

*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

Bergamo, 19 febbraio 2021

AI SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 5/2021

LEGGE DI BILANCIO 2021

TERZA PARTE

Con la presente Circolare si conclude l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 178 del 30 dicembre 2020 (c.d. "Legge di Bilancio 2021"), pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 46/L alla Gazzetta Ufficiale n. 322 del 30.12.2020, che è entrata in vigore dal 1° gennaio 2021. In particolare si richiama l'attenzione dei Signori Clienti sulle principali novità in materia di imposte dirette ed indirette e su altre novità, riservandosi peraltro di riprendere tali argomenti alla luce degli emanandi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

1. ULTERIORE DETRAZIONE IRPEF PER REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI
(art. 1, commi 8 e 9)

L'ulteriore detrazione IRPEF prevista dal D.L. n. 3/2020 a favore dei titolari di redditi di lavoro dipendente (esclusi i pensionati) e di alcuni redditi assimilati, peraltro corretta a seguito della modifica apportata dal D.L. n. 182/2020, pubblicato sulla G.U. n. 323 del 31 gennaio 2020, è applicabile anche negli anni 2021 e successivi. L'ulteriore detrazione:

- spetta ai soggetti con un reddito complessivo superiore a 28.000,00 euro e fino a 40.000,00 euro;
- è pari a 1.200,00 euro su base annua e decresce all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerarsi al previsto livello massimo di 40.000,00 euro;
- deve essere rapportata al periodo di lavoro.

2. PROROGA ESENZIONE IRPEF DEL REDDITO FONDIARIO DEI COLTIVATORI DIRETTI E IAP (art. 1, comma 38)

È prorogata anche per il 2021 l'esenzione totale ai fini IRPEF dei redditi dominicali e agrari dei terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

3. DETRAZIONE IRPEF PER SPESE VETERINARIE (art. 1, comma 333)

Dall'1.1.2021, è elevato da 500,00 euro a 550,00 euro l'importo massimo detraibile dall'IRPEF nella misura del 19% delle spese veterinarie di cui all'art. 15, comma, 1 lett. c-bis) del TUIR.

4. REGIME SPECIALE PER I "LAVORATORI IMPATRIATI" (art. 1, commi 50 e 1127)

Si ricorda che il regime speciale per i "lavoratori impatriati", introdotto a decorrere dal periodo di imposta 2016 dall'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015, prevede una tassazione agevolata dei redditi prodotti dai contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia e che si impegnano a risiedervi per almeno due periodi di imposta, svolgendo attività lavorativa nel territorio italiano.

Il regime agevolativo è stato oggetto di alcune modifiche normative apportate dal D.L. n. 34/2019 e dal D.L. n. 124/2019 ed in particolare:

- l'articolo 5 del D.L. n. 34/2019 ha ridefinito i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta 2020, prevedendo altresì l'incremento della percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50 al 70 per cento e l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile in talune ipotesi espressamente previste dalla legge;
- l'articolo 13-ter del D.L. n. 124/2019, al fine di superare la disparità di trattamento tra i soggetti il cui trasferimento di residenza fiscale nel territorio dello Stato è avvenuto a decorrere dal 3 luglio 2019 (ovvero dal periodo di imposta 2020) e i soggetti rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019, ha esteso anche nei confronti di questi ultimi le maggiori agevolazioni già disposte dal D.L. n. 34/2019 nei confronti dei lavoratori trasferiti in Italia dal 2020.

La Legge di bilancio 2021 ha ora inserito i commi 2-bis, 2-ter e 2-quater nell'ambito dell'articolo 5 del D.L. n. 34/2019.

In particolare, il nuovo comma 2-bis dell'articolo 5 del D.L. n. 34/2019 consente di prolungare l'ambito temporale del regime fiscale agevolato anche ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020 e che, alla data del 31 dicembre 2019, risultano beneficiari del regime di favore ordinario previsto per i cd. "lavoratori impatriati".

