

*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, 19 giugno 2021

AI SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 14/2021

II “DECRETO SOSTEGNI-BIS”

Con la presente Circolare si conclude 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 ed entrato in vigore il 26.5.2021.

In particolare si richiama l’attenzione dei Signori Clienti sulle principali novità in materia di imposte dirette ed indirette e su altre novità 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 IMPOSTE SUI REDDITI

I. “A.C.E. INNOVATIVA” (art. 19, commi 2-7)

Con la c.d. “A.C.E. innovativa” il Decreto “Sostegni-bis” ha previsto un rafforzamento temporaneo dell’agevolazione “A.C.E.”, limitato al solo periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 (ovvero, al 2021, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare).

I benefici riguardano:

- l’ammontare della base di calcolo dell’agevolazione (con un coefficiente maggiorato del 15% per gli incrementi del 2021);

- le modalità per la fruizione della stessa (con la possibilità di trasformazione in credito d'imposta ad utilizzo immediato).

Determinazione dell'agevolazione

A norma dell'art. 19, comma 2, del Decreto "Sostegni-bis", per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 il reddito detassato è determinato applicando un coefficiente del 15% alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quella esistente alla chiusura del periodo precedente (quindi, alla variazione in aumento al 31.12.2021 rispetto a quella esistente al 31.12.2020, per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare).

Le componenti rilevanti a questi fini sono quelle tipiche dell'A.C.E. "ordinaria" (conferimenti in denaro, rinunce dei soci ai crediti e accantonamenti alle riserve, purché non indisponibili), con la differenza tuttavia che:

- gli incrementi del capitale proprio del 2021 rilevano per l'intero ammontare (quindi, senza alcun ragguaglio *pro rata temporis*);
- la base massima di calcolo dell'A.C.E. "innovativa" sia pari a 5 milioni di euro, indipendentemente dall'ammontare del Patrimonio netto.

La base A.C.E. residua (ovvero, quella formatasi sino al 31.12.2020) è invece determinata con le regole ordinarie recate dall'art. 1 del D.L. n. 201/2011, con il coefficiente attualmente previsto nella misura dell'1,3%.

Modalità di fruizione

L'A.C.E. "innovativa" può essere utilizzata, alternativamente:

- a riduzione dell'IRPEF o dell'IRES, in qualità di reddito detassato;
- trasformando il "reddito detassato" in credito d'imposta, il cui importo è ottenuto moltiplicando il reddito detassato per le aliquote IRPEF o IRES vigenti per il 2020.

Per le società di capitali, il risparmio d'imposta è pari al 3,6% degli incrementi registrati, corrispondente al 15% dell'aliquota IRES del 24% attualmente in vigore.

Ad esempio, se una S.r.l. effettua un aumento di capitale di 500.000 euro nel corso del mese di ottobre del 2021 (per ipotesi unico movimento suscettibile di determinare un incremento della base di calcolo dell'agevolazione):

- emerge un reddito detassato di 75.000 euro (pari al 15% di 500.000 euro), al quale fa seguito una minore IRES 2021 di 18.000 euro (pari al 24% di 75.000 euro), corrispondente al 3,6% di 500.000 euro;
- la società può, alternativamente, optare per trasformare il reddito detassato in credito d'imposta, anch'esso naturalmente quantificato in 18.000 euro.

Caratteristiche del credito d'imposta

Il credito d'imposta può essere utilizzato dal giorno successivo a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro o della rinuncia al credito, o dal giorno successivo a quello della delibera di destinazione a riserva dell'utile di esercizio.

Il credito d'imposta non è produttivo di interessi e può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, senza limiti di importo, o può essere richiesto a rimborso o ceduto a terzi. La norma stessa precisa che esso

deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP.

Ai fini dell'utilizzo del credito è necessaria una comunicazione all'Agenzia delle Entrate, i cui termini e modalità di presentazione saranno definiti con provvedimento dell'Agenzia stessa.

Clausole anti abuso

L'art. 19, commi 4 e 5 del Decreto "Sostegni-bis" prevede clausole finalizzate a fare sì che, in sostanza, gli incrementi posti alla base di calcolo della "ACE innovativa" rimangano nel patrimonio dell'impresa almeno sino alla fine del 2023, in modo tale da evitare immissioni di denaro meramente temporanee, finalizzate al solo beneficio fiscale.

