

**DECRETO SOSTEGNI-BIS:
PRINCIPALI MISURE FISCALI E A SOSTEGNO DELL'ECONOMIA
(*decreto legge del 25 maggio 2021, n. 73*)**

*Dott.ssa Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati
4 giugno 2021*

DECRETO SOSTEGNI-BIS

- **Aiuti alle imprese e ai professionisti**

1. Contributo a fondo perduto
2. Tax credit locazioni
3. Tax credit sanificazioni

- **Misure di carattere fiscale**

1. Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali
2. Estensione del limite di compensazione in F24
3. Credito d'imposta per investimenti in beni materiali
4. ACE innovativa 2021
5. Proroga della plastic tax
6. Tassazione capital gain start up innovative
7. Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione

Contributo a fondo perduto

- Il DL 73/2021 disciplina, all'articolo 1, **i nuovi contributi a fondo perduto** a favore degli operatori economici con partita IVA colpiti dall'emergenza sanitaria Covid-19.
- In sintesi l'intervento replica le misure di ristoro varate nel corso dell'ultimo anno attraverso la normativa emergenziale, commisurando l'entità dei sostegni al calo delle attività colpite dagli effetti della pandemia. In tale contesto va tuttavia rimarcato come il nuovo decreto ampli significativamente sia il novero degli strumenti messi in campo sia, conseguentemente, la platea dei possibili beneficiari.

Contributo a fondo perduto - Sguardo d'insieme

- Le tipologie di contributo:
 - ✓ **un beneficio "automatico"** concesso, nella medesima forma e nel medesimo ammontare di quello previsto dal DI Sostegni, salvo **un ulteriore conguaglio**, a tutti i soggetti che hanno già fruito del precedente fondo perduto;
 - ✓ **un «nuovo» contributo a fondo perduto**, sempre proporzionato al calo di fatturato ma misurato su un **diverso arco temporale**, a favore di coloro che **non** hanno beneficiato dell'analogo ristoro del decreto Sostegni;
 - ✓ **un ulteriore contributo "perequativo"**, riconosciuto a favore dei titolari di reddito agrario nonché di imprese e professionisti con ricavi o compensi **non superiori a 10 milioni**, misurato in base alla differenza tra il risultato economico conseguito nel 2020 e quello relativo all'anno precedente;
 - ✓ un inedito e **solo eventuale** contributo, a favore degli operatori economici con ricavi o compensi superiori **a 10 milioni ma non a 15 milioni di euro**.

Contributo a fondo perduto «automatico» (art. 1, co. 1 - 4)

- Viene introdotto un **ulteriore contributo a fondo perduto** in favore dei soggetti titolari di partita IVA attiva alla data di entrata in vigore del decreto (**26 maggio 2021**) che hanno presentato apposita istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1 del DL n. 41/2021 (Decreto Sostegni).
- Il contributo spetta nella misura del **100%** di quello già riconosciuto ai sensi del Decreto Sostegni ed è erogato **direttamente dall'Agenzia delle entrate**, a condizione che i destinatari, alla data di entrata in vigore del decreto, **non abbiano già restituito** il precedente contributo ovvero esso **non risulti indebitamente percepito**.
- Il contributo spetta nella stessa misura di quanto già erogato.
- Anche la modalità di fruizione resta la medesima scelta dal beneficiario nelle precedenti istanze:
 - (i) erogazione diretta sul conto corrente bancario o postale, ovvero
 - (ii) riconoscimento di un credito d'imposta da utilizzare in compensazione tramite modello F24.

Contributo a fondo perduto alternativo (art. 1, co. 5 – 15)

- Viene previsto che i soggetti che **hanno già fruito del contributo a fondo perduto** con il Decreto Sostegni possano, in alternativa al contributo ordinario (cioè alla ripetizione del contributo già ottenuto), richiedere un (diverso) contributo a fondo perduto.
- Tale contributo è alternativo a quello ordinario e spetta **esclusivamente** ai soggetti che:
 - ✓ nel secondo periodo d'imposta antecedente l'entrata in vigore del decreto (2019) **non abbiano registrato ricavi superiori ai 10 milioni di euro;**
 - ✓ abbiano subito una perdita del fatturato medio mensile di almeno il **30%** nel **periodo compreso dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 rispetto al periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020.**

Contributo a fondo perduto alternativo (art. 1, co. 5 – 15)

- Tale contributo, pur essendo **alternativo** a quello ordinario, è ad **esso complementare**, perché:
 - i soggetti che abbiano beneficiato del contributo previsto dal Decreto Sostegni potranno ottenere l'eventuale **maggior valore del contributo in parola, se superiore al primo**. 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 ordinario, l'Agenzia **non** darà seguito all'istanza stessa.

