



**Carlo Cecchi**

Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

**Filippo Rosi**

Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

**Elena Mannelli**

Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

Prato, 3 giugno 2021

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

=====

**Circolare n. 17/2021**

**Oggetto: emergenza epidemiologica da Coronavirus - D.L. 73/2021  
(cosiddetto decreto "Sostegni-bis") - principali novità in materia  
fiscale e di agevolazioni**

Con il D.L. 73/2021 (cosiddetto decreto "Sostegni-bis"), pubblicato sulla *G.U.* n. 123 del 25.5.2021, sono state emanate ulteriori misure urgenti per imprese, operatori economici, lavoratori e famiglie a causa dell'emergenza

Il D.L. 73/2021 è entrato in vigore il 26.5.2021, giorno successivo alla sua pubblicazione. Tuttavia, per numerose disposizioni sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito, si riepilogano le principali novità contenute nel D.L. 73/2021 in materia fiscale e di agevolazioni.

Il D.L. 73/2021 è in corso di conversione in legge e le relative disposizioni sono quindi suscettibili di modifiche ed integrazioni.

### Contributo a fondo perduto

L'art. 1 del D.L. 73/2021 prevede un nuovo contributo a fondo perduto per i soggetti titolari di partita IVA, articolato sostanzialmente in tre componenti:

- un contributo “automatico” pari a quello dell'art. 1 del D.L. 41/2021 (“Sostegni”);
- se più conveniente, un contributo “alternativo” calcolato su un diverso periodo di riferimento;
- un ulteriore contributo, con finalità perequativa, legato al risultato economico d'esercizio.

### Contributo “automatico”

Il contributo “automatico” è riconosciuto ai soggetti che:

- hanno la partita IVA attiva al 26.5.2021 (data di entrata in vigore del D.L. 73/2021);
- hanno presentato l'istanza e ottenuto il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 del D.L. 41/2021 (e che non abbiano indebitamente percepito o che non abbiano restituito tale contributo).

Il nuovo contributo:

- spetta in misura pari a quello già riconosciuto dall'art. 1 del D.L. 41/2021;
- è corrisposto dall'Agenzia delle Entrate con la stessa modalità scelta per il precedente (accredito diretto o credito d'imposta da utilizzare in compensazione nel modello F24), senza necessità di presentare alcuna istanza.

## Contributo “alternativo”

In alternativa al contributo automatico, è possibile beneficiare di un contributo calcolato su un differente periodo temporale.

Tale contributo spetta ai soggetti che svolgono attività d’impresa, arte o professione (o producono reddito agrario), titolari di partita IVA (attiva al 26.5.2021), residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che:

- i ricavi/compensi 2019 non siano superiori a 10 milioni di euro;
- l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dall’1.4.2020 al 31.3.2021 sia inferiore almeno del 30% rispetto all’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dall’1.4.2019 al 31.3.2020.

Per i soggetti che hanno beneficiato del contributo di cui all’art. 1 del D.L. 41/2021, l’ammontare del contributo è determinato applicando alla differenza tra l’ammontare medio mensile del fatturato/ corrispettivi del periodo 1.4.2020-31.3.2021 e quello relativo al periodo 1.4.2019-31.3.2020 le seguenti percentuali:

- 60%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 non superiori a 100.000,00 euro;
- 50%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 100.000,00 e 400.000,00 euro;
- 40%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 400.000,00 e 1 milione di euro;
- 30%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 1 e 5 milioni di euro;
- 20%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 5 e 10 milioni di euro.

Per i soggetti che non hanno beneficiato del contributo di cui all’art. 1 del D.L. 41/2021, l’ammontare del contributo è determinato applicando alla suddetta differenza le seguenti percentuali:

- 90%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 non superiori a 100.000,00 euro;
- 70%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 100.000,00 e 400.000,00 euro;
- 50%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 400.000,00 e 1 milione di euro;

- 40%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 1 e 5 milioni di euro;
- 30%, per i soggetti con ricavi/compensi 2019 compresi tra 5 e 10 milioni di euro.

Per tutti i soggetti, il contributo non può essere superiore a 150.000,00 euro.

Il contributo è riconosciuto previa presentazione di un'apposita istanza telematica all'Agenzia delle Entrate, le cui modalità e termini di presentazione saranno stabiliti con un apposito provvedimento.

