

*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, 14 giugno 2021

AI SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 13/2021

II “DECRETO SOSTEGNI-BIS”

Con la presente Circolare si prosegue l’analisi delle principali novità introdotte dal 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*”, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25.5.2021, che è entrato in vigore il 26.5.2021.

In particolare si richiama l’attenzione dei Signori Clienti sulle principali novità in materia di crediti d’imposta 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 CREDITI D’IMPOSTA

1. CREDITO D’IMPOSTA INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI - UTILIZZABILITÀ IN UN’UNICA QUOTA ANNUALE (art. 20)

L’art. 20 del Decreto “Sostegni-bis” amplia la possibilità di utilizzare in un’unica soluzione il credito d’imposta per investimenti in beni strumentali *ex* Legge n. 178/2020 (*cf.* circolare di Studio n. 3/2021 § 2).

Si ricorda che in merito all’utilizzo del credito d’imposta, ai sensi del comma 1059 dell’art. 1, il credito d’imposta *ex* L. 178/2020 è utilizzabile in compensazione, in linea generale, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dall’anno di entrata in funzione dei beni “ordinari”, ovvero di avvenuta interconnessione per i beni “Industria 4.0”. Il citato comma 1059 dispone inoltre che i soggetti con ricavi/compensi inferiori a

5 milioni di euro possano invece beneficiare dell'agevolazione in un'unica quota annuale per gli investimenti effettuati in beni "ordinari", materiali e immateriali, dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, sulla base del richiamo al comma 1054.

L'art. 20 del Decreto "Sostegni-bis" introduce il nuovo comma 1059-bis, in base al quale *"per gli investimenti in beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1054 ai soggetti con un volume di ricavi o compensi non inferiori a 5 milioni di euro è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale"*.

Pertanto il credito d'imposta può essere utilizzato in un'unica soluzione anche dai soggetti con ricavi/compensi uguali o superiori a 5 milioni di euro, per gli investimenti in beni strumentali materiali "ordinari" effettuati nel periodo 16 novembre 2020-31 dicembre 2021.

Il riferimento della nuova disposizione introdotta dal Decreto "Sostegni-bis" ai beni materiali diversi da quelli indicati nell'Allegato A alla L. 232/2016 comporta invece che per gli investimenti in beni immateriali "ordinari" effettuati nel suddetto periodo da soggetti con ricavi/compensi superiori a 5 milioni non troverebbe applicazione la possibilità di utilizzare il credito d'imposta in un'unica soluzione; in tal caso il credito d'imposta sarebbe quindi utilizzabile in tre quote annuali.

Resta inoltre ferma la modalità di utilizzo in tre quote annuali per gli investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" effettuati nel 2022 e per tutti gli investimenti in beni materiali e immateriali "Industria 4.0" effettuati nell'intero periodo agevolato.

Con particolare riferimento all'utilizzo del credito d'imposta, un esponente del Ministero dello Sviluppo Economico (Marco Calabrò) ha affermato che il periodo di compensazione di tre anni, o di un anno a determinate condizioni, va considerato come periodo minimo di compensazione, per cui non ci sarebbero limiti a riportare a nuovo le eccedenze di credito non utilizzate.

Tuttavia, in assenza di una circolare dell'Agenzia delle Entrate che disciplini la materia del credito d'imposta ex L. 178/2020, si suggerisce di attenersi a un comportamento prudentiale.

La tabella seguente riepiloga le modalità di utilizzo del credito d'imposta.

Tipologia di investimento	Soggetti con ricavi/compensi < a 5 milioni di euro	Soggetti con ricavi/compensi ≥ a 5 milioni di euro
Beni materiali "ordinari" 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 o termine lungo 30 giugno 2022	Utilizzo in compensazione F24 unica quota annuale	Utilizzo in compensazione F24 unica quota annuale
Beni materiali "ordinari" 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 o termine lungo 30 giugno 2023	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni immateriali "ordinari" 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 o termine lungo 30 giugno 2022	Utilizzo in compensazione F24 unica quota annuale	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni immateriali "ordinari" 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 o termine lungo 30 giugno 2023	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo

Beni materiali "4.0" 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 o termine lungo 30 giugno 2022	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni materiali "4.0" 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 o termine lungo 30 giugno 2023	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni immateriali "4.0" 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 o termine lungo 30 giugno 2022	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni immateriali "4.0" 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 o termine lungo 30 giugno 2023	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo

2. CREDITO D'IMPOSTA SUI CANONI DI LOCAZIONE DI IMMOBILI AD USO NON ABITATIVO

(art. 4)

Il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo viene:

- da un lato, prorogato per altre 3 mensilità (fino al 31.7.2021), per i soggetti cui già spettava fino al 30.4.2021 a norma dell'art. 28, comma 5, del D.L. n. 34/2020 (*cf.* circolare di Studio n. 4/2021 § 4);
- dall'altro, ulteriormente esteso, per i mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, a nuove condizioni, per altri soggetti.