Contributo a fondo perduto alternativo (art. 1, co. 5 – 15)

Quantificazione del nuovo contributo

- Per i soggetti che hanno beneficiato del contributo a fondo perduto ordinario (Decreto Sostegni), la quantificazione del contributo a fondo perduto alternativo avviene applicando le seguenti percentuali alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal **1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020**:
 - **60%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 non superiori a euro 100.000;
 - **50%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 100.000 e fino a euro 400.000;
 - **40%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 400.000 e fino a euro 1 milione;
 - **30%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 1 milione e fino a euro 5 milioni;
 - **20%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 5 milioni e fino a euro 10 milioni.

Contributo a fondo perduto alternativo (art. 1, co. 5 – 15)

Quantificazione del nuovo contributo

- **Diversamente**, per i contribuenti che non hanno beneficiato del contributo a fondo perduto “ordinario” (Decreto Sostegni), la quantificazione del contributo a fondo perduto “**alternativo**” si ha applicando le seguenti percentuali alla differenza tra l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal **1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 e l’ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020**:
 - **90%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 non superiori a euro 100.000;
 - **70%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 100.000 e fino a euro 400.000;
 - **50%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 400.000 e fino a euro 1 milione;
 - **40%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 1 milione e fino a euro 5 milioni;
 - **30%** per i soggetti con ricavi o compensi conseguiti nel 2019 superiori a euro 5 milioni e fino a euro 10 milioni.

In ogni caso, per tutti i soggetti l’importo del contributo a fondo perduto non può eccedere € 150.000.

Contributo a fondo perduto alternativo (art. 1, co. 5 – 15)

Natura del contributo e suo utilizzo

- Il nuovo contributo a fondo perduto **non** concorre alla formazione della base imponibile IRES e IRAP.
- Il contributo a fondo perduto, in alternativa all'erogazione diretta, a **scelta irrevocabile** del contribuente può essere riconosciuto, nella sua totalità, sotto forma di credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione nel modello F24, da presentare esclusivamente mediante i canali telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate. Non si applicano i limiti di compensazione di 700.000 euro (2 milioni solo per l'anno 2021) e di 250.000 euro.
- Al fine di ottenere il contributo, i soggetti interessati devono presentare, esclusivamente in via telematica, **apposita istanza all'Agenzia delle entrate**, entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la sua trasmissione. Con apposito provvedimento direttoriale saranno definite modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione e ogni altro elemento necessario.
- I soggetti tenuti alla trasmissione della comunicazione delle liquidazioni periodiche dell'IVA sono tenuti a inviare la comunicazione relativa al **primo trimestre 2021** prima della presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo.

Nuovo contributo con finalità perequativa (art. 1, co. 16-29)

- È introdotto **un innovativo contributo reddituale** a fondo perduto, condizionato al **peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, rispetto a quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019**, in misura pari o superiore alla percentuale definita con apposito **decreto ministeriale**. In tal caso, quindi, non si fa riferimento esclusivo alla contrazione del fatturato, ma al calo degli utili.
- L'ammontare del contributo è determinato applicando la percentuale che sarà definita con apposito decreto alla differenza tra il risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, al netto dei contributi a fondo perduto già fruiti.
- L'importo del contributo **non può eccedere € 150.000**. Detto conguaglio perequativo è subordinato all'autorizzazione dell'UE.

