imbarcazioni da diporto;
- le nuove misure di contrasto delle frodi nel settore dei carburanti.

Aliquota IVA "zero" per vaccini e strumenti di diagnosi

L'art. 1 co. 452 e 453 della L. 30.12.2020 n. 178 introduce l'esenzione IVA con diritto alla detrazione dell'imposta (c.d. operazioni ad aliquota "zero") per:

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

La speciale disciplina si applicherà:

- per la strumentazione diagnostica, dalla data di entrata in vigore della L. 30.12.2020 n. 178 sino al 31.12.2022;
- per i vaccini, dal 20.12.2020 al 31.12.2022.

Aliquota IVA 10% per i piatti pronti da asporto

L'art. 1 co. 40 della L. 30.12.2020 n. 178 stabilisce che la nozione di "*preparazioni alimentari*" di cui al n. 80 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72 deve essere interpretata nel senso che in essa rientrano anche le cessioni di piatti pronti e di pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista:

- del loro consumo immediato,
- della loro consegna a domicilio,
- o dell'asporto.

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

Percentuali di compensazione per animali bovini e suini

L'art. 1 co. 39 della L. 30.12.2020 n. 178 proroga all'anno 2021 la possibilità di innalzare le percentuali di

compensazione IVA applicabili alle cessioni di animali vivi della specie bovina e suina, fino alla misura massima del:

- 7,7 % per i bovini;
- 8 % per i suini.

Viene modificato, a tal fine, l'art. 1 co. 506 della L. 27.12.2017 n. 205.

Ai sensi di tale disposizione, dunque, l'eventuale innalzamento delle percentuali di compensazione dovrà essere disposto mediante decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, adottato di concerto con il Ministro delle Politiche agricole e forestali, da emanare entro il 31.1.2021. Resta fermo che tale innalzamento non può comportare minori entrate per un ammontare superiore a 20 milioni di euro annui.

Territorialità delle prestazioni di servizi relativi all'uso di imbarcazioni

L'art. 1 co. 710 della L. 30.12.2020 n. 178 stabilisce nuovi criteri da osservare ai fini della determinazione della territorialità IVA delle prestazioni di servizi relative all'utilizzo di imbarcazioni da diporto non a "breve termine".

Si rammenta che per locazione (anche finanziaria), noleggio e simili a "breve termine" di mezzi di trasporto si intende, a norma dell'art. 7 lett. g) del DPR 633/72, il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 30 giorni (elevato a 90 giorni per i natanti).

La disciplina sarà efficace trascorsi 60 giorni dalla pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, del provvedimento con il quale sarà approvato il modello per attestare l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione (al di fuori delle acque territoriali dell'Unione europea).

Contrasto delle frodi realizzate utilizzando "falso plafond"

L'art. 1 co. 1079 - 1083 della L. 30.12.2020 n. 178 prevede delle misure per rafforzare il dispositivo di contrasto delle frodi realizzate con l'utilizzo del falso *plafond* IVA.

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

Tali attività sono finalizzate a inibire il rilascio di nuove dichiarazioni d'intento, da parte dei falsi esportatori abituali, e a invalidare quelle illegittime già emesse.

Qualora i citati riscontri diano esito irregolare, al soggetto passivo sarà inibita la facoltà di rilasciare nuove dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite le modalità operative per l'attuazione del descritto presidio antifrode e, in particolare, per:

- l'invalidazione delle dichiarazioni d'intento già emesse;
- l'inibizione del rilascio di nuove lettere d'intento.

Operazioni non imponibili per la navigazione in "alto mare"

L'art. 1 co. 708 della L. 30.12.2020 n. 178 modifica in modo sensibile la disciplina delle operazioni non

imponibili IVA destinate a navi "adibite alla navigazione in alto mare" e destinate all'esercizio di attività commerciali (o della pesca) di cui all'art. 8-*bis* del DPR 633/72.

La nuova disciplina consente l'applicazione del regime di non imponibilità IVA alla condizione che il cessionario o committente che intende acquistare beni e/o servizi o importare senza applicazione dell'imposta rilasci una specifica dichiarazione che attesti l'effettiva navigazione in "alto mare" della nave. La disciplina sarà efficace trascorsi 60 giorni dall'adozione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, del provvedimento con il quale sarà approvato il modello per attestare l'effettiva navigazione in "alto mare".

Contrasto delle frodi nel settore dei carburanti

L'art. 1 co. 1075 - 1078 della L. 30.12.2020 n. 178 prevede alcune misure per contrastare le frodi nel settore dei carburanti.

Si introduce l'obbligo per gli esercenti depositi commerciali di cui all'art. 25 co. 1 del DLgs. 504/95, di capacità non inferiore a 3.000 metri cubi, di dotarsi entro il 31.12.2021 di un sistema informatizzato per la gestione della detenzione e della movimentazione della benzina e del gasolio usato come carburante (sistema "INFOIL").

In relazione alla benzina e al gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motore per uso autotrazione, l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito del destinatario registrato sono subordinati al versamento anticipato dell'IVA con modello F24.

La disciplina in esame non si applica, fra l'altro, ai prodotti introdotti a seguito di acquisto intracomunitario, anche qualora il deposito fiscale sia utilizzato come deposito IVA, se l'immissione in consumo è effettuata per conto di un soggetto che integra i criteri di affidabilità previsti e che presta idonea garanzia.

A questo proposito, si prevede che la garanzia sia trasmessa telematicamente, a cura del soggetto che la presta, all'Agenzia delle Entrate che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

I gestori dei depositi hanno facoltà di accedere alle informazioni indicate nella garanzia attraverso i servizi telematici resi disponibili dalla predetta Agenzia.

Come precisato nella Relazione illustrativa riguardante la nuova disposizione in esame, la disponibilità telematica delle predette informazioni dovrebbe consentire all'Amministrazione finanziaria di contrastare più efficacemente le condotte illecite volte ad aggirare l'obbligo di versamento anticipato dell'IVA, mediante la presentazione di false garanzie.

5. Novità in materia di altre imposte indirette

In relazione alle altre imposte indirette, diverse dall'IVA, le novità recate dalla L. 178/2020 concernono:

- l'applicazione dell'imposta di registro sui trasferimenti di terreni agricoli di valore inferiore a 5.000 euro;
- le agevolazioni IMU e TARI riconosciute a favore di pensionati residenti all'estero;
- l'esenzione IMU per gli immobili distrutti da eventi calamitosi;
- il rinvio della *plastic tax* e della *sugar tax*;

- la soppressione dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione;
- l'abrogazione dell'imposta sui *money transfer*.

Imposta di registro minima per i terreni agricoli

L'art. 1 co. 41 della L. 30.12.2020 n. 178, al fine di facilitare il processo di ricomposizione fondiaria, dispone che, per l'anno 2021, non sia dovuta l'imposta di registro fissa per gli atti di trasferimento di terreni agricoli e pertinenze di **valore inferiore a 5.000,00 euro**, operati in presenza delle condizioni per l'agevolazione per la piccola proprietà contadina.

Agevolazioni IMU e TARI per pensionati residenti all'estero

A decorrere dall'anno 2021, l'art. 1 co. 48 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 introduce delle agevolazioni ai fini dell'IMU e della TARI per i soggetti residenti all'estero che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia.

In particolare, sull'unica unità immobiliare a uso abitativo posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto dai pensionati residenti all'estero:

- **l'IMU è ridotta a metà;**
 - **la tassa sui rifiuti (TARI) o la tariffa sui rifiuti** con natura di corrispettivo di cui ai co. 639 e 668 dell'art. 1 della L. 147/2013, **è dovuta nella misura ridotta di due terzi,**
- a condizione che** l'unità immobiliare non sia locata o data in comodato d'uso.

La *ratio* della disposizione è simile a quella dell'art. 13 co. 2 del DL 201/2011, la quale prevedeva l'assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare dei pensionati residenti all'estero, sempre a condizione che essa non fosse locata o concessa in comodato.

Ad una prima analisi, tuttavia, le nuove norme paiono avere un ambito applicativo più ristretto.

L'art. 13 co. 2 del DL 201/2011, infatti, agevolava l'immobile dei *"cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza"*.

Nella ris. Min. Economia e Finanze 26.6.2015 n. 6/DF la locuzione "pensionati" è stata intesa in senso ampio, ricomprendo i titolari di pensioni in convenzione internazionale (nelle quali la contribuzione versata in Italia si totalizza con quella versata nell'altro Stato) e i titolari di pensioni autonome italiane e pensioni estere (ed escludendo invece i titolari di sole pensioni italiane).

