

LE PRINCIPALI NOVITA' FISCALI INIZIO ANNO 2022

Dott.ssa Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati
15 marzo 2022



in collaborazione con



NOVITA' IRES

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

La legge di bilancio 2022 (legge n. 234/2021) ha rivisitato le disposizioni relative ai crediti d'imposta fruibili dalle imprese a fronte di investimenti in beni materiali e immateriali. Le modifiche apportate hanno il pregio di mantenere inalterata l'impostazione normativa delle diverse misure ritoccate sia di definire un orizzonte temporale che consente un minimo di programmazione.

Ambito soggettivo

- Alle imprese residenti nel territorio dello Stato, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, è riconosciuto un credito d'imposta che varia a seconda del bene oggetto dell'investimento.
- Sono **escluse** dall'agevolazione:
 - le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal RD n. 267/1942 o dal DLgs n. 14/2019, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
 - le imprese destinatarie di sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2 del DLgs n. 231/2001 (i.e. interdizione dall'esercizio dell'attività; sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio).

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Ambito soggettivo

- La fruizione del credito d'imposta resta **subordinata** al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Ambito oggettivo

- Sono agevolabili gli investimenti in:
 - **Beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio dell'impresa**, ad **eccezione** di:
 - veicoli e altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164 del TUIR;
 - beni per i quali è previsto un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%;
 - fabbricati e costruzioni;
 - beni di cui all'Allegato 3 della Legge n. 208/2015 (*i.e.* condutture);
 - beni gratuitamente devolvibili dalle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Ambito oggettivo

- Sono agevolabili gli investimenti in:
 - **Beni di cui all'allegato A, Legge n. 232/2016**
 - Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
 - Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
 - Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0».
 - **Beni di cui all'allegato B, Legge n. 232/2016** (*i.e.* software ...). Si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei suddetti beni mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Misura dell'agevolazione

Tipologia di investimento	16/11/2020 – 31/12/2021 (30/06/2022 con acconto e ordine 2021)	2022 (30/06/2023 con acconto e ordine 2022)	Periodi d'imposta successivi
Beni strumentali materiali	10% nel limite di spesa di € 2 milioni	6% nel limite di spesa di € 2 milioni	-
Beni strumentali immateriali	10% nel limite di spesa di € 1 milione	6% nel limite di spesa di € 1 milioni	-

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di *leasing*, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Inoltre, la misura del credito è elevata al **15%** per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati alla realizzazione dello *smart working*.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Misura dell'agevolazione

Tipologia di investimento	16/11/2020 – 31/12/2021 (30/06/2022 con acconto e ordine 2021)	2022 (30/06/2023 con acconto e ordine 2022)	2023-2025 (30/06/2026 con acconto e ordine 2025) Legge di bilancio 2022
Beni materiali 4.0	<ul style="list-style-type: none"> • 50%, fino a € 2,5 milioni; • 30%, sopra € 2,5 e fino a € 10 milioni; • 10%, sopra € 10 e fino a € 20 milioni 	<ul style="list-style-type: none"> • 40%, fino a € 2,5 milioni; • 20%, sopra € 2,5 e fino a € 10 milioni; • 10%, sopra € 10 e fino a € 20 milioni 	<ul style="list-style-type: none"> • 20%, fino a € 2,5 milioni; • 10%, sopra € 2,5 e fino a € 10 milioni; • 5%, sopra € 10 e fino a € 20 milioni



Il dato letterale dell'art. 1, co. 44. lett. b) della Legge di bilancio 2022 porta a un'interpretazione piuttosto **restrittiva**: i **20 milioni di euro** rappresentano il **limite massimo di investimento** che le imprese possono effettuare per ottenere il beneficio fiscale in parola in un arco temporale di 3,5 anni (2023 – 2024- 2025). Se questa interpretazione dovesse essere confermata dall'Agenzia delle entrate, risulterebbe evidente il forte depotenziamento della politica incentivante per gli investimenti **a decorrere dal 2023**.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Misura dell'agevolazione

Tipologia di investimento	16/11/2020 – 31/12/2021 (30/06/2022 con acconto e ordine 2021)	2022 (30/06/2023 con acconto e ordine 2022)	2023-2025 (30/06/2026 con acconto e ordine 2025) Legge di bilancio 2022
Beni materiali 4.0	<ul style="list-style-type: none"> • 50%, fino a € 2,5 milioni; • 30%, sopra € 2,5 e fino a € 10 milioni; • 10%, sopra € 10 e fino a € 20 milioni 	<ul style="list-style-type: none"> • 40%, fino a € 2,5 milioni; • 20%, sopra € 2,5 e fino a € 10 milioni; • 10%, sopra € 10 e fino a € 20 milioni 	<ul style="list-style-type: none"> • 20%, fino a € 2,5 milioni; • 10%, sopra € 2,5 e fino a € 10 milioni; • 5%, sopra € 10 e fino a € 20 milioni



Il DL n. 4/2022 (decreto «Sostegni-ter») ha aggiunto una categoria specifica per gli investimenti, inclusi nel Pnrr, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica, per i quali la quota degli stessi superiore a € 10 milioni e fino € 50 milioni è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 5%. In pratica per gli investimenti da € 10 a € 20 di spesa sono previste due norme:

- la legge di bilancio 2022 che prevede un credito d'imposta del 5% per lo scaglione tra € 10 a € 20 di spesa;
- il DL Sostegni-ter che prevede un credito d'imposta del 5% per lo scaglione tra € 10 a € 50 di spesa.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Misura dell'agevolazione

Tipologia di investimento	16/11/2020 – 31/12/2023 (30/06/2024 con acconto e ordine 2023)	2024 (30/06/2025 con acconto e ordine 2024)	2025 (30/06/2026 con acconto e ordine 2025)
Beni immateriali 4.0	20% nel limite di spesa di € 1milioni	15% nel limite di spesa di € 1milioni	10% nel limite di spesa di € 1milioni