Per i soggetti obbligati alle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA, l'istanza può essere presentata solo dopo la presentazione della comunicazione riferita al primo trimestre 2021.

Il contributo, a scelta del contribuente, può essere alternativamente riconosciuto:

- direttamente tramite bonifico da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- sotto forma di credito d'imposta, da utilizzare in compensazione mediante il modello F24.

I soggetti che abbiano comunque beneficiato del contributo "automatico" potranno ottenere l'eventuale maggior valore del contributo "alternativo". In tal caso, il contributo già corrisposto o riconosciuto sotto forma di credito d'imposta dall'Agenzia delle Entrate verrà scomputato da quello da riconoscere.

Se dall'istanza per il riconoscimento del contributo "alternativo" emerge un contributo inferiore rispetto a quello spettante in "automatico", l'Agenzia non darà comunque seguito all'istanza.

#### Contributo "perequativo"

Viene previsto un ulteriore contributo a fondo perduto con finalità perequativa, subordinato all'autorizzazione della Commissione europea.

Tale contributo spetta a condizione che vi sia un peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31.12.2019, in

misura pari o superiore a una percentuale che sarà definita con un apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'ammontare di tale contributo è determinato applicando alla differenza tra i suddetti risultati economici d'esercizio (al netto di tutti i contributi a fondo perduto ricevuti) una percentuale che sarà definita da un prossimo decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il contributo è riconosciuto previa presentazione di un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, il cui contenuto e termini di presentazione saranno definiti con un successivo provvedimento.

L'istanza potrà tuttavia essere trasmessa solo se la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 sia presentata entro il 10.9.2021.

#### Credito d'imposta per i canoni di locazione ad uso non abitativo - proroga ed estensione

L'art. 4 del D.L. 73/2021 interviene sul credito d'imposta per i canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, che 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 ai sensi dell'art. 28, comma 5, del D.L. 34/2020;
- dall'altro, ulteriormente esteso, per i mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, a nuove condizioni, ad altri soggetti.

#### Proroga del credito d'imposta per il settore turismo fino a luglio 2021

Il credito d'imposta per i canoni di locazione ad uso non abitativo, di cui all'art. 28 del D.L. 34/2020, viene esteso fino al 31.7.2021 (invece che fino al 30.4.2021, come precedentemente previsto), per imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e *tour operator*.

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

canoni di affitto d'azienda (30% per agenzie di viaggio e *tour operator*, secondo l'interpretazione più rigorosa):

- a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'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

Viene introdotta una "nuova versione" del credito d'imposta per le locazioni, operante per i primi 5 mesi del 2021 (da gennaio 2021 a maggio 2021), che opera a condizioni in parte diverse da quelle richieste dall'art. 28 del D.L. 34/2020.

Il "nuovo" credito d'imposta per le locazioni, dal punto di vista soggettivo, riguarda:

- 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 in corso al 26.5.2021 (anno 2019, per i soggetti "solari");
- enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Rispetto al credito d'imposta spettante per il 2020, cambia, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, il limite massimo di ricavi/compensi che consente l'accesso al beneficio, che passa da 5 a 15 milioni di euro, mentre non muta il periodo di riferimento, che resta il 2019 (per i soggetti "solari").

Per i mesi da gennaio a maggio 2021, anche il "nuovo" credito d'imposta spetta nella:

- misura del 60% dei canoni di locazione, *leasing* o 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;

- 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;
- 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.

Per quanto riguarda le condizioni di applicazione del credito d'imposta, il D.L. 73/2001 introduce alcune novità in relazione alla condizione del calo del fatturato, atteso che il credito d'imposta sui canoni da gennaio 2021 a maggio 2021, 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”*.

Rispetto al credito d'imposta 2020 previsto dall'art. 28 del DL 34/2020, 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 cosiddetto “anno pandemico”, dovendo confrontare l'ammontare medio mensile del fatturato riferito al periodo 1.4.2020-31.3.2021 con quello riferito al periodo “pre-pandemia” 1.4.2019 - 31.3.2020;
- sia il metodo di calcolo, atteso che il calo non deve più essere verificato mese per mese (come richiesto dall'art. 28 del D.L. 34/2020), bensì sull'ammontare medio mensile del fatturato dei periodi di riferimento.

