

*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, 17 gennaio 2022

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

**CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 3/2022**

**LEGGE DI BILANCIO 2022 – PARTE PRIMA**

La presente circolare analizza le principali novità introdotte dalla L. 30.12.2021 n. 234 (c.d. “legge di bilancio 2022”), entrata in vigore l’1.1.2022 e pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 310, S.O. n. 49, del 31.12.2021.

**NOVITA’ IN TEMA DI IRPEF ED IRAP**

\* \* \* \* \*

**I. RIFORMA DELL’IRPEF**

Viene prevista una riforma dell’IRPEF allo scopo di ridurre il c.d. “cuneo fiscale” e l’imposizione fiscale, che prevede:

- la rimodulazione degli scaglioni di reddito imponibile e delle aliquote applicabili, di cui all’art. 11 comma 1 del TUIR;
- la modifica delle detrazioni d’imposta per tipologie reddituali, di cui all’art. 13 del TUIR;
- la modifica del “trattamento integrativo della retribuzione”.

**Nuovi scaglioni di reddito imponibile e aliquote IRPEF**

Ai sensi del nuovo art. 11 comma 1 del TUIR, le aliquote IRPEF si riducono da 5 a 4, così articolate:

- fino a 15.000 euro: aliquota 23%;
- oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro: aliquota 25%;
- oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro: aliquota 35%;
- oltre 50.000 euro: aliquota 43%.

In precedenza, invece, le aliquote IRPEF erano così articolate:

- fino a 15.000 euro: aliquota 23%;
- oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro: aliquota 27%;
- oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro: aliquota 38%;
- oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro: aliquota 41%;
- oltre 75.000 euro: aliquota 43%.

### **Modifiche alle detrazioni d'imposta per tipologie reddituali**

Vengono modificate le detrazioni d'imposta per tipologie reddituali, di cui all'art. 13 del TUIR, mantenendo la precedente suddivisione relativa:

- ai redditi di lavoro dipendente (escluse le pensioni) e ad alcuni redditi assimilati;
- ai redditi derivanti da pensioni;
- ai redditi derivanti dagli assegni periodici percepiti dal coniuge separato o divorziato;
- agli altri redditi assimilati al lavoro dipendente, ai redditi di lavoro autonomo, ai redditi d'impresa minore e ad alcuni redditi diversi.

Anche le nuove detrazioni d'imposta sono generalmente parametrare al reddito complessivo del contribuente e non spettano più in caso di reddito complessivo superiore a 50.000 euro.

Sono però previsti incrementi delle detrazioni spettanti, con l'indicata finalità di ridurre l'imposizione gravante sui contribuenti titolari delle previste categorie reddituali, con un'incidenza maggiore per i redditi medio-bassi.

A seguito della suddetta revisione delle detrazioni d'imposta, viene abrogata l'ulteriore detrazione IRPEF prevista dall'art. 2 del DL 3/2020 a favore dei titolari di redditi di lavoro dipendente (esclusi i pensionati) e di alcuni redditi assimilati, con un reddito complessivo superiore a 28.000 euro e fino a 40.000 euro, che è stata di fatto "assorbita" dalla nuova disciplina.

### **Modifiche al "trattamento integrativo della retribuzione"**

A seguito della suddetta riforma dell'IRPEF, viene modificata la disciplina del "trattamento integrativo della retribuzione" previsto dall'art. 1 del DL 3/2020 a favore dei titolari di redditi di lavoro dipendente (esclusi i pensionati) e di alcuni redditi assimilati (c.d. "bonus di 100 euro al mese").

Il limite di reddito complessivo per poter beneficiare del "trattamento integrativo della retribuzione" viene ridotto, in generale, da 28.000 euro a 15.000 euro.

Per i contribuenti con un reddito complessivo superiore a 15.000 ma non a 28.000 euro, viene invece introdotta una particolare "clausola di salvaguardia" al fine di tutelare situazioni di "incapienza"; il "trattamento integrativo della retribuzione" viene infatti riconosciuto per un ammontare:

- determinato in misura pari alla differenza tra la somma di determinate detrazioni d'imposta e l'IRPEF lorda;
- comunque non superiore a 1.200 euro annui.

### **Decorrenza delle nuove disposizioni**

Le nuove disposizioni in materia di IRPEF entrano in vigore l'1.1.2022 e si applicano quindi a decorrere dal periodo d'imposta 2022 (modello 730/2023 o REDDITI PF 2023).