La formulazione letterale dell'art. 1 co. 48 della L. 30.12.2020 n. 178 restringerebbe, invece, il beneficio ai titolari di pensioni in convenzione internazionale, questione che dovrà essere oggetto di opportuni chiarimenti.

Analoghi chiarimenti dovrebbero essere forniti in relazione all'estensione alla nuova misura del principio contenuto nella ris. Min. Economia e Finanze 5.11.2015 n. 10/DF, secondo cui, in caso di possesso di più immobili, la persona può scegliere quello a cui riservare il regime agevolativo (la vecchia norma faceva, infatti, riferimento ad *"una ed una sola unità immobiliare posseduta"*, mentre l'attuale menziona *"l'unica unità immobiliare a uso abitativo posseduta"*).

Esenzione IMU per gli immobili distrutti da eventi calamitosi

Il co. 1116 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 prevede l'esenzione dall'applicazione dell'IMU per quei fabbricati, ubicati nelle zone colpite da eventi calamitosi, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, in quanto inagibili totalmente o parzialmente ai sensi dell'art. 8 co. 3 del DL 74/2012.

L'esenzione spetta fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati interessati e comunque non oltre il 31.12.2021 e riguarda più specificatamente:

- i Comuni delle Regioni Lombardia e Veneto individuati dall'art. 1 co. 1 del DL 74/2012 e dall'art. 67 del DL 83/2012;
- i Comuni della Regione Emilia Romagna interessati dalla proroga dello stato di emergenza di cui all'art. 15 co. 6 del DL 162/2019.

Rinvio della *plastic tax*

L'art. 1 co. 1084 della L. 30.12.2020 n. 178 apporta delle modifiche alla disciplina dell'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (c.d. "*Plastic tax*"), al fine di:

- revisionare l'ambito di applicazione dell'imposta;
- innalzare da 10,00 a 25,00 euro l'importo minimo di versamento dell'imposta;
- prevedere la responsabilità solidale per il rappresentante fiscale di soggetti non stabiliti;
- attenuare le sanzioni amministrative previste;
- differire la decorrenza della disciplina.

In particolare, la disciplina dell'imposta avrà effetto **a decorrere dall'1.7.2021, anziché dall'1.1.2021**.

Le modalità di attuazione della disciplina saranno definite con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con particolare riguardo all'identificazione dei MACSI in ambito doganale mediante l'utilizzo dei codici della nomenclatura combinata dell'Unione europea, al contenuto della dichiarazione trimestrale, alle modalità di registrazione dei soggetti obbligati, alle modalità per l'effettuazione della liquidazione e per il versamento dell'imposta, alle modalità per la tenuta della contabilità relativa all'imposta a carico dei soggetti obbligati, alla determinazione, anche forfetaria, dei quantitativi di MACSI che contengono altre merci introdotte nel territorio dello Stato, alle modalità per la trasmissione, per via telematica, dei dati di contabilità, all'individuazione degli strumenti idonei alla certificazione e al tracciamento del quantitativo di plastica riciclata presente nei MACSI, nonché della compostabilità degli stessi, alle modalità per il rimborso dell'imposta e alle modalità per la notifica degli avvisi di pagamento.

Inoltre, con provvedimento congiunto dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dell'Agenzia delle Entrate, saranno individuati i dati aggiuntivi da indicare nelle fatture di cessione e di acquisto dei MACSI ai fini dell'imposta.

Rinvio della *sugar tax*

L'art. 1 co. 1086 della L. 30.12.2020 n. 178 apporta delle modifiche alla disciplina dell'imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate (c.d. "*Sugar tax*"), al fine di:

- estendere la platea dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta;
- attenuare le sanzioni amministrative previste;
- differire la decorrenza dell'imposta.

In particolare, la disciplina dell'imposta avrà effetto **a decorrere dall'1.1.2022, anziché dall'1.1.2021**.

Soppressione dell'imposta regionale sulla benzina per autotrazione

L'art. 1 co. 628 - 630 della L. 30.12.2020 n. 178 sopprime l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione. A tale proposito, sono abrogati:

- l'art. 6 co. 1 lett. c) della L. 14.6.90 n. 158;
- l'art. 17 del DLgs. 21.12.90 n. 398;
- l'art. 3 co. 13 della L. 28.12.95 n. 549;
- l'art. 1 co. 154 della L. 23.12.96 n. 662;
- l'art. 1 co. 670 lett. a) e 671 della L. 27.12.2006 n. 296.

Le regioni a statuto ordinario devono provvedere ad adeguare la propria normativa.

Sono fatti salvi gli effetti delle obbligazioni tributarie già insorte.

Abolizione dell'imposta sul *money transfer*

L'art. 1 co. 1120 della L. 30.12.2020 n. 178 abroga l'art. 25-*novies* del DL 23.10.2018 n. 119.

Tale norma aveva istituito, con decorrenza 1.1.2019, un'imposta sui trasferimenti di denaro, ad esclusione delle transazioni commerciali, effettuati verso Stati non appartenenti all'UE da istituti di pagamento che offrono servizi di rimessa di somme di denaro.

L'imposta era prevista in misura pari all'1,5% del valore di ogni singola operazione effettuata, a partire da un importo minimo di 10,00 euro.

Nella Relazione al Ddl. è stato evidenziato che l'abrogazione è legata alle problematiche emerse in sede di adozione dei provvedimenti attuativi, quali:

- l'assenza di un apparato sanzionatorio *ad hoc*;
- il carattere discriminatorio della disposizione, in quanto applicabile esclusivamente agli istituti di pagamento e non anche ad altre categorie di soggetti che offrono analogo servizio;
- il contrasto con il principio comunitario della libera circolazione di capitali di cui all'art. 63 del TFUE, in base al quale *"sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi"*.

6. Proroga e novità delle detrazioni edilizie "ordinarie"

Le detrazioni previste per gli interventi di riqualificazione energetica, per gli interventi di recupero edilizio, per il c.d. "*bonus mobili*", il "*bonus facciate*" e il "*bonus verde*" sono prorogate anche per l'anno 2021.

Detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio

Ai sensi dell'art. 16 co. 1 del DL 63/2013, la detrazione IRPEF per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-*bis* del TUIR, nel limite massimo di spesa detraibile pari a 96.000,00 euro per unità immobiliare, spetta nella misura del 50% per le spese sostenute dal 26.6.2012 **al 31.12.2021**.

Rimangono ferme le ulteriori disposizioni contenute nell'art. 16-*bis* citato.

In aggiunta agli interventi agevolati elencati nell'art. 16-*bis* del TUIR, l'art. 1 co. 60 della L. 30.12.2020 n. 178 stabilisce che la detrazione IRPEF spetta nella misura del 50% anche per *"interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione"*.

Sismabonus

Ai fini della detraibilità con il sismabonus, le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021 devono in ogni caso essere relative a interventi le cui *"procedure autorizzatorie siano state avviate dopo la data di entrata in vigore della presente disposizione"* (quindi non prima dell'1.1.2017) *"ovvero per i quali sia stato rilasciato il titolo edilizio"* (art. 1 co. 68 della L. 30.12.2020 n. 178).

Per come è scritta la nuova norma contenuta nel co. 1-*bis* dell'art. 16 del DL 63/2013 sembrerebbe che il titolo edilizio riguardante gli interventi antisismici possa essere stato rilasciato anche precedentemente all'1.1.2017.

Sul punto, tuttavia, sono auspicabili chiarimenti ufficiali.

Bonus mobili

L'art. 16 co. 2 del DL 4.6.2013 n. 63 (conv. L. 3.8.2013 n. 90) ha introdotto una detrazione IRPEF del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici (con determinate caratteristiche) finalizzati all'arredo *"dell'immobile oggetto di ristrutturazione"* (c.d. *"bonus arredamento"* o *"bonus mobili"*).

La detrazione, originariamente prevista per le spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2016, è stata oggetto di successive proroghe.

Per le spese sostenute dall'1.1.2021 **al 31.12.2021** l'agevolazione è prorogata dalla legge di bilancio 2021 che ne ha altresì elevato il limite massimo di spesa su cui calcolare la detrazione fiscale **da 10.000 a 16.000 euro**.

Ecobonus

L'art. 1 co. 58 lett. a) della L. 30.12.2020 n. 178 proroga fino **al 31.12.2021** le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica (c.d. *"ecobonus"*).