Potranno quindi beneficiare del credito d'imposta per tutte le prime 5 mensilità 2021 di canoni pagate, 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 più previste deroghe per i cosiddetti "Comuni calamitati".

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.

### Credito d'imposta per sanificazione, dispositivi di protezione individuale e tamponi

Viene introdotto un nuovo credito d'imposta per la sanificazione in favore di:

- soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni;
- enti non commerciali, compresi enti del Terzo settore ed enti religiosi civilmente riconosciuti;
- strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale dotate di codice identificativo.

Il credito d'imposta spetta per le spese sostenute:

- nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021;
- per la sanificazione di ambienti e strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale ed altri dispositivi atti a garantire la salute di lavoratori ed utenti, comprese spese per la somministrazione di tamponi per COVID-19.

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 30% delle suddette spese, fino ad un massimo di 60.000,00 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2021.

Le disposizioni attuative del credito d'imposta in esame saranno stabilite con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.



### Credito d'imposta per la ristrutturazione degli alberghi - proroga

Viene prevista la proroga al 2022 del credito d'imposta per la ristrutturazione di alberghi, di cui all'art. 10 del D.L. 83/2014, nella misura del 65%.

### Credito d'imposta su rimanenze finali del settore tessile e della moda

Viene modificato il credito d'imposta previsto dall'art. 48-*bis* del D.L. 34/2020 a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa operanti nell'industria tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria (settori contraddistinti da stagionalità e obsolescenza dei prodotti).

Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, saranno stabiliti i criteri per la corretta individuazione dei settori economici in cui operano i soggetti beneficiari del credito d'imposta in oggetto.

### Proroga al 2021

Per effetto delle novità, oltre che per il periodo d'imposta in corso al 10.3.2020 (2020, per i soggetti "solari"), l'incentivo viene riconosciuto anche per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 (2021, per i soggetti "solari").

### Adempimenti per la fruizione

I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta devono presentare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate (adempimento non espressamente previsto dalla versione originaria della disposizione).

Modalità, termini di presentazione e contenuto della comunicazione saranno stabiliti con un provvedimento della stessa Agenzia delle Entrate.

## Misura

L'agevolazione spetta 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 della relativa spettanza.

## Limite massimo di riconoscimento

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;
- 150 milioni di euro, per l'anno 2022.

## Modalità di utilizzo

L'incentivo è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione. Pertanto, per i soggetti "solari", i crediti d'imposta maturati nel 2020 e nel 2021 sono utilizzabili, rispettivamente, nel 2021 e nel 2022.

## Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali - possibilità di utilizzo in un'unica soluzione

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui alla L. 178/2020 può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 in un'unica quota annuale anche dai soggetti con ricavi o compensi pari o superiori a 5 milioni di euro che effettuano, nel periodo 16.11.2020-31.12.2021, investimenti in beni strumentali materiali "ordinari".

### Credito d'imposta per investimenti pubblicitari 2021 e 2022

Il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari, di cui all'art. 57-*bis*, comma 1-*quater*, del D.L. 50/2017, viene concesso per gli anni 2021 e 2022 nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale, sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.

Il beneficio è riconosciuto:

- entro il limite massimo di 90 milioni di euro per ciascun anno (65 milioni per la stampa, 25 milioni per la radio e TV);
- nel rispetto del regolamento comunitario “*de minimis*”.

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

### Credito d'imposta per le sponsorizzazioni sportive - proroga

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

### Incremento limite annuo crediti utilizzabili in compensazioni nel modello F24

Per il solo anno 2021, viene incrementato da 700.000,00 a 2 milioni di euro il limite annuo, di cui all'art. 34 della L. 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. 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 700.000,00 a un milione di euro (art. 147 del D.L. 34/2020).

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

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.

Il limite di cui all’art. 34 della L. 388/2000 non è applicabile ai crediti d’imposta concessi per effetto di disposizioni di agevolazione o di incentivo fiscale (R.M. n. 86 del 24.05.99), per i quali tuttavia vige l’apposito limite di 250.000,00 euro introdotto dall’art. 1, comma 53, della L. 244/2007 (salvo esplicite esclusioni dalla sua applicazione).

#### Cartelle di pagamento e accertamenti esecutivi - proroga dei termini di versamento

Le somme intimate tramite cartella di pagamento devono essere versate nei 60 giorni successivi alla data di notifica della cartella stessa.

