



La Manovra di Bilancio per il 2022  
Analisi delle misure fiscali

Nota di Aggiornamento

18 febbraio 2022

## Premessa

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge 17 dicembre 2021, n. 215 (di conversione del c.d. **DL Fisco-lavoro**, [GU Serie Generale n. 301 del 20/12/2021](#)) e della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (c.d. Legge di Bilancio 2022, di seguito **LdB 2022**, [GU Serie Generale n. 310 del 31/12/2021](#)) si è concluso l'iter di approvazione della Manovra di Bilancio per il 2022.

La Legge di Bilancio 2022, che si connota per una intonazione espansiva, contiene misure e interventi per il triennio 2022-2024 per quasi 37 miliardi di euro (di cui oltre 25 miliardi di maggiori spese, per lo più di natura corrente) ed è finanziata in deficit per circa due terzi.

Le priorità di azione riguardano la riduzione della pressione fiscale e contributiva, il riordino degli ammortizzatori sociali, il rafforzamento della sanità e primi interventi di sostegno alle imprese ed ai cittadini in conseguenza del caro energia.

Con specifico riferimento alle misure fiscali, gli interventi si concentrano sull'anticipazione di alcuni elementi di riforma della tassazione delle persone fisiche, secondo quanto contenuto nel Disegno di legge delega fiscale (di seguito, **DDL delega fiscale**), su un articolato rinnovo delle misure a sostegno degli investimenti privati e su strumenti a sostegno delle liquidità delle imprese.

Sono questi i temi oggetto di trattazione nel presente documento che analizza le novità fiscali per le imprese, mettendone in evidenza anche taluni profili critici, nonché il loro impatto finanziario. Il documento dà, altresì, conto dei chiarimenti interpretativi e di ulteriori novelle normative delle ultime settimane (aggiornamento al 18 febbraio 2022).

Merita osservare, infine, che, nel contesto della manovra, non hanno trovato spazio, pur se auspicati e proposti, interventi più incisivi di riduzione della pressione fiscale sulle imprese (si pensi ad un definitivo superamento dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive – IRAP – per l'intero settore privato) o forme strutturali di ristoro delle perdite – e del connesso accresciuto indebitamento – subiti nella fase pandemica (a titolo esemplificativo, valga un cenno alle forme di *carry-back* delle perdite fiscali o alla revisione della disciplina di deducibilità degli interessi passivi che attualmente è penalizzante).

Chiuso il capitolo della Manovra di Bilancio, l'auspicio è che misure di questo tipo possano trovare spazio nel percorso di attuazione della Legge delega fiscale<sup>1</sup>.

Riservandoci ulteriori approfondimenti dedicati, restiamo a disposizione per chiarimenti e quesiti sui temi trattati nella presente nota.

**Area Politiche fiscali Confindustria**

---

<sup>1</sup> Per approfondimenti si rimanda al Contributo di Confindustria sul DDL delega fiscale (A.C. 3343) reperibile al seguente [link](#).



## SOMMARIO

<b>Riforma dell'IRPEF ed esclusione IRAP per persone fisiche (commi da 2 a 4)</b>	<b>4</b>
<b>Differimento dei termini per addizionali IRPEF (commi da 5 a 7)</b>	<b>13</b>
<b>Modifiche in tema di IRAP (commi 8 e 9)</b>	<b>14</b>
<b>Modifiche in tema di <i>patent box</i> (commi 10-11 Ldb 2022; art. 6 DL Fisco-lavoro)</b>	<b>15</b>
<b>Plastic tax e sugar tax (comma 12)</b>	<b>26</b>
<b>Aliquota IVA (comma 13)</b>	<b>27</b>
<b>Riscossione (commi da 14 a 23)</b>	<b>28</b>
<b>Detassazione redditi agrari (comma 25)</b>	<b>29</b>
<b>Bonus edilizia (commi da 28 a 42)</b>	<b>30</b>
<b>Proroga del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali "Transizione 4.0" (comma 44)</b>	<b>35</b>
<b>Proroga del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative (comma 45)</b>	<b>43</b>
<b>Il riversamento spontaneo del credito R&amp;S (articolo 5, co. 7 e ss, DL Fisco-lavoro)</b>	<b>45</b>
<b>Quotazione PMI (comma 46)</b>	<b>49</b>
<b>Aggregazioni tra imprese (commi 70 e 71)</b>	<b>49</b>
<b>Limite compensazioni (comma 72)</b>	<b>50</b>
<b>Credito d'imposta Mezzogiorno (comma 175)</b>	<b>51</b>
<b>Contributo per l'assolvimento dell'IMU (commi 353-356)</b>	<b>52</b>