Bonus facciate

L'ambito temporale del beneficio, noto come *"bonus facciate"*, era originariamente limitato al solo anno 2020, ma l'art. 1 co. 59 della legge di bilancio per il 2021 ha stabilito la proroga sino **al 31.12.2021**.

Bonus verde

La legge di bilancio 2021 ha prorogato **anche per l'anno 2021** la detrazione ai fini dell'IRPEF volta ad incentivare:

- la "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
- la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

L'agevolazione introdotta dai co. 12 - 15 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205 e stabilita nella misura del 36%, pertanto:

- spetta per le spese documentate, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti dall'1.1.2018 al 31.12.2021;
- fino a un ammontare complessivo delle spese non superiore a 5.000,00 euro per unità immobiliare ad uso abitativo.

7. Proroga e novità in materia di superbonus al 110%

Il co. 66 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 introduce delle modifiche alla disciplina del superbonus del 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020, che entrano in vigore dall'1.1.2021.

Ampliamento della finestra temporale agevolata

Il termine ultimo di sostenimento delle spese per interventi agevolati, ai fini della loro detraibilità al 110%, viene ampliato **dal 31.12.2021 al 30.6.2022**.

Per i condomini il termine viene ulteriormente prorogato al 31.12.2022, ma limitatamente alle spese relative ad interventi i cui lavori risultano realizzati almeno al 60% alla data del 30.6.2022.

Per gli IACP e gli altri soggetti "equivalenti" di cui alla lett. c) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il termine viene invece ampliato al 31.12.2022, con ulteriore ampliamento al 30.6.2023, ma limitatamente alle spese relative ad interventi i cui lavori risultano realizzati almeno al 60% alla data del 31.12.2022.

Il co. 7-bis all'art. 121 del DL 34/2020, aggiunto dall'art. 1 co. 67 della L. 30.12.2020 n. 178, estende la possibilità di optare per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo" alle spese sostenute nel 2022 per gli interventi che beneficiano del superbonus del 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

Per le altre detrazioni l'opzione può essere esercitata con riguardo alle sole spese sostenute negli anni 2020 e 2021.

Orizzonte temporale di utilizzo

Il superbonus al 110% costituisce un beneficio fiscale fruibile in 5 quote annuali di pari importo.

Per le spese sostenute nell'anno 2022, tuttavia, la detrazione deve essere ripartita in 4 quote annuali dello stesso ammontare. Per gli IACP ed enti assimilati la detrazione del 110% è ripartita in 4 quote annuali di pari importo per le spese sostenute dall'1.7.2022.

Edifici plurifamiliari posseduti da un unico proprietario

Una importante novità della legge di bilancio 2021 riguarda la possibilità di poter fruire della detrazione del 110% da parte delle *“persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche”*.

Rispetto alla precedente versione del co. 9 dell’art. 119 del DL 34/2020, quindi, il superbonus apre a quegli immobili di proprietà di una sola persona fisica (o in comproprietà di più persone fisiche) che siano composti da 2, 3 o 4 unità immobiliari.

Ove gli immobili siano composti da più di 4 unità immobiliari il superbonus continua a non spettare.

Maggioranze deliberative in sede di assemblea condominiale

Ai sensi del nuovo co. 9-*bis* dell’art. 119 del DL 34/2020, *“le deliberazioni dell’assemblea del condominio aventi per oggetto l’approvazione degli interventi di cui al presente articolo sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell’edificio. Le deliberazioni dell’assemblea del condominio, aventi per oggetto l’imputazione a uno o più condomini dell’intera spesa riferita all’intervento deliberato, sono valide se approvate con le stesse modalità di cui al periodo precedente e a condizione che i condomini ai quali sono imputate le spese esprimano parere favorevole”*.

Sono stati quindi forniti chiarimenti per le deliberazioni dell’assemblea condominiale aventi per oggetto l’imputazione ad uno o più condomini dell’intera spesa.

Edifici “fatiscenti” sprovvisti di APE

Aggiungendo il co. 1-*quater* all’art. 119 del DL 34/2020, la L. 30.12.2020 n. 178 stabilisce che possono beneficiare del superbonus anche gli edifici privi di attestato di prestazione energetica (APE) perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché al termine degli interventi, che devono comprendere anche quelli di isolamento termico delle superfici di cui alla lett. a) dell’art. 119 co. 1 del DL 34/2020, raggiungano una classe energetica in fascia A.

La suddetta disposizione si applica anche nel caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente.

Requisito dell’indipendenza funzionale delle singole unità immobiliari

Con riguardo al requisito dell’indipendenza funzionale, il nuovo co. 1-*bis* dell’art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che un’unità immobiliare può ritenersi *“funzionalmente indipendente”* qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva:

- impianti per l’approvvigionamento idrico;
- impianti per il gas;
- impianti per l’energia elettrica;

- impianto di climatizzazione invernale.

Con la nuova norma vengono equiparate agli edifici unifamiliari (ai fini del superbonus) anche quelle unità immobiliari che hanno in comune con altre, ad esempio, il solo impianto di riscaldamento o il solo impianto idrico.

Interventi di coibentazione del tetto

In seguito alle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2021 viene stabilito che *“Gli interventi per la coibentazione del tetto rientrano nella disciplina agevolativa, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente”*.

Nella circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.1) era stato precisato che, ai fini della verifica del superamento del 25% della superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato, si può tenere conto anche degli interventi (e delle relative spese) per la coibentazione del tetto soltanto *“a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno”*.

La norma sembra affermare che gli interventi di isolamento del tetto rientrino fra quelli agevolati, a prescindere dal fatto che sia presente un sottotetto riscaldato o meno.

Dovrebbe invece essere chiarito cosa si intende per *“senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente”* in quanto la formulazione della disposizione non è chiara.

Una possibile lettura porterebbe a ritenere che gli interventi di isolamento del tetto rientrino nel computo della superficie disperdente lorda (ai fini dell'incidenza superiore al 25%) anche ove il sottotetto non sia riscaldato. La disposizione, infatti, fa riferimento soltanto al *“locale sottotetto eventualmente esistente”* senza operare alcuna distinzione sul fatto che sia o meno riscaldato.

Considerata la rilevanza della nuova disposizione è auspicabile al più presto un chiarimento ufficiale.

Interventi di eliminazione delle barriere architettoniche

Rientrano tra gli interventi *“trainati”* che possono beneficiare del superbonus del 110%, se eseguiti congiuntamente a quelli *“trainanti”*, gli interventi previsti dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. e) del TUIR.

Si tratta degli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di *handicap* in situazione di gravità, ai sensi dell'art. 3 co. 3 della L. 104/92. Il superbonus si estende a questa tipologia di interventi **anche se sono effettuati in favore di persone di età superiore a 65 anni.**

Interventi “fotovoltaici”

Ai sensi dei co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% si applica anche sugli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e per quelli di installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati.

La detrazione viene estesa anche agli impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici.

Interventi di installazione delle "colonnine di ricarica"

Fatti salvi gli interventi in corso di esecuzione, dall'1.1.2021 la detrazione spetta entro i seguenti limiti di spesa:

- **2.000,00 euro** per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- **1.500,00 euro** per edifici plurifamiliari o condomini che installino un numero massimo di 8 colonnine;
- **1.200,00 euro** per edifici plurifamiliari o condomini che installino un numero superiore ad 8 colonnine.

L'agevolazione si riferisce a una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare.

Obbligo di apposito cartello nei cantieri

Il nuovo co. 14-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, introdotto dalla L. 30.12.2020 n. 178, stabilisce che per gli interventi che beneficiano del superbonus del 110%, presso il cantiere, in un luogo ben visibile e accessibile, deve essere esposto un cartello con la seguente dicitura: *"Accesso agli incentivi statali previsti dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, superbonus 110 per cento per interventi di efficienza energetica o interventi antisismici"*.

Obblighi assicurativi degli asseveratori

L'obbligo di sottoscrizione della polizza si considera rispettato qualora i soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni abbiano già sottoscritto una polizza assicurativa per danni derivanti da attività professionale ai sensi dell'art. 5 del DPR 137/2012, purché questa:

- non preveda esclusioni relative ad attività di asseverazione;
- preveda un massimale non inferiore a 500.000,00 euro, specifico per il rischio di asseverazione;
- garantisca, se in operatività di *claims made*, un'ultrattività pari ad almeno 5 anni in caso di cessazione di attività e una retroattività pari anch'essa ad almeno 5 anni a garanzia di asseverazioni effettuate negli anni precedenti.