Si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo di beni immateriali stessi mediante soluzioni con risorse di calcolo condivise e connesse (c.d. cloud computing) per la quota imputabile per competenza.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Legge conversione DL Milleproroghe

- La Legge n. 15/2022, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2022, di conversione del D.L. 228/2021 conosciuto come Decreto Milleproroghe, ha spostato dal **30 giugno 2022 al 31 dicembre 2022** la data entro la quale effettuare gli **investimenti in beni strumentali, sia Industria 4.0 che ordinari**, con riferimento ai quali entro il 31 dicembre 2021 sia stato corrisposto un acconto almeno pari al 20% del corrispettivo pattuito e sia stato formalmente accettato l'ordine di acquisto.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Competenza degli investimenti - Circolare n. 4/E del 2017

- Le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.
- Nell'ipotesi di investimenti effettuati mediante contratti di appalto, i costi si considerano sostenuti dal soggetto committente alla data di ultimazione della prestazione.
- Per i beni realizzati in economia rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza previsti dal Tuir.
- In caso di acquisizione dei beni in leasing, rileva la data di consegna al locatario e quindi quando il bene entra nella disponibilità giuridica di quest'ultimo.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Competenza degli investimenti – Recenti chiarimenti dell’Agenzia

- L’Agenzia delle entrate, con la Risposta a istanza di interpello n. 723/2021 ha evidenziato che in caso di **contratti complessi non** è sufficiente la consegna del bene mobile, ma diventa indispensabile lo svolgimento di ulteriori attività affinché si concretizzi il requisito della certezza previsto dall’art. 109 comma 1 del Tuir che nel caso specifico avveniva con l'emissione di un certificato di **accettazione finale attestante il collaudo finale**.
- L’Agenzia delle entrate, con la Risposta a istanza di interpello n. 712/2021, relativa a un investimento complesso, ha precisato che, quando si è in presenza di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse e autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori, i costi sostenuti per la realizzazione dell'impianto devono *“essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili – e assoggettati alla disciplina vigente pro tempore – facendo riferimento all’acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio a esso correlato (se qualificabile come “onere accessorio”), secondo le regole generali della competenza”*.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Trattamento fiscale del credito

- Il credito d'imposta **non** concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione IRAP.

Fruizione del credito

- Il credito d'imposta è utilizzabile **esclusivamente** in compensazione nel modello F24, in 3 quote annuali di pari ammontare a partire dall'anno di entrata in funzione del bene per gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi ovvero dall'anno della loro interconnessione per quelli di cui agli allegati A e B della Legge n. 232/2016.
- Non** si applicano i limiti di utilizzo di **€ 250.000 e € 2 milioni annuali** e neanche il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per ammontare superiore a € 1.500.

BONUS INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

Adempimenti documentali

- Al fine di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta devono inviare al Ministero una comunicazione. Con Decreto direttoriale 6 ottobre 2021 sono stati definiti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo agevolabile
- I soggetti che si avvalgono del credito d'imposta – ai fini dei controlli successivi – sono tenuti a conservare – pena la decadenza dal beneficio – la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.
- Le fatture e gli altri documenti relativi alle acquisizioni dei beni agevolabili devono riportare l'espresso riferimento alle disposizioni che prevedono il credito. (risposte n. 438 e 439 del 2020 ed emendabilità della fattura emessa senza la dicitura richiesta dalla norma).

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

La legge di bilancio 2022 (legge n. 234/2021) ha **prorogato** i crediti d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, previsti dai commi 198 – 207 della legge di bilancio 2020 e successivamente modificati dalla legge di bilancio 2021.

Ambito soggettivo

- Possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese, residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito.
- Sono escluse:
 - le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal RD n. 267/1942 o dal DLgs n. 14/2019, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
 - le imprese destinatarie di sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2 del DLgs n. 231/2001.

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

- La fruizione del credito d'imposta è subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Attività di ricerca e sviluppo

Tipologia	Periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2021 e 2022	Periodi d'imposta successivi e fino a quello in corso alla data del 31 dicembre 2031
Attività di ricerca e sviluppo prevista dal comma 200 della legge n. 160/2019	20% Limite massimo € 4 milioni	10% Limite massimo € 5 milioni



La base di calcolo dell'agevolazione deve essere assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le spese ammissibili e che i limiti massimi annuali della stessa devono essere ragguagliati ad anno nel caso di un periodo d'imposta superiore o inferiore all'anno.

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

Attività di innovazione tecnologica

Tipologia	Periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2021, 2022 e 2023	Periodi d'imposta successivi e fino a quello in corso alla data del 31 dicembre 2025
Attività di innovazione tecnologica prevista dal comma 201 della legge n. 160/2019	10% Limite massimo € 2 milioni	5% Limite massimo € 2 milioni



La base di calcolo dell'agevolazione deve essere assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le spese ammissibili e che i limiti massimi annuali della stessa devono essere raggugliati ad anno nel caso di un periodo d'imposta superiore o inferiore all'anno.

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

Attività di design e ideazione estetica

Tipologia	Periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2021, 2022 e 2023	Periodi d'imposta successivi e fino a quello in corso alla data del 31 dicembre 2025
Attività di design e ideazione estetica prevista dal comma 202 della legge n. 160/2019	10% Limite massimo € 2 milioni	5% Limite massimo € 2 milioni



La base di calcolo dell'agevolazione deve essere assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le spese ammissibili e che i limiti massimi annuali della stessa devono essere ragguagliati ad anno nel caso di un periodo d'imposta superiore o inferiore all'anno.