<b>Aliquota IVA somministrazione gas metano (comma 506)</b>	<b>53</b>
<b>Modifiche in tema di rivalutazione di beni e riallineamento di valori fiscali (commi da 622 a 624)</b>	<b>54</b>
<b>Abrogazione <i>cashback</i> (commi 637-643)</b>	<b>57</b>
<b>Terzo settore (comma 683)</b>	<b>58</b>
<b>Estensione della sospensione degli ammortamenti (comma 711)</b>	<b>60</b>
<b>Estensione del regime agevolativo SIIQ/SIINQ (comma 718)</b>	<b>62</b>
<b>Imposte locali ridotte sugli immobili di proprietà di pensionati esteri (comma 743)</b>	<b>63</b>
<b>Regime agevolato per i ricercatori rientrati dall'estero (comma 763)</b>	<b>63</b>
<b>Cartelle di pagamento (comma 913)</b>	<b>64</b>
<b>Sospensione dei versamenti fiscali dovuti da società sportive professionistiche e dilettantistiche (comma 923)</b>	<b>64</b>
<b>Misure IVA introdotte dal DL Fisco-lavoro (Legge 17 dicembre 2021, n. 215)</b>	<b>66</b>
<b>Misure di proroga - Articolo 5, commi 12-<i>bis</i>, 12-<i>ter</i>, 12-<i>quater</i> e 14-<i>ter</i>.</b>	<b>66</b>
<b>IVA sugli acquisti della Commissione europea- Articolo 5, commi 15-<i>bis</i> e 15-<i>ter</i></b>	<b>68</b>
<b>Trattamento IVA dei trasporti internazionali - Articolo 5-<i>septies</i></b>	<b>68</b>

## Riforma dell'IRPEF ed esclusione IRAP per persone fisiche (commi da 2 a 4)

I commi da 2 a 4 delineaano una prima revisione dell'IRPEF, di fatto anticipando nella LdB 2022 alcuni degli obiettivi di “*riforma del sistema di imposizione personale sui redditi*” indicati nell'articolo 2 del DDL delega fiscale all'esame del Parlamento (Atto Camera n. 3343).

Nell merito, giova ricordare che il DDL delega fiscale prevede i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) progressiva e tendenziale evoluzione del sistema verso un modello compiutamente duale;
- b) revisione dell'IRPEF finalizzata a garantire il rispetto del principio di progressività e a:
  - 1. ridurre gradualmente le aliquote medie effettive derivanti dall'applicazione dell'IRPEF anche al fine di incentivare l'offerta di lavoro e la partecipazione al mercato del lavoro, con particolare riferimento ai giovani e ai secondi percettori di reddito;
  - 2. ridurre gradualmente le variazioni eccessive delle aliquote marginali effettive derivanti dall'applicazione dell'IRPEF;
- c) riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche, tenendo conto delle loro finalità e dei loro effetti sull'equità e sull'efficienza dell'imposta;
- d) armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio tenendo conto dell'obiettivo di contenere gli spazi di elusione dell'imposta.

Come vedremo nel prosieguo del commento, le disposizioni contenute nella LdB 2022 rispondono agli obiettivi declinati dalle lettere b) e c), sebbene non ne diano compiuta attuazione (a titolo esemplificativo, non si interviene sul quadro complesso delle detrazioni fiscali per oneri, ma solo sulle detrazioni per spese di produzione del reddito).

Per completezza, si segnala come nel testo originale del Disegno di legge Bilancio 2022 si prevedeva esclusivamente uno stanziamento di risorse al Fondo pluriennale per la riduzione della pressione fiscale da destinare all'attuazione della riforma fiscale, introdotto dalla Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito, **Legge di Bilancio 2021**)<sup>2</sup> rinviando la definizione delle misure di utilizzo del Fondo medesimo ai decreti legislativi attuativi della citata riforma fiscale. Con il maxiemendamento alla LdB 2022, il Governo ha sostituito tale disposizione programmatica con una misura immediatamente operativa dal 1° gennaio 2022<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Si prevedeva che il Fondo fosse incrementato a 14 miliardi di euro dal 2022 (rispetto al precedente stanziamento di 8 miliardi nel 2022 e di 7 miliardi dal 2023). Va, però, rilevato che tali risorse aggiuntive dovevano essere ridotte delle somme già impegnate per la riforma dell'assegno unico familiare (pari a 6 miliardi di euro annui dal 2022). In buona sostanza, le somme effettivamente disponibili per la riduzione dell'IRPEF e dell'IRAP ammontano a circa 8 miliardi di euro.