Per effetto dell’art. 9 del D.L. 73/2021, i pagamenti i cui termini scadono dall’8.3.2020 al 30.6.2021 devono essere effettuati, in unica soluzione, entro la fine del mese successivo, cioè entro il 31.7.2021 (che slitta al 2.8.2021 in quanto il 31 luglio cade di sabato).

Prima del D.L. 73/2021, il termine finale del periodo di sospensione era il 30.4.2021 e il pagamento doveva essere effettuato entro il 31.5.2021.

Entro il 2.8.2021 le somme non devono, necessariamente, essere pagate tutte in unica soluzione, in quanto è possibile chiederne la dilazione.

Durante il periodo di sospensione non vengono notificate le cartelle di pagamento.

## Avvisi di addebito INPS

Le somme che devono essere versate a seguito di avviso di addebito INPS, se scadono dall'8.3.2020 al 30.6.2021, devono essere pagate in unica soluzione entro il 2.8.2021, rimanendo ferma la possibilità di chiedere la dilazione.

## Accertamenti esecutivi

Il D.L. 73/2021 prevede espressamente che se le somme intimare con accertamento esecutivo scadono dall'8.3.2020 al 30.6.2021, il pagamento può essere effettuato entro il 2.8.2021.

Questo vale per gli accertamenti in materia di imposte sui redditi, IVA ed IRAP e in materia di fiscalità locale.

Per l' Agenzia delle Entrate la sospensione non riguarda il pagamento che da eseguire a seguito di notifica dell'accertamento esecutivo, ma i pagamenti (che peraltro non hanno veri e propri termini) delle somme dopo che sono state affidate in riscossione.

## Rate da dilazione dei ruoli

Le rate relative a dilazioni di somme iscritte a ruolo, oppure derivanti da accertamenti esecutivi e avvisi di addebito INPS, scadenti dall'8.3.2020 al 30.6.2021, devono essere corrisposte in unica soluzione entro il 2.8.2021.

## Sospensione attività esecutive e cautelari

Dall'8.3.2020 al 30.6.2021 sono sospese le attività esecutive (pignoramenti) nonché cautelari (fermi e ipoteche).

Restanoo validi i pignoramenti e le altre misure eventualmente già disposte.

### Blocco pagamenti delle Pubbliche amministrazioni

Gli enti e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare pagamenti di importo superiore a 5.000,00 euro, devono verificare presso l'Agenda delle Entrate-Riscossione se il creditore risulta moroso.

In caso affermativo, l'ente pubblico deve sospendere il pagamento fino a concorrenza della morosità e l'Agente della Riscossione deve notificare un atto di pignoramento presso terzi.

Per effetto del D.L. 73/2021, tale procedura è sospesa sino al 30.6.2021.

Restano validi i pignoramenti già eseguiti.

### Riscossione Sicilia SpA - subentro ad dell'Agenda delle Entrate-Riscossione

Per i debitori aventi residenza o sede legale in Sicilia, la riscossione mediante ruolo avviene ad opera di Riscossione Sicilia SpA, a tutti gli effetti "Agente della Riscossione". Tale ente sarà cancellato dal Registro Imprese senza formale liquidazione. Dall'1.10.2021, allo stesso subentra l'Agente della Riscossione "nazionale" (Agenda delle Entrate-Riscossione).

Nulla cambia per i debitori, in quanto Agenda delle Entrate-Riscossione subentra a Riscossione Sicilia Spa in automatico in ogni rapporto, anche processuale.

### Potenziamento ACE (cosiddetta "ACE innovativa")

Per il solo 2021 è stata potenziata l'ACE, prevedendo un coefficiente del 15% sugli incrementi patrimoniali (conferimenti e versamenti in denaro, nonché accantonamenti di utili a riserva) rilevanti ai fini della base di calcolo dell'agevolazione e registrati nel 2021 medesimo.

Per le società di capitali, in particolare, il risparmio è pari al 3,6% degli incrementi patrimoniali rilevati nel 2021.

Tali incrementi rilevano per l'intero ammontare, sempre limitatamente al 2021, indipendentemente dalla data di versamento (che potrebbe quindi essere, ad esempio, anche il 31.12.2021).

È previsto un limite massimo di 5 milioni di euro, per cui, sempre prendendo a riferimento il caso delle società di capitali, il risparmio d'imposta massimo ammonta a 180.000,00 euro.