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

Attività di innovazione tecnologica finalizzata alla realizzazione di processi e prodotti

Tipologia	Periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2021 e 2022	Periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2023	Periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2024 e 2025
Attività di innovazione tecnologica finalizzata alla realizzazione di prodotti e processi prevista dal comma 201 della legge n. 160/2019	15% Limite massimo € 2 milioni	10% Limite massimo € 4milioni	5% Limite massimo € 4milioni

La base di calcolo dell'agevolazione deve essere assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le spese ammissibili e che i limiti massimi annuali della stessa devono essere ragguagliati ad anno nel caso di un periodo d'imposta superiore o inferiore all'anno.

Nel rispetto dei massimali e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, continua a essere ammessa l'applicazione del beneficio anche per **più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta.**

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

Trattamento fiscale del credito

- Il credito d'imposta **non** concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione IRAP.

Fruizione del credito

- Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione del modello F24 in **3 quote annuali** di pari ammontare a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'adempimento degli obblighi di certificazione.
- Non** si applicano i limiti di utilizzo di **€ 250.000 e € 2 milioni annuali**.

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

Adempimenti documentali

- Al fine di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta devono inviare al Ministero una comunicazione. Con Decreto direttoriale 6 ottobre 2021 sono stati definiti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo agevolabile.
- Ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito, devono redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai singoli progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione. Tale relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o dal responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal responsabile legale dell'impresa. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

Cumulabilità

- Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

«NUOVO» PATENT BOX

- Il decreto legge del 21 ottobre 2021, n. 146, convertito dalla legge n. 215/2021, prevede all'art 6 l'introduzione di una nuova disciplina relativa al «nuovo» Patent box. Dalla data di entrata in vigore del DL n. 146/2021 (**22 ottobre 2021**) sono abrogate le disposizioni relative al «vecchio» Patent box e nello specifico: (i) l'art. 1, co. da 37 a 45, Legge n. 190/2014 (disciplina originaria del Patent box); e (ii) l'art. 4 DL n. 34/2019 (opzione per l'autodeterminazione del reddito agevolabile).

Le tre fasi del Patent box

- Prima fase:** per gli anni **2015 – 2018** l'agevolazione consisteva nella detassazione di una quota di reddito imponibile attribuibile a tutti i tipi di immobilizzazioni immateriali impiegate (dal 2017, con il DL n. 50/2017, sono però stati **esclusi i marchi**).
- Seconda fase:** per i periodi **2019- 2020** l'agevolazione è stata gestita con le regole introdotte dal DL n. 34/2019, e quindi con autoliquidazione in dichiarazione come alternativa al ruling, e con la *penalty protection* in caso di redazione di documentazione corretta.
- Terza fase: dal 2021:** con le nuove regole del DL n. 146/2021 e gli emendamenti introdotti dalla legge di bilancio 2022 → la trasformazione della detassazione in una maggiorazione del 110% dei costi e il mantenimento sia della *penalty protection* sia del cumulo con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. Le disposizioni attuative sono demandate a un Provvedimento direttoriale.

«NUOVO» PATENT BOX

Ambito soggettivo

- Possono optare per la maggiorazione di costo i **soggetti titolari di reddito d'impresa**.
- In maggior dettaglio, sono ammessi all'opzione le società e gli enti di ogni tipo (compresi i *trust*), con o senza personalità giuridica, compresi quelli non residenti nel territorio dello Stato, aventi in Italia una stabile organizzazione, ma **soltanto a condizione** di essere residenti in Paesi con i quali sia in **vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo**.

Provvedimento n. 48243/2022

- L'opzione **non può essere esercitata** dalle imprese:
 - a) che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario;
 - b) in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal RD n. 267/1942 dal Dlgs n. 14/2019, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.
- Qualora una delle predette situazioni sopravvenga rispetto all'avvenuto esercizio dell'opzione, l'opzione stessa viene meno a **decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui la condizione si verifica**.

«NUOVO» PATENT BOX

Caratteristiche dell'agevolazione

- L'opzione per il «nuovo» Patent box ha **durata quinquennale** ed è **irrevocabile e rinnovabile**.
- Le modalità di esercizio dell'opzione sono state definite con il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 48243/2022 del 15 febbraio 2022.
- La scelta per il Patent box – come in passato – rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

«NUOVO» PATENT BOX

Maggiorazione dei costi di ricerca e sviluppo

- L'agevolazione, rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, consiste nella maggiorazione del **110%** dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a:
 - software protetti da copyright;
 - brevetti industriali;
 - disegni e modelli giuridicamente tutelati,

che siano utilizzati **direttamente o indirettamente** nello svolgimento della propria attività d'impresa.



Per **utilizzo diretto** si intende l'utilizzo nell'ambito di qualsiasi attività aziendale che i diritti sui beni immateriali riservano al **titolare del diritto stesso**.

Per **utilizzo indiretto** si intende la **concessione** in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali.

«NUOVO» PATENT BOX

Maggiorazione dei costi di ricerca e sviluppo

- In termini operativi, ciò significa che per ogni **100 euro** di costi in attività di ricerca e sviluppo relativi ai sopraelencati beni, è possibile dedurre 110 euro. Sicché per un soggetto passivo IRES, il beneficio dovrebbe tradursi in minori imposte (IRES e IRAP) per 30,69 euro, che si aggiungono alle minori imposte derivanti dalla deduzione del costo secondo le regole ordinarie (27,9 euro).
- Le attività di ricerca e sviluppo possono essere svolte anche mediante contratti di ricerca stipulati con **società diverse** da quelle appartenenti al medesimo gruppo ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei suddetti beni.