<sup>3</sup> Resta fermo il principio di “cassa allargata” applicabile per i redditi di lavoro dipendente, in forza del quale le somme ed i valori corrisposti dal datore di lavoro fino al 12 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento sono soggette alle norme vigenti nell'anno precedente (cioè le regole IRPEF vigenti per il periodo di imposta

In premessa, non si può sottacere come la scelta di intervenire già in sede di LdB 2022 comporti maggiori oneri per le imprese, in qualità di sostituti di imposta, in quanto le stesse dovranno prevedere l'aggiornamento delle loro procedure di gestione delle paghe mensili, in tempi brevi e con oneri aggiuntivi, per tenere conto delle novità fiscali.

Anche per tali ragioni, Confindustria aveva sottolineato, il 12 febbraio 2021, in sede di *“Audizione nell’ambito dell’indagine conoscitiva sulla riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario”* davanti alle Commissioni riunite Finanze e Tesoro della Camera e del Senato<sup>4</sup>, la necessità di attuare la riforma fiscale in tempi “congrui”, senza operare con decretazione d’urgenza o in sede di legge annuale di bilancio sulla principale imposta del nostro sistema tributario, in termini sia di gettito (187 miliardi di euro) sia di numero di contribuenti interessati (circa 41,5 milioni).

Sebbene tale accelerazione trovi, probabilmente, la sua giustificazione nella necessità di attuare in tempi rapidi una riforma fiscale – inclusa nelle raccomandazioni della Commissione europea all’Italia come corollario all’implementazione del PNRR – l’attuazione mediante decreti legislativi, con il competente parere delle commissioni parlamentari, avrebbe consentito una riforma più condivisa.

Passando all’esame delle disposizioni normative, gli interventi di modifica riguardano:

- il meccanismo di determinazione dell’imposta lorda, che modifica il quadro degli scaglioni di reddito e le aliquote marginali nominali (di cui all’articolo 11, DPR 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito **TUIR**) per favorire il recupero di progressività dell’IRPEF come indicato nel DDL delega fiscale;
- l’importo delle detrazioni di imposta previste per le diverse categorie reddituali (lavoro dipendente, pensioni, redditi assimilati al lavoro dipendente, lavoro autonomo, imprese minori e redditi derivanti da attività commerciali e di lavoro autonomo svolte occasionalmente – articolo 13 del TUIR);
- il riassorbimento delle misure di taglio del cuneo fiscale (c.d. bonus mensile di 100 euro) nella nuova detrazione sui redditi di lavoro dipendente e relativa disciplina transitoria.

Nel dettaglio, il comma 2, lettera a), della LdB 2022 dispone una riduzione del numero degli scaglioni IRPEF (da 5 a 4), della loro ampiezza (il tetto del terzo scaglione viene fissato a

---

2021). Relativamente al trattamento di fine rapporto ed altre indennità e somme erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, le nuove aliquote ed i nuovi scaglioni IRPEF trovano applicazione sui rapporti cessati dal 31 dicembre 2021, per i quali il diritto alla percezione sorge dal 1° gennaio 2022 (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 29/E del 2001). Resta ferma, in ogni caso, l’applicazione della clausola di salvaguardia sul TFR ed altre indennità equipollenti di cui all’articolo 1, comma 9, della legge 27 dicembre 2006 (mai abrogata) ai sensi della quale, qualora più favorevoli, si applicano le aliquote e gli scaglioni vigenti al 31 dicembre 2006.

<sup>4</sup> Per approfondimenti si rimanda al testo dell’Audizione reperibile al seguente [link](#).

50 mila euro in luogo del precedente pari a 55 mila euro), nonché un taglio sostanziale delle aliquote marginali nominali, con riferimento agli scaglioni di reddito superiori a 15 mila euro.