In alternativa alla riduzione IRPEF o IRES da versare a saldo nel 2022 con riferimento al 2021, è possibile trasformare il reddito detassato in credito d'imposta, da utilizzare in compensazione.

Il credito d'imposta può essere utilizzato dal giorno successivo a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro, o dal giorno successivo a quello della delibera di destinazione a riserva dell'utile di esercizio, anche se al riguardo occorre un provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate.

#### Trasformazione DTA in credito d'imposta - estensione alle cessioni di crediti effettuate nel 2021

L'art. 19, comma 1, del D.L. 73/2021 estende la facoltà di trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate (DTA) derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE (art. 44-bis del D.L. 34/2019 e successive modifiche) anche in relazione alle cessioni di crediti deteriorati effettuate entro il 31.12.2021 (oltre che in relazione a quelle effettuate entro il precedente termine del 31.12.2020).

Ai fini in oggetto, i crediti ceduti possono essere considerati per un valore nominale massimo pari a 2 miliardi di euro per ciascuno degli anni 2020 e 2021.

## Trasformazione delle DTA in credito d'imposta - Operazioni di aggregazione aziendale "approvate" nel 2021

L'art. 19, comma 8, del D.L. 73/2021 interviene in merito alla facoltà di trasformazione in credito d'imposta delle DTA derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE concessa, dall'art. 1, commi 233 - 243 della, L. 178/2020, a fronte di operazioni di aggregazione aziendale.

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"*.

Pertanto, l'agevolazione è ora subordinata al fatto che nel 2021 "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.

## Esenzione per *capital gain* su partecipazioni in *start up* e PMI innovative

L'art. 14 del D.L. 73/2021 ha introdotto 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. 179/2012) acquisite mediante sottoscrizione del capitale dall'1.6.2021 al 31.12.2025 e possedute per almeno 3 anni;
- cessione di partecipazioni al capitale di PMI innovative (art. 4 del D.L. 3/2015) acquisite mediante sottoscrizione del capitale dall'1.6.2021 al 31.12.2025 e possedute per almeno 3 anni;
- 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.

In questi casi, quindi, non si applica l'imposta sostitutiva del 26%, di cui all'art. 5, comma 2, del D.Lgs. 461/97, sulla plusvalenza eventualmente realizzata.

#### Ambito di applicazione

La disposizione in oggetto si applica alle plusvalenze su partecipazioni che rientrano tra i redditi diversi di cui agli artt. 67 e 68 de TUIR, ma è destinata alle sole persone fisiche. Sono, quindi, escluse dalla disciplina agevolativa le società semplici, gli enti non commerciali ed i soggetti equiparati.

#### Autorizzazione da parte della Commissione europea

L'efficacia dell'esenzione delle plusvalenze su partecipazioni detenute in *start up* e PMI innovative è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

## Agevolazioni per acquisto prima casa da parte di soggetti con meno di 36 anni

L'art. 64, commi 6-11, del D.L. 73/2021 prevede una nuova agevolazione per l'acquisto della "prima casa" di abitazione, per i soggetti:

- che non hanno ancora compiuto 36 anni di età;
- con un indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) non superiore a 40.000,00 euro annui.

L'agevolazione consiste nell'esenzione dalle imposte d'atto (imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale) e, per gli atti imponibili ad IVA, in un credito d'imposta pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto medesimo, nonché nell'esenzione dall'imposta sostitutiva sui mutui erogati per acquisto, costruzione e ristrutturazione degli immobili agevolati.

### Ambito temporale

Il beneficio è temporalmente limitato agli atti stipulati tra il 26.5.2021 e il 30.6.2022.

### Ambito oggettivo

L'agevolazione riguarda:

- non solo gli atti a titolo oneroso di acquisto della proprietà;
- ma anche gli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione.

Per quanto riguarda l'oggetto dell'acquisto, deve trattarsi di "«prime case» di abitazione", escluse quelle catastalmente classificate in A/1, A/8 o A/9, come definite dalla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, ovvero la norma che prevede le agevolazioni "prima casa" per l'imposta di registro.

## Ambito soggettivo

Il beneficio si applica limitatamente ai trasferimenti operati a favore di soggetti che soddisfino entrambe le seguenti condizioni:

- non abbiano ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato;
- abbiano un ISEE non superiore a 40.000,00 euro annui.

