

*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, 27 ottobre 2021

AI SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 22/2021

IL “DECRETO FISCALE COLLEGATO ALLA LEGGE DI BILANCIO 2022”

E' stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 252 del 21.10.2021 il D.L. n. 146 del 21.10.2021 (cosiddetto “Decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2022”). Il decreto è entrato in vigore il 22.10.2021 e deve essere convertito in Legge entro il 20.12.2021.

La presente circolare di Studio riporta una panoramica generale delle principali disposizioni aventi rilevanza fiscale introdotte dal citato decreto.

I. ROTTAMAZIONE DEI RUOLI E SALDO E STRALCIO - RINVIO DEI PAGAMENTI (art. 1)

L'art. 1 del D.L. n. 146/2021 prevede che le rate relative alla rottamazione dei ruoli ordinaria (art. 3 del D.L. n. 119/2018), alla rottamazione dei ruoli inerenti a dazi doganali e IVA all'importazione (art. 5 del D.L. n. 119/2018) e al cosiddetto “saldo e stralcio” degli omessi pagamenti (art. 1 comma 184 e seguenti della L. n. 145/2018), scadute nel 2020 e scadenti nel 2021, possono avvenire in unica soluzione entro il 30.11.2021.

Ciò include altresì la rata che ha come scadenza naturale il 30.11.2021.

Per il pagamento opera inoltre la “tolleranza” dei 5 giorni di ritardo prevista dall'art. 3 comma 14-*bis* del D.L. n. 119/2018.

Laddove, in assenza di ulteriori proroghe, il termine del 30.11.2021 non venisse rispettato, gli effetti della “rottamazione” e del “saldo e stralcio” vengono meno (con la conseguente “riemersione” dell'intero debito a titolo di sanzioni, interessi di mora e di capitale) e non sarà possibile ottenere la dilazione ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 602/73.

2. SOSPENSIONE DEI TERMINI DI PAGAMENTO DELLE CARTELLE (art. 2)

L'art. 2 del D.L. n. 146/2021 prevede l'estensione del termine di pagamento per le cartelle di pagamento notificate nel periodo tra l'1.9.2021 ed il 31.12.2021, che passa da 60 giorni a 150 giorni.

Il termine di 60 giorni per il pagamento tornerà ad essere applicato per le cartelle di pagamento notificate dall'1.1.2022.

Il termine di 150 giorni vale ai fini dell'applicazione delle disposizioni previste dagli artt. 25 comma 2, 30 e 50 comma 1 del DPR n. 602/73; pertanto nel lasso temporale dei 150 giorni non possono essere disposte azioni esecutive (pignoramenti) nonché cautelari (fermi, ipoteche) e non decorrono interessi di mora.

Il differimento del termine trova però applicazione esclusivamente per il versamento, mentre per il ricorso il termine resta quello dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/92, fissato in 60 giorni dalla data della notifica.

La "postergazione" del termine vale solo per le cartelle di pagamento - stante l'espresso riferimento all'art. 25, comma 2 del DPR n. 602/73 - e non opera per gli accertamenti esecutivi (art. 29 del DL n. 78/2010 o art. 1 commi 792 - 804 della L. n. 160/2019) né per gli avvisi di addebito INPS (art. 30 del DL n. 78/2010).

Si precisa infine che la disposizione, che è bene ripetere riguarda i soli atti notificati negli ultimi quattro mesi dell'anno in corso, non richiama espressamente l'art. 19 del DPR n. 602/73 che dispone in materia di rateazione (anche nelle FAQ pubblicate di recente dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione nulla si dice su tale aspetto).

Pertanto ad oggi non è possibile sapere con certezza se il differimento del termine per il pagamento comprenda anche un "effetto di trascinamento" dei termini per presentare l'istanza di rateazione.

3. DILAZIONI DEI RUOLI - DECADENZA E TERMINI DI PAGAMENTO (art. 3)

Si ricorda che l'art. 68 del Decreto "Cura-Italia" (*cf.* circolare di Studio n. 17/2020, § 2), successivamente modificato più volte, aveva previsto che i versamenti derivanti da cartelle di pagamento e da rate da dilazione dei ruoli scadenti dall'8.3.2020 al 31.8.2021 potevano avvenire senza aggravii entro il 30.9.2021 (*cf.* circolare di Studio n. 19/2021, § 7).