Di seguito, uno schema della nuova struttura dell'IRPEF:

Disciplina vigente fino al 31/12/2021			Disciplina applicabile dal 1/1/2022		
da	A	aliquota	da	a	aliquota
0	15.000	23%	-	15.000	23%
15.000	28.000	27%	15.000	28.000	25%
28.000	55.000	38%	28.000	50.000	35%
55.000	75.000	41%	oltre 50.000		43%
oltre 75.000		43%			

Merita osservare che sulle modalità per attuare il principio di progressività dell'IRPEF erano sorti due orientamenti contrapposti in dottrina: da una parte, i sostenitori di un modello di tassazione progressiva continua (che veniva sintetizzata erroneamente come "modello "tedesco", sebbene non si richiamasse il secondo pilastro del sistema impositivo tedesco, vale a dire lo *splitting* familiare<sup>5</sup>) e, dall'altra, coloro che proponevano un meno radicale aggiornamento della struttura di scaglioni e aliquote marginali dell'IRPEF, confermando l'impianto impositivo esistente da oltre 50 anni in Italia.

Con la scelta operata nella LdB 2022, tale controversia sembra essersi definitivamente risolta a favore della seconda soluzione, sicuramente preferibile per l'evidente semplificazione degli oneri dei sostituti di imposta.

Il comma 2, lettera b) dispone una rimodulazione delle detrazioni di imposta (articolo 13 del TUIR) spettanti alle diverse categorie reddituali ed il graduale "riassorbimento" delle misure di taglio del cuneo fiscale e contributivo sui redditi di lavoro dipendente (c.d. bonus 100 euro)<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> L'imposizione fiscale tedesca sulle persone fisiche, esattamente come il sistema tributario italiano, prevede come unità impositiva il singolo contribuente. Viene, però, riconosciuta alle coppie sposate la facoltà di presentare una dichiarazione congiunta con il metodo del c.d. "*splitting*", ossia dividendo equamente la somma dei redditi dei coniugi al fine del calcolo dell'imposta lorda sulla base del meccanismo di scaglioni e di aliquote (l'imposta lorda deve essere moltiplicata per due per ottenere l'imposta congiunta). Il meccanismo si rende applicabile anche ai vedovi o divorziati a talune condizioni.

<sup>6</sup> Tale misura fu introdotta in via transitoria dall'art. 1 del DL 66/2014 (Decreto Renzi) a partire dal mese di maggio 2014 e fino al mese di dicembre 2014, è stata confermata "a regime" dal 2015 con la Legge di Stabilità 2015 (art. 1, commi 12, 13 e 15 della Legge n. 190/2014), per poi essere rivista con il DL 3/2020.

Riguardo le detrazioni ex articolo 13 del TUIR si stabilisce:

- un potenziamento della detrazione per redditi di lavoro dipendente sui primi due scaglioni, che porta ad un incremento della *no tax area* (da 8.155 a 8.500 euro) favorendo, così, la progressività nei successivi scaglioni di reddito;
- l'incremento delle detrazioni per le altre categorie reddituali: redditi da pensione (da 1.880 a 1.910 euro), redditi di lavoro autonomo, di impresa minori ed occasionali (da 1.104 a 1.265 euro) e conseguente estensione della *no tax area* per pensionati (da 8 mila a 8.500 euro) e lavoratori autonomi (da 4.800 a 5.500 euro)<sup>7</sup>;
- una maggiorazione delle detrazioni fiscali per alcune fasce di contribuenti (es. 65 euro per dipendenti tra 25 e 35 mila euro, 50 euro per i pensionati fra 25 e 29 mila euro, 50 euro per i redditi diversi dai precedenti nella fascia tra 11 e 17 mila euro).

Con il comma 3 si interviene, altresì, sulle misure di sostegno ai redditi di lavoro dipendente (c.d. bonus 100 euro) previste dall'articolo 1 del Decreto legge 5 febbraio 2020, n. 3.

***Disciplina del c.d. Bonus 100 euro vigente fino al 31 dicembre 2021***

*Nella struttura vigente fino al 31 dicembre 2021, il bonus si configurava come:*

- *trasferimento integrativo di 1,2 mila euro annui per redditi complessivi compresi tra 8 mila euro (vecchia no tax area) e 28 mila euro;*
- *detrazione fiscale aggiuntiva decrescente di 1,2 mila euro fino ad annullarsi per redditi compresi tra 28 mila e 40 mila euro.*

*Tale beneficio era vincolato alla condizione che l'imposta lorda del dipendente fosse "capiente" rispetto alla sola detrazione per redditi di lavoro dipendente, mentre non rilevava l'eventuale situazione di incapacienza dovuta alle ulteriori detrazioni fiscali spettanti (es. per oneri o per carichi familiari), con la conseguenza che in alcuni casi tale bonus si configurava come una "imposta negativa" (sebbene attribuita come misura sociale).*

Per effetto delle novità introdotte dalla LdB 2022, dal 1° gennaio 2022 il bonus mensile di 100 euro continuerà ad essere erogato in via automatica dal datore di lavoro, come sostegno integrativo, esclusivamente per i lavoratori dipendenti aventi un reddito complessivo inferiore a 15 mila euro.