In alternativa il professionista può optare per una polizza dedicata alle attività di cui all'art. 119 del DL 34/2020 con un massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000,00 euro, senza interferenze con la polizza di responsabilità civile.

8. Nuovo credito di imposta per beni strumentali, R&S e formazione 4.0

La legge di bilancio 2021 (L. 30.12.2020 n. 178), all'art. 1 co. 1051 ss., proroga al 2022 e potenzia i crediti d'imposta per la c.d. "Transizione 4.0", al fine di favorire e accompagnare le imprese nel processo di transizione tecnologica e di sostenibilità ambientale, nonché al fine di rilanciare il ciclo degli

investimenti penalizzato dall'emergenza legata al COVID-19.

Le citate modifiche riguardano in particolare:

- il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, originariamente previsto dall'art. 1 co. 184 - 197 della L. 160/2019;
- il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative;
- il credito d'imposta per la formazione 4.0.

Investimenti in beni strumentali

Tra le novità introdotte dalla legge di bilancio 2021 si segnalano:

- la **proroga dell'agevolazione fino al 2022**;
- l'ampliamento dell'ambito oggettivo, includendo anche i beni immateriali "ordinari";
- il potenziamento delle aliquote agevolative e l'incremento dell'ammontare delle spese ammissibili;
- la possibilità di fruire dell'agevolazione per i beni "ordinari" in un'unica quota annuale per i soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni;
- l'utilizzo del credito d'imposta sin dall'anno dell'investimento e in tre quote costanti.

La seguente tabella sintetizza le principali caratteristiche del nuovo credito d'imposta, con indicazione anche della precedente misura *ex* L. 160/2019.

	Credito d'imposta L. 160/2019	Credito d'imposta L. 178/2020
Soggetti beneficiari	Imprese Esercenti arti e professioni (solo beni "ordinari")	Imprese Esercenti arti e professioni (solo beni "ordinari")
Ambito temporale	Investimenti effettuati dall'1.1.2020 al 31.12.2020 (termine "lungo" 30.6.2021)	Investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022 (termine "lungo" 30.6.2023)
Ambito oggettivo	Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali: <ul style="list-style-type: none"> • materiali "ordinari"; • materiali "4.0"; • immateriali "4.0". 	Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali: <ul style="list-style-type: none"> • materiali "ordinari"; • immateriali "ordinari"; • materiali "4.0"; • immateriali "4.0".
Misura del credito d'imposta	Differenziata in relazione alla tipologia di investimenti	Differenziata in relazione alla tipologia di investimenti e al periodo di effettuazione, con un incremento delle aliquote e dei limiti massimi di costi ammissibili

	Credito d'imposta L. 160/2019	Credito d'imposta L. 178/2020
Modalità di fruizione	<p>Il credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (art. 17 del DLgs. 241/97), • spetta per i beni materiali (sia "ordinari" che "4.0") in 5 quote annuali di pari importo, mentre per i soli investimenti in beni immateriali in 3 quote annuali; • nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari" è utilizzabile a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione. 	<p>Il credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (art. 17 del DLgs. 241/97), • spetta per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in 3 quote annuali di pari importo; • per i soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro che hanno effettuato investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" dal 16.11.2020 al 31.12.2021, spetta in un'unica quota annuale; • nel caso degli investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione.
Adempimenti documentali	<p>Indicazione della dicitura in fattura con il riferimento normativo Perizia tecnica semplice per i beni "4.0" (costo superiore a 300.000,00 euro)</p>	<p>Indicazione della dicitura in fattura con il riferimento normativo Perizia tecnica "asseverata" per i beni "4.0" (costo superiore a 300.000,00 euro)</p>

Attività di ricerca e sviluppo

Tra le novità introdotte dalla legge di bilancio 2021 si segnalano:

- la **proroga al 2022 di tale agevolazione;**
- alcune precisazioni in relazione ai costi agevolabili;
- la misura dei crediti d'imposta;
- l'obbligo di asseverazione della relazione tecnica.

La seguente tabella sintetizza i tratti principali dell'agevolazione, prima e dopo le modifiche della L. 30.12.2020 n. 178

	Disciplina L. 160/2019 ante legge bilancio 2021	Disciplina L. 160/2019 post legge bilancio 2021
Soggetti beneficiari	Imprese, indipendentemente da forma giuridica, settore economico di appartenenza, dimensione, regime fiscale di determinazione del "reddito d'impresa"	Imprese, indipendentemente da forma giuridica, settore economico di appartenenza, dimensione, regime fiscale di determinazione del "reddito dell'impresa"
Ambito oggettivo	Attività di ricerca, sviluppo e innovazione	Attività di ricerca, sviluppo e innovazione (nessuna modifica)
Costi agevolabili	Definiti dall'art. 1 co. 200 - 202 della L. 160/2019	Definiti dall'art. 1 co. 200 - 202 della L. 160/2019, con alcune precisazioni
Misura del credito d'imposta	<ul style="list-style-type: none"> • R&S: 12%, max 3 milioni • Innovazione tecnologica: 6%, max 1,5 milioni • Innovazione 4.0 e <i>green</i>: 10%, max 1,5 milioni • <i>Design</i> e ideazione estetica: 6%, max 1,5 milioni 	<ul style="list-style-type: none"> • R&S: 20%, max 4 milioni • Innovazione tecnologica: 10%, max 2 milioni • Innovazione 4.0 e <i>green</i>: 15%, max 2 milioni • <i>Design</i> e ideazione estetica: 10%, max 2 milioni
Modalità di fruizione	<p>Il credito d'imposta spettante è utilizzabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esclusivamente in compensazione mediante il modello F24; • in tre quote annuali di pari importo; • dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione; • subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il credito d'imposta spettante è utilizzabile: • esclusivamente in compensazione mediante il modello F24; • in tre quote annuali di pari importo; • dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione; • subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti.
Adempimenti documentali	<ul style="list-style-type: none"> • certificazione della documentazione; • relazione tecnica; • comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico. 	<ul style="list-style-type: none"> • certificazione della documentazione; • relazione tecnica asseverata; • comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico

La legge di bilancio 2021 prevede inoltre la proroga al 2022 della misura potenziata del credito ricerca e sviluppo per il Mezzogiorno (art. 1 co. 171).

Formazione 4.0

Nell'ambito delle agevolazioni relative al piano Transizione 4.0, la L. 30.12.2020 n. 178 (art. 1 co. 1064 lett. i) e l)) prevede la **proroga al 2022 del credito d'imposta** alle imprese che effettuano spese di formazione 4.0 disciplinato dall'art. 1 co. 46 - 55 della L. 205/2017, come modificato dall'art. 1 co. 210 ss. della L. 160/2019. Vengono inoltre ampliati i costi ammissibili in conformità con quanto disposto dall'art. 31 co. 3 del Regolamento UE 651/2014.

Sono quindi ammessi all'agevolazione:

- le spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione;
- i costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, quali le spese di viaggio, le spese di alloggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto, l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione;
- i costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
- le spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione.

9. Agevolazioni per la capitalizzazione delle imprese

La legge di bilancio 2021 (L. 30.12.2020 n. 178) contiene una serie di disposizioni finalizzate ad agevolare la capitalizzazione e il finanziamento delle imprese.

La tabella che segue evidenzia le principali di esse.