Per il periodo d'imposta 2021 (modello 730/2022 o REDDITI PF 2022) restano applicabili le precedenti disposizioni.

### **Effettuazione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati**

Le nuove disposizioni in materia di IRPEF sono già applicabili in sede di effettuazione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati relativi al periodo d'imposta 2022, ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR 600/1973.

### **Compensazioni a favore delle Regioni a statuto speciale e Province autonome**

A seguito della suddetta riforma dell'IRPEF, a favore delle Regioni a statuto speciale (Valle d'Aosta, Friuli-Venezia Giulia, Sicilia e Sardegna) e delle Province autonome di Trento e Bolzano, viene previsto un trasferimento a titolo di compensazione della riduzione del gettito riguardante la compartecipazione all'IRPEF.

## **2. ADDIZIONALE REGIONALE IRPEF (ALIQUOTE 2022) DIFFERIMENTO TERMINE DI APPROVAZIONE**

Al fine di consentire alle Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano di "recepire" la nuova articolazione degli scaglioni di reddito prevista ai fini IRPEF, viene differito:

- al 31.3.2022 il termine previsto per l'approvazione delle aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF per l'anno 2022;
- al 13.5.2022 il termine per la trasmissione al Ministero dell'Economia e delle Finanze dei dati contenuti nei provvedimenti di variazione delle addizionali regionali all'IRPEF, al fine della pubblicazione sul sito del Dipartimento delle Finanze.

## **3. ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF (ALIQUOTE 2022) DIFFERIMENTO TERMINE DI APPROVAZIONE**

Al fine di consentire ai Comuni di "recepire" la nuova articolazione degli scaglioni di reddito prevista ai fini IRPEF, l'approvazione delle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF per l'anno 2022 può avvenire:

- entro il 31.3.2022;
- oppure, in caso di scadenza successiva, entro il termine di approvazione del bilancio di previsione.

## **4. ADDIZIONALE COMUNALE IRPEF - INCREMENTO PER IL RIPIANAMENTO DEL DISAVANZO DEI COMUNI CAPOLUOGO DI CITTA' METROPOLITANA**

Ai Comuni capoluogo di città metropolitana, con un disavanzo procapite superiore a euro 700, viene riconosciuto un contributo per il periodo 2022-2042, la cui erogazione è subordinata alla sottoscrizione, entro il 15.2.2022, di un Accordo per il ripianamento del disavanzo e per il rilancio degli investimenti. Attraverso tale Accordo il Comune si impegna ad assicurare risorse proprie da destinare al ripianamento del disavanzo e al rimborso dei debiti finanziari.

Una delle misure previste a tale fine è l'istituzione di un incremento dell'addizionale comunale all'IRPEF, anche in misura superiore al limite massimo dello 0,8%, senza che sia previsto un "tetto" a tale incremento.

## **5. ESCLUSIONE DA IRAP DI IMPRENDITORI, ARTISTI E PROFESSIONISTI**

Dal 2022, l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti:

- attività commerciali (ex art. 3 comma 1 lett. b) del D.Lgs. 446/1997);
- arti e professioni (ex art. 3 comma 1 lett. c) del D.Lgs. 446/1997).

### **Professionisti e imprenditori già esclusi da IRAP**

Già prima del 2022, risultavano esclusi da IRAP i professionisti e i “piccoli” imprenditori che, in alternativa:

- si avvalevano del regime forfetario ex L. 190/2014 o di quello di vantaggio ex DL 98/2011;
- erano privi di autonoma organizzazione (ex art. 2 del D.Lgs. 446/97), secondo la nozione delineata nel corso degli anni dalla giurisprudenza di legittimità e di merito (o, per i medici convenzionati con strutture ospedaliere, dall'art. 1 comma 1-bis del DLgs. 446/97).