La revisione della misura risulta essere, invece, più articolata e complessa per quanto concerne i lavoratori dipendenti con reddito complessivo compreso tra 15 mila e 28 mila euro.

---

<sup>7</sup> L'esenzione del reddito minimo vitale esente (*no tax area*), omogeneo e indipendente dalle fonti di reddito dei contribuenti, resta uno degli obiettivi della riforma fiscale.



Per tali soggetti, infatti, il trattamento integrativo continuerà ad applicarsi a condizione che *“... la somma delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, delle detrazioni di cui all'articolo 15, comma 1, lettere a) e b), e comma 1-ter, dello stesso testo unico, limitatamente agli oneri sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2021, e delle rate relative alle detrazioni di cui agli articoli 15, comma 1, lettera c), e 16-bis del citato testo unico nonché di quelle relative alle detrazioni previste da altre disposizioni normative, per spese sostenute fino al 31 dicembre 2021, sia di ammontare superiore all'imposta lorda. Nel caso in cui ricorrano le condizioni previste dal secondo periodo, il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare, comunque non superiore a 1.200 euro, determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle detrazioni ivi elencate e l'imposta lorda.”*.

Tale clausola di salvaguardia - di carattere temporaneo, come vedremo - risponde alla logica di evitare che dal passaggio da una misura di sostegno monetario a una detrazione fiscale discenda una penalizzazione per i contribuenti a basso reddito a rischio di “incapienza” dell'imposta lorda.

Per tali ragioni, si riconosce a tali soggetti, di fatto, il diritto di percepire una “imposta negativa” data dalla differenza tra l'imposta lorda e le seguenti voci:

- detrazioni per carichi familiari e per lavoro dipendente;
- oneri sostenuti (interessi passivi) relativi a contratti di mutuo conclusi entro il 31 dicembre 2021;
- rate di detrazioni per oneri relative a spese sostenute entro il 31 dicembre 2021 (es. spese mediche e spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio).

In considerazione del fatto che il datore di lavoro non ha conoscenza delle spese detraibili sostenute dai propri dipendenti nel periodo di imposta 2021 (né potrebbe richiedere ai propri dipendenti informazioni sensibili, quali ad esempio i dati delle spese mediche, per evidenti ragioni di *privacy*), la posizione di Confindustria è che tale clausola, di fatto, non sia applicabile dai sostituti di imposta in quanto non è riscontrabile tale condizione.

Riteniamo, pertanto, che dal 1° gennaio 2022 il datore di lavoro, per i lavoratori con reddito complessivo compreso tra 15 mila e 28 mila euro, possa applicare nel corso dell'anno esclusivamente la detrazione per redditi di lavoro dipendente ex articolo 13, comma 1, del TUIR, riparametrata dall'articolo 1, comma 2, della LdB 2022 al fine di assorbire il c.d. bonus 100 euro spettante mensilmente e garantire l'invarianza della pressione fiscale mensile sui dipendenti.

È onere del dipendente, in sede di presentazione della propria dichiarazione (Modello 730, Unico), verificare l'esistenza di tale “imposta negativa” (data dalla differenza negativa tra l'imposta lorda e le detrazioni per oneri spettanti, per carichi familiari e per redditi di lavoro spettante), richiedendo il riconoscimento del trattamento integrativo.

Come noto, nella circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022, dell’Agenzia delle Entrate ha seguito una procedura formalmente diversa da quella esposta poco sopra sebbene, nella sostanza, produca i medesimi risultati.

L’Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che il sostituto d’imposta debba comunque verificare, nell’anno in corso, la spettanza del trattamento integrativo e il relativo importo sulla base dei dati a sua disposizione, vale a dire:

- il reddito previsionale relativo all’anno in corso e
- la “capienza” o “incapienza” sulla base delle detrazioni a lui note: articoli 12 (carichi di famiglia) e 13 (detrazioni redditi di lavoro dipendente) del TUIR, e ad effettuare un conguaglio di fine anno/cessazione;

L’eventuale conguaglio definitivo, sulla base delle detrazioni per oneri (es. interessi passivi o spese mediche) non a disposizione del datore di lavoro, sarà effettuato direttamente dal sostituto (dipendente) in sede di presentazione della propria dichiarazione dei redditi.