Il prolungamento dell'agevolazione è consentito:

- a seguito dell'esercizio di un'opzione;
- previo versamento di un importo pari al 10 o al 5 per cento dei redditi agevolati, secondo il numero di figli minori e in base alla proprietà di un immobile in Italia.

Sotto il profilo soggettivo l'agevolazione in commento è riservata ai contribuenti che:

- hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020;
- alla data del 31 dicembre 2019 risultavano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015;
- sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero siano cittadini UE.

Tali soggetti possono fruire, per un ulteriore quinquennio, dell'abbattimento del 50 per cento del reddito prodotto, previo versamento di:

- un importo pari al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia, oggetto della detassazione per i lavoratori impatriati, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, anche in affidato preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;
- un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia e detassati, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affidato preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

Da ultimo, si sottolinea che all'articolo 5 del D.L. n. 34/2019 sono stati aggiunti i seguenti commi:

- il nuovo comma *2-ter* affida le modalità di esercizio dell'opzione a un provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione in esame (2 marzo 2021);
- il comma *2-quater* esclude espressamente la possibilità di esercitare l'opzione in commento agli sportivi professionisti, i cui rapporti con le società sportive sono disciplinati dalla L. n. 91/1981.

5. PROROGA DELLA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE (art. 1, commi 1122 e 1123)

La Legge di Bilancio 2021 prevede la proroga per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni disciplinate dagli articoli 5 e 7 della L. n. 448/2001.

Anche per il 2021, quindi, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2021, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, *ex art. 67 comma, 1 lett. a) - c-bis* del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Per optare per questo regime, occorrerà che, entro il 30.6.2021:

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

La proroga in argomento prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica dell'11% sul valore di perizia del terreno o della partecipazione non quotata.

6. RIALLINEAMENTO DEI VALORI DELL'AVVIAMENTO E DELLE ALTRE ATTIVITÀ IMMATERIALI (art. 1, comma 83)

La Legge di Bilancio 2021 introduce alcune modifiche al regime di rivalutazione dei beni previsto dal Decreto "Agosto" (cfr. circolare di Studio n. 27/2020 § 9), nella parte in cui concede la facoltà di riallineamento dei valori civilistici e fiscali.

Più in dettaglio, il comma 83 dell'art. 1 della L. n. 178/2020 integra l'articolo 110 del D.L. n. 104/2020, con l'aggiunta del comma 8-bis, ad opera del quale è ampliato l'ambito oggettivo dell'istituto della "rivalutazione", prevedendo il riallineamento dei valori civilistici e fiscali, con prelievo sostitutivo al 3%, anche agli asset immateriali privi di autonomia giuridica, quali l'avviamento e gli altri oneri pluriennali.

La norma prevede infatti che *"Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applichino anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019"*. Stante l'espresso richiamo all'articolo 14 della Legge n. 342/2000, la modifica opera esclusivamente con riferimento alla possibilità di riconoscimento fiscale della "plusvalenza latente", corrispondente al differenziale tra valori contabili e quelli fiscali che può derivare, ad esempio, da pregresse operazioni straordinarie o da conferimenti avvenuti in regime di neutralità fiscale.

La suddetta norma consente di eliminare tale "differenziale" mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva con aliquota del 3% (in luogo delle percentuali ordinarie del 12% o del 16%), parametrata all'imponibile corrispondente al valore riconosciuto e provvedendo alla compilazione dell'opzione in dichiarazione.

Il versamento deve essere eseguito ratealmente alle seguenti scadenze:

- la prima rata, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2020 (30 giugno 2021, salvo proroghe);
- la seconda rata, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2021 (30 giugno 2022, salvo proroghe);
- la terza rata, entro la scadenza prevista per il versamento a saldo delle imposte sul reddito relative all'anno 2022 (30 giugno 2023, salvo proroghe).