### **Contribuenti che rimangono soggetti ad IRAP dal 2022**

Sulla base delle modifiche introdotte continuano ad essere soggetti ad IRAP:

- le società di capitali, le società cooperative, le società europee di cui al regolamento CE 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento CE 1435/2003 (art. 3 comma 1 lett. a) del D.Lgs. 446/97);
- gli enti commerciali, ivi inclusi i trust, esercenti in via esclusiva o principale attività commerciali (art. 3 comma 1 lett. a) del DLgs. 446/97);
- le s.n.c., le s.a.s. e le società ad esse equiparate (art. 3 co. 1 lett. b) del DLgs. 446/1997);
- le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, quali gli studi associati e le associazioni professionali (art. 3 comma 1 lett. c) del DLgs. 446/97);
- enti privati non commerciali, ivi inclusi i trust non esercenti attività commerciali (art. 3 comma 1 lett. e) del DLgs. 446/97);
- stabili organizzazioni, basi fisse o uffici di soggetti non residenti (art. 3 comma 1 lett. e) del DLgs. 446/97);
- Amministrazioni Pubbliche, Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e organi legislativi delle Regioni a statuto speciale (art. 3 comma 1 lett. e-bis) del D.Lgs. 446/97).

### **Ultimi adempimenti relativi al 2021**

Se soggette ad IRAP nel 2021, nel 2022 le persone fisiche esercenti attività d'impresa ed arti e professioni dovranno ancora:

- presentare la dichiarazione IRAP 2022 (relativa al 2021) entro il 30.11.2022;
- versare il saldo IRAP (relativo al 2021) entro il 30.6.2022 (ovvero entro il 22.8.2022, con la maggiorazione dello 0,4%).

## **NOVITA' IN TEMA DI DETRAZIONI E BONUS EDILIZI**

\* \* \* \* \*

## **6. DETRAZIONE IRPEF PER GIOVANI INQUILINI**

Viene modificata la disciplina della detrazione IRPEF, di cui all'art. 16 comma 1-ter del TUIR, spettante a

favore dei giovani conduttori che stipulino un contratto di locazione ai sensi della L. 9.12.98 n. 431, in relazione all'unità immobiliare da destinare a propria abitazione principale.

### **Ambito soggettivo**

L'agevolazione riguarda i giovani:

- di età compresa fra i 20 e i 31 anni non compiuti;
- con un reddito complessivo non superiore a 15.493,71 euro.

### **Durata e condizioni**

Dall'1.1.2022, la detrazione spetta:

- per i primi 4 anni di durata contrattuale (fino al 31.12.2021 gli anni erano 3);
- a condizione che l'abitazione locata sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati.

### **Determinazione della detrazione**

Dall'1.1.2022, la detrazione IRPEF spettante è pari a:

- euro 991,60,
- ovvero, se superiore, al 20% dell'ammontare del canone di locazione e comunque entro il limite massimo di euro 2.000 di detrazione.

La detrazione è rapportata al periodo dell'anno durante il quale l'unità immobiliare locata è adibita ad abitazione principale.

## **7. INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO – PROROGA**

Viene prorogata, con riferimento alle spese sostenute fino al 31.12.2024, la detrazione IRPEF del 50% per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis, comma 1, del TUIR, nel limite massimo di spesa di euro 96.000 per unità immobiliare.

Rimangono ferme le ulteriori disposizioni contenute nel citato art. 16-bis del TUIR.

## **8. INTERVENTI ANTISISMICI (SISMABONUS) – PROROGA**

Viene prorogato, con riguardo alle spese sostenute entro il 31.12.2024, il sisma bonus, di cui ai commi 1-bis e seguenti dell'art. 16 del DL 63/2013, con riguardo a tutte le tipologie di detrazioni per interventi (50%, 70-80% e 75-85%), così come il c.d. "sisma- bonus acquisti" spettante agli acquirenti degli immobili di cui al comma 1-septies.

## **9. PROROGA DETRAZIONE BONUS MOBILI**

Viene prorogato, con riferimento alle spese sostenute negli anni 2022, 2023 e 2024, il c.d. "bonus mobili" (art. 16 comma 2 del DL 63/2013).

Per le spese sostenute nel 2022 rilevano a tal fine gli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati dall'1.1.2021.

Il limite massimo di spesa detraibile è pari a:

- euro 10.000, per le spese sostenute nel 2022;

- euro 5.000, per le spese sostenute nel 2023 o 2024.

### **10. INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI – PROROGA**

Viene prorogata alle spese sostenute fino al 31.12.2024 la detrazione IRPEF/IRES spettante in relazione agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti di cui ai commi 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e all'art. 14 del DL 63/2013.

In generale, quindi, la detrazione spetta nella misura del 65% per le spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2024. Si ricorda al riguardo che, dall'1.1.2018, per alcune tipologie di interventi l'aliquota della detrazione spettante è ridotta al 50%.