«NUOVO» PATENT BOX

Definizione delle attività rilevanti

▪ **Per attività rilevanti** si intendono:

- a) le attività classificabili come ricerca industriale e sviluppo sperimentale ai sensi dell'articolo 2 del decreto MISE del 26 maggio 2020;
- b) le attività classificabili come innovazione tecnologica ai sensi dell'articolo 3 del decreto MISE del 26 maggio 2020;
- c) le attività classificabili come design e ideazione estetica ai sensi dell'articolo 4 del decreto MISE del 26 maggio 2020;
- d) le attività di tutela legale dei diritti sui beni immateriali.

Sono ricomprese tra le attività rilevanti anche quelle svolte dall'investitore mediante contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con **società diverse** da quelle che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Le attività devono essere svolte sotto la **direzione tecnica dell'investitore** attraverso il **proprio personale**. Le attività rilevanti devono essere svolte in **laboratori**, o strutture, situati nel territorio dello **Stato italiano**, in Stati appartenenti alla UE, ovvero in Stati SEE con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. Qualora le attività rilevanti siano svolte da un **commissionario**, quest'ultimo, nonché qualsiasi eventuale sub-commissionario, deve essere fiscalmente residente negli Stati di cui al precedente periodo.

«NUOVO» PATENT BOX

Spese agevolabili

- La super deduzione del 110% si applica ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a determinati *intangibles*.
- Sono agevolabili:
 - le **spese per il personale** relative ai ricercatori e ai tecnici titolari di un rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
 - le **quote di ammortamento**, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nello svolgimento delle attività rilevanti;
 - le **spese relative a contratti di ricerca extra muros** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo;
 - le **quote di ammortamento** relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative ad un'invenzione industriale;
 - le **spese per materiali**, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei progetti di ricerca e sviluppo;
 - le **spese connesse al mantenimento dei diritti** su beni immateriali agevolati, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, e quelli relativi alle attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti medesimi.

«NUOVO» PATENT BOX

Documentazione idonea e *penalty protection*

- I contribuenti che intendono beneficiare della maggiore deducibilità dei costi ai fini fiscali **possono** indicare le informazioni necessarie alla determinazione della predetta maggiorazione in **idonea documentazione**, predisposta secondo quanto sarà indicato da un provvedimento dell’Agenzia delle entrate.
- In caso di rettifica della maggiorazione da cui derivi una maggiore imposta o una differenza di credito – **non** trova applicazione la **sanzione per infedele dichiarazione** (art. 1, co. 2, DLgs n. 471/1997), qualora nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria, il contribuente consegni ai verificatori la suddetta documentazione (*penalty protection*).
- Il contribuente che detiene la documentazione in questione ne deve **dare comunicazione** all’Agenzia delle entrate nella **dichiarazione relativa al periodo d’imposta** per il quale si beneficia dell’agevolazione.
- In assenza di tale comunicazione, in caso di rettifica della maggiorazione, non opera la ***penalty protection***.

«NUOVO» PATENT BOX

Recapture dei «vecchi» costi

- La legge di bilancio 2022 – modificando la disciplina di cui all’art. 6 del DL n. 146/2021- ha introdotto un meccanismo di **recapture** in base al quale, ove le spese agevolabili siano sostenute in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali oggetto di Patent box, il contribuente può usufruire della maggiorazione del 110% a decorrere dal periodo di imposta in cui l’immobilizzazione immateriale ottiene un **titolo di privativa industriale**.
- La maggiorazione non può essere applicata alle spese sostenute **prima dell’ottavo** periodo d’imposta antecedente a quello nel quale l’immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.



D. Se un’immobilizzazione immateriale agevolabile ottiene un titolo di privativa industriale nel 2021, si applica il nuovo meccanismo previsto dal co. 10 bis dell’art. 6 del DL n. 146/2021. Quindi l’impresa può recuperare la maggiorazione per i costi sostenuti a partire dal 2013 (ottavo periodo di imposta precedente)?

R. Sì, nel caso in cui, per un’immobilizzazione immateriale agevolabile, si ottenga il titolo di privativa industriale nel 2021, ai sensi del co. 10 bis dell’articolo 6 del DL n. 146/2021, è possibile usufruire della maggiorazione del 110% delle spese sostenute in periodi d’imposta precedenti, in vista della creazione dell’immobilizzazione immateriale agevolabile, purché si tratti di spese sostenute non oltre l’ottavo periodo d’imposta antecedente a quello in cui sia stato ottenuto il titolo di privativa industriale. Pertanto, nel caso prospettato, si potrà applicare il meccanismo del recapture dei costi sostenuti a partire dal 2013.

«NUOVO» PATENT BOX

Idonea documentazione

- La documentazione idonea è costituita da un documento, articolato in due sezioni, **A** e **B**, contenenti i seguenti dati, informazioni e elementi.
- La **sezione A** contiene, in relazione a ciascun periodo di imposta di applicazione del nuovo regime patent box, le seguenti informazioni:
 - I. Struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari;
 - II. Attività rilevanti, natura di investitore ed eventuale attività svolta con imprese associate;
 - III. Attività rilevanti commissionate a terzi indipendenti;
 - IV. Modello organizzativo dell'impresa;
 - V. Relazione tecnica;
 - VI. Funzioni, rischi e beni dell'impresa.
- La **sezione B** contiene in relazione a ciascun periodo di imposta di applicazione del nuovo regime patent box, le informazioni utili a quantificare la base di calcolo su cui applicare la maggiorazione.

