

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini
Dott. Alessandro Bianchi
Dott. Marco Corali

Bergamo, 29 maggio 2021

AI SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 11/2021

II “DECRETO SOSTEGNI” CONVERTITO

La presente circolare, che aggiorna la circolare di Studio n. 10/2021, illustra le principali novità introdotte dalla Legge n. 69 del 21.5.2021, che ha convertito il D.L. n. 41 del 22.3.2021 (Decreto “Sostegni”).

La Legge n. 69/2021 è stata pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 21/L della Gazzetta Ufficiale n. 120 del 21.5.2021 ed è entrata in vigore il 22.5.2021.

**I. PROROGA DEI VERSAMENTI IRAP OMESSI PER ERRATA APPLICAZIONE DELLE
DISPOSIZIONI COMUNITARIE (art. 01)**

La Legge di conversione del Decreto “Sostegni” ha previsto la proroga al 30 settembre 2021, rispetto all’originario 30 aprile 2021, del termine per il versamento, senza sanzioni e interessi, dell’Irap non versata ai sensi dell’articolo 24 del D.L. n. 34/2020 (Decreto “Rilancio”), nei casi di errata applicazione delle disposizioni relative alla determinazione dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea sul “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19*” (cfr. circolare di Studio n. 21/2020 § 1).

Si ricorda che l’articolo 24 del Decreto “Rilancio” ha stabilito che le imprese, con un volume di ricavi non superiore a 250 milioni, e i lavoratori autonomi, con un corrispondente volume di compensi, non sono tenuti al versamento del saldo dell’Irap 2019 né della prima rata dell’acconto per il 2020.

2. RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA - ESTENSIONE AI BILANCI AL 31.12.2021 (art. 1-bis)

La Legge di conversione del Decreto “Sostegni” ha inserito il nuovo comma 4-*bis* all’art. 110 del D.L. n. 104/2020 (Decreto “Agosto”), con cui viene concessa la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d’impresa alternativamente nel corso di due diversi esercizi, ovvero nel bilancio o rendiconto dell’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 o nel bilancio relativo all’esercizio immediatamente successivo (*cf.* circolare di Studio n. 27/2020 § 9).

Quindi, per i soggetti aventi esercizio coincidente con l’anno solare, la rivalutazione dei beni d’impresa può essere eseguita anche nel bilancio successivo a quello in corso al 31.12.2020, vale a dire nel bilancio al 31.12.2021.

Tuttavia, in questa seconda ipotesi, la rivalutazione è consentita:

- solamente con riferimento ai beni non rivalutati nel bilancio dell’esercizio precedente;
- solamente ai fini “civilistici” e quindi senza la possibilità di affrancamento del saldo attivo e di riconoscimento degli effetti a fini fiscali, di cui all’art. 110, commi 3 e 4 del D.L. n. 104/2020 medesimo.

Si ricorda, tuttavia, che nel 2021 continua ad essere possibile la “rivalutazione ordinaria” prevista dalla Legge n. 160/2019, la quale prevede la possibilità di riconoscimento dei maggiori valori fiscali, sebbene dietro pagamento di un’imposta sostitutiva del 12% (per i beni ammortizzabili) e del 10% (per i beni non ammortizzabili).

3. CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER START UP CON PARTITA IVA 2018 E INIZIO ATTIVITÀ 2019 (art. 1-ter)

In sede di conversione in legge è stato introdotto un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti:

- titolari di reddito d’impresa;
- che hanno attivato la partita IVA dall’1.1.2018 al 31.12.2018;
- la cui attività d’impresa è iniziata nel corso del 2019, in base alle risultanze del Registro delle imprese tenuto presso la Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura.

Si tratta dei soggetti ai quali non spetta il contributo di cui all’art. 1 del Decreto “Sostegni” (*cf.* circolare di Studio n. 10/2021 § 1), in quanto l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2020 non è inferiore almeno del 30% rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell’anno 2019.

Il contributo a fondo perduto, per usufruire del quale devono essere rispettati gli altri requisiti e le altre condizioni previsti dal suddetto art. 1 del D.L. n. 41/2021, è riconosciuto nella misura massima di 1.000 euro. I criteri e le modalità di attuazione delle citate disposizioni saranno definiti con apposito decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, anche al fine del rispetto del limite di spesa (20 milioni di euro per il 2021).

4. RIVALUTAZIONE GRATUITA DELLE IMPRESE DEI SETTORI ALBERGHIERO E TERMALE

(art. 5-bis)

La Legge di conversione del Decreto “Sostegni” ha chiarito, con una “norma di interpretazione autentica”, che l’art. 6-bis del D.L. n. 23/2020 (Decreto “Liquidità”), recante la disciplina della rivalutazione gratuita delle imprese dei settori alberghiero e termale, si interpreta nel senso per cui le disposizioni ivi contenute si applicano, alle medesime condizioni, anche per:

- gli immobili a destinazione alberghiera concessi in locazione o affitto di azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero e termale;
- gli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento.