## Condizioni di "prima casa"

Si ritiene che l'atto di acquisto debba rispettare tutte le condizioni previste per l'acquisto della "prima casa" dalla Nota II-*bis* all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, anche se la formulazione normativa richiama la Nota II-*bis* con riferimento al tipo di abitazione trasferito, anziché alle condizioni dell'acquisto.

## Contenuto dell'agevolazione

L'agevolazione si muove su più fronti, in quanto riguarda, da un lato, le imposte d'atto dovute sull'atto di trasferimento a titolo oneroso (IVA, imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale) e, dall'altro, l'imposta sostitutiva sul finanziamento.

In primo luogo, viene previsto che, in presenza di tutti gli elementi e le condizioni sopra illustrate, l'atto di acquisto a titolo oneroso vada esente dall'imposta di registro e dalle imposte ipotecaria e catastale.

In questo caso, si ritiene restino dovute l'imposta di bollo nonché i tributi speciali catastali, non potendo operare l'art. 10, comma 3, del D.Lgs. 23/2011.

L'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale sembra potersi applicare a prescindere dal regime di alternatività IVA-registro. La nuova norma, infatti, sembra strutturata in modo da prevedere in modo generalizzato l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, per tutti gli atti di acquisto che soddisfino le condizioni di legge, sia ove posti in

essere da soggetti privati che da soggetti IVA ed, in questo secondo caso, a prescindere dal regime IVA (esenzione o imponibilità).

Ove l'atto di acquisto risulti imponibile ad IVA, agli acquirenti con meno di 36 anni spetta *"un credito d'imposta di ammontare pari all'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione all'acquisto"*, che può essere utilizzato:

- in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito;
- in diminuzione dell'IRPEF dovuta in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data dell'acquisto;
- in compensazione nel modello F24 ai sensi del D.Lgs. 241/97.

In nessun caso il credito può essere rimborsato.

Anche il credito d'imposta correlato all'IVA dovrebbe essere subordinato sia al limite di età che al limite dell'ISEE.

Viene prevista l'esenzione dall'imposta sostitutiva sui finanziamenti, di cui all'art. 18 del DPR 601/73, per i finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili ad uso abitativo, a condizione che:

- sussistano le condizioni di "prima casa" e i requisiti di 36 anni non compiuti e di ISEE annuo non superiore a 40.000,00 euro;
- la sussistenza degli stessi risultati da dichiarazione della parte mutuataria resa nell'atto di finanziamento o allegata al medesimo.

In caso di insussistenza delle condizioni e dei requisiti per beneficiare delle agevolazioni sopra illustrate, o di decadenza da dette agevolazioni, per il recupero delle imposte dovute e per la determinazione delle sanzioni e degli interessi si applicano le disposizioni previste dalla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, in materia di decadenza dalle agevolazioni prima casa, e dall'art. 20 del DPR 601/73, in materia di imposta sostitutiva sui mutui.

## IVA - termini di emissione delle note di variazione in diminuzione

L'art. 18 del D.L. 73/2021 modifica la disciplina dei termini di emissione delle note di variazione IVA, nel caso in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale.

### Decorrenza

La nuova disciplina si applica alle sole procedure avviate a decorrere dal 26.5.2021 (data di entrata in vigore del D.L. 73/2021).

### Momento di emissione della nota di variazione

A differenza della disciplina previgente, ai fini dell'emissione delle note di variazione in diminuzione, non è più necessario attendere il verificarsi dell'infruttuosità della procedura, ma è possibile rettificare l'IVA mediante la nota di variazione già alla data in cui il debitore viene assoggettato alla procedura.

Nello specifico, il nuovo comma 10-*bis* dell'art. 26 del DPR 633/72 identifica il momento da cui il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale, vale a dire rispettivamente:

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

Nell'ipotesi in cui, successivamente all'assoggettamento alla procedura, il debitore paghi in tutto o in parte il corrispettivo, il cedente o prestatore è tenuto a emettere nota di variazione IVA in aumento. A sua volta, il cessionario o committente potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del DPR 633/72, previa registrazione della nota di variazione.