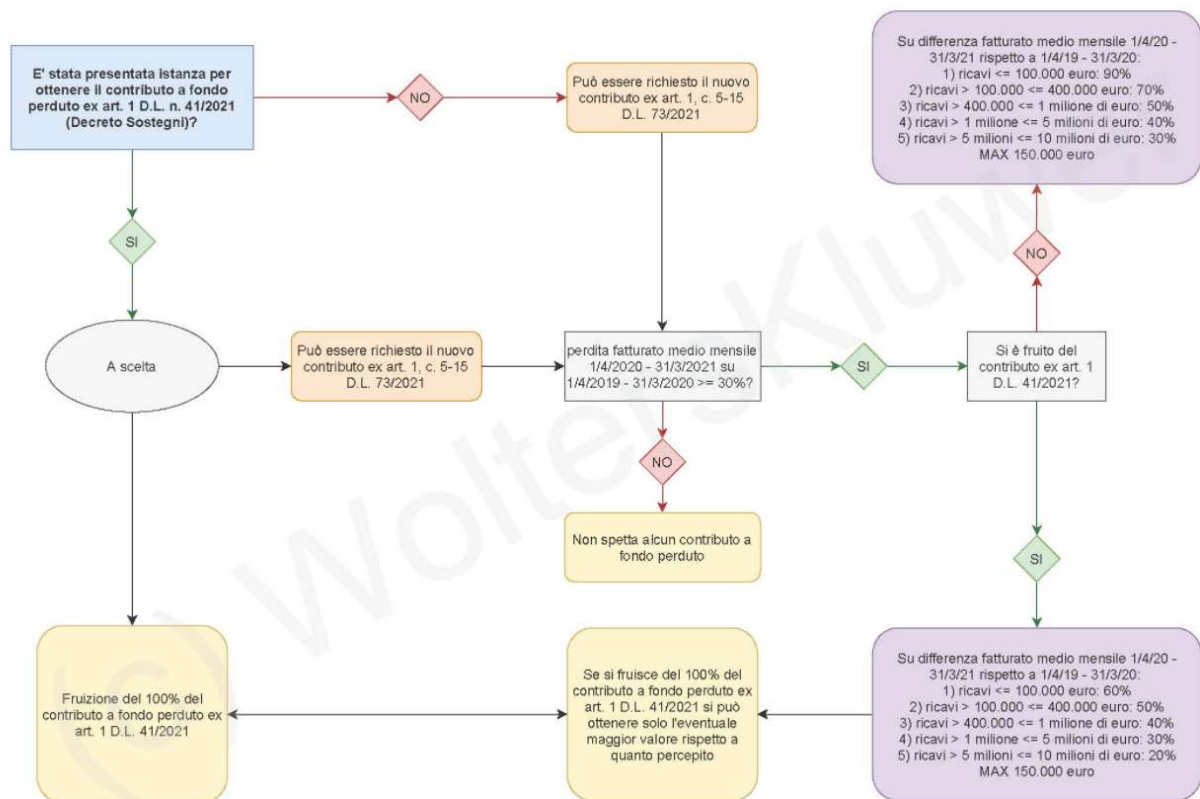
Nuovo contributo con finalità perequativa (art. 1, co. 16-29)

- Il nuovo contributo a fondo perduto **non** concorre alla formazione della base imponibile IRES e IRAP.
- Il contributo a fondo perduto, in alternativa all'erogazione diretta, a **scelta irrevocabile** del contribuente può essere riconosciuto, **nella sua totalità**, sotto forma di credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione nel modello F24, da presentare esclusivamente mediante i canali telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate. Non si applicano i limiti di compensazione di 700.000 euro (2 milioni solo per l'anno 2021) e di 250.000 euro.
- Al fine di ottenere il contributo, i soggetti interessati devono presentare, esclusivamente in via telematica, apposita istanza all'Agenzia delle entrate, **entro 30 giorni** dalla data di avvio della procedura telematica per la sua trasmissione. Con apposito provvedimento direttoriale saranno definite modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione e ogni altro elemento necessario.
- La presentazione della richiesta è condizionata alla trasmissione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 **entro il 10 settembre 2021**.

Inedito ed eventuale contributo (art. 1, co. 30)

- Viene disposto che – previo accertamento disposto con DM – le eventuali risorse non utilizzate per l'erogazione del contributo a fondo perduto (automatico e alternativo) eccedenti l'importo di € 3.150 milioni sono destinate all'erogazione di un contributo a fondo perduto degli operatori economici con **ricavi o compensi superiori a 10 milioni ma non a 15 milioni di euro del 2019.**

Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni bis - Le varie ipotesi



Tax credit locazioni (art. 4) Settore turistico

- Intervenendo sull'art. 28 del decreto Rilancio, viene disposta la proroga **fino al 31 luglio 2021** (in luogo del 30 aprile 2021) del credito d'imposta per i canoni di locazione degli **immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda a favore delle imprese turistico-ricettive**, le **agenzie di viaggio** e i **tour operator**, a condizione che le stesse abbiano **subìto 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**.