7. COMPENSAZIONE DI CREDITI E DEBITI DI NATURA COMMERCIALE (art. 1, commi 227 – 229)

Viene prevista l'introduzione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di una piattaforma telematica che consente ai soggetti passivi IVA di poter compensare crediti e debiti derivanti da transazioni commerciali fra di essi intervenute, sulla base delle risultanze contenute nelle fatture elettroniche trasmesse mediante SdI.

Le amministrazioni pubbliche sono escluse dall'ambito applicativo della piattaforma multilaterale per le compensazioni.

Le modalità di attuazione e le condizioni di servizio saranno individuati con decreto del Ministro della Giustizia, di concerto con il MEF e il MISE, sentito il Garante per la privacy.

8. NOVITÀ IN TEMA DI “ESTEROMETRO” (art. 1, commi 1103 e 1104)

La Legge di Bilancio 2021 prevede che, con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, le fatture emesse e ricevute relative alle operazioni svolte con soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, sono trasmesse telematicamente utilizzando il SdI.

Con riferimento alle medesime operazioni:

- a) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;
- b) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Inoltre viene previsto che, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2022, per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere, si applica la sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura, entro il limite massimo di euro 400 mensili. La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di 200 euro per ciascun mese, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alle scadenze, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

9. DIVIETO DI EMISSIONE DI FATTURA ELETTRONICA PER PRESTAZIONI SANITARIE NEI CONFRONTI DELLE PERSONE FISICHE (art. 1, comma 1105)

Per l'anno 2021, così come per il 2019 e il 2020, è vietata l'emissione di fattura elettronica mediante SdI da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria con riferimento alle fatture i cui dati devono essere inviati al “Sistema TS” (art. 10-bis del D.L. n. 119/2018).

Per effetto dell'esplicito richiamo operato dall'art. 9-bis del D.L. n. 135/2018 all'art. 10-bis del D.L. n. 119/2018, tale divieto deve intendersi esteso anche ai soggetti che, pur non essendo tenuti all'invio dei dati al “Sistema TS”, effettuano prestazioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche.

10. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLE “LOCAZIONI BREVI” (art. 1, commi 595 – 597)

Modificando l'art. 4 del D.L. n. 50/2017 in tema di “locazioni brevi”, la Legge di Bilancio 2021 introduce una presunzione in base alla quale, a partire del periodo d'imposta 2021, il regime fiscale della cedolare secca è riconosciuto per le locazioni brevi “solo in caso di destinazione alla locazione breve di non più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta”. Nel caso in cui il proprietario destini alla locazione 5 appartamenti o più, l'attività di locazione, da chiunque svolta, si presume svolta in forma imprenditoriale.

Pertanto, dal periodo d'imposta relativo all'anno 2021, l'attività di locazione breve si presume svolta in forma imprenditoriale se il locatore destina a tal fine più di quattro appartamenti per ciascun periodo d'imposta.

In primo luogo, è possibile delimitare il campo oggettivo della norma alle sole "locazioni brevi", definite dall'art. 4 del D.L. n. 50/2017 come i "contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare".

Ne deriva che la presunzione di imprenditorialità opera solo con riferimento ai contratti di locazione breve, così come sopra definiti (includendo anche le fattispecie assimilate, ovvero la sublocazione e la locazione del comodatario), mentre non riguarda né le locazioni "ordinarie" né quelle "turistiche", per le quali la valutazione di imprenditorialità seguirà le regole "ordinarie".

Al riguardo, la distinzione tra "locazioni brevi" e "locazioni turistiche" potrebbe essere, per determinate fattispecie, alquanto sottile. Infatti ambedue sono caratterizzate da una durata limitata nel tempo, ma nel primo caso il limite è di 30 giorni, mentre nel secondo non vi sono termini normativi.

Dal punto di vista quantitativo, se ne può desumere che, ad esempio, la presunzione di imprenditorialità non possa scattare se Tizio, titolare di 5 immobili, ne loca uno con contratto abitativo 4+4 e concede gli altri 4 in locazione breve.

