

*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, 4 giugno 2021

AI SIGNORI CLIENTI  
LORO SEDI

**CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 12/2021**

**II “DECRETO SOSTEGNI-BIS”**

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25.5.2021, il D.L. n. 73 del 25.5.2021 (Decreto “Sostegni-bis”), recante “*Misure urgenti connesse all’emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali*”. Il decreto si compone di 78 articoli, è entrato in vigore il 26.5.2021 e deve essere convertito in legge entro il 24.7.2021.

Con la presente circolare si fornisce una prima analisi di alcune delle principali novità fiscali in tema di agevolazioni introdotte dal Decreto, riservandosi peraltro di approfondire gli argomenti nelle prossime circolari anche alla luce degli emanandi chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate.

**NOVITA’ IN TEMA DI AGEVOLAZIONI**

**1. CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER I SOGGETTI TITOLARI DI PARTITA IVA (art. 1, commi 1 - 27, 29 e 30)**

Il Decreto “Sostegni-bis” prevede un nuovo contributo a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall’emergenza epidemiologica da COVID-19.

Il contributo è articolato in tre diverse “componenti”:

- a) un contributo “automatico” corrispondente a quello previsto nel Decreto “Sostegni”;
- b) un contributo “alternativo” calcolato su un diverso periodo di riferimento, che può essere usufruito nel caso in cui sia più conveniente di quello “automatico”;

c) un ulteriore contributo “perequativo”, legato al risultato economico d’esercizio.

**a) Il contributo “automatico”**

Il contributo “automatico” è riconosciuto a tutti i soggetti, con partita IVA attiva al 26.5.2021 (data di entrata in vigore del Decreto “Sostegni-bis”), che hanno presentato l’istanza ed ottenuto il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all’art. 1 del Decreto “Sostegni” (*cf.* circolare di Studio n. 10/2021 § 1).

Questo “nuovo” contributo:

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

**b) Il contributo “alternativo”**

Il contributo “alternativo” è riconosciuto a tutti i soggetti, che abbiano presentato o meno l’istanza per il contributo del Decreto “Sostegni”:

- che svolgono attività d’impresa, arte o professione o producono reddito agrario, titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato;
- a condizione che abbiano conseguito:
  - un ammontare di ricavi/compensi non superiori a 10 milioni di euro nel 2019 (per i soggetti aventi esercizio coincidente con l’anno solare);
  - un ammontare medio mensile di fatturato e di corrispettivi nel periodo compreso tra l’1.4.2020 ed il 31.3.2021 inferiore per almeno il 30% rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra l’1.4.2019 ad il 31.3.2020.

Sono in ogni caso esclusi dal contributo:

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

In merito al calcolo del contributo:

- per i soggetti che hanno beneficiato del contributo di cui all’art. 1 del Decreto “Sostegni”, il contributo “alternativo” è determinato applicando alla differenza tra l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1.4.2020-31.3.2021 e l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo 1.4.2019-31.3.2020 la “vecchia” percentuale prevista con riferimento ai soggetti rientranti nei diversi scaglioni di ricavi/compensi 2019: 60% fino a 100.000,00 euro; 50% da 100.000,00 a 400.000,00 euro; 40% da 400.000 a un milione; 30% da uno a 5 milioni; 20% da 5 a 10 milioni;
- per i soggetti che non hanno beneficiato del contributo del Decreto “Sostegni”, alla suddetta differenza si applica invece la seguente percentuale, definita sempre in relazione ai ricavi/compensi 2019: 90% fino a 100.000,00 euro; 70% da 100.000,00 a 400.000,00 euro; 50% da 400.000,00 a un milione; 40% da uno a 5 milioni; 30% da 5 a 10 milioni.

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

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

Il contributo "alternativo" si ottiene presentando apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, con modalità e termini che saranno definiti da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (nel quale saranno inoltre comprese le dichiarazioni da rilasciare per il rispetto delle condizioni di cui alla Sezione 3.1 o 3.12 del "Quadro temporaneo aiuti di Stato"). Per i soggetti obbligati alle comunicazioni della liquidazione periodica IVA (LIPE), l'istanza può essere presentata solo dopo la presentazione della comunicazione riferita al primo trimestre 2021.

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

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

### ***c) Il contributo "perequativo"***

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

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

Tale contributo spetta a condizione che vi sia un peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 rispetto a quello del periodo in corso al 31.12.2019, in misura pari o superiore a una percentuale che sarà definita con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. L'ammontare di tale contributo è determinato applicando alla differenza tra i suddetti risultati economici d'esercizio (al netto di tutti i contributi a fondo perduto ricevuti) una percentuale che sarà definita da un prossimo decreto.

Il contributo è riconosciuto previa presentazione di un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, il cui contenuto ed i termini di presentazione saranno definiti da uno specifico provvedimento (che definirà anche gli specifici campi delle dichiarazioni dei redditi nei quali sono indicati gli ammontari dei risultati economici d'esercizio).