Tax credit locazioni (art. 4) **Altre categorie di contribuenti**

- Viene stabilito che ai soggetti beneficiari del contributo a fondo perduto, esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi **non superiori a 15 milioni di euro del 2019**, che hanno registrato un **ammontare medio mensile** del fatturato e dei corrispettivi nel periodo compreso tra il **1° aprile 2021 e il 30 marzo 2020** rispetto al periodo compreso tra il **1° aprile 2019 e il 30 marzo 2020 almeno pari al 30%**, nonché agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda in relazione ai canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi da **gennaio 2021 a maggio 2021**.
- Invariata la misura del credito che è pari al 60% per le locazioni e 30% per gli affitti di azienda. Confermato, come per la precedente versione del credito, che ai soggetti che hanno avviato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, il credito di imposta spetta anche in assenza del calo del fatturato.
- Il credito spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti per gli aiuti di Stato.

Tax credit sanificazione (art. 32)

- Al fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del CoVid-19, ai soggetti **esercenti attività d'impresa, arti e professioni**, agli **enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti**, nonché alle **strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale** è riconosciuto un **credito d'imposta del 30%** delle spese sostenute nei mesi di **giugno, luglio e agosto 2021** per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per CoVid-19.
- Sono ammesse al credito le spese sostenute per:
 - ✓ l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
 - ✓ l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli precedenti, quali termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione;

Tax credit sanificazione (art. 32)

- Sono ammesse al credito le spese sostenute per:
 - ✓ l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
 - ✓ l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, incluse le eventuali spese di installazione.
- Inoltre, l'attuale formulazione del bonus comprende tra le spese ammissibili anche le spese sostenute per la somministrazione di tamponi a coloro che prestano la propria opera nell'ambito delle attività lavorative e istituzionali.
- Il credito d'imposta spetta fino ad un **massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario**, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2021. Il credito è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione nel modello F24.

Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali (art. 18)

- Intervenendo sul dettato dell'art. 26 del DPR n. 633/1972, viene disposto che, in caso di **mancata riscossione dei crediti vantati nei confronti di cessionari o committenti coinvolti in procedure concorsuali**, l'emissione delle **note di variazione in diminuzione può avvenire sin dall'apertura della procedura, senza doverne quindi attendere la conclusione**.
- La norma ripristina, in sostanza, la disciplina di recupero dell'IVA relativa a crediti inesigibili, oggetto di procedure concorsuali, introdotta dalla legge di Stabilità 2016 (art. 1, comma 126, legge n. 208/2015) e mai entrata in vigore a causa delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio dell'anno successivo (art. 1, comma 567, legge n. 232/2016).
- La modifica in parola, nel concedere la possibilità di recuperare l'IVA al **momento iniziale di avvio della procedura**, risulta coerente con i principi della direttiva IVA e con il meccanismo di funzionamento dell'IVA, fermo restando l'obbligo di effettuare nuovamente il versamento qualora parte del corrispettivo venisse successivamente pagato.

Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali (art. 18)

- In base al nuovo comma 10-bis dell'art. 26 del DPR n. 633/1972, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data:
 - della sentenza dichiarativa del fallimento;
 - del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
 - del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
 - del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.
- L'obbligo di registrazione della variazione da parte del cessionario/committente, prevista dal comma 5 dell'articolo 26, DPR n. 633/1972, **non** si applica in ipotesi di procedura concorsuale e, inoltre, in base al nuovo comma 5-bis dello stesso articolo 26, DPR n. 633/1972, nel caso in cui, **successivamente** agli eventi che danno luogo al diritto alla variazione in diminuzione dell'imposta, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, il cessionario/committente che abbia assolto all'obbligo di registrazione **ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.**

Recupero dell'IVA su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali (art. 18)

- Infine, viene disposto che le disposizioni che anticipano le variazioni in diminuzione per crediti non riscossi vantati nei confronti di soggetti coinvolti in procedure concorsuali si applichino nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a tali **procedure successivamente alla data di entrata in vigore del decreto**.