Dall’esempio indicato nella citata circolare n. 4/E emerge che sulla base delle sole detrazioni a disposizione del datore di lavoro nel corso dell’anno (detrazioni per redditi di lavoro dipendente e per carichi familiari) non dovrebbe emergere una imposta negativa (anche considerando gli effetti della riforma dell’assegno unico commentata nei paragrafi successivi) e, quindi, il datore non sarà tenuto al riconoscimento “provvisorio” del trattamento integrativo in quanto non sussisterà il diritto al beneficio.

Resterà, quindi, onere del dipendente verificare, sulla base anche delle altre detrazioni IRPEF risultati a fine anno, la sussistenza di una imposta negativa e quindi richiedere il relativo trattamento integrativo in dichiarazione dei redditi.

Per completare le misure che interessano il livello di imposizione sui redditi personali, è necessario tenere conto anche della riforma dell’assegno unico e universale per i figli a carico, di cui al D.Lgs. 29 dicembre 2021, n. 230, in attuazione della Legge delega del 1° aprile 2021, n. 46,

Il principale obiettivo della riforma è quello di riordinare, semplificare e potenziare le misure a sostegno dei figli (detrazioni fiscali per figli, assegni INPS per il nucleo familiare, bonus bebè, ecc.) per favorire la natalità, sostenere la genitorialità e promuovere l’occupazione, in particolare femminile.

Come precisato dall’articolo 2 del citato D.Lgs n. 230/2021 l’assegno sarà riconosciuto ai nuclei familiari:

- a) per i figli di età inferiore a 18 anni;
- b) per ciascun figlio maggiorenne a carico, fino al compimento dei 21 anni di età, per il quale ricorra una delle seguenti condizioni:
  - frequenti un corso di formazione scolastica o professionale, ovvero un corso di laurea;
  - svolga un tirocinio ovvero un’attività lavorativa e possieda un reddito complessivo inferiore a 8 mila euro annui;

- sia registrato come disoccupato e in cerca di un lavoro presso i servizi pubblici per l'impiego;
  - svolga il servizio civile universale;
- c) per ciascun figlio con disabilità a carico, senza limiti di età.

Si escludono, pertanto, dall'assegno unico i giovani tra 18 e 21 anni riconducibili nella definizione economico-statistica "NEET" (*Not in Education, Employment or Training*), come stimolo ad intraprendere una attività lavorativa o di studio<sup>8</sup>.

L'assegno, che entrerà in vigore dal 1° marzo 2022, ha carattere universale in quanto è indipendente dal reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF del singolo genitore – viene determinato sulla base dell'indicatore della situazione economica del nucleo familiare (c.d. ISEE), che tiene conto anche dei valori del patrimonio familiare e dei redditi esclusi da IRPEF o soggetti ad imposta sostitutiva – e dalla tipologia di lavoro svolto dai componenti (lavoro dipendente o lavoro autonomo), ed è unico, in quanto sostituirà i precedenti strumenti di sostegno al reddito familiare, a partire dalle detrazioni IRPEF per i figli a carico e dall'assegno per il nucleo familiare dell'INPS.

L'importo massimo dell'assegno è determinato come segue:

- importo fisso di 175 euro mensili per ciascun figlio minorenni per le famiglie con ISEE fino a 15 mila euro (fascia nella quale si colloca il 50 per cento delle famiglie con figli). L'importo decresce da 175 a 50 euro mensili per famiglie con ISEE compreso tra 15 mila e 40 mila euro. Oltre tale soglia, l'assegno spetta in misura fissa pari a 50 euro mensili a prescindere dal reddito;
- importo di 85 euro mensili per ciascun figlio maggiorenne fino a 21 anni per le famiglie con ISEE fino a 15 mila euro. L'importo decresce da 85 a 25 euro mensili per famiglie con ISEE compreso tra 15 mila e 40 mila euro. Oltre tale soglia spetta in misura fissa pari a 25 euro mensili a prescindere dal reddito.

Viene previsto un sistema di maggiorazioni per sostenere nuclei familiari particolari, come quelli con figli disabili (senza limiti di età), con madri di età inferiore ai 21 anni o quelli nei quali entrambi i genitori sono titolari di redditi di lavoro; a ciò si aggiunge una maggiorazione transitoria per il periodo 2022-2024 per tutelare i nuclei familiari con ISEE inferiore a 25 mila euro.