In caso di affitto di azienda la rivalutazione è ammessa a condizione che le quote di ammortamento siano deducibili nella determinazione del reddito del concedente ai sensi dell’art. 102, comma 8 del TUIR.

Nel caso di immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento, la destinazione si deduce dai titoli edilizi e in ogni altro caso dalla categoria catastale.

5. COMPUTO DELL’IVA NON DETRAIBILE AI FINI DEL “SUPERBONUS” DEL 110% (art. 6-bis)

Ai fini della detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica e antisismici (c.d. “superbonus”), l’IVA non detraibile, anche parzialmente, ai sensi degli articoli 19, 19-bis, 19-bis1 e 36-bis del DPR 633/72, dovuta sulle spese rilevanti ai fini degli incentivi previsti, si considera nel calcolo dell’ammontare complessivo ammesso al beneficio, indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile adottata dal contribuente.

6. ESCLUSIONE PAGAMENTO PRIMA RATA IMU 2021 (art. 6-sexies)

La Legge di conversione del Decreto “Sostegni” prevede l’esenzione dal versamento della prima rata dell’IMU dovuta per l’anno 2021, il cui termine è fissato al 16.6.2021, per i soggetti possessori di immobili che hanno i requisiti richiesti per ottenere il contributo a fondo perduto di cui all’art. 1, commi da 1 a 4, del D.L. n. 41/2021 (Decreto “Sostegni”), sempreché in detti immobili venga anche esercitata la loro attività (cfr. circolare di Studio n. 10/2021 § 1).

L’esenzione dall’IMU si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19*”, di cui alla comunicazione della Commissione europea del 19.3.2020 e successive modifiche”.

7. DETASSAZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE NON PERCEPITI (art. 6-septies)

Viene anticipata l’entrata in vigore della nuova disciplina in tema di detassazione dei canoni di locazione di immobili abitativi non percepiti per morosità del conduttore, come prevista dall’art. 26 del TUIR, che troverà, quindi, applicazione ai canoni non riscossi dall’1.1.2020, a prescindere dalla data di stipula del contratto.

In particolare, viene:

- abrogato il comma 2, dell’art. 3-quinquies, del D.L. n. 34/2019, in base al quale la nuova disciplina dettata

dal novellato art. 26 del TUIR doveva avere “*effetto per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020*”;

- previsto che le disposizioni del novellato art. 26 del TUIR abbiano effetto per “*i canoni derivanti dai contratti di locazione di immobili non percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2020*”, indipendentemente dalla data di stipula del contratto.

Detassazione dei canoni di locazione abitativi non percepiti

Si ricorda che l’art. 26, comma 1 del TUIR è stato modificato dall’art. 3-*quiquies*, comma 1 del D.L. n. 34/2019 n. 34, prevedendo una nuova disposizione relativamente alla tassazione dei canoni di locazione di immobili abitativi non percepiti (*cf.* circolare di Studio n. 15/2019 § 3).

Si rammenta che l’art. 26 del TUIR dispone che, in linea di principio, i redditi derivanti dai canoni di locazione sono soggetti ad IRPEF, anche se non percepiti dal locatore, finché perduri in vita il contratto.

Limitatamente ai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, tuttavia, è prevista una deroga che consente di sottrarre dall’imposizione i canoni non percepiti a decorrere da un determinato evento.

Sul momento da cui decorre la “detassazione” dei canoni (di locazione di immobili ad uso abitativo) non percepiti è intervenuta la riforma dell’art. 26, comma 1 del TUIR. In particolare:

- la “vecchia” formulazione dell’art. 26 del TUIR disponeva che “*I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito dal momento della conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore*”;
- il “nuovo” art. 26, comma 1 del TUIR prevede che “*I redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, se non percepiti, non concorrono a formare il reddito, purché la mancata percezione sia comprovata dall’intimazione di sfratto per morosità o dall’ingiunzione di pagamento. Ai canoni non riscossi dal locatore nei periodi d’imposta di riferimento e percepiti in periodi d’imposta successivi si applica l’articolo 21 in relazione ai redditi di cui all’articolo 17, comma 1, lettera n-bis*”.

È stata, quindi, anticipata la possibilità di detassare i canoni non percepiti, già dal momento della ingiunzione di pagamento o dell’intimazione di sfratto, senza dover attendere la conclusione del procedimento di sfratto.