«NUOVO» PATENT BOX

Decorrenza e regime transitorio

- L'art. 6, co. 8 del DL n. 146/2021 dispone che la disciplina del «nuovo» Patent box si applica alle opzioni esercitate con riguardo al periodo di imposta in corso alla data dell'entrata in vigore del decreto (2021) e ai successivi periodi di imposta.
- Dalla data di entrata in vigore del DL n. 146/2021 (**22 ottobre 2021**) sono abrogate le disposizioni relative al «vecchio» Patent box e nello specifico:
 - l'art. 1, co. da 37 a 45, Legge n. 190/2014 (disciplina originaria del Patent box);
 - l'art. 4 DL n. 34/2019 (opzione per l'autodeterminazione del reddito agevolabile).
- Inoltre viene regolato anche il **passaggio dal vecchio al nuovo regime**, prevedendo che i soggetti che abbiano esercitato o esercitino opzioni Patent box afferenti ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL n. 146/2021 possano scegliere, **in alternativa al regime opzionato**, di aderire al nuovo regime agevolativo, previa comunicazione da inviare secondo le modalità che saranno stabilite con provvedimento.

Sono tuttavia **esclusi** da tale previsione coloro che abbiano presentato istanza di riling ovvero istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate a conclusione di tali procedure, nonché i soggetti che abbiano aderito al regime di "autodeterminazione".

«NUOVO» PATENT BOX

Modello Redditi SC 2022

- Quadro RF:** rigo 55 «Altre variazioni in diminuzione», codice 86 – maggiorazione del 110% dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a brevetti protetti da *copyright*, brevetti industriali, disegni e modelli.

RF55 Altre variazioni in diminuzione	B 6	3	,00	4	5	,00	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00
	37	38	,00	39	40	,00	41	42	,00
	43	44	,00	45	46	,00	47	48	,00
	49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00
							55	56	,00

«NUOVO» PATENT BOX

Modello Redditi SC 2022

Quadro OP: per usufruire della nuova disciplina è stato previsto nel **quadro OP**, sezione IV, l'esercizio dell'opzione.

- Secondo le istruzioni per la compilazione del modello REDDITI 2022, l'opzione è esercitata compilando il rigo **OP21** e decorre dal periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.
- I soggetti interessati esercitano l'opzione e, al contempo, comunicano il possesso della documentazione, barrando, rispettivamente, la **casella "1" ("Opzione")** e la **casella "2" ("Possesso documentazione")**.

SEZIONE IV Patent box	OP21	Opzione	Possesso documentazione	Comunicazione	Identificativo coding
		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

«NUOVO» PATENT BOX

Modello Redditi SC 2022

Quadro RS: I contribuenti che optano o comunicano, nel **quadro OP**, l'adesione al regime agevolativo di cui all'art. 6 del DL 146/2021, devono compilare anche il prospetto di cui ai righi da **RS530 a RS532**, denominato "**Dati relativi all'opzione «Patent box»**", al fine di fornire informazioni sulla classificazione dei beni in software protetto da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli, che siano dagli stessi soggetti utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa, sui costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai predetti beni e per i quali si intende usufruire della maggiorazione del 110% dei citati costi.

In particolare, secondo le istruzioni, va indicato:

- ✓ in **colonna 1**, il numero dei beni per i quali è esercitata l'opzione/comunicazione;
- ✓ l'ammontare delle spese sostenute per le attività di ricerca e sviluppo intra-muros, relative al proprio personale, in **colonna 2**, agli ammortamenti delle proprie attrezzature, in **colonna 3**, e ad altri costi, in **colonna 4**;
- ✓ in **colonna 5**, le spese sostenute per finanziare progetti esterni (ricerca e sviluppo extra-muros) e in **colonna 6**, il codice fiscale del fornitore.

«NUOVO» PATENT BOX

Modello Redditi SC 2022

Dati relativi all'opzione "Patent box"		Numero dei beni	COSTI INTEA-MURIOS			Corrente 10-4in
			Personale	Ammortamenti	Altri costi	
R5530 Software protetto da copyright	1		2	3	4	
			.00	.00	.00	
		COSTI EXTEA-MURIOS				
		Costi fiscali fornitori				
R5531 Brevetti industriali	1		2	3	4	
			.00	.00	.00	
R5532 Disegni e modelli	1		2	3	4	
			.00	.00	.00	

SUPER ACE

Ambito temporale

- L'art. 19 del DL n. 73/2020 (Decreto «Sostegni-bis») ha potenziato, in via transitoria, la disciplina dell'ACE (Aiuto alla Crescita Economica), prevedendo che limitatamente agli incrementi di patrimonio realizzati nell'esercizio 2021, il rendimento nozionale è valutato mediante l'applicazione di un'aliquota del **15%** (in luogo dell'ordinario 1,3%).
- 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.
- Per i soggetti IRES, si tratta di una riduzione di imposte pari al 3,6% dell'aumento di capitale, con un massimo di **180.000 euro**.

Telefisco 2022- Patrimonio versato e pro rata

Nel caso di società costituita il **1° luglio 2021** con capitale versato in danaro, il patrimonio di costituzione rilevante ai fini Super ACE deve essere raggugliato alla durata dell'esercizio se diversa da 12 mesi così come avviene nella determinazione dell'ACE cd. "ordinaria"

Telefisco 2022 - Assenza di ragguglio ACE ordinaria

L'**assenza di ragguglio** temporale ai fini del calcolo dell'agevolazione si riferisce **esclusivamente alla super ACE**. In caso di aumento di capitale effettuato in data 30 dicembre 2021 per un importo di € 6 milioni: l'incremento soggetto ad ACE ordinaria (€ 1 milione), da valorizzare con il coefficiente dell'1,3%, si assume, ai fini del calcolo, pro rata temporis dal 30 dicembre 2021.

SUPER ACE

Base di calcolo

- La base di calcolo dell'ACE innovativa è rappresentata, per il solo periodo agevolato (2021), dalla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente.
- In prima approssimazione la base di calcolo è pari alla differenza tra:
 - la base ACE al 31.12.2021;
 - la base ACE al 31.12.2020.