Nel citato Decreto legislativo (articolo 8) viene stabilito che l'assegno unico non concorre alla formazione del reddito complessivo IRPEF (principio di neutralità fiscale), mentre con l'articolo 10 viene rivista la disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12 del TUIR per coordinare con la nuova misura sociale.

---

<sup>8</sup> Solleva perplessità la scelta di seguire un approccio di merito nel determinare la spettanza di un assegno sociale, che non è un premio in favore del figlio che studia o lavora, quanto piuttosto un contributo dello Stato alle spese familiari di mantenimento dei figli, come previsto dalla Costituzione.

Per effetto di tali modifiche, dal 1° marzo 2022 la detrazione di imposta pari a 950 euro spetterà esclusivamente per i figli di età superiore a 21 anni, mentre sono abrogate le maggiorazioni per famiglie numerose, per figli di età inferiore a 3 anni e portatori di handicap.

Si segnala come dalla lettura delle disposizioni del D.Lgs. n. 230/2021 emerge l'assenza di una disciplina di coordinamento tra il nuovo assegno unico per la famiglia e le attuali disposizioni fiscali volte ad agevolare le spese sostenute dal contribuente a favore dei figli fiscalmente a carico (articolo 15, comma 2, del TUIR), nonché con le analoghe norme di esclusione dal reddito di lavoro dipendente (articolo 51, comma 2, lettere d-bis), f) e f-bis), del TUIR).

Ciò aveva fatto sorgere alcuni dubbi sulla possibilità per i contribuenti di continuare a detrarre fiscalmente le spese sostenute a favore di familiari di cui all'articolo 12 del TUIR, per i quali da marzo 2022 sorge il diritto all'assegno unico in quanto figli minorenni o di età inferiore a 21 anni.

Tale interpretazione restrittiva sarebbe stata, però, in contrasto con il principio di "neutralità fiscale" dettato dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 230/2021, e non rispondente ai principi della legge delega volti a rafforzare (non indebolire) la tutela della famiglia.

Opportunamente, tali incertezze sono state definitivamente superate con l'articolo 19, comma 6, lettera b), del Decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. Decreto "Sostegni-ter"), dove si precisa quanto segue *"b) ai fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nel presente articolo, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lettera c) del comma 1 (beneficiari dell'assegno unico) sono considerati al pari dei figli per i quali spetta tale detrazione."*

Per ragioni di coerenza, tale interpretazione deve considerarsi applicabile anche alle analoghe norme di esclusione dal reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 2, del TUIR (c.d. *welfare* aziendale) che fanno riferimento ai figli fiscalmente a carico (a titolo esemplificativo, nel caso dei rimborsi delle spese scolastiche o per gli abbonamenti al trasporto pubblico locale).

In conclusione, l'intervento operato sul livello di imposizione dei redditi personali (riforma IRPEF e assegno unico familiare) appare complessivamente equilibrato.

La riforma dell'assegno unico costituisce certamente un importante intervento di sostegno per i nuclei familiari con valori ISEE bassi ed incapienti (es. inferiore a 25 mila euro) incrementando l'importo mensile rispetto agli attuali Assegni per il Nucleo Familiare (di seguito, **ANF**).

Nell'ambito dell'indagine sulla riforma complessiva dell'IRPEF svolta dalle Commissioni parlamentari, pur confermando la scelta dell'individuo come unità impositiva dell'IRPEF – scegliendo di non adottare le soluzioni alternative di sostegno alla famiglia attraverso l'introduzione dello strumento del quoziente familiare, utilizzato in Francia, ovvero dell'istituto dello *splitting* dei redditi dei coniugi, utilizzato in Germania, USA e Irlanda – era

stata segnalata la volontà comune di operare un intervento di sostegno monetario alle famiglie.

La riforma dell'assegno unico risponde a tale finalità, garantendo una tutela "universale" a ogni figlio a carico a prescindere dalla condizione reddituale e patrimoniale della famiglia, superando i limiti delle precedenti misure di carattere fiscale (detrazioni fiscali) e sociale (ANF). Ricordiamo, infatti, che le detrazioni fiscali penalizzavano le famiglie a basso reddito con imposta "incapiente"<sup>9</sup> mentre l'ANF era una misura sociale riservata a dipendenti e assimilati di complessa applicazione e di entità modesta.

Riguardo l'anticipo di riforma IRPEF, i benefici maggiori sembrano concentrarsi sui contribuenti con redditi superiori ai 35 mila euro di reddito complessivo, ossia solamente il 13,5 per cento dei contribuenti, che beneficiano per circa il 40 per cento delle risorse stanziata a copertura.