Decorrenza della detassazione dei canoni non percepiti - Novità

La nuova formulazione dell’art. 26 del TUIR, che ha anticipato la detassazione dei canoni di locazione di immobili abitativi non riscossi:

- doveva originariamente avere effetto “*per i contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020*”, comportando, quindi, una differenziazione tra i contratti stipulati fino al 31.12.2019 o dopo tale data;
- con la conversione del D.L. n. 41/2021 (Decreto “Sostegni”), l’entrata in vigore della nuova formulazione dell’art. 26 del TUIR è stata anticipata, abrogando il comma 2 dell’art. 3-*quiquies* del D.L. n. 34/2019 e precisando che le nuove disposizioni dettate dall’art. 26 del TUIR “*hanno effetto per i canoni derivanti dai contratti di locazione di immobili non percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2020*”.

In breve, per effetto della conversione del Decreto “Sostegni”, la nuova disposizione contenuta nell’art. 26 del TUIR – in base al quale i canoni non percepiti per morosità del conduttore non sono tassati in capo al locatore

già dal momento dell'intimazione di sfratto o dell'ingiunzione di pagamento – trova applicazione a tutti i canoni non percepiti dall'1.1.2020, a prescindere dalla data di stipula del contratto.

La norma ha effetto già sulla dichiarazione dei redditi 2021, relativa al periodo di imposta 2020.

8. SOSPENSIONE DEGLI ADEMPIMENTI PER I PROFESSIONISTI MALATI DI COVID-19 (art. 22-bis)

È disposta una sospensione degli adempimenti nel caso in cui il professionista incaricato contragga il COVID-19. Più nello specifico, si prevede che la mancata trasmissione di atti, documenti e istanze, nonché il mancato pagamento entro il termine previsto per motivi connessi all'infezione che abbia interessato il professionista abilitato non comporta decadenza dalle facoltà e non costituisce inadempimento. Il mancato adempimento non produce effetti nei confronti del professionista e del suo cliente.

Periodo di sospensione

I termini sono sospesi dal giorno del ricovero in ospedale o dal giorno di inizio della permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva o dal giorno di inizio della quarantena con sorveglianza attiva, fino a 30 giorni decorrenti dalla data di dimissione dalla struttura sanitaria o di conclusione della permanenza domiciliare fiduciaria o della quarantena, certificata secondo la normativa vigente.

Una volta terminato il periodo di sospensione, il professionista interessato ha 7 giorni di tempo per far fronte all'adempimento. Il certificato medico attestante la decorrenza, rilasciato dalla struttura sanitaria o dal medico curante, deve essere consegnato o inviato, tramite raccomandata con avviso di ricevimento o a mezzo posta elettronica certificata, presso i competenti uffici della Pubblica Amministrazione

Rilascio di mandato professionale

La sospensione opera solo in presenza di un mandato professionale avente data antecedente al ricovero ospedaliero o all'inizio delle cure domiciliari.

9. CREDITO DI IMPOSTA PER ATTIVITÀ TEATRALI E SPETTACOLI DAL VIVO (art. 36-bis)

In sede di conversione in legge, viene introdotto, con l'obiettivo di sostenere le attività teatrali e gli spettacoli dal vivo, un credito di imposta in misura pari al 90%, alle imprese che svolgono le suddette attività e che abbiano subito nell'anno 2020 una riduzione del fatturato di almeno il 20% rispetto all'anno 2019.

Il credito d'imposta spetta per le spese sostenute nell'anno 2020 per la realizzazione delle attività teatrali e di spettacoli dal vivo, anche quando si sono utilizzati sistemi digitali per la trasmissione di opere dal vivo, quali rappresentazioni teatrali, concerti, balletti.

Il credito d'imposta è concesso anche qualora le imprese abbiano beneficiato in via ordinaria di altri finanziamenti previsti a carico del Fondo unico per lo spettacolo.

Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da adottare entro 30 giorni decorrenti dal 22 maggio, sono stabiliti criteri e modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta.

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale è stata sostenuta la spesa ovvero in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53 della L. n. 244/2007 e all'articolo 34 della L. 388/2000. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5 del TUIR. Le disposizioni si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final del 19 marzo 2020, recante «*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19*», e successive modificazioni

10. MISURE PER LE ATTIVITÀ SPORTIVE (art. 36-ter)

La Legge di conversione del Decreto "Sostegni", sostituendo l'art. 216, comma 4, del D.L. n. 34/2020 (Decreto "Rilancio"), prevede che la sospensione delle attività sportive determinata dalle disposizioni emergenziali connesse all'epidemia di COVID-19, si qualifichi come sopravvenuta impossibilità della prestazione in relazione ai contratti di abbonamento per l'accesso ai servizi offerti da palestre, piscine e impianti sportivi di ogni tipo, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1463 del Codice Civile.

Inoltre, si dispone che i soggetti che offrono servizi sportivi possono riconoscere agli acquirenti dei servizi sportivi stessi, alternativamente:

- il rimborso;
- lo svolgimento delle attività con modalità a distanza, quando realizzabili;
- un *voucher* di valore pari al credito vantato, utilizzabile entro sei mesi dalla fine dello stato di emergenza nazionale.

* * * * *

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