Dunque, per i piani di dilazione in essere all'8.3.2020, entro il 30.9.2021 sarebbe stato necessario pagare tutte le rate o comunque un numero di rate tale per cui non si sarebbe potuta verificare la decadenza dalla dilazione. Se si fosse verificata la decadenza, sarebbe stato necessario pagare tutte le rate insolte per essere riammessi alla dilazione.

L'art. 3 del DL n. 146/2021, da un lato, prevede che per le dilazioni in essere all'8.3.2020 la decadenza si verifica con il mancato pagamento non di 10 bensì di 18 rate anche non consecutive; dall'altro, che i debitori sono automaticamente riammessi alla dilazione ma che il termine per pagare le rate scadute è fissato al 31.10.2021 (che "slitta" automaticamente al 2.11.2021 in quanto il 31.10 e l'1.11 sono giorni festivi).

Pertanto entro il prossimo 2 novembre devono essere pagate le somme maturate nel periodo di sospensione dei pagamenti all'Agente della riscossione, al fine di acquisire il diritto a conservare il piano di dilazione in essere all'8 marzo 2020. Allo scopo, per i piani di dilazione in essere all'8.3.2020 occorre versare almeno un importo corrispondente ad un numero di rate tali da restare al di sotto delle 18 rate complessive non versate.

Per le rateazioni chieste dopo l'8 marzo 2020 e fino al 31 dicembre 2021, la condizione di decadenza resta

invece fissata a 10 rate non pagate, mentre a decorrere dalle istanze trasmesse dall'anno prossimo si ritornerà al tetto delle 5 rate non pagate.

4. SANATORIA PER INDEBITO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO (art. 5, comma 7.12)

Il decreto introduce una speciale forma di sanatoria per l'indebito utilizzo in compensazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo *ex art. 3 del D.L. n. 145/2013*, limitatamente alle spese sostenute ma ritenute "non agevolabili".

Per usufruire dell'agevolazione è necessario inviare una specifica richiesta all'Agenzia delle Entrate entro il 30.9.2022 ed eseguire il riversamento del credito indebitamente compensato entro il 16.12.2022 (senza avvalersi della compensazione), anche in tre rate annuali di pari importo maggiorate degli interessi legali.

Le modalità attuative della procedura di richiesta e di riversamento del credito saranno individuate da uno specifico provvedimento da emanarsi a cura dell'Agenzia delle Entrate.

Ambito applicativo

La sanatoria riguarda le compensazioni avvenute sino al 22.10.2021 (data di entrata in vigore del decreto) e i crediti maturati dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019.

Inoltre alla data del 22.10.2021 non devono sussistere avvisi di recupero del credito di imposta ormai definitivi, quindi non impugnati o per i quali il giudicato è definitivo.

Ove l'avviso di recupero fosse notificato, o ci sia già una constatazione istruttoria (ad esempio un rilievo nel processo verbale di constatazione), la sanatoria è comunque ammessa ma non è possibile il versamento rateale.

Concetto di "spese non agevolabili"

Deve trattarsi di spese e attività ritenute non agevolabili nell'accezione del credito di imposta, a condizione che siano realmente sostenute.

Tale concetto può essere molto vario nonché sfuggente. Secondo la prassi degli uffici, le spese non agevolabili, ad esempio possono essere quelle di ammodernamento *software* oppure inerenti a modifiche non significative di prodotto o di processi per ipotesi stagionali.

Oltre a ciò, la procedura "*può essere utilizzata anche dai soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché nella determinazione della media storica di riferimento*".

Non rientrano nella sanatoria i crediti che originano da condotte fraudolente, privi di documentazione o caratterizzati da simulazioni oggettive o soggettive.

Benefici

I benefici della sanatoria consistono nello stralcio integrale delle sanzioni amministrative previste dall'art. 13, commi 4 e 5 del D.Lgs. n. 471/1997 e degli interessi.

Si ricorda che spesso l'Agenzia delle Entrate, per la contestazione di spese non agevolabili, ritiene il credito d'imposta "inesistente" e dunque applica le sanzioni che vanno dal 100% al 200% del credito indebitamente compensato. Ove il credito fosse inquadrato come "non spettante", le sanzioni sarebbero invece pari al 30%.