Vecchie regole

- Le regole **non** cambiano quando il mancato pagamento del corrispettivo è collegato a una **procedura esecutiva individuale**. In questa ipotesi, per poter procedere con una variazione in diminuzione dell'IVA, il creditore dovrà attendere l'infruttuosità della procedura stessa, ossia:
 - ✓ il verbale di pignoramento da cui risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni/crediti da pignorare nel caso di pignoramento presso terzi, o
 - ✓ il verbale di pignoramento dal quale risulti la mancanza di beni da pignorare o l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore o la sua irreperibilità (nel caso di pignoramento di beni mobili);
 - ✓ qualora si decida di interrompere la procedura esecutiva **per eccessiva onerosità** dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta.

Estensione del limite di compensazione in F24 (art. 22)

- Per sostenere la liquidità delle imprese, favorendo lo smobilizzo dei crediti tributari e contributivi attraverso la compensazione, si prevede che, per l'anno 2021, il limite massimo dei crediti d'imposta e contributi compensabili è fissato in 2 milioni di euro.
- Non sono variate le altre regole: rimane necessario far apporre il visto di conformità da un soggetto abilitato o far sottoscrivere al revisore legale la dichiarazione dalla quale emerge il credito, se l'utilizzo in compensazione supera i 5mila euro annui, importo elevato a 20mila per le imposte dirette/Irap e a 50mila euro per l'IVA dei soggetti Isa che raggiungono un punteggio almeno pari a 8 nel 2020 o a 8,5 calcolato sulla media dei periodi d'imposta 2019 e 2020.
- La compensazione per importi superiori al limite di 5mila euro può essere effettuata solamente a partire dal 10° giorno dopo quello di presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito. Per le imposte dirette la dichiarazione verrà presentata nei prossimi mesi, ai fini IVA andrebbe valutata la possibilità di presentare un'integrativa del modello inviato lo scorso 30 aprile.

Credito d'imposta per investimenti in beni materiali (art. 20)

- Viene ammesso **l'utilizzo immediato in compensazione nel modello F24** del credito d'imposta spettante ad imprese e professionisti con ricavi o compensi di ammontare **superiore a euro 5 milioni** che effettuano investimenti in **beni materiali strumentali nuovi diversi** da quelli di cui all'allegato A della Legge n. 232/2016, nell'intervallo temporale compreso tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021, previsto dalla Legge di bilancio per il 2021.
- Di fatto, viene ampliato il perimetro applicativo della previsione contenuta dalla legge di bilancio 2021 e limitata ai soli contribuenti con ricavi o compensi non superiori a € 5 milioni.

Credito d'imposta per investimenti in beni materiali (art. 20)

Investimento	Contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro	Contribuenti con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro
Beni strumentali materiali effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021 (ovvero 30 giugno 2022)	Compensazione in F24 in un'unica soluzione	Compensazione in F24 in un'unica soluzione
Beni strumentali immateriali effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021 (ovvero 30 giugno 2022)	Compensazione in F24 in un'unica soluzione	Compensazione in F24 in tre rate annuali di pari ammontare
Beni strumentali materiali e immateriali effettuati tra il 1.01.2022 e il 31.12.2022 (30.06.2023)	Compensazione in F24 in tre rate annuali di pari ammontare	Compensazione in F24 in tre rate annuali di pari ammontare

ACE innovativa 2021 (art. 19)

- Viene disposto che, per le **variazioni in aumento del capitale effettuate** nel periodo d'imposta **successivo** a quello in **corso al 31 dicembre 2020** (e quindi nel 2021 per i contribuenti "solari"), rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente (2020), il rendimento nozionale è valutato mediante l'applicazione di un'aliquota del **15%**.
- Nel periodo d'imposta 2021, gli incrementi di capitale rilevano **sin dal primo giorno dello stesso**, in deroga al criterio del *pro rata temporis* e per un **ammontare massimo di euro 5 milioni**, indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.
- Volendo esemplificare si può osservare come un versamento effettuato il **30 dicembre 2021** - il quale rileverebbe ordinariamente per l'anno considerato limitatamente a **2/365** del relativo ammontare - rileverebbe **integralmente** ai fini ACE.

ACE innovativa 2021 (art. 19)

- Inoltre, come indicato nella relazione illustrativa al decreto, con riferimento all'eventuale eccedenza di incrementi di capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio 2020, il rendimento del capitale è valutato con aliquota del 15% per incrementi fino a 5 milioni di euro e con l'ordinaria aliquota dell'1,3% per quelli eccedenti tale cifra.
- Volendo esemplificare, nel caso di una società che decida di accantonare l'utile dell'esercizio **2020 di 750.000** euro potrebbe beneficiare, nel 2021, di una detassazione di **112.500 euro**, alla quale corrisponde una minore IRES **di 27.000 euro**.