Oggetto	Norma
Estensione al 30.6.2021 delle misure previste dall'art. 1 del DL 23/2020 in materia di rilascio di garanzie sui finanziamenti (c.d. "Garanzia Italia"), ampliandone l'operatività, a determinate condizioni, ai finanziamenti destinati alla rinegoziazione dei finanziamenti esistenti. Estensione al 30.6.2021 delle misure previste dallo strumento "Garanzia Italia" per le imprese di media dimensione, con un numero di dipendenti compreso tra 250 e 499.	Art. 1 co. 206, 208 e 209
Estensione al 30.6.2021 delle misure previste dall'art. 35 del DL 34/2020 in materia di assicurazione dei crediti commerciali a breve termine da parte di SACE.	Art. 1 co. 232
Estensione al 30.6.2021 delle disposizioni previste dall'art. 13 del DL 23/2020 in materia di garanzie erogate a supporto della liquidità delle piccole e medie imprese (c.d. "Fondo di garanzia PMI").	Art. 1 co. 244
Estensione al 30.6.2021 della moratoria straordinaria dei debiti prevista dall'art. 56 del DL 18/2020.	Art. 1 co. 248 - 254
Estensione al 30.6.2021 delle agevolazioni previste dall'art. 26 del DL 34/2020 per gli aumenti di capitale operati dalle medie imprese danneggiate dalla pandemia COVID-19 e per il c.d. "Fondo Patrimonio PMI".	Art. 1 co. 263

Per quanto concerne, in particolare, le modifiche alla disciplina agevolativa recata dall'art. 26 del DL 34/2020, conv. L. 77/2020, si ricorda che essa prevede:

- un credito d'imposta del 20% per i conferimenti in denaro per l'aumento del capitale sociale di società danneggiate dalla pandemia COVID-19 (co. 4 - 7) (c.d. "credito d'imposta per gli investitori");

- un credito d'imposta commisurato alle perdite delle suddette società, che spetta dopo l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2020 (co. 8 - 9) (c.d. "credito d'imposta per le società");
- l'istituzione del "Fondo Patrimonio PMI", finalizzato a sottoscrivere obbligazioni emesse dalle medesime società (co. 12 ss.).

L'art. 1 co. 263 della L. 30.12.2020 n. 178 interviene, essenzialmente, prorogando al 30.6.2021 il termine per l'effettuazione degli aumenti di capitale ai fini del "credito d'imposta per le società" (ma non ai fini del "credito d'imposta per gli investitori", per il quale il termine resta fermo al 31.12.2020).

Allo stesso tempo, è prorogato al 30.6.2021 il termine per la sottoscrizione dei prestiti obbligazionari da parte del Fondo Patrimonio PMI.

10. Bonus aggregazioni

L'art. 1 co. 233 ss. della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021) introduce un incentivo fiscale all'effettuazione di operazioni di aggregazione aziendale realizzate attraverso fusione, scissione o conferimento che consiste nel consentire, al soggetto risultante dall'operazione di aggregazione aziendale (società fusa o incorporante, società beneficiaria o società conferitaria), di trasformare in credito di imposta fruibile in compensazione le attività per imposte anticipate (c.d. "DTA") **riferite a perdite fiscali pregresse e a eccedenze ACE non ancora utilizzate.**

Questo incentivo si aggiunge a quello introdotto dall'art. 11 del DL 34/2019 (c.d. decreto "Crescita"), sempre con riguardo alle operazioni di aggregazione aziendale realizzate attraverso fusione, scissione o conferimento, ma volto a consentire il riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori contabili iscritti nell'attivo della società risultante dall'operazione di aggregazione aziendale (società fusa o incorporante, società beneficiaria o società conferitaria).

Entrambi gli incentivi all'effettuazione di aggregazioni aziendali mediante fusione, scissione o conferimento sono misure transitorie destinate ad operare esclusivamente con riguardo alle operazioni che rientrano nei rispettivi ambiti temporali di applicazione.

Tali ambiti temporali, pur diversamente definiti, lasciano aperta la possibilità che talune operazioni di aggregazione aziendale rientrino nell'ambito di applicazione di entrambi.

In questi casi, nulla pare ostare alla spettanza di entrambi gli incentivi, ove in relazione alla medesima operazione di aggregazione aziendale sussistano i rispettivi presupposti (attività per imposte anticipate e maggiori valori contabili iscritti nell'attivo) in funzione dei quali i due incentivi sono declinati.

11. Agevolazioni per la cessione d'azienda ai lavoratori

Il co. 272 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 dispone che, nei casi di cessione di aziende relative a piccole società cooperative, costituite in forma di società cooperativa da lavoratori provenienti da aziende i cui titolari intendano trasferire le aziende stesse, in cessione o in affitto, ai lavoratori medesimi, trovano applicazione:

- l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per il trasferimento di aziende o di quote sociali di cui all'art. 3 co. 4-ter del DLgs. 346/90;

- le agevolazioni per il trasferimento di aziende di cui all'art. 58 del TUIR.

Si ricorda brevemente che l'art. 3 co. 4-ter del DLgs. 346/90 prevede l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i trasferimenti di aziende o rami di esse o di quote sociali, attuati a favore dei discendenti e/o del coniuge del donante/defunto, mediante disposizioni *mortis causa*, donazioni, atti a titolo gratuito, costituzione di vincoli di destinazione o patti di famiglia (art. 768-bis ss. c.c.), a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o mantengano il controllo della società per almeno cinque anni dalla data del trasferimento.

Inoltre, per quanto riguarda l'imposizione diretta, l'art. 58 del TUIR dispone che il trasferimento d'azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze nel caso in cui l'azienda venga assunta dai cessionari ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al dante causa (donante).

Con decreto attuativo del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro sessanta giorni dall'1.1.2021, dovranno essere stabiliti i criteri e le modalità per l'accesso ai benefici fiscali su elencati.

12. Agevolazioni in materia di mobilità sostenibile

La legge di bilancio 2021 contiene alcune norme per la promozione della mobilità sostenibile, tra cui in particolare:

- un contributo alle famiglie per l'acquisto di veicoli elettrici;
- un'imposta per l'acquisto di veicoli inquinanti (c.d. "ecotassa");
- un ulteriore contributo per l'acquisto di veicoli M1;
- un contributo per l'acquisto di veicoli di ultima generazione;
- un contributo per l'acquisto di veicoli commerciali;
- un contributo per l'acquisto e la rottamazione di moto;
- il rifinanziamento del c.d. "buono mobilità";
- un credito di imposta per l'acquisto di *cargo bike*.

Contributo alle famiglie per l'acquisto di veicoli elettrici

I co. 77 - 79 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 prevedono l'assegnazione di un contributo per l'acquisto di veicoli elettrici.

In particolare, il contributo è pari al 40% delle spese sostenute e rimaste a carico dell'acquirente e spetta:

- ai soggetti (persone fisiche) appartenenti a nuclei familiari con ISEE inferiore a 30.000,00 euro;
- che acquistano in Italia, anche in locazione finanziaria, autoveicoli nuovi di fabbrica alimentati esclusivamente ad energia elettrica di potenza inferiore a 150 kW di categoria M1 con un prezzo di listino inferiore a 30.000,00 euro, al netto dell'IVA;
- se gli acquisti avvengono entro il 31.12.2021.

I veicoli della categoria M1 sono quelli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente ai sensi dell'art. 47 co. 2 lett. b) del DLgs. 285/92.

Il contributo è riconosciuto nel limite del fondo stanziato nello stato di previsione del MISE con una dotazione di 20 milioni di euro per l'anno 2021 e non è cumulabile con gli altri contributi statali previsti dalla normativa vigente.

Modalità e termini di erogazione saranno definiti con un apposito DM.

Imposta sull'acquisto di veicoli inquinanti (c.d. "ecotassa")

Agli acquirenti e alle immatricolazioni di nuovi veicoli M1 più inquinanti è applicata un'imposta (c.d. "ecotassa") ai sensi del co. 1042 ss. dell'art. 1 della L. 145/2018.

Dall'1.1.2021 al 31.12.2021, ai sensi del nuovo co. 1042-*bis* sono modificati gli importi dell'imposta dovuta per gli acquisti di veicoli M1 nuovi di fabbrica più inquinanti. L'imposta è dovuta nella misura indicata nella tabella che segue.

CO₂ g/km	Imposta (euro)
191-210	1.100
211-240	1.600
241-290	2.000
Superiore a 290	2.500

Rispetto alla disciplina prevista fino al 2020, per gli acquisti nell'anno 2021, viene eliminata l'applicazione della "ecotassa" ai veicoli con emissioni tra 161 e 190 g/Km e sono diminuiti gli importi per le altre fasce inquinanti.

Contributo per l'acquisto di veicoli M1

Ai sensi dei co. 652 ss. dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178, in aggiunta ai contributi previsti dal co. 1031 dell'art. 1 della L. 145/2018 (cui si vanno ad accumulare), alle persone fisiche e giuridiche che, dall'1.1.2021 al 31.12.2021, acquistano in Italia, anche in locazione finanziaria, un veicolo nuovo di fabbrica sono riconosciuti i seguenti contributi che variano a seconda che, contestualmente all'acquisto, si provveda o meno alla rottamazione di un veicolo.

Per l'attuazione delle disposizioni contenute nel co. 652 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 si applicano le disposizioni dei co. 1032 - 1038 dell'art. 1 della L. 145/2018 e del DM 20.3.2019.