Per gli interventi sulle parti comuni degli edifici, sono prorogate fino al 31.12.2024, altresì, le detrazioni del 70-75% del c.d. "ecobonus parti comuni", ivi comprese le detrazioni 80-85% previste dal comma 2-quater I dell'art. 14 del DL 63/2013, laddove, sempre per gli interventi relativi alle parti comuni dell'edificio, si preferisca applicare congiuntamente, anziché separatamente, l'ecobonus e il sismabonus.

### **11. SUPERBONUS 110% - PROROGA ED ALTRE NOVITA'**

Per quanto concerne il superbonus, stante un termine finale "generale" fissato al 30.6.2022, la riformulazione del comma 8-bis dell'art. 119 del DL 34/2020 amplia il predetto termine finale sino:

- al 31.12.2025 (con aliquota del 110% sino al 31.12.2023, del 70% per le spese sostenute nel 2024 e del 65% per le spese sostenute nel 2025), per gli interventi effettuati da condomini, oppure da persone fisiche che possiedono per intero l'edificio oggetto degli interventi (il quale può essere composto al massimo da quattro unità immobiliari); da persone fisiche, su unità immobiliari site all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio interamente posseduto oggetto degli interventi di cui al punto precedente (c.d. "interventi trainati"); da ONLUS, organizzazioni di volontariato o associazioni di promozione sociale;
- al 31.12.2023, per gli interventi effettuati da IACP ed "enti equivalenti" (compresi quelli effettuati da persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio) e dalle cooperative edilizie a proprietà indivisa, a condizione che alla data del 30.6.2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo;
- al 31.12.2022, per gli interventi effettuati da persone fisiche su edifici unifamiliari, unità immobiliari "indipendenti e autonome", o comunque unità immobiliari non ubicate in edifici sulle cui parti comuni si stanno effettuando interventi "trainanti" ai fini del superbonus, a condizione che alla data del 30.6.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

Fra le principali modifiche alla disciplina del superbonus 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, si segnala:

- la previsione della obbligatorietà del visto di conformità, di cui al comma 11 dell'art. 119, anche nel caso di fruizione del superbonus nella naturale configurazione di detrazione fiscale posta a scomputo dell'imposta lorda in dichiarazione dei redditi, salvo il caso in cui la dichiarazione venga presentata dal contribuente sulla base di quella "precompilata" dall'Agenzia delle Entrate, oppure per il tramite del sostituto di imposta che gli presta assistenza fiscale;
- l'introduzione, nel corpo del comma 13-bis dell'art. 119, di un rinvio ad apposito decreto del Ministro della

Transizione ecologica, da emanarsi entro il 9.2.2022, al quale è demandato il compito di stabilire, “per talune tipologie di beni”, i valori massimi stabiliti ai fini dell’attestabilità della congruità delle spese sostenute;

- la specificazione, sempre nell’ambito del corpo del comma 13-bis dell’art. 119, che i prezzi individuati dal DM 6.8.2020 “Requisiti” (ossia i prezzi regionali e i prezzi DEI) possono essere applicati anche ai fini del rilascio dell’attestazione di congruità sulle spese sostenute per interventi di riduzione del rischio sismico (agevolate con il superbonus o il “semplice” sismabonus), nonché per quelle sostenute per interventi di rifacimento delle facciate esterne (agevolate con il bonus facciate) e per quelle sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio (agevolate con la detrazione IRPEF 50%).

### **12. PROROGA BONUS FACCIATE**

La detrazione fiscale per gli interventi di rifacimento delle facciate degli immobili (c.d. “bonus facciate”), di cui all’art. 1 commi 219 - 223 della L. 160/2019, è prorogata anche alle spese sostenute nell’anno 2022, ma con una riduzione dell’aliquota dal 90% al 60%.

### **13. PROROGA BONUS VERDE**

È prorogato anche per gli anni dal 2022 al 2024 il c.d. “bonus verde” di cui ai commi 12 - 15 dell’art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205. La detrazione IRPEF del 36%, pertanto:

- spetta per le spese documentate, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti dall’1.1.2018 al 31.12.2024;
- fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo.