ACE innovativa 2021 (art. 19)

Funzionamento

- Quanto all'utilizzo dell'ACE, viene introdotta una **nuova opzione** rispetto al normale funzionamento. Più nel dettaglio viene disposto che può essere richiesto di riconoscere in via anticipata, sotto forma di **credito d'imposta**, la minore imposta corrispondente alla deduzione del rendimento nozionale relativo agli incrementi di capitale proprio effettuati nel 2021 e valutato al 15%.
- Il credito d'imposta deve essere calcolato applicando le aliquote IRPEF e IRES vigenti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, e può essere utilizzato previa comunicazione all'Agenzia delle entrate (si rinvia ad un Provvedimento direttoriale da adottarsi 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL), da giorno successivo a quello in cui:
 - a) è avvenuto il versamento del conferimento in denaro;
 - b) è avvenuta la rinuncia o la compensazione dei crediti;
 - c) è stata assunta la delibera dell'assemblea di destinare, in tutto o in parte, a riserva l'utile d'esercizio.

ACE innovativa 2021 (art. 19)

Funzionamento

- Il credito d'imposta può essere:
 - a) utilizzato in compensazione nel modello F24, senza limiti di importo;
 - b) può essere richiesto a rimborso;
 - c) può essere ceduto, con la facoltà di successiva cessione dello stesso ad altri soggetti, e viene fruito dal cessionario con le medesime modalità previste per il soggetto cedente.

ACE innovativa 2021 (art. 19)

Effetto *recapture* dell'agevolazione

- Particolarmente macchinoso è invece il meccanismo che regola il funzionamento del *recapture* dell'agevolazione fiscale in commento, sia nel caso in cui si sia beneficiato della stessa come deduzione sia sotto forma di credito d'imposta.
- In primo luogo, occorre rilevare che l'effetto *recapture* si ha nel caso in cui **nei due anni successivi al 2021** il patrimonio netto si riduca **per cause diverse dall'emersione di perdite in bilancio**.

A) *Credito d'imposta e effetto recapture*

- Nel caso di fruizione dell'ACE sotto forma di credito d'imposta, qualora la **differenza tra la variazione in aumento** del capitale proprio riferita al periodo d'imposta in **corso al 31 dicembre 2021**, e quella riferita al periodo d'imposta precedente risulti inferiore agli incrementi sui quali si è fruito del credito d'imposta, allora quest'ultimo deve essere restituito in proporzione a tale minore importo.

ACE innovativa 2021 (art. 19)

Effetto *recapture* dell'agevolazione

Esempio 1: nel corso del 2021 sono stati effettuati incrementi di capitale per 1000 – con conseguente fruizione del credito d'imposta per 36 ($1000 \cdot 15\%$) $\cdot 24\%$, seguiti da decrementi per 200. Pertanto nel 2021 la variazione del capitale proprio è pari a 800.

In tal caso il credito d'imposta di 36 deve essere restituito in proporzione alla differenza tra 1000 e 800.
 $(200/1000) \cdot 36 = 7,2$ credito da restituire

Esempio 2: continuiamo con l'esempio 1 e supponiamo che nel corso del 2022 il capitale proprio **si sia ridotto a 500** (quindi variazione imputabile al 2022 pari a 300). Di conseguenza, occorrerà restituire il credito d'imposta fruito nella misura di 10,8

$$(800-500) / 1000 \cdot 36 = 10,8$$

ACE innovativa 2021 (art. 19)

Effetto *recapture* dell'agevolazione

Esempio 3: continuiamo con l'esempio 1 e 2 nel 2023 se la variazione in aumento di capitale proprio risulta inferiore rispetto a quella del 2021, il credito d'imposta deve essere restituito in proporzione alla differenza tra la variazione in aumento del 2023 e quella rispetto al 2021, al netto dell'eventuale credito d'imposta già restituito. Quindi, se nel 2023 la variazione in aumento è di 400, a fronte di un credito di 36, allora occorre restituire 3,6.

$$(800-400)/1000*36=14,4 - 10,8=3,6$$

Ai fini della determinazione della variazione in aumento da confrontare con gli importi degli incrementi sui quali si è fruito del credito d'imposta o con le variazioni del 2021, non rileva il limite del patrimonio netto risultante dal bilancio, in modo da non tener conto dell'effetto di eventuali perdite di bilancio.