I contributi sono riconosciuti per:

- i veicoli di categoria M1 nuovi di fabbrica;
- con prezzo risultante dal listino prezzi ufficiale della casa automobilistica produttrice inferiore a 50.000,00 euro IVA esclusa.

I veicoli della categoria M1 sono quelli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente ai sensi dell'art. 47 co. 2 lett. b) del DLgs. 285/92.

Nel caso in cui, contestualmente all'acquisto del nuovo veicolo si consegna per la rottamazione un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 6 e che sia stato immatricolato prima dell'1.1.2011, il contributo è pari a:

- 2.000,00 euro se le emissioni di CO₂ g/km del veicolo nuovo variano da 0 a 20;
- 2.000,00 euro con emissioni da 21 a 60 CO₂ g/km.

Il contributo è riconosciuto a condizione che sia praticato dal venditore uno sconto pari ad almeno 2.000,00 euro.

In assenza della rottamazione, il contributo è pari a:

- 1.000,00 euro con emissioni di CO₂ g/km da 0 a 20;
- 1.000,00 euro con emissioni da 21 a 60 CO₂ g/km.

Il contributo è riconosciuto a condizione che sia praticato dal venditore uno sconto pari ad almeno 1.000,00 euro.

Contributo per l'acquisto di veicoli di ultima generazione

I co. 654 e 655 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 prevedono un contributo di 1.500,00 euro per le persone fisiche e giuridiche che, dall'1.1.2021 al 30.6.2021, acquistano (anche in locazione finanziaria):

- veicoli di categoria M1 nuovi di fabbrica che siano omologati in una classe non inferiore ad Euro 6 di ultima generazione;
- con un prezzo risultante dal listino ufficiale, inferiore a 40.000,00 euro al netto dell'IVA.

Il contributo spetta se:

- viene contestualmente rottamato un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 6 e che sia stato immatricolato prima dell'1.1.2011;
- il veicolo emette tra i 61 e 135 gr/Km;
- è praticato dal venditore uno sconto pari ad almeno 2.000,00 euro.

Contributo per l'acquisto di veicoli commerciali

Il co. 657 dell'art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 prevede il riconoscimento dei seguenti contributi per coloro che acquistano in Italia, dall'1.1.2021 al 30.6.2021, veicoli commerciali di categoria N1 (si tratta dei veicoli destinati al trasporto di merci, aventi massa massima non superiore a 3,5 t ai sensi dell'art. 47 del DLgs. 30.4.92 n. 285) nuovi di fabbrica o autoveicoli speciali di categoria M1 nuovi di fabbrica.

Massa totale a terra (tonnellate)	Veicoli esclusivamente elettrici	Ibridi o alimentazione alternativa	Altre tipologie di alimentazione
0-1,999			
Con rottamazione	4.000	2.000	1.200
Senza rottamazione	3.200	1.200	800
2-3,299			
Con rottamazione	5.600	2.800	2.000
Senza rottamazione	4.800	2.000	1.200
3.3-3.5			
Con rottamazione	8.000	4.400	3.200
Senza rottamazione	6.400	2.800	2.000

Contributo per l'acquisto e la rottamazione di moto

L'art. 1 co. 691 della L. 30.12.2020 n. 178 riconosce anche per gli anni dal 2021 al 2026 il contributo per l'acquisto di motoveicoli elettrici o ibridi nuovi, rifinanziando il relativo fondo.

Nello specifico, la norma modifica l'art. 1 co. 1057 della L. 145/2018, che aveva previsto un contributo per coloro che acquistano una moto elettrica o ibrida nuova di fabbrica, delle categorie L1e, L2e, L3e, L4e, L5e, L6e e L7e pari:

- al 30% del prezzo di acquisto (fino a un massimo di 3.000,00 euro);
- al 40% del prezzo di acquisto (fino a un massimo di 4.000,00 euro), nel caso in cui sia consegnato per la rottamazione un veicolo di categoria euro 0, 1, 2 o 3.

Viene ora disposto che tale contributo sia riconosciuto, alle medesime condizioni previste dall'art. 1 co. 1057 della L. 145/2018, anche per gli acquisti effettuati negli anni dal 2021 al 2026:

- nel limite di 20 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023;
- nel limite di 30 milioni di euro per ciascuno degli anni 2024, 2025 e 2026.

Rifinanziamento del c.d. "buono mobilità"

L'art. 1 co. 692 - 695 della L. 30.12.2020 n. 178 interviene in materia di "buono mobilità", previsto dall'art. 229 del DL 34/2020 (DL "Rilancio"), modificando l'art. 2 del DL 111/2019.

Si tratta del "buono mobilità" per l'acquisto, operato dal 4.5.2020 al 31.12.2020, di biciclette o di determinati mezzi elettrici o per l'utilizzo di servizi di mobilità condivisa ad uso individuale, pari al 60% della spesa sostenuta ma nel limite di 500,00 euro.

Nello specifico, si rifinanzia il fondo destinato al "Programma sperimentale buono mobilità", previsto dall'art. 2 co. 1 del DL 111/2019.

In particolare, i nuovi fondi (100 milioni di euro per l'anno 2021) sono destinati a riconoscere il buono mobilità, nella forma del rimborso, a coloro che abbiano effettuato gli acquisti agevolati dal 4.5.2020 al 2.11.2020.

Inoltre, viene previsto che siano destinate alla medesima finalità (rimborsare acquisti agevolati già effettuati entro il 2.11.2020) "le risorse derivanti dal mancato o parziale utilizzo, alla data del 5 dicembre 2020, dei buoni mobilità erogati" in forma di *voucher*.

Infatti, il *voucher* viene erogato per una somma "provvisoria", atteso che, al momento dell'erogazione, l'acquisto non è ancora stato operato e non può calcolarsi l'esatta cifra del *bonus* spettante (che è pari al 60% del prezzo, nel limite di 500,00 euro).

Solo dopo che i soggetti beneficiari hanno effettivamente utilizzato il *voucher*, per l'acquisto del mezzo per la mobilità sostenibile, è possibile determinare la somma effettivamente erogata.

Pertanto, le somme che residueranno dall'utilizzo dei *voucher* alla data del 5.12.2020 verranno destinate a rimborsare gli acquisti già operati prima del 3.11.2020.

Le somme che eventualmente residuino dopo le operazioni illustrate nel paragrafo precedente, saranno destinate, per l'anno 2021, al *bonus* mobilità con rottamazione, di cui all'art. 2 co. 1, sesto periodo, del DL 111/2019.

Credito di imposta per l'acquisto di cargo bike

L'art. 1 co. 698 - 699 della L. 30.12.2020 n. 178 prevede un credito d'imposta per l'acquisto di *cargo bike* e di *cargo bike* a pedalata assistita, da utilizzare per il trasporto merci urbano.

In particolare, il credito d'imposta viene riconosciuto:

- alle microimprese e piccole imprese di cui alla raccomandazione della Commissione 6.5.2003 n. 2003/361/CE;
- che svolgono attività di trasporto merci urbano di ultimo miglio.

Il credito d'imposta annuo è riconosciuto:

- nel limite massimo complessivo di 2 milioni di euro per l'anno 2021;
- nella misura massima del 30% delle spese sostenute e documentate per l'acquisto dei mezzi;
- fino ad un importo massimo annuale di 2.000,00 euro per ciascuna impresa beneficiaria.

Entro 60 giorni dall'1.1.2021 un decreto del Ministro dell'Ambiente e della Tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti e con il Ministro dell'Economia e delle Finanze definirà i criteri e le modalità di applicazione e fruizione del credito d'imposta, anche con riguardo all'ammontare del credito d'imposta spettante.

L'**efficacia** delle disposizioni sul credito d'imposta per l'acquisto di *cargo bike* è **subordinata all'autorizzazione della Commissione europea** ex art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

13. Erogazioni a sostegno di persone fisiche e nuclei familiari

La legge di bilancio 2021 prevede ulteriori erogazioni nei confronti delle persone fisiche e dei nuclei familiari con lo scopo di fronteggiare l'emergenza Coronavirus.

Tra queste, si annoverano in particolare:

- il bonus vacanze;
- il bonus TV;
- il kit digitalizzazione;
- il bonus idrico;
- il bonus occhiali.