Se la procedura va a buon fine il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 non è punibile. Ciò postula però che il pagamento venga effettuato per intero e che la fattispecie sia ritenuta sanabile dall'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, nell'istanza da inviare entro il 30.9.2022 occorre indicare la genesi delle spese che hanno dato luogo al credito e, vista l'estrema incertezza sul tema, ben può accadere che la procedura venga rigettata, il che equivarrebbe, nei fatti, ad una sorta di autodenuncia sia amministrativa che – eventualmente - penale.

5. ABROGAZIONE DEL PATENT BOX - INTRODUZIONE DELLA “SUPER-DEDUZIONE” PER I COSTI DI RICERCA E SVILUPPO SU BENI IMMATERIALI (art. 6)

Il decreto prevede l'abrogazione del “Patent box” e introduce una nuova opzione per la maggiore deducibilità del 90% dei costi di ricerca e sviluppo sui beni immateriali (c.d. “super deduzione”).

Le disposizioni attuative dell'agevolazione saranno definite da un provvedimento di prossima emanazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Deduzione maggiorata dei costi di ricerca e sviluppo (c.d. “super deduzione”)

Ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, sono maggiorati del 90% i costi di ricerca e sviluppo sostenuti dai soggetti titolari di reddito d'impresa in relazione a:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali;
- marchi d'impresa (che erano stati esclusi dal Patent box);
- disegni e modelli;
- processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

Tali beni possono essere utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa.

I soggetti che esercitano l'opzione devono svolgere le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei beni.

Documentazione idonea

I soggetti che intendano beneficiare della maggiore deducibilità dei costi ai fini fiscali possono indicare le informazioni necessarie alla determinazione della predetta maggiorazione in idonea documentazione che dovrà essere predisposta secondo quanto verrà previsto da apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. Il possesso di tale documentazione dovrà essere comunicato nella dichiarazione relativa al periodo di imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione ai fini della “penalty protection” in caso di rettifica della maggiorazione.

Opzione per la “super-deduzione”

L'opzione per la “super-deduzione”:

- ha durata per 5 periodi d'imposta;
- è irrevocabile;

- è rinnovabile.

Le modalità di esercizio dell'opzione saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Divieto di cumulo con il credito d'imposta ricerca e sviluppo

I soggetti che esercitano l'opzione non possono fruire, per l'intera durata della predetta opzione e in relazione ai medesimi costi, del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano alle opzioni esercitate a decorrere dal 22.10.2021 (data di entrata in vigore del presente decreto).

Abrogazione del Patent box

Dal 22.10.2021 (data di entrata in vigore del presente decreto) sono abrogati:

- l'art. 1, commi 37 - 45 della L. n. 190/2014, recante la disciplina originaria del Patent box;
- l'art. 4 del D.L. n. 34/2019, relativo all'opzione di autodeterminazione del reddito agevolabile.

Regime transitorio

I soggetti che abbiano esercitato l'opzione "Patent box" di cui all'art. 1, commi 37 - 45 della L. n. 190/2014, in data antecedente all'entrata in vigore del decreto, possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al nuovo regime agevolativo, previa comunicazione da inviare secondo le modalità che saranno stabilite con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (purché non sia stato firmato l'accordo di *ruling* o non si sia aderito all'opzione di autoliquidazione).

6. SEZIONI 3.1 O 3.12 DEL QUADRO TEMPORANEO AIUTI DI STATO (art. 5 comma 13)

L'art. 5, comma 13 del decreto integra l'art. 1, comma 13 del D.L. n. 41/2021, comprendendo nel quadro normativo che consente di fruire dei massimali previsti dalle Sezioni 3.1 o 3.12 della Comunicazione della Commissione europea 19.3.2020 C(2020) 1863 final, relativa al Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato, anche i seguenti aiuti:

- contributo a fondo perduto per le start-up di cui all'art. 1-ter del D.L. n. 41/2021;
- definizione agevolata ex art. 5 del D.L. n. 41/2021;
- esenzione prima rata IMU ex art. 6-sexies del D.L. n. 41/2021;
- contributo a fondo perduto ex art. 1 del D.L. n. 73/2021 ("Sostegni-bis");
- proroga del credito d'imposta locazioni ex art. 4 del D.L. n. 73/2021.

* * * * *

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

Dott. Alessandro Michetti