L'istanza potrà tuttavia essere trasmessa solo se la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2020 sarà stata presentata entro il 10.9.2021.

### ***Eventuale contributo con risorse residuali***

Infine viene previsto un eventuale contributo a fondo perduto, in caso di risorse non utilizzate, a favore dei soggetti titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 del TUIR e ai soggetti con ricavi o compensi superiori a 10 milioni di euro ma non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto, in possesso degli altri requisiti previsti per il riconoscimento dei contributi di cui

all'art. 1 del Decreto "Sostegni" o di quelli previsti per il contributo "alternativo" previsto dal Decreto "Sostegni-bis".

Le modalità di determinazione di tale contributo e ogni elemento necessario all'attuazione dell'agevolazione saranno determinati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

## **2. CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER COVID-TEST NEL SETTORE SPORTIVO (art. 10, commi 2 – 3)**

Il Decreto "Sostegni-bis" prevede il riconoscimento di un contributo a fondo perduto a ristoro delle spese sanitarie per l'effettuazione di test di diagnosi dell'infezione da COVID-19, in favore delle società sportive professionistiche che nell'esercizio 2020 non hanno superato il valore della produzione di 100 milioni di euro e delle società ed associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi olimpici e paralimpici.

A tal fine è stato istituito, per l'anno 2021, un fondo con una dotazione di 56 milioni di euro.

Le modalità attuative saranno definite con apposito D.P.C.M..

## **3. AGEVOLAZIONI PRIMA CASA PER GLI "UNDER 36" (art. 64, commi 6 – 11)**

Viene introdotta una nuova agevolazione per l'acquisto della "prima casa" di abitazione, per i soggetti di età inferiore a 36 anni, con ISEE non superiore a 40.000,00 euro.

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

### ***Ambito temporale***

Il beneficio è temporalmente limitato agli atti stipulati tra il 26.5.2021 (data di entrata in vigore del Decreto "Sostegni-bis") e il 30.6.2022.

### ***Ambito oggettivo***

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

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

Non sono citate le pertinenze, per le quali, quindi, sorge il dubbio sull'applicabilità del beneficio.

### ***Ambito soggettivo***

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

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

### ***Condizioni di “prima casa”***

Si ritiene, inoltre, che l’atto di acquisto debba rispettare tutte le condizioni previste per l’acquisto della “prima casa” dalla Nota II-*bis* all’art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, anche se la formulazione normativa da questo punto di vista non è impeccabile, in quanto richiama la Nota II-*bis* con riferimento al tipo di abitazione trasferito, anziché alle caratteristiche dell’acquisto.

### ***Contenuto dell’agevolazione***

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

### ***Atto soggetto ad imposta di registro***

Per effetto della nuova norma, nel caso in cui l’atto di acquisto immobiliare sia soggetto a imposta di registro, in presenza di tutte le condizioni agevolative, non saranno dovute né l’imposta di registro, né le imposte ipotecaria e catastale, mentre si ipotizza che restino dovute l’imposta di bollo nonché i tributi speciali catastali. Ordinariamente, l’atto di acquisto della “prima casa” sconterebbe, invece, l’imposta di registro del 2% con il minimo di 1.000,00 euro, oltre alle imposte ipotecaria e catastale nella misura di 50,00 euro ciascuna, mentre sarebbe esente dall’imposta di bollo e dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie, in forza dell’art. 10, comma 3, del D.Lgs. n. 23/2011.

### ***Atto esente da IVA***

In virtù della generica formulazione dell’art. 64, comma 6 del Decreto “Sostegni-bis”, l’esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale sembra potersi applicare anche nel caso in cui l’atto risulti esente da IVA (atto che, nel regime ordinario, in applicazione del principio di alternatività, sconterebbe l’imposta di registro proporzionale).

### ***Atto imponibile ad IVA***

Ove l’atto di acquisto risulti imponibile ad IVA, l’art. 64, comma 7 del Decreto “Sostegni-bis” attribuisce agli acquirenti “under 36” un credito d’imposta di ammontare pari all’IVA corrisposta in relazione all’acquisto”, che può essere utilizzato:

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

In nessun caso il credito può essere rimborsato.

In virtù del rinvio al comma 6 dell’art. 64, operato dal comma 7 della medesima norma, si può ipotizzare che l’esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, operi anche per gli atti imponibili IVA, evitando l’applicazione delle imposte fisse di 200,00 euro ciascuna. In tal senso si esprimeva la relazione tecnica alla primissima bozza del decreto.

### ***Esenzione per gli atti di finanziamento***

L'art. 64, comma 8 del Decreto "Sostegni-bis" prevede l'esenzione dall'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 601/73, per i finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili ad uso abitativo a condizione che:

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

***Decadenza e carenza delle condizioni***

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

\* \* \* \* \*

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

Dott. Alessandro Michetti