### IVA - percentuali di compensazione per cessioni di bovini e suini - aumento

Per agevolare i produttori agricoli che determinano la detrazione IVA in modo forfetario in base al regime speciale di cui all'art. 34 del DPR 633/72, le percentuali di compensazione applicabili nel 2021 alle cessioni di animali vivi della specie bovina e suina vengono fissate, entrambe, al 9,5% (art. 68, commi 1 e 2, del D.L. 73/2021).

In base alle disposizioni previgenti tali percentuali erano fissate, rispettivamente, al 7,65% e al 7,95%. Per effetto delle nuove disposizioni, dunque, i produttori agricoli in regime IVA speciale che effettuano cessioni di bovini e/o suini vivi possono portare in detrazione un importo forfetario maggiore.

La nuova percentuale è applicabile per la sola annualità 2021.

### IVA - cessioni di giornali - aumento della forfettizzazione della resa

Per l'anno 2021, per il commercio di giornali quotidiani e periodici nonché dei relativi supporti integrativi, l'IVA di cui all'art. 74, comma 1 lett. c), del DPR 633/72 può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfettizzazione della resa del 95% (anziché dell'80%, come avviene ordinariamente) per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi.

La misura è analoga a quella che era stata prevista per l'anno 2020 dall'art. 187 del D.L. 34/2020 (convertito nella L. 77/2020).

## Imposta sui manufatti in plastica - ulteriore rinvio

Viene ulteriormente differita all'1.1.2022 l'efficacia delle disposizioni che hanno istituito l'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI).

## Misure per il sostegno alla liquidità delle imprese

L'art. 13 del D.L. 73/2021 proroga al 31.12.2021 i regimi di Garanzia SACE e del Fondo di Garanzia PMI, rimodulandone l'operatività per favorire una graduale riduzione delle misure.

### Garanzia SACE

Il regime di Garanzia SACE è prorogato al 31.12.2021 per:

- finanziamenti alle imprese (art. 1, comma 1, del D.L. 23/2020);
- portafogli di finanziamenti alle imprese (art. 1, comma 13, del D.L. 23/2020);
- prestiti obbligazionari o altri titoli di debito emessi dalle imprese con classe di *rating* almeno pari a BB- o equivalente (art. 1, comma 14-*bis*, del D.L. 23/2020); se la classe di *rating* è inferiore a BBB-, i sottoscrittori originari dei prestiti obbligazionari o dei titoli di debito si obbligano a mantenere una quota pari almeno al 15% (anziché al 30%, come disponeva la precedente formulazione) del valore dell'emissione per l'intera durata della stessa (la modifica si applica anche alle operazioni in essere alla data del 26.5.2021);
- misure a sostegno della liquidità delle imprese di medie dimensioni (art. 1-*bis*.1 del D.L. 23/2020); per queste è prevista l'eliminazione del divieto di distribuzione dei dividendi e di riacquisto di azioni.

Per le garanzie disposte dall'art. 1, comma 1 e 1-*bis*, del D.L. 23/2020, il termine massimo di durata delle nuove operazioni è innalzato a 10 anni, previa notifica e autorizzazione della Commissione europea. I finanziamenti già garantiti di durata non superiore a 6 anni possono essere estesi o sostituiti con nuovi finanziamenti di durata fino a 10 anni.

## Fondo di Garanzia PMI

La garanzia prestata dal Fondo di Garanzia PMI è prorogata al 31.12.2021.

Dall'1.7.2021 la garanzia opererà con le seguenti modalità:

- le garanzie per operazioni di valore superiore ai 30.000,00 euro (art. 13, comma 1 lett. c, del D.L. 23/2020) sono concesse nella misura massima dell'80% (anziché del 90%);
- il termine massimo di durata delle operazioni che fruiscono del regime di intervento straordinario è innalzato a 120 mesi, previa notifica e autorizzazione della Commissione europea. La misura si applica anche alle operazioni già garantite, salve le necessarie autorizzazioni e nel rispetto del limite massimo di 120 mesi di durata dell'operazione;
- le garanzie per operazioni fino a 30.000,00 euro (art. 13, comma 1 lett. m, del DL 23/2020) sono ridotte dal 100% al 90% e potrà essere applicato un tasso di interesse diverso; la garanzia opera anche in favore degli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

## Proroga moratoria per PMI

L'art. 16 del D.L. 73/2021 proroga al 31.12.2021 la moratoria del rientro dalle esposizioni debitorie nei confronti di banche e intermediari finanziari (art. 56, comma 2, del D.L. 18/2020), limitatamente alla sola quota capitale (ove applicabile).