### **14. BONUS COLONNINE DI RICARICA DEI VEICOLI ELETTRICI**

Per il bonus colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, di cui all’art. 16-ter del DL 63/2013, non è prevista alcuna proroga del termine finale. Di conseguenza, per le spese sostenute dopo il 31.12.2021 sarà possibile fruire del relativo bonus edilizio soltanto se sussisteranno i presupposti per considerare l’intervento “trainato” nel superbonus 110%, ai sensi del co. 8 dell’art. 119 del DL 34/2020.

### **15. OPZIONE PER LA CESSIONE DEL CREDITO O PER LO SCONTO SUL CORRISPETTIVO**

Con riguardo alla disciplina delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito, che possono essere esercitate in relazione ai bonus edilizi, ai sensi dell’art. 121 del DL 34/2020, la legge di bilancio 2022:

- proroga la finestra temporale di operatività della disciplina delle opzioni, in parallelo alla proroga dei bonus edilizi stessi;
- amplia il novero delle detrazioni “edilizie” per le quali è possibile esercitare le predette opzioni (si inserisce la nuova detrazione per le barriere architettoniche e quella spettante per la realizzazione di box auto pertinenziali);
- generalizza, salvo che per taluni interventi c.d. “minori” (interventi classificati come attività di edilizia libera

e interventi di importo complessivo non superiore a euro 10.000, fatta eccezione per quelli che beneficiano del c.d. “bonus facciate”), l’obbligo di accompagnare l’esercizio dell’opzione con una attestazione di congruità delle spese e un visto di conformità dei dati della documentazione che attesta la spettanza del beneficio;

- comprende, tra le spese detraibili, quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità dei dati e dell’attestazione di congruità delle spese oggetto delle opzioni.

### **16. NUOVA DETRAZIONE PER LE BARRIERE ARCHITETTONICHE**

Viene introdotto un bonus edilizio dedicato agli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche. La detrazione, in particolare:

- spetta nella misura del 75%;
- spetta per le spese documentate sostenute dall’1.1.2022 al 31.12.2022;
- deve essere ripartita in cinque rate di pari importo.

L’importo massimo di spesa detraibile varia in funzione della tipologia di immobile nel quale vengono effettuati gli interventi.

Anche per questo nuovo bonus edilizio è possibile optare per la cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo di cui all’art. 121 comma 2 del DL 34/2020.

### **NOVITA’ IN TEMA DI IMPOSTE DIRETTE**

\* \* \* \* \*

### **17. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI E DEL RIALLINEAMENTO DEI VALORI**

Con apposite modifiche all’art. 110 del DL 104/2020 è stato stabilito che:

- con riferimento ai maggiori valori imputati ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis dello stesso art. 110 alle attività immateriali ammortizzabili, ai sensi dell’art. 103 del TUIR, per diciottesimi, la deduzione è effettuata in misura non superiore a un cinquantesimo (nuovo art. 110 comma 8-ter);
- può, però, essere mantenuto l’ammortamento per diciottesimi, ma solo dietro il versamento dell’imposta sostitutiva prevista dall’art. 176 comma 2-ter del TUIR (a scaglioni dal 12% al 16%), al netto dell’imposta sostitutiva del 3% pagata per la rivalutazione o per il riallineamento (nuovo art. 110 comma 8-quater).

Quale terza alternativa, è possibile revocare, anche parzialmente, la disciplina fiscale dell’art. 110 del DL 104/2020, con modalità e termini che verranno stabiliti da un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate. In questo caso, all’impresa competono il rimborso o la compensazione dell’imposta sostitutiva pagata (art. 1 comma 624 della L. 30.12.2021 n. 234).

#### **Ambito oggettivo**

Il nuovo art. 110 comma 8-ter del DL 104/2020 circoscrive la sua operatività sia a livello di operazioni “prodromiche”, sia a livello di beni.

Per quanto riguarda il primo aspetto, il differimento a 50 anni dell’ammortamento fiscale opera per i valori che derivano dalle seguenti operazioni:

- rivalutazione dei beni dei soggetti non IFRS (art. 110 comma 4 del DL 104/2020);



- riallineamento per i soggetti IFRS (art. 110 comma 8 del DL 104/2020);
- riallineamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali (art. 110 comma 8-bis del DL 104/2020).

Dal punto di vista dei beni interessati, le nuove limitazioni riguardano le “*attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del testo unico delle imposte sui redditi, sono deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo o del valore*”. Il riferimento dovrebbe, quindi, andare:

- ai marchi d'impresa (art. 103 comma 1 ultimo periodo del TUIR);
- all'avviamento (art. 103 comma 3 del TUIR).