Telefisco 2022- Calcolo della base ACE 2021

L'articolo 19, comma 2 del DL n. 73/2021 nulla dispone in merito all'imputazione degli elementi decrementativi della base ACE dell'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2020 (2021).

Esempio: base ACE accumulata al 31 dicembre 2020 pari a euro 1 milione; incrementi netti di patrimonio nel 2021 pari a euro 700.000; riduzioni o sterilizzazioni del 2021 pari a euro 200.

Secondo l'Agenzia delle entrate, in merito all'imputazione degli elementi decrementativi della base ACE del 2021, laddove la società disponga anche di una base ACE pregressa e /o di incrementi del 2021 eccedenti la soglia di euro 5 milioni, i decrementi di base ACE e le riduzioni derivanti dalle sterilizzazioni relative alle disposizioni antielusive si imputano **prioritariamente agli incrementi rilevanti per la Super-ACE.**

SUPER ACE

Base di calcolo

RIDUZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE O CREDITO D'IMPOSTA	
Base di calcolo:	
Utile 2020 portato a nuovo	7.000.000
ACE innovativa:	
Importo rilevante	5.000.000
Rendimento nozionale (15%)	750.000
Risparmio o credito d'imposta	180.000
ACE ordinaria:	
Importo rilevante	2.000.000
Rendimento nozionale (1,3%)	26.000
Risparmio d'imposta	6.240
Beneficio totale	186.240

SUPER ACE

Aumenti di capitale agevolati al 15%

- In assenza di una disciplina specifica per l'ACE innovativa, gli incrementi rilevanti sono quelli menzionati dall'art. 5 del DM 3.8.2017, e quindi:
 - i conferimenti in denaro dei soci;
 - le rinunce dei soci ai crediti;
 - gli **utili accantonati a riserva**, con esclusione delle riserve indisponibili (*i.e.* **riserva di rivalutazione**).

Telefisco 2022- Rilevanza della riserva di rivalutazione ex DL Agosto

Con la Risposta a istanza di interpello n. 889/2021 ha già chiarito che le riserve di rivalutazione, originariamente escluse dalla base ACE, entrano a formare gli incrementi rilevanti per l'agevolazione di cui al D.L. 201/2011 (se formate dopo l'esercizio 2010), quando i maggiori valori iscritti sui beni vengono "realizzati" con la cessione oppure mediante lo stanziamento delle quote di ammortamento nel conto economico. Con specifico riferimento alla riserva di rivalutazione iscritta nel bilancio chiuso al 31/12/2020, ai sensi del D.L. 104/2020, ha confermato che la stessa concorre alla formazione della base ACE man mano che la stessa viene a liberarsi per effetto del realizzo dei maggiori valori iscritti in bilancio. Pertanto detta riserva costituisce un incremento rilevante ai fini della super ACE di cui all'art. 19, D.L. 73/2021, per la quota "realizzata" (mediante ammortamento o a seguito di cessione del bene) nell'esercizio 2021.

SUPER ACE

Rilevanza degli incrementi rilevanti ai fini della Super ACE negli anni successivi

- Quanto alla rilevanza dell'incremento patrimoniale formatosi nel 2021 sul quale è stato applicato il coefficiente della Super-ACE del 15% entro il limite di euro 5 milioni di euro, anche negli esercizi successivi per calcolare la base ACE ordinaria, soggetta al coefficiente dell'1,3%, l'Agenzia delle entrate ha precisato quanto segue.
- **Esempio:** società con base ACE formatasi fino al 31 dicembre 2020 pari a euro 500.000 con incremento patrimoniale nel 2021 pari euro 200.000. Nel 2021 la società calcola le seguenti deduzioni:
 - super ACE = $200.000 * 15\%$
 - ACE ordinaria $500.000 * 1,3\%$.La base ACE da assumere per calcolare la deduzione del 2022 sarà pari a euro 700.000 oltre agli incrementi patrimoniali netti di tale ultimo esercizio?
- L'incremento patrimoniale formatosi nel 2021 sul quale è stato applicato il coefficiente di rendimento nozionale del 15% entro il limite di euro 5 milioni è **assunto anche negli esercizi successivi** per determinare la base ACE ordinaria soggetta al coefficiente dell'1,3%.
- Quindi, considerando una società con base ACE formatasi fino al 31 dicembre 2000 pari a euro 500.000 con incremento patrimoniale del 2021 pari a euro 200.000, la base ACE da assumere per calcolare la deduzione del 2022 sarà pari a euro 700.000.

SUPER ACE

Fruizione della Super ACE

- Il beneficio fiscale corrispondente all'ACE innovativa è fruito dall'impresa, alternativamente:
 - secondo le **regole ordinarie dell'ACE**, e quindi sotto forma di reddito detassato che va a ridurre la base imponibile IRES;
 - quale credito d'imposta, calcolato **applicando al rendimento nozionale del 2021** l'aliquota IRES.

SUPER ACE

Fruizione della Super ACE

- 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 le cui modalità, termini e contenuto sono state stabilite dal provvedimento del 17.09.2021 n. 23823. In particolare:
 - la comunicazione deve essere presentata telematicamente a partire dal **20 novembre 2021 e fino al 30 novembre 2022**;
 - la comunicazione può essere inviata con riferimento a uno o più incrementi di capitale proprio;
 - l'Agenzia delle entrate **entro 30 giorni** dalla data di presentazione della comunicazione comunica il **riconoscimento o il diniego del credito d'imposta**.

- 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.