Bonus vacanze

L'art. 5 co. 6 del DL 137/2020 (DL "Ristori") modifica la disciplina del *bonus vacanze* ex art. 176 del DL 34/2020, estendendo tale beneficio al periodo d'imposta 2021 e rendendolo utilizzabile, per una sola volta, fino al 30.6.2021.

A tal fine sono prese in considerazione le **domande presentate entro il 31.12.2020**.

Bonus TV

L'art. 1 co. 614 - 615 della L. 30.12.2020 n. 178 estende il contributo di cui all'art. 1 co. 1039 lett. c)

della L. 27.12.2017 n. 205, all'acquisto e allo smaltimento di apparecchiature di ricezione televisiva, allo scopo di favorire il rinnovo o la sostituzione del parco degli apparecchi televisivi non idonei alla ricezione dei programmi con le nuove tecnologie DVB-T2 e di favorire il corretto smaltimento degli apparecchi obsoleti, attraverso il riciclo, ai fini di tutela ambientale e di promozione dell'economia circolare, di apparecchiature elettriche ed elettroniche.

A tal fine, le risorse di cui all'art. 1 co. 1039, lett. c), della L. 27.12.2017 n. 205, sono incrementate di 100 milioni di euro per il 2021.

Si demanda ad un decreto del MISE, di concerto con il MEF, l'adozione delle disposizioni attuative.

Kit digitalizzazione

L'art. 1 co. 623 - 625 della L. 30.12.2020 n. 178 dispone che, al fine di ridurre il divario digitale e favorire la fruizione della didattica a distanza, è concesso in comodato gratuito un dispositivo elettronico dotato di connettività (c.d. "kit digitalizzazione") per un anno o un *bonus* di equivalente valore da utilizzare per le medesime finalità ai soggetti appartenenti a nuclei familiari:

- con un reddito ISEE non superiore a 20.000,00 euro annui;
- con almeno uno dei componenti iscritti a un ciclo di istruzione scolastico o universitario;
- non titolari di un contratto di connessione internet o di un contratto di telefonia mobile;
- che si dotino del sistema pubblico di identità digitale (SPID).

Il beneficio è concesso ad un solo soggetto per nucleo familiare e nel limite complessivo massimo di spesa di 20 milioni di euro per l'anno 2021.

A tal fine nello stato di previsione del MEF è istituito un apposito fondo con una dotazione di 20 milioni di euro per l'anno 2021.

Con DPCM saranno definite le modalità di accesso al beneficio.

Bonus idrico

L'art. 1 co. 61 - 65 della L. 30.12.2020 n. 178, istituisce, nello stato di previsione del Ministero dell'Ambiente e della Tutela del territorio e del mare, il "Fondo per il risparmio di risorse idriche", con una dotazione pari a 20 milioni di euro per l'anno 2021 per il c.d. "bonus idrico".

In particolare, alle persone fisiche residenti in Italia è riconosciuto, nel suddetto limite di spesa e fino ad esaurimento delle risorse, un *bonus* idrico **pari a 1.000,00 euro** per ciascun beneficiario da utilizzare entro il 31.12.2021.

Il *bonus* idrico è riconosciuto con riferimento alle spese sostenute per:

- la fornitura e la posa in opera di vasi sanitari in ceramica con volume massimo di scarico uguale o inferiore a 6 litri e relativi sistemi di scarico, compresi le opere idrauliche e murarie collegate e lo smontaggio e la dismissione dei sistemi preesistenti;
- la fornitura e l'installazione di rubinetti e miscelatori per bagno e cucina, compresi i dispositivi per il controllo di flusso di acqua con portata uguale o inferiore a 6 litri al minuto e di soffioni doccia e colonne doccia con valori di portata di acqua uguale o inferiore a 9 litri al minuto, compresi le eventuali

opere idrauliche e murarie collegate e lo smontaggio e la dismissione dei sistemi preesistenti.

Il *bonus* idrico non costituisce reddito imponibile del beneficiario e non rileva ai fini del computo del valore ISEE.

Si demanda ad un decreto del Ministro dell'Ambiente e della Tutela del territorio e del mare la definizione delle modalità attuative.

Bonus occhiali

L'art. 1 co. 437 - 439 della L. 30.12.2020 n. 178 riconosce, in favore dei membri di nuclei familiari con un valore ISEE non superiore a 10.000,00 euro annui, un contributo in forma di ***voucher una tantum di importo pari a 50,00 euro*** per l'acquisto di occhiali da vista ovvero di lenti a contatto correttive.

L'agevolazione è riconosciuta a valere sulle risorse del "Fondo per la tutela della vista", con una dotazione di 5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023 e nei limiti dello stanziamento autorizzato, che costituisce limite massimo di spesa.

Si demanda ad un decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, la definizione delle modalità attuative.

14. Altre novità in materia di agevolazioni fiscali

Oltre a quanto esposto nei precedenti capitoli, la L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021) e i c.d. DL "Ristori", confluiti nel DL 137/2020 convertito in L. 176/2020, introducono numerose novità in tema di agevolazioni, tra cui si segnalano le seguenti:

- credito di imposta per canoni di locazione di immobili non abitativi e canoni di affitto di aziende;
- credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno;
- credito di imposta per la quotazione delle PMI;
- credito di imposta per "minusvalenze da PIR";
- credito di imposta per l'adeguamento sanitario dei pubblici esercizi;
- crediti di imposta a sostegno del settore dell'editoria;
- credito di imposta a sostegno del settore cinematografico;
- credito di imposta per i cuochi professionisti;
- credito di imposta per l'e-commerce delle reti di imprese agricole e agroalimentari;
- credito di imposta per la promozione di competenze manageriali.

Estensione del credito di imposta per le locazioni di immobili non abitativi e di aziende

L'art. 28 del DL 19.5.2020 n. 34, conv. L. 17.7.2020 n. 77, ha previsto un credito d'imposta (la cui misura varia dal 10% al 60%) sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza di costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili delle attività economiche.

Il credito riguardava, originariamente, i mesi da marzo a maggio (da aprile a giugno per le attività stagionali) 2020.

La norma ha subito modifiche ad opera, prima, della legge di conversione (L. 77/2020) e, poi, dell'art. 77 del DL 14.8.2020 n. 104 (c.d. DL "Agosto"), come convertito dalla L. 13.10.2020 n. 126, che ne ha previsto, tra il resto, l'estensione:

- ai mesi di giugno 2020 (luglio 2020 per gli stagionali);
- limitatamente alle strutture turistico alberghiere, fino al 31.12.2020.

Successivamente, gli artt. 8 e 8-*bis* del DL 28.10.2020 n. 137 (DL "Ristori"), come convertiti dalla L. 18.12.2020 n. 176, hanno esteso il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e di affitto d'azienda, di cui all'art. 28 del DL 34/2020, limitatamente ad alcuni soggetti, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

Posto che le novità introdotte dai decreti "Ristori" incidono su una normativa agevolativa precedente, rinviando espressamente ad essa (art. 28 del DL 34/2020), la trattazione dovrà necessariamente prendere le mosse da una breve ricognizione della disciplina del credito d'imposta locazioni come introdotto dall'art. 28 del DL 34/2020.

Inserendosi in questo quadro, l'art. 1 co. 602 della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021) modifica l'art. 28 co. 5 del DL 34/2020 ed **estende ulteriormente il credito d'imposta "originario", per le imprese turistico ricettive, fino al 30.4.2021, includendo anche agenzie di viaggio e *tour operator* tra i beneficiari dall'estensione.**

Proroga del credito di imposta per investimenti nel mezzogiorno

L'art. 1 co. 171 - 172 della L. 30.12.2020 n. 178, modificando l'art. 1 co. 98 e 108 della L. 208/2015, proroga fino al 31.12.2022, senza alcuna modifica alla disciplina agevolativa, il credito d'imposta per le imprese che acquistano beni strumentali nuovi facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Proroga del credito di imposta per la quotazione delle PMI

L'art. 1 co. 230 della L. 30.12.2020 n. 178, modificando l'art. 1 co. 89 e 90 della L. 205/2017, proroga fino al 31.12.2021 il credito d'imposta sui costi di consulenza relativi alla quotazione delle PMI.

Il credito d'imposta è utilizzabile nel limite complessivo di:

- 20 milioni di euro per l'anno 2019;
- 30 milioni di euro per ciascuno degli anni 2020, 2021 e 2022.