Non vi rientrano, invece, a titolo esemplificativo:

- i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno;
- i brevetti;
- il know how;
- il software;
- i diritti di concessione;
- i diritti di utilizzo delle prestazioni sportive dei calciatori.

Dovrebbero, invece, sottostare alle nuove limitazioni i beni immateriali a vita utile indefinita che, secondo i principi contabili internazionali, non sono soggetti ad ammortamento, ma ad “*impairment test*”.

### **Minusvalenze**

Il nuovo art. 110 comma 8-ter del DL 104/2020 prevede un meccanismo a seguito del quale, in presenza di operazioni realizzative, il periodo cinquantennale di deduzione è “traslato” sulle minusvalenze. Più precisamente, nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore o, ancora, di eliminazione dal complesso produttivo:

- la minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo del maggior valore imputato a seguito della rivalutazione (oppure oggetto di riallineamento), in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento come rideterminato in virtù delle nuove disposizioni;
- per l'eventuale soggetto avente causa la quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile di tale maggior valore, al netto dell'eventuale minusvalenza dedotta dal dante causa, è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento.

Come precisato dalla Relazione al Disegno di Legge di bilancio 2022, la disposizione è volta a specificare che il regime di deduzione cinquantennale delle componenti negative non viene meno se il soggetto perde la disponibilità del bene rivalutato o riallineato, ovvero non presenti più in bilancio il costo relativo all'attività immateriale.

La norma interessa il solo caso in cui l'impresa rimanga “inerte” e accetti, quindi, l'allungamento a 50 anni del periodo di ammortamento fiscale (e non, quindi, le altre due casistiche, riferite al pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva di cui all'art. 176 comma 2-ter del TUIR e alla rinuncia agli effetti della rivalutazione).

### **Decorrenza**

A norma dell'art. 1 comma 623 della L. 30.12.2021 n. 234, le disposizioni dell'art. 110 comma 8-ter e 8-quater

del DL 104/2020 (quindi, l'estensione del periodo di ammortamento fiscale a 50 anni, o il mantenimento del periodo di ammortamento a 18 anni dietro il pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva) hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione o il riallineamento sono stati eseguiti (quindi, dal 2021, in deroga all'art. 3 della L. 212/2000, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

### **18.SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI – ESTENSIONE AL BILANCIO 2021**

Viene esteso anche ai bilanci relativi all'esercizio 2021 il regime derogatorio di cui all'art. 60 commi 7-bis e seguenti del DL 104/2020 convertito nella Legge 126/2020, che ha consentito di sospendere gli ammortamenti nei bilanci relativi all'esercizio 2020.

In particolare, tale disposizione, nell'ambito delle misure volte al sostegno delle imprese e al rilancio dell'economia in conseguenza all'emergenza epidemiologica da COVID-19, aveva previsto che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso al 15.8.2020 (e, quindi, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, in relazione ai bilanci 2020), potevano, anche in deroga all'art. 2426 comma 1 n. 2 del Codice Civile, non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

Lo stesso legislatore stabiliva che la misura avrebbe potuto essere estesa, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS CoV-2, agli esercizi successivi con decreto del MEF.

La legge di bilancio 2022 sostituisce tale ultima disposizione, stabilendo che, per la motivazione evidenziata, la misura è estesa all'esercizio successivo (e, quindi, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, in relazione ai bilanci 2021), per i soli soggetti che, nell'esercizio in corso al 15.8.2020, “non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali”. Per effetto della modifica normativa non risulta, quindi, più prevista l'emanazione del decreto ministeriale.

Resta fermo che:

- i soggetti che si avvalgono della norma derogatoria destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata (art. 60 comma 7-ter del DL 104/2020 convertito);
- sono previsti specifici obblighi di informativa in Nota integrativa (art. 60 comma 7-quater del DL 104/2020 convertito nella Legge 126/2020);
- per i soggetti che si avvalgono della deroga, la deduzione della quota di ammortamento non effettuata è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis e 103 del TUIR, a prescindere dall'imputazione a Conto economico. Analoga previsione opera ai fini IRAP (art. 60 comma 7-quinquies del DL 104/2020 convertito nella Legge 126/2020).