SUPER ACE

Fruizione della Super ACE

- Per i **crediti d'imposta superiori ad euro 150.000** occorre compilare il quadro A della comunicazione, relativa all'elenco dei soggetti sottoposti alla **verifica antimafia**, riportando il codice fiscale delle persone fisiche indicate nell'art. 85 del DLgs n. 159/2011 (e.g. direttore tecnico, rappresentante legale, componenti dell'organo di amministrazione, membri del collegio sindacale, membri dell'OdV, direttore generale e procuratori) e dei relativi famigliari conviventi di maggiore età.
- Il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi.**

SUPER ACE

Recapture dell'agevolazione

- L'art. 19, co. 4 e 5, del DL n. 73/2021 prevede appositi meccanismi di recupero dell'agevolazione finalizzati al ricalcolo della stessa e al riversamento del beneficio, in tutto o in parte, in caso di immissioni solo temporanee di denaro.
- Questi meccanismi di ricalcolo dovrebbero operare in modo automatico, senza che sia necessaria una indagine in merito a supposte manovre elusive dell'impresa interessata; dal che parrebbe, inoltre, preclusa la possibilità di presentare istanze di disapplicazione.
- I meccanismi in questione, come rilevato dalla Relazione al DL n. 73/2021, operano nel momento in cui vi siano riduzioni del patrimonio netto nei due periodi successivi al 2021 (anno di fruizione dell'ACE innovativa) e, quindi nel 2022 e/o nel 2023.
- La norma opera, come evidenziato dalla stessa Relazione, solo a seguito di riduzione del patrimonio netto per cause diverse dalle perdite di bilancio (di fatto, a seguito di distribuzioni di riserve ai soci).

SUPER ACE

Recapture dell'agevolazione

SITUAZIONE	CONSEGUENZA	
	Riduzione reddito imponibile	Credito d'imposta
Differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio del 2021 e la variazione in aumento del capitale proprio del 2020 inferiore agli incrementi agevolati	N.A	Il credito d'imposta è restituito in proporzione a tale minore importo
Variazione in aumento del capitale proprio del 2022 inferiore rispetto a quella esistente alla fine del 2021	Il reddito complessivo è aumentato di un ammontare pari al 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla fine del 2021 e quella esistente alla fine del 2022	Il credito d'imposta è restituito in proporzione a tale minore importo
Variazione in aumento del capitale proprio del 2023 inferiore rispetto a quella esistente alla fine del 2021	Il reddito complessivo è aumentato di un ammontare pari al 15% della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla fine del 2021 e quella esistente alla fine del 2023, al netto dell'eventuale aumento del reddito complessivo effettuato nel periodo d'imposta precedente	Il credito d'imposta è restituito in proporzione alla differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio del 2023 e la variazione in aumento del capitale proprio del 2021, al netto dell'eventuale credito d'imposta restituito nel periodo d'imposta precedente

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA E RIALLINEAMENTO DEI VALORI

- L'articolo 1, commi 622-624 della Legge di Bilancio 2022 cambia, in **deroga al divieto di retroattività** delle norme tributarie, le regole fiscali della rivalutazione e del riallineamento dei beni immateriali ammortizzabili in 18 anni (**marchi e avviamento**), introdotte dall'articolo 110 del D.L. n. 104/2020 (c.d. «Decreto Agosto»), che sono state applicate dalle imprese nei bilanci chiusi al 31 dicembre 2020 e nelle relative dichiarazioni dei redditi (**imposta sostitutiva del 3%**).
- Mediante l'introduzione del nuovo comma 8-ter all'art. 110 del D.L. n. 104/2020 è previsto che la deduzione, ai fini delle imposte dirette e IRAP, del maggior valore imputato per effetto:
 - della rivalutazione dei beni d'impresa effettuata dalle imprese OIC adopter;
 - del riallineamento dei beni effettuati dai soggetti IFRS adopter;
 - del riallineamento del valore di marchi e avviamento,alle attività immateriali, le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'art. 103 TUIR, sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo o del valore, sia effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a **1/50 di tale importo**.
- La deduzione del maggior valore fino al **2070** riguarda **solo marchi e avviamento**. Restano quindi fuori dall'ambito applicativo della norma i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i brevetti, il know-how e i software.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA E RIALLINEAMENTO DEI VALORI

Minusvalenze

- Al fine di evitare comportamenti elusivi della nuova previsione, da realizzarsi mediante la dismissione dei beni rivalutati, viene disposto che, anche nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore, o ancora, di eliminazione dal complesso produttivo dei beni in questione, l'eventuale minusvalenza è ammessa in deduzione, fino a concorrenza del valore residuo del maggior valore, in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento, da determinarsi con l'analogo frazionamento temporale sopradescritto.
- In deroga a quanto previsto dall'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, le modifiche decorrono dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono stati eseguiti (quindi già dal 2021).

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA E RIALLINEAMENTO DEI VALORI

Affrancamento del maggior valore

- Chi ha intenzione di continuare a dedurre le quote di ammortamento del maggior valore imputato a marchi e avviamento in diciottesimi può effettuare il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura stabilita dall'art. 176, comma 2-ter, del TUIR, al netto della sostitutiva del 3% già corrisposta. Il maggior onere fiscale risultando quindi:
 - per valori fino a 5 milioni di euro pari al 9%;
 - per valori compresi tra 5 e 10 milioni di euro pari all'11%;
 - per valori superiori a 10 milioni di euro pari al 13%.
- Il versamento dell'imposta sostitutiva deve avvenire in un massimo di due rate di pari importo, la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relativo al 2021 (ossia 2022) e la seconda entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo (2023).