Credito di imposta per le "minusvalenze da PIR"

L'art. 1 co. 219 - 226 della L. 30.12.2020 n. 178 introduce un credito d'imposta pari alle perdite, alle minusvalenze ed ai differenziali negativi derivanti dai Piani di Risparmio a lungo termine (c.d. "PIR") costituiti dall'1.1.2021 per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2021, a condizione che:

- gli strumenti finanziari a cui si riferiscono le perdite siano detenuti per almeno 5 anni;

- il credito d'imposta non ecceda il 20% delle somme investite negli strumenti finanziari in argomento.

Il credito di imposta non concorre alla formazione del reddito imponibile ed è utilizzabile in dieci quote annuali di pari importo:

- direttamente in dichiarazione dei redditi, a partire da quella relativa al periodo d'imposta in cui le componenti negative si sono realizzate; oppure
- in compensazione nel modello F24; in questo caso, non si applicano i limiti di legge per l'utilizzo dei crediti di imposta da quadro RU del modello REDDITI di 250.000,00 euro (art. 1 co. 53 della L. 244/2007) e di 700.000,00 euro (art. 34 della L. 388/2000).

Anticipazione del credito di imposta per adeguamento sanitario dei pubblici esercizi

La L. 30.12.2020 n. 178 (art. 1 co. 1098 - 1100) stabilisce che il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'art. 120 del DL 34/2020 convertito è utilizzabile in compensazione nel modello F24 dall'1.1.2021 al 30.6.2021, anticipando quindi il termine originariamente previsto del 31.12.2021.

Analogamente, viene anticipato al 30.6.2021 il termine per esercitare, in alternativa all'utilizzo diretto, l'opzione per la cessione del credito ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020.

Proroga con modificazioni dei crediti di imposta a sostegno dell'editoria

L'art. 1 co. 608 - 613 della L. 30.12.2020 n. 178 dispone il rifinanziamento e la proroga fino al 2022 di alcune misure temporanee di sostegno alla filiera della stampa.

Si tratta in particolare delle seguenti:

- credito d'imposta **per gli investimenti pubblicitari**;
- credito d'imposta **per le edicole e altri rivenditori al dettaglio di quotidiani, riviste e periodici** (c.d. "tax credit edicole");
- credito d'imposta **per le testate edite in formato digitale**.

Incremento dei crediti di imposta a sostegno del cinema

L'art. 1 co. 583 della L. 30.12.2020 n. 178, tra le misure per il settore cinematografico, innalza le aliquote massime del credito di imposta riconosciuto a imprese di produzione, imprese di distribuzione e imprese italiane di produzione esecutiva e di *post*-produzione.

La L. 30.12.2020 n. 178, intervenendo sugli artt. 15 e 16 della L. 220/2016, eleva in maniera generalizzata dal 30% al 40% l'aliquota massima del credito di imposta per le imprese di produzione e per le imprese di distribuzione cinematografica e audiovisiva.

Modificando l'art. 19 della L. 220/2016, viene elevata dal 30% al 40% l'aliquota massima del credito di imposta riconosciuto alle imprese italiane di produzione esecutiva e di *post*-produzione, in relazione a opere cinematografiche e audiovisive o a parti di esse realizzate sul territorio nazionale, su commissione di produzioni estere.

I crediti di imposta di cui agli artt. 15 (**imprese di produzione**) e 19 (**imprese italiane di produzione esecutiva e di *post*-produzione**, in relazione a opere realizzate sul territorio nazionale, su commissione di produzioni estere) della L. 220/2016 vengono esclusi dal limite massimo complessivo indicato, per le rispettive tipologie di credito di imposta, dal decreto di cui all'art. 13 co. 5 della L. 220/2016.

Credito di imposta per cuochi professionisti

L'art. 1 co. 117 - 123 della L. 30.12.2020 n. 178, al fine di sostenere il settore della ristorazione, anche in considerazione delle misure restrittive adottate a causa del COVID-19, riconosce un credito d'imposta per i cuochi professionisti.

Con apposito decreto saranno stabiliti i criteri e le modalità di attuazione, con particolare riguardo a:

- le procedure di concessione al fine del rispetto del limite di spesa previsto;
- la documentazione richiesta;
- le condizioni di revoca;
- l'effettuazione dei controlli.

Il credito d'imposta spetta:

- fino al 40% del costo per le suddette spese;
- fino a un massimo di 6.000,00 euro;
- nel limite massimo di spesa complessivo di 1 milione di euro per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023.

Credito di imposta per l'e-commerce delle reti di imprese agricole e agroalimentari

Il credito d'imposta di cui all'art. 3 co. 1 del DL 91/2014 per il sostegno del *made in Italy*, pari al 40% delle spese per nuovi investimenti, è concesso (art. 1 co. 131 della L. 30.12.2020 n. 178):

- per i periodi d'imposta dal 2021 al 2023;
- alle reti di imprese agricole e agroalimentari, anche costituite in forma cooperativa o riunite in consorzi o aderenti ai disciplinari delle "*strade del vino*" ex art. 2 co. 1 lett. a) della L. 27.7.99 n. 268;
- per la realizzazione o l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico, con particolare riferimento al miglioramento delle potenzialità di vendita a distanza a clienti finali residenti fuori del territorio nazionale, per la creazione, ove occorra, di depositi fiscali virtuali nei Paesi esteri, gestiti dagli organismi associativi di cui sopra, per favorire la stipula di accordi con gli spedizionieri doganali, anche ai fini dell'assolvimento degli oneri fiscali, e per le attività e i progetti legati all'incremento delle esportazioni.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabili i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, anche ai fini del rispetto del limite di spesa previsto (5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023).

Credito di imposta per la promozione di competenze manageriali

L'art. 1 co. 536 - 539 della L. 30.12.2020 n. 178, per sostenere l'investimento in capitale umano in settori strategici per lo sviluppo economico e sociale del Paese e al fine di promuovere l'inserimento di giovani neo-laureati nel sistema produttivo, con particolare attenzione alle piccole e medie imprese, riconosce un credito d'imposta 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 sull'importo delle donazioni effettuate, fino all'importo massimo di donazioni pari a 100.000,00 euro, fino al:

- 100% per le piccole e micro imprese;
- 90% per le medie imprese;
- 80% per le grandi imprese.

Con apposito decreto saranno stabilite le disposizioni per l'attuazione dell'agevolazione e determinate le aliquote di fruizione del credito d'imposta, al fine del rispetto del limite complessivo di spesa (0,5 milioni di euro per gli anni 2022 e 2023).

Credito di imposta per sistemi di filtraggio dell'acqua potabile

L'art. 1 co. 1087 - 1089 della L. 30.12.2020 n. 178 introduce un credito d'imposta per l'acquisto di sistemi di filtraggio dell'acqua potabile, al fine di razionalizzare l'uso dell'acqua e di ridurre il consumo di contenitori di plastica per acque destinate ad uso potabile.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, al fine del rispetto del limite di spesa previsto.

L'agevolazione spetta per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e addizione di anidride carbonica alimentare E 290, per il miglioramento qualitativo delle acque destinate al consumo umano erogate da acquedotti.

Tali spese sono agevolate fino ad un ammontare complessivo non superiore a:

- 1.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare, per le persone fisiche non esercenti attività economica;
- 5.000,00 euro per ciascun immobile adibito all'attività commerciale o istituzionale, per gli altri soggetti.

Il credito d'imposta spetta;

- nella misura del 50% delle spese agevolabili sostenute;
- nel limite complessivo di 5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022.

Contributo a fondo perduto per i Comuni turistici con santuari religiosi

L'art. 1 co. 87 - 88 della L. 30.12.2020 n. 178 **interviene sulla disciplina del contributo a fondo perduto per i centri storici turistici** di cui all'art. 59 del DL 104/2020.

Possono beneficiare del contributo a fondo perduto i soggetti esercenti attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, svolte nelle zone A o equipollenti dei Comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana che abbiano registrato presenze turistiche di cittadini residenti in paesi esteri:

- per i Comuni capoluogo di provincia, in numero almeno tre volte superiore a quello dei residenti negli stessi Comuni;
- per i Comuni capoluogo di città metropolitana, in numero almeno pari o superiore a quello dei residenti negli stessi Comuni.

Il contributo viene ora esteso ai soggetti esercenti le suddette attività anche nei Comuni ove sono situati santuari religiosi, qualora siano state registrate presenze turistiche in numero almeno tre volte superiore a quello dei residenti.

Per i Comuni con santuari religiosi diversi dai Comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana, le suddette disposizioni hanno efficacia per l'anno 2021.