#### **Profili critici**

In base alla formulazione letterale della norma, la sospensione dell'ammortamento nel 2021 sembrerebbe potersi applicare soltanto ai soggetti che, per effetto della deroga, hanno sospeso l'intera quota di ammortamento nel bilancio 2020, mentre sembrerebbe preclusa ai soggetti che hanno sospeso soltanto una

parte della quota di ammortamento.

Tali ultimi soggetti non potrebbero, quindi, fare ricorso alla sospensione (né totale, né parziale) in relazione al bilancio 2021.

Sotto altro profilo, la proroga impone un coordinamento, in via interpretativa, con le modalità di recupero delle quote sospese previste dall'art. 60 comma 7-bis del DL 104/2020 convertito nella Legge 126/2020, ai sensi del quale *“la quota di ammortamento non effettuata ... è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno”*.

A ben vedere, dalle indicazioni fornite dall'OIC si desume che, per determinare le quote di ammortamento degli esercizi successivi alla sospensione, occorre, in primo luogo, rideterminare la vita utile del bene e, poi, suddividere il valore netto contabile per la vita utile residua aggiornata. In ogni caso, deve essere salvaguardata la sistematicità dell'ammortamento.

### **19.DOCENTI E RICERCATORI – PROLUNGAMENTO DELLA DURATA DEL REGIME AGEVOLATO**

Viene introdotta la facoltà, per i docenti e ricercatori trasferitisi in Italia prima del 2020, di prolungare la durata del regime agevolativo di cui all'art. 44 del DL 78/2010, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato, in presenza di specifiche condizioni.

Prima della modifica legislativa in commento, la durata del regime agevolativo per i soggetti trasferitisi fino al 2019 era pari a 4 anni.

La nuova disposizione ammette, anche per tali soggetti, la facoltà di estendere la durata del regime a 8, 11 e 13 anni, nel rispetto di condizioni legate al numero di figli minorenni o all'acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, così come già previsto dall'art. 44 comma 3-ter del DL 78/2010 per i docenti e ricercatori trasferitisi in Italia dal 2020.

#### **Condizioni per l'accesso al beneficio**

Per accedere ai benefici in esame, i soggetti interessati:

- devono essere stati iscritti all'AIRE o, alternativamente, essere cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
- devono avere trasferito la residenza prima del 2020;
- devono già essere beneficiari, alla data del 31.12.2019, delle agevolazioni per docenti e ricercatori di cui all'art. 44 del DL 78/2010.

#### **Imposta “di ingresso”**

L'estensione temporale del periodo agevolato non è gratuita, ma soggetta ad un onere una *tantum*, quantificato nel 10% o nel 5%, che si calcola sui redditi “oggetto dell'agevolazione” nel periodo precedente a quello in cui è effettuata l'opzione.

#### **Disposizioni attuative**

Si demanda ad apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate la definizione delle disposizioni attuative.

### **20.NUOVE CARATTERISTICHE DELLE SIINQ**

Si modificano le condizioni che consentono di applicare il regime speciale previsto per le SIINQ (società di

investimento immobiliare quotate) alle c.d. “SIINQ” (Società di Investimento Immobiliare Non Quotate).

La modifica in argomento si applica a partire dall’1.1.2022, ossia dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2022.

### **Nuove caratteristiche delle SIINQ**

Secondo la nuova disposizione, il regime speciale delle SIIQ può essere esteso, in presenza di opzione congiunta, alle società per azioni, alle società in accomandita per azioni e alle società a responsabilità limitata, a condizione che il relativo capitale sociale non sia inferiore a 50.000 euro *ex art.* 2327 del Codice Civile, che non siano quotate, che siano residenti nel territorio dello Stato e che svolgano anch’esse attività di locazione immobiliare in via prevalente.

Oltre a questo, occorre che alternativamente:

- una SIIQ o SIINQ possieda più del 50% dei diritti di voto nell’assemblea ordinaria e del 50% dei diritti di partecipazione agli utili;
- ovvero almeno una SIIQ o SIINQ e una o più altre SIIQ o SIINQ o FIA immobiliare di cui all’art. 12 del DM 5.3.2015 n. 30 il cui patrimonio è investito almeno per l’80% in immobili destinati alla locazione, ovvero in partecipazioni in SIIQ o SIINQ o altri FIA immobiliari che investono negli stessi beni o diritti nelle stesse proporzioni, congiuntamente ne possiedano il 100% della partecipazione al capitale sociale, nonché dei diritti di voto nell’assemblea ordinaria e dei diritti di partecipazione agli utili, a condizione che la SIIQ o SIINQ o le SIIQ o SIINQ partecipanti possiedano almeno il 50% dei diritti di voto nell’assemblea ordinaria e di partecipazioni agli utili.