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA E RIALLINEAMENTO DEI VALORI

Revoca

- I contribuenti che, alla data di entrata in vigore della norma, hanno già provveduto al versamento delle sostitutive (3% e 10%) previste dal decreto Agosto, hanno la facoltà di revocare, anche in parte, la disciplina fiscale adottata, secondo le modalità che saranno adottati con provvedimento direttoriale. La revoca costituisce titolo per il rimborso ovvero l'utilizzo in compensazione nel modello F24, delle imposte sostitutive versate.
- Tale scelta, peraltro, potrebbe comportare significative ripercussioni sui bilanci 2020, dovendo riportare la situazione ante rivalutazione/riallineamento, con significativi effetti anche per quel che attiene il patrimonio delle imprese.

NOVITA' VARIE

Limite di compensazione annuale in F24

- L'art. 1, co. 72 della Legge n. 243/2021 dispone che a decorrere dal **2022 e a regime**, il limite annuo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili (art. 34, legge n. 388/2000), **è stabilito in 2 milioni di euro**.

Imposizione indiretta fissa per i trasferimenti di azienda con immobili strumentali

- L'art. 1, co. 237 della Legge n. 243/2021 prevede che, in caso di **cessione di azienda o di ramo di azienda**, con **continuazione dell'attività e mantenimento degli assetti occupazionali**, il trasferimento degli immobili strumentali che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni scontano **l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa di € 200 ciascuna**.
- In caso di cessazione dell'attività o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con il suddetto beneficio, prima che **siano decorsi 5 anni dall'acquisto**, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria.

Termine di emissione note di variazione (legge conversione DL Milleproroghe)

- Viene precisato che le novità in materia di note di variazione IVA in diminuzione, per assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale, introdotte dall'art. 18 del DL 73/2021 (decreto «Sostegni-bis»), si applicano alle procedure **«avviate dal 26 maggio 2021 compreso»**.
- L'intervento normativo è utile poiché sussisteva un dubbio interpretativo in merito all'efficacia temporale della nuova disciplina, la quale consente al cedente o prestatore di emettere nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 co. 2 ss. del DPR n. 633/72, a partire dalla data in cui il cessionario o committente è «assoggettato» a una procedura concorsuale (senza più dover attendere il verificarsi della sua infruttuosità).
- In base all'art. 18, co. 2 del DL n. 73/2021, le nuove disposizioni si applicano *«alle procedure concorsuali avviate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto»* (26.5.2021). Risultava, in particolare, controverso se le nuove regole dovessero applicarsi includendo la data del 26.5.2021 oppure a decorrere dalle procedure aperte dal 27.5.2021.
- **Con la precisazione introdotta dalla legge di conversione del DL "Milleproroghe", tale incertezza può considerarsi superata.**

Assemblee a distanza (legge conversione DL Milleproroghe)

- A prescindere da quanto indicato nei relativi statuti, le **assemblee di società, associazioni e fondazioni** potranno svolgersi «**a distanza**» fino **al 31.7.2022**.
- In particolare, fino a tale data vi sarà, tra l'altro, la possibilità di:
 - prevedere, nelle spa, nelle sapa, nelle srl, nelle società cooperative e nelle mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione;
 - svolgere le assemblee, sempre a prescindere da diverse disposizioni statutarie, anche **esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione** che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio.
- Questa disposizione è, secondo un'interpretazione, letta come il riconoscimento della possibilità, a prescindere dalla fase emergenziale, di tenere un'assemblea «virtuale», senza indicazione del luogo fisico di convocazione.

Sospensione degli ammortamenti (legge conversione DL Milleproroghe)

- Viene esteso all'esercizio successivo a quello in corso al 15.8.2020 (e, quindi, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, ai bilanci 2021), senza alcuna limitazione, il regime derogatorio di cui all'art. 60 co. 7-bis ss. del DL n. 104/2020, che consente di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali.
- I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso al 15.8.2020 (e, quindi, per i soggetti "solari", in relazione ai bilanci 2020), potevano, anche in deroga all'art. 2426 co. 1 n. 2 c.c., 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. La proroga è disposta in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARSCoV-2.
- Pertanto, continuano a essere previsti l'obbligo di **destinare a una riserva indisponibile** utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata e specifici obblighi di informativa in Nota integrativa.
- Sotto il profilo fiscale, la mancata imputazione in bilancio della quota di ammortamento **non influisce** sulla deducibilità della stessa, la quale è ammessa, ai fini IRES e IRAP, a prescindere dall'imputazione a Conto economico2.

Rivalutazione quote e terreni (DL energia)

- Il DL n. 17/2022 (decreto «energia») riapre i termini per la **rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni**, edificabili e a destinazione agricola, e delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, cioè in società non quotate.
- Possono accedere alla rivalutazione **persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia**, con riferimento ai beni posseduti - al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni - alla data del **1° gennaio 2022**.
- La redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima resa da un professionista abilitato nonché il versamento di un'imposta sostitutiva (l'intero importo ovvero, in caso di pagamento frazionato, la prima rata) nella **misura del 14% del valore periziato** devono avvenire entro il **15 giugno 2022**.

Sterilizzazione delle perdite (legge conversione DL Milleproroghe)

- Si stabilisce che, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del **31.12.2021**, **non** si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.

Trasferimento contanti - limiti (legge conversione DL Milleproroghe)

- Intervenendo sull'art. 49 co. 3-bis del DLgs n. 231/2007, si stabilisce che, dal **1° gennaio 2022**, il limite per i pagamenti in contante e, più in generale, per i trasferimenti a qualsiasi titolo tra soggetti diversi di denaro contante, ex art. 49 co. 1 del DLgs n. 231/2007, **non è più di 999,99 euro** (soglia di 1.000,00 euro) ma resta quello di 1.999,99 euro (soglia di 2.000,00 euro); e sarà così fino all'1.1.2023, quando la riduzione in questione dovrebbe diventare operativa.