In caso contrario sono previsti riversamenti, totali o parziali, del credito d'imposta, ovvero incrementi del reddito imponibile, proporzionali alla parte del Patrimonio netto fuoriuscita dalla disponibilità dell'impresa.

2. TRASFORMAZIONE IN CREDITO D'IMPOSTA DELLE ATTIVITA' PER IMPOSTE ANTICIPATE ("DTA") PER OPERAZIONI DI AGGREGAZIONE AZIENDALE APPROVATE NEL 2021 (art. 19 comma 8)

Il Decreto "Sostegni-bis" interviene in merito alla facoltà di trasformazione in credito d'imposta delle "Attività per Imposte Anticipate" (DTA) derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE, concessa dall'art. 1, commi 233 - 243 della L. n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), a fronte di operazioni di aggregazione aziendale (cfr. circolare di Studio n. 4/2021 § 3).

In particolare, la condizione per cui, per fruire dell'agevolazione, le operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda, dovessero essere deliberate dall'assemblea dei soci tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021 viene sostituita con la previsione per cui il "*progetto sia stato approvato dall'organo amministrativo competente delle società partecipanti, in caso di fusioni e scissioni, o l'operazione sia stata deliberata dall'organo amministrativo competente della conferente, in caso di conferimenti, tra il 1 gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021*".

In altre parole, l'agevolazione è ora subordinata al fatto che nel 2021 (per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare) intervenga:

- in caso di fusioni e scissioni, l'approvazione del progetto da parte dell'organo amministrativo competente delle società partecipanti;
- in caso di conferimenti, la delibera da parte dell'organo amministrativo competente della conferente.

Non rileva, invece, l'avvenuta delibera da parte dell'assemblea dei soci la quale, stando alla nuova formulazione, potrebbe intervenire anche nel 2022.

3. ESENZIONE PER I CAPITAL GAIN SU PARTECIPAZIONI IN START UP INNOVATIVE (art. 14)

Il Decreto "Sostegni-bis" introduce un regime di esenzione per le plusvalenze ex artt. 67 e 68 del TUIR, sia qualificate che non qualificate, realizzate dalle sole persone fisiche, derivanti:

- dalla cessione di partecipazioni al capitale di *start up* innovative (art. 25, comma 2 del D.L. n. 179/2012) acquisite mediante sottoscrizione del capitale dall'1.6.2021 al 31.12.2025 e possedute per almeno 3 anni;
- dalla cessione di partecipazioni al capitale di PMI innovative (art. 4 del D.L. n. 3/2015) acquisite mediante sottoscrizione del capitale dall'1.6.2021 al 31.12.2025 e possedute per almeno 3 anni;
- dalla cessione di partecipazioni in società, di persone (escluse le società semplici) e di capitali, residenti o non residenti, qualora entro un anno dal loro conseguimento, le plusvalenze siano reinvestite in *start up* innovative o in PMI innovative, mediante la sottoscrizione del capitale sociale entro il 31.12.2025.

L'efficacia delle disposizioni in esame è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

NOVITA' IN TEMA DI IVA

4. NOTE DI VARIAZIONE IVA - PROCEDURE CONCURSUALI (art. 18)

L'art. 18 del Decreto "Sostegni-bis" modifica i requisiti per l'individuazione del termine iniziale di emissione delle note di variazione IVA in diminuzione, nel caso in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale.

Decorrenza

Le novità si applicano alle sole procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26.5.2021 (data di entrata in vigore del Decreto "Sostegni-bis").

Termine iniziale di emissione della nota

Con le novità introdotte dall'art. 18 del Decreto "Sostegni-bis", per le procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26.5.2021 si consente ora l'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione già al momento in cui il debitore è assoggettato alla procedura concorsuale.

Si ricorda che la versione previgente della norma, come interpretata dall'Amministrazione finanziaria, permetteva la variazione IVA in diminuzione solamente al verificarsi dell'infruttuosità della procedura concorsuale (che, di fatto, coincide con il termine della medesima).