ACE innovativa 2021 (art. 19)

Effetto *recapture* dell'agevolazione

A) *Fruizione ordinaria dell'ACE e effetto recapture*

- Qualora invece l'incentivo sia stato fruito secondo il meccanismo ordinario dell'ACE, il beneficio fiscale fruito nel 2021 deve essere restituito qualora nel 2022 risulti una **variazione in aumento inferiore a quella del 2021**, attraverso una variazione in aumento del reddito complessivo pari al **15%** della differenza tra la variazione 2022 e la variazione 2021, sempre senza tenere conto delle perdite di bilancio.
- Inoltre, qualora nel 2023 risulti una variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quella del 2021, il beneficio fiscale fruito nel 2021 è restituito con una variazione in aumento del reddito complessivo del 2023 di un ammontare pari al 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio 2021 e quella 2023, al netto dell'eventuale aumento del reddito complessivo dell'imposta sui redditi effettuato nel periodo d'imposta precedente.
- Anche in questo caso, ai fini della determinazione delle variazioni in aumento da confrontare tra loro non si tiene conto del limite del patrimonio netto risultante dal bilancio.

Proroga della plastic tax (art. 9, co 3)

- Viene previsto un nuovo rinvio per la plastic tax: dal **1° luglio 2021 al 1° gennaio 2022**.
- Ricordiamo che la plastic tax è l'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego (MACSI) che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari.
- I manufatti - anche la forma di fogli, pellicole o strisce - sono realizzati con l'impiego, anche parziale, di materie plastiche, costituite da polimeri organici di origine sintetica e non siano ideati progettati o immessi sul mercato per un utilizzo plurimo durante il loro ciclo di vita o per essere riutilizzati per lo stesso scopo per il quale sono stati ideati.
- L'imposta sui MACSI è fissata nella misura di € 0,45 per ogni Kg di materia plastica contenuta nei MACSI.

Tassazione capital gain start up innovative (art. 14)

- Viene disposto che **sono non rilevanti ai fini IRPEF** le plusvalenze realizzate da **persone fisiche**, derivanti dalla **cessione di partecipazioni al capitale di imprese start-up innovative**, acquisite mediante sottoscrizione di capitale sociale dal **1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2025** e possedute **per almeno tre anni**.
- La non rilevanza IRPEF si applica anche alle **plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni al capitale di PMI innovative**, acquisite mediante sottoscrizione di **capitale sociale dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2025** e possedute per **almeno tre anni**.
- Infine, **non sono soggette all'IRPEF** le plusvalenze realizzate da persone fisiche, derivanti dalla cessione di partecipazioni al **capitale di società di persone o di società di capitali ed enti commerciali**, se e nella misura in cui, **entro un anno dal loro conseguimento**, siano reinvestite in **imprese start up innovative, o in PMI innovative, mediante la sottoscrizione del capitale sociale entro il 31 dicembre 2025**.
- L'efficacia di tale disposizione è subordinata all'autorizzazione della Commissione UE.

Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione (art. 9, co. 1-2)

- Viene previsto il differimento **di due mesi** - fino al **30 giugno 2021** - della sospensione delle attività dell'Agente della riscossione.
- Si tratta di una misura che era stata già anticipata dal Ministero dell'Economia e delle finanze con comunicato stampa del 30 aprile 2021 e riguarda **tutti i versamenti derivanti dalle cartelle di pagamento**, dagli **avvisi di addebito** e dagli **avvisi di accertamento esecutivi affidati** all'Agente della riscossione, nonché l'invio di nuove **cartelle e la possibilità per l'Agenzia di avviare procedure cautelari o esecutive di riscossione, come fermi amministrativi, ipoteche e pignoramenti**.
- Restano sospese anche le verifiche di inadempienza che le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica devono effettuare, ai sensi dell'art. 48-bis del DPR n. 602/1973, prima di disporre pagamenti di importo superiore a 5.000 euro.
- **Infine, restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e gli adempimenti svolti dall'agente della riscossione nel periodo dal 1° maggio 2021 alla data di entrata in vigore del decreto.**