### **21.POTENZIAMENTO DEGLI INVESTIMENTI IN PIR**

Vengono modificati i limiti dell’entità dell’investimento in PIR, prevedendo che dal 2022 gli investitori non possano superare il limite di 40.000 euro annui (prima era euro 30.000 annui) e il limite di 200.000 euro complessivamente (prima era euro 150.000).

La disposizione in esame aumenta i limiti applicabili ai PIR costituiti fino al 31.12.2019.

#### **Esclusione dei limiti previsti per i PIR ordinari ai c.d. “PIR alternativi”**

In merito ai c.d. “PIR alternativi” *ex art.* 13-bis del DL 26.10.2019 n. 124 (conv. nella L. 157/2019), viene prevista l’esclusione dei limiti all’investimento di cui all’art. 1 comma 112 della L. 11.12.2016 n. 232.

I vincoli disciplinati da questa norma e che risultano esclusi sono:

- quello per il quale ciascuna persona fisica può essere titolare di un solo PIR “ordinario” e di un solo PIR “alternativo”;
- che ciascun PIR non possa avere più di un titolare.

#### **Credito di imposta per le minusvalenze relative ai PIR**

Viene prorogato per l’anno 2022 la disciplina del credito d’imposta per le minusvalenze realizzate nei c.d. “PIR PMI”, rimodulandone l’ammontare e il termine di utilizzabilità.

In sostanza, viene introdotto il comma 225-bis nell’art. 1 della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021), secondo il quale:

- si proroga il credito d’imposta sulle minusvalenze e sui differenziali negativi anche in relazione agli

investimenti in PIR effettuati entro il 31.12.2022;

- in relazione agli investimenti effettuati a decorrere dall'1.1.2022, tale credito d'imposta non può eccedere il 10% delle somme investite negli strumenti finanziari qualificati e può essere utilizzabile in 15 quote annuali di pari importo.

## **22. COMPENSI EROGATI DA ENTI SPORTIVI OPERANTI NELLA PROVINCIA AUTONOMA DI BOLZANO**

Viene integrata l'elencazione riportata all'art. 67 comma 1 lett. m) del TUIR relativa agli enti che erogano, nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, somme qualificabili in capo ai percettori come redditi diversi. In aggiunta al CONI, alla Società Sport e salute spa, alle Federazioni sportive nazionali, ecc., sono inseriti anche gli enti VSS (Verband der Südtiroler Sportvereine - Federazione delle associazioni sportive della Provincia autonoma di Bolzano) e USSA (Unione delle società sportive altoatesine) operanti prevalentemente nella provincia autonoma di Bolzano.

## **23. FEDERAZIONI SPORTIVE NAZIONALI**

Per le Federazioni Sportive Nazionali riconosciute dal CONI, si prevede che gli utili derivanti dall'esercizio di attività commerciali non concorrono:

- al reddito imponibile IRES;
- al valore della produzione rilevante ai fini IRAP.

Questo beneficio viene riconosciuto a condizione che in ciascun anno le Federazioni Sportive Nazionali destinino almeno il 20% degli utili in argomento allo sviluppo, diretto o per il tramite dei soggetti componenti le medesime Federazioni, delle infrastrutture sportive, dei settori giovanili e della pratica sportiva dei soggetti con disabilità.

In via sperimentale, l'agevolazione si applica per gli anni 2022, 2023 e 2024.

### **Rendicontazione dei costi**


Per beneficiare dell'esclusione da tassazione degli utili, è necessario che le Federazioni Sportive Nazionali producano una rendicontazione dei costi sostenuti per lo sviluppo delle infrastrutture destinate ai settori giovanili e ai soggetti con disabilità e che sempre i medesimi costi siano certificati dagli organi di controllo interno delle stesse o dalle società di revisione da queste incaricate per la certificazione dei bilanci, entro il terzo anno successivo a quello di riferimento.

### **Autorizzazione della Commissione europea**

Il regime fiscale agevolato introdotto dalla legge di bilancio 2022 è subordinato all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'art. 108 del TFUE.

\* \* \* \* \*

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

  
Dott. Alessandro Michetti