Proroga del credito d'imposta per il settore turismo

Per effetto della nuova norma introdotta dal Decreto "Sostegni-bis", il credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo, di cui all'art. 28 del D.L. n. 34/2020, viene esteso fino al 31.7.2021 (invece che fino al 30.4.2021), per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, che ne godono a partire dal mese di marzo 2020 (o aprile 2020 se stagionali).

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

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

Estensione del credito d'imposta per le mensilità gennaio-maggio 2021

L'art. 4 del Decreto "Sostegni-bis" introduce una "nuova versione" del credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili, spettante per i primi cinque mesi del 2021 (da gennaio a maggio 2021) ma a condizioni in parte diverse rispetto a quelle richieste dall'art. 28 del D.L. n. 34/2020 (*cf.* circolari di Studio n. 21/2020 § 4 e n. 23/2020).

In particolare, il "nuovo" credito d'imposta locazioni", dal punto di vista soggettivo, riguarda:

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

Pertanto, rispetto al credito d'imposta introdotto per il 2020 dal Decreto "Rilancio", con il Decreto "Sostegni-bis" cambia, per i soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione, il limite di massimo di ricavi che

consente l'accesso al beneficio, che passa da 5 milioni di euro a 15 milioni di euro, mentre non muta il periodo di riferimento, che resta il 2019 (per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare), in quanto, anche per usufruire del credito d'imposta previsto dal Decreto "Sostegni-bis", bisogna fare riferimento al secondo periodo di imposta antecedente a quello in corso al 26.5.2021.

Misura del credito d'imposta

Per quanto concerne la misura del credito d'imposta e l'ambito oggettivo di applicazione (tipologia contrattuale e tipologia di immobili), in forza del rinvio ai commi 1, 2 e 4 dell'art. 28 del D.L. n. 34/2020 (Decreto "Rilancio"), resta confermato che anche il credito d'imposta del Decreto "Sostegni-bis" spetta:

- nella misura del 60% dei canoni di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- nella misura del 30% dei canoni di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle medesime attività;
- nella misura del 60% per gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

Calo del fatturato

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

Quindi, rispetto al credito d'imposta 2020 previsto dall'art. 28 del Decreto "Rilancio", cambiano:

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

In breve, potranno godere del credito d'imposta per tutte le prime cinque mensilità 2021 di canoni pagati, i conduttori che abbiano registrato un ammontare medio mensile del fatturato, nel periodo 1.4.2020-31.3.2021, inferiore almeno del 30% rispetto a quello registrato nel periodo 1.4.2019-31.3.2020.

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

Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato

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

Modalità di utilizzo del credito d'imposta

Con una "FAQ" pubblicata lo scorso 11 giugno sul sito dell'Agenzia delle Entrate, è stato chiarito che anche il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo introdotto dall'art. 4 del Decreto "Sostegni-bis", può essere compensato nel Mod. F24 con il medesimo codice tributo (**6920**) utilizzabile per il credito d'imposta di cui all'art. 28 del Decreto "Rilancio".

3. CREDITO D'IMPOSTA PER SANIFICAZIONE, ACQUISTO "DPI" E TAMPONI (art. 32)

Il Decreto "Sostegni-bis" ripropone una nuova versione del credito di imposta per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale.

La misura era stata introdotta per la prima volta dal Decreto "Rilancio" (*cf.* circolare di Studio n. 21/2020 § 9 e 10). La nuova versione ricalca sotto molti aspetti quella precedente, ma se ne distacca in relazione ad alcuni significativi profili.

Soggetti beneficiari

Il credito d'imposta spetta:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni;
- agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- alle strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale a condizione che siano in possesso del codice identificativo di cui all'art. 13-*quater*, comma 4 del D.L. n. 34/2019.

Oggetto dell'agevolazione

Le spese che danno diritto al credito d'imposta vedono un piccolo ma importante ampliamento. Infatti, oltre alle spese già agevolate dalla precedente versione della misura (per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti lavorativi, nonché per l'acquisto di Dpi, di detergenti e disinfettanti, di altri dispositivi di sicurezza quali termometri e termoscanter, e di dispositivi di distanziamento interpersonale quali barriere e pannelli protettivi), il Decreto "Sostegni-bis" agevola anche la somministrazione di tamponi a coloro che prestano attività lavorativa presso i soggetti beneficiari.

Misura dell'agevolazione

Le principali modifiche rispetto alla precedente versione riguardano la misura del credito di imposta e il periodo agevolato. Infatti, la norma precedente attribuiva un credito di imposta del 60% delle spese sostenute nell'arco di tutto l'anno 2020, mentre la nuova agevolazione prevede un credito d'imposta pari al 30% delle spese sostenute nei soli mesi di giugno, luglio e agosto 2021. Il limite massimo fruibile da ciascun contribuente rimane invariato, ovvero pari a 60.000 euro.