La nuova disposizione identifica il momento da cui il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale, vale a dire rispettivamente:

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

Pagamento del corrispettivo successivo alla procedura

Nel caso in cui, successivamente all'assoggettamento del debitore alla procedura, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, il cedente o prestatore dovrà emettere nota di variazione IVA in aumento e, a sua volta, il cessionario o committente potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, previa registrazione della nota ricevuta.

Esclusione dalla rettifica della detrazione

La nota di variazione emessa dal fornitore nei confronti di un debitore inadempiente sottoposto a procedura concorsuale a far data dal 26 maggio 2021 non determina per il debitore stesso alcuna variazione della detrazione effettuata.

Tale esclusione non si riferisce, stando al tenore letterale della norma, agli accordi di ristrutturazione del debito e ai piani attestati di risanamento, nei quali casi la variazione è da registrare nel registro IVA delle fatture emesse o dei corrispettivi, nei limiti della detrazione originariamente operata.

ALTRE NOVITA'

5. INCREMENTO DEL LIMITE ANNUO DI CREDITI UTILIZZABILI IN COMPENSAZIONE NEL MODELLO F24 (art. 22)

Per il solo anno 2021, viene incrementato da 700 mila a 2 milioni di euro il limite annuo, previsto dall'art. 34 comma 1, della Legge n. 388/2000, dell'ammontare, cumulativo, dei crediti d'imposta e contributivi che possono essere:

- utilizzati in compensazione "orizzontale" nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97;
- ovvero rimborsati ai soggetti intestatari di conto fiscale, con la procedura c.d. "semplificata".

Si ricorda che, per l'anno 2020, il limite in esame era stato incrementato da 700 mila a un milione di euro (art. 147 del D.L. n. 34/2020).

Il limite applicabile nel 2021 è quindi doppio rispetto a quello dello scorso anno, al fine di aumentare la liquidità delle imprese.

Subappaltatori edili

Per quest'anno, il nuovo limite di 2 milioni di euro "assorbe" quindi il limite di un milione di euro previsto, a regime, per i subappaltatori edili, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (art. 35, comma 6-ter del D.L. n. 223/2006).

6. SOSPENSIONE DEI TERMINI DI PAGAMENTO DERIVANTI DA CARTELLE DI PAGAMENTO, AVVISI DI ADDEBITO INPS E ACCERTAMENTI ESECUTIVI (art. 9, comma 1)

Viene disposta una ulteriore proroga dei termini di versamento derivanti da cartelle di pagamento, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito nella misura in cui il termine di pagamento sia scaduto dall'8.3.2020 al 30.6.2021. I pagamenti dovranno essere effettuati in unica soluzione entro il 31.7.2021 (2.8.2021 in quanto il 31.7 cade di sabato), pur restando ferma la possibilità di presentare domanda di dilazione delle somme ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/73.

Lo stesso vale per gli avvisi di accertamento doganale (art. 9, commi 3-bis - 3-sexies del D.L. n. 16/2012) nonché per gli avvisi di addebito INPS ex art. 30 del D.L. n. 78/2010.

Il termine della sospensione dei pagamenti, interessato da una serie di rinvii normativi, da ultimo era fissato al 30.4.2021; il pagamento sarebbe dovuto avvenire quindi entro il 31.5.2021 (*cf.* circolare di Studio n. 10/2021 § 5).

Dilazioni dei ruoli

Anche le rate da dilazione dei ruoli di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 602/73 rientrano nella proroga. Quindi, le rate scadute dall'8.3.2020 al 30.6.2021 vanno pagate entro il 31.7.2021 (2.8.2021 in quanto il 31.7.2021 cade di sabato).

Accertamenti esecutivi

Per espressa disposizione normativa, la sospensione dei pagamenti vale anche per gli avvisi di accertamento esecutivo *ex* art. 29 del D.L. n. 78/2010, emessi in tema di imposte sui redditi, IVA e IRAP.

Ne consegue che se il pagamento scade dall'8.3.2020 al 30.6.2021, slitta al 31.7.2021 (2.8.2021 in quanto il 31.7.2021 cade di sabato).

* * * * *

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

Dott. Alessandro Michetti