Invece, il soggetto che sia titolare di 5 immobili, i quali risultino locati, nel 2021, con contratti di locazione breve, sembra ricadere nella presunzione di imprenditorialità anche ove, per assurdo, gli immobili fossero stati locati per un fine settimana ciascuno (per un totale di 10 giorni nell'anno).

Un ulteriore problema è rappresentato dal testo normativo che, in luogo di fare riferimento alla situazione fattuale "ex post", quale l'esistenza di un contratto di "locazione breve", pare richiedere la verifica "ex ante", ovvero la "destinazione" del fabbricato a tale fine.

Un'interpretazione rigorosa di tale disposizione farebbe quindi scattare la presunzione di attività commerciale nel momento in cui il proprietario (o locatario/comodatario) destini gli immobili a tale fine, conferendo per esempio il mandato a un'agenzia, oppure li inserisca su una piattaforma on line, indipendentemente dalla stipula successiva del contratto.

La disposizione trova applicazione, per espressa previsione normativa, anche per i contratti stipulati tramite intermediari immobiliari, oppure soggetti che gestiscono portali telematici (come Airbnb, Booking.com o simili).

Banca dati delle locazioni

Viene istituita, presso il Ministero per i Beni e le Attività culturali e per il Turismo, la banca dati delle strutture ricettive, nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi, che va a sostituirsi alla "precedente" banca dati, istituita (dall'abrogato art. 13-*quater* co. 4 del D.L. n. 34/2019), presso il Ministero delle Politiche agricole alimentari, forestali e del turismo.

La banca dati raccoglie e ordina le informazioni inerenti alle strutture ricettive e agli immobili di cui sopra. Gli immobili e le strutture sono identificati mediante un codice da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza, fermo restando quanto stabilito in materia dalle leggi regionali.

L'attuazione della norma è demandata ad un decreto attuativo.

11. CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO PER LA RIDUZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE (art. 1, commi 381 – 384)

L'art. 1 comma 381 della Legge di Bilancio 2021 introduce, per l'anno 2021, un contributo a fondo perduto per il locatore di immobile (adibito ad abitazione principale dal conduttore), situato in un comune ad alta tensione abitativa, che riduce il canone di locazione.

Il contributo:

- è pari al 50% della riduzione del canone (la percentuale può essere rideterminata alla luce delle somme stanziare e delle domande presentate);
- è riconosciuto nel limite annuo di 1.200,00 euro per singolo locatore.

Per accedere al contributo, il locatore deve comunicare all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, la rinegoziazione del canone di locazione e ogni altra informazione utile ai fini dell'erogazione del contributo.

Le modalità applicative del contributo, la percentuale di riduzione del canone in base alle domande presentate, le modalità di monitoraggio delle comunicazioni all'Agenzia saranno determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

12. DEROGHE AL CODICE CIVILE IN MATERIA DI RICAPITALIZZAZIONE (art. 1, comma 266)

Per le perdite emerse negli esercizi "in corso alla data del 31 dicembre 2020", gli interventi prescritti dagli articoli 2446, 2447, 2482-bis e 2482-ter del Codice Civile potranno avvenire entro l'assemblea di approvazione del bilancio del quinto esercizio successivo (2025 per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare), previa distinta indicazione in Nota integrativa al fine di tenerle separate da eventuali perdite future non "coperte" dalla nuova disciplina.

Resta fermo, peraltro, l'obbligo di convocazione, senza indugio, dell'assemblea, sia nei casi contemplati dagli artt. 2446 e 2482-bis del Codice Civile, per dar conto della perdita di oltre un terzo del capitale, che nei casi previsti dagli artt. 2447 e 2482-ter del Codice Civile, per il rinvio della decisione di ricapitalizzazione immediata della società o, in alternativa, della sua trasformazione o scioglimento.

* * * * *

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

Dott. Alessandro Michetti