Modalità di utilizzo

Risultano "ridimensionate" anche le possibilità di utilizzo del credito. Come nella precedente versione, il credito può infatti essere fruito direttamente nella dichiarazione dei redditi dell'anno di sostenimento delle

spese oppure in compensazione nel Mod. F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, senza rispettare il limite di utilizzo annuale, né il limite di compensazione/rimborso. Tuttavia, attualmente non è prevista la possibilità di cedere in tutto o in parte il credito d'imposta.

Irrilevanza fiscale

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP e non influenza il rapporto di deducibilità degli interessi passivi e il pro-rata di deducibilità dei costi.

Disposizioni attuative

Con un successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate verranno stabiliti i criteri e le modalità di fruizione del credito d'imposta, tenuto conto che la dotazione della misura ammonta attualmente a 200 milioni di euro per l'anno 2021 (si ricorda che, con riferimento alla precedente versione dell'agevolazione, la dotazione della misura si è dimostrata insufficiente a coprire le richieste di credito validamente presentate, pertanto si è resa necessaria una riduzione proporzionale del credito).

4. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI PUBBLICITARI (art. 67 commi 10, 12 e 13)

Sostituendo il comma 1-*quater* all'art. 57-*bis* del D.L. n. 50/2017, viene previsto che per gli anni 2021 e 2022 il credito d'imposta per gli "investimenti pubblicitari" è concesso:

- a imprese, lavoratori autonomi, enti non commerciali;
- nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale, e su radio e TV;
- entro il limite massimo di 90 milioni di euro (65 milioni per la stampa, 25 milioni per radio e TV);
- nel rispetto del regolamento "de minimis".

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

5. CREDITO D'IMPOSTA PER LE SPONSORIZZAZIONI SPORTIVE (art. 10 commi 1 - 2)

Il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari e le sponsorizzazioni sportive, di cui all'art. 81 del D.L. n. 104/2020, si applica anche per le spese sostenute durante l'anno di imposta 2021, relativamente agli investimenti sostenuti dall'1.1.2021 al 31.12.2021.

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

6. CREDITO D'IMPOSTA PER LA RISTRUTTURAZIONE DEGLI ALBERGHI (art. 7 comma 5)

Modificando l'art. 79 del D.L. n. 104/2020, viene prorogato al 2022 (per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare) il credito d'imposta per la riqualificazione e il miglioramento delle strutture ricettive turistico-alberghiere di cui all'articolo 10, D.L. 83/2014, previsto nella misura del 65%.

7. CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO VACCINI E FARMACI (art. 31, commi 1 - 5)

Il Decreto "Sostegni-bis" prevede un nuovo credito d'imposta per le imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo per farmaci innovativi, inclusi i vaccini.

Il credito d'imposta spetta nella misura del 20% dei costi sostenuti dall'1.6.2021 al 31.12.2030, fino ad un importo massimo di 20 milioni di euro annui per ciascun beneficiario.

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97;
- in tre quote annuali di pari importo;
- a decorrere dall'anno successivo a quello di maturazione. L'agevolazione si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento UE 651/2014.

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

8. CREDITO D'IMPOSTA SULLE RIMANENZE FINALI DEL SETTORE TESSILE E DELLA MODA (art. 8)

Viene prorogato al 2021 il credito d'imposta sulle rimanenze finali di magazzino, previsto dall'art. 48-bis del Decreto "Rilancio" a favore del settore tessile, della moda e degli accessori, per contenere gli effetti negativi dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

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

Ambito applicativo

In seguito alle modifiche apportate alla previgente normativa, con riferimento alle rimanenze finali di magazzino nei settori contraddistinti da stagionalità e obsolescenza dei prodotti, viene riconosciuto un credito d'imposta, secondo le seguenti condizioni:

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

Ai fini dell'incentivo in esame, il metodo e i criteri applicati per la valutazione delle rimanenze finali di magazzino nel periodo d'imposta di spettanza del beneficio devono essere omogenei rispetto a quelli utilizzati nei tre periodi d'imposta considerati ai fini della media.

Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di collegio sindacale devono avvalersi di una certificazione della consistenza delle rimanenze di magazzino, rilasciata da un revisore legale o da una società di revisione. Invece, per i soggetti con bilancio certificato, i controlli sono svolti sulla base dei bilanci.

Limite massimo di riconoscimento e modalità di utilizzo

Il credito d'imposta:

- è riconosciuto fino all'esaurimento dell'importo massimo dei limiti di spesa di 95 milioni di euro, per l'anno 2021, e di 150 milioni di euro, per l'anno 2022;
- è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel mod. F24 ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

Adempimenti per la concessione del credito d'imposta

I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta devono presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione, saranno stabiliti con provvedimento dell'Agenzia medesima da adottare entro il 25.6.2021, con il quale verranno stabilite altresì:

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

* * * * *

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

Dott. Alessandro Michetti