La proroga opera su comunicazione dell'impresa beneficiaria, da effettuare entro il 15.6.2021.



### Garanzia finanziamenti a medio-lungo termine per progetti di ricerca e sviluppo e programmi di investimento

L'art. 12 del D.L. 73/2021 introduce una nuova garanzia per favorire l'accesso delle imprese, con un numero di dipendenti non superiore a 499, a nuovi finanziamenti a medio lungo termine, in cui almeno il 60% sia finalizzato a realizzare progetti di ricerca, sviluppo e innovazione o programmi di investimenti.

### "Patrimonio destinato" per il sostegno del sistema economico

L'art. 27 del D.L. 34/2020 (convertito nella L. 77/2020) ha introdotto una misura agevolativa per le imprese con fatturato superiore a 50 milioni di euro, che si sostanzia nell'istituzione di un Patrimonio destinato "alimentato" da beni e rapporti giuridici del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il Patrimonio destinato prevede investimenti a carattere temporaneo, inclusi la concessione di finanziamenti e garanzie, la sottoscrizione di strumenti finanziari e l'assunzione di partecipazioni. Sono previsti, in via preferenziale, la sottoscrizione di prestiti obbligazionari convertibili, la partecipazione ad aumenti di capitale, nonché l'acquisto di azioni quotate sul mercato secondario in caso di operazioni strategiche.

Con l'art. 17 del D.L. 73/2021 viene stabilito che le previste operazioni potranno essere effettuate fino al 31.12.2021.

### Interventi in materia di mutui prima casa

L'art. 64 del D.L. 73/2021 contiene anche alcune misure in materia di mutui e garanzie per la prima casa.

## Fondo di solidarietà mutui prima casa

Sono prorogate al 31.12.2021 le misure previste dall'art. 54, comma 1, del D.L. 18/2020, che aveva disposto l'ammissione ai benefici del Fondo di solidarietà per i mutui per l'acquisto della prima casa (cosiddetto "Fondo Gasparrini") dei lavoratori autonomi e dei liberi professionisti che autocertifichino ai sensi degli artt. 46 e 47 del DPR 445/2000 di aver registrato, in un trimestre successivo al 21.2.2020 ovvero nel minor periodo intercorrente tra la data dell'istanza e la predetta data, un calo del proprio fatturato, superiore al 33% rispetto al fatturato dell'ultimo trimestre 2019, in conseguenza della chiusura o della restrizione della propria attività, operata in attuazione delle disposizioni adottate dall'autorità competente per l'emergenza COVID-19.

Il Fondo di solidarietà in oggetto consente, per i contratti di mutuo riferiti all'acquisto di unità immobiliari da adibire ad abitazione principale del mutuatario, la possibilità di chiedere la sospensione del pagamento delle rate, al verificarsi di situazioni di temporanea difficoltà.

## Fondo di garanzia per la prima casa

In relazione al Fondo di garanzia per la prima casa, di cui all'art. 1, comma 48 lett. c), della L. 147/2013:

- viene elevata a 36 anni non compiuti l'età massima di accesso al Fondo per i titolari di un rapporto di lavoro atipico (*ex art. 1 della L. 92/2012*);
- la relativa dotazione viene incrementata di 290 milioni di euro per l'anno 2021 e di 250 milioni di euro per l'anno 2022.

Inoltre, per le domande presentate a decorrere dal 25.6.2021 e fino al 30.6.2022, viene elevata all'80% della quota capitale, "*tempo per tempo in essere sui finanziamenti concessi*", la misura massima della garanzia concedibile dal Fondo, a favore delle categorie aventi priorità per l'accesso al credito di cui all'art. 1, comma 48 lett. c), della L. 147/2013, che hanno un valore ISEE non superiore a 40.000,00 euro annui, per i finanziamenti con limite di finanziabilità (inteso come rapporto tra l'importo del finanziamento e il prezzo d'acquisto dell'immobile), comprensivo degli oneri accessori, superiore all'80%. I soggetti finanziatori sono

tenuti ad indicare, in sede di richiesta della garanzia, le condizioni economiche di maggior favore applicate ai beneficiari in ragione dell'intervento del Fondo.