In coerenza con gli obiettivi del DDL delega fiscale, l'intervento operato consente di razionalizzare la struttura delle aliquote marginali effettive (riducendo il c.d. "salto di aliquota" sui redditi aggiuntivi), aumenta la *no tax area* per pensionati e lavoratori autonomi e riassume gradualmente il c.d. bonus 100 euro nelle detrazioni fiscali.

Ciò detto, a nostro avviso restano perplessità sulla scelta di destinare risorse ingenti per finalità assistenziali, senza prevedere un analogo sostegno in favore di una crescita stabile dell'economia del Paese (es. mediante una riduzione del cuneo fiscale e contributivo). A tale riguardo, il taglio degli oneri contributivi a carico dei dipendenti disposto dal comma 121 della LdB 2022 in commento per il solo 2022 ed entro un limite massimo di 0,8 punti percentuali sulla retribuzione (non eccedente l'importo mensile di 2.692 euro, vale a dire tenendo conto del rateo di tredicesima ad un importo annuo di circa 35 mila euro) è del tutto insufficiente.

La scelta di utilizzare integralmente le ridotte risorse a disposizione (7 miliardi di euro), esclusivamente sul lato di uno stimolo della domanda interna, potrebbe non essere sufficiente ad assicurare una crescita economica duratura nei prossimi anni, soprattutto qualora la riduzione del prelievo IRPEF fosse compensata nei futuri decreti delegati con una graduale eliminazione delle *tax expenditures* IRPEF ovvero con un incremento della fiscalità locale (es. incremento delle addizionali IRPEF).

***Effetti economici*** - Sulla base della nota elaborata dal MEF n. 6/2022 sugli effetti redistributivi della riforma IRPEF e dell'assegno unico e universale per la famiglia, si riporta di seguito l'impatto complessivo negativo sui conti pubblici delle citate riforme:

---

<sup>9</sup> Il problema dell'incapienza è già particolarmente grave, dato che circa 2,6 miliardi di euro di detrazioni (il 10 per cento di quelle riconosciute al netto di quelle specifiche sulle categorie reddituali e del bonus IRPEF) ogni anno viene perso dai contribuenti.

Variazione	Assegno Unico	Riforma IRPEF	Effetto totale
Riduzione IRPEF (aliquote e scaglioni)		-15.915	
Abrogazione Bonus 100 euro (tra 15 - 28 mila euro)		+ 8.940	
Abrogazione ANF ed altre misure (bonus bebè)	+5.990		
Abrogazione detrazioni fiscali per figli di età non superiore a 21 anni	+6.051		
Nuovo assegno unico	-18.915		
<b>Costo complessivo delle due riforme</b>	<b>-6.874</b>	<b>-6.975</b>	<b>-13.849</b>

(Importi in milioni di euro)

### Differimento dei termini per addizionali IRPEF (commi da 5 a 7)

Per effetto della nuova articolazione degli scaglioni e delle aliquote IRPEF viene differito, dal 31 dicembre 2021 al 31 marzo 2022, il termine assegnato alle Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano per pubblicare sui propri Bollettini ufficiali la misura delle aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF applicabili dal periodo di imposta 2022.

Entro la stessa data (31 marzo 2022) o, comunque, non oltre il termine di approvazione del bilancio di esercizio, i Comuni potranno modificare le aliquote delle addizionali comunali all'IRPEF per tenere conto della rimodulazione degli scaglioni e delle aliquote dell'imposta. Le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano dovranno successivamente trasmettere al MEF, entro il 13 maggio 2022, i dati rilevanti ai fini della determinazione dell'addizionale ai fini della pubblicazione sul sito internet [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it).

Sul tema, si segnala la pubblicazione da parte del Dipartimento delle Finanze Direzione Federalismo fiscale della [risoluzione n. 2/DF del 1° febbraio 2022](#).

Sul punto, il Dipartimento delle Finanze precisa che ove le Regioni e le Province autonome abbiano modificato la disciplina dell'addizionale regionale all'IRPEF con propria legge entro il 31 dicembre 2021, si rende ora necessaria l'approvazione di una nuova previsione normativa che riformuli l'articolazione delle aliquote dell'addizionale regionale in linea con i nuovi scaglioni di reddito applicabili a decorrere dal 1° gennaio 2022.

**Effetti economici** - Dall'analisi della RT non si ascrivono effetti di gettito alla norma che interessa esclusivamente profili procedurali.

## Modifiche in tema di IRAP (commi 8 e 9)

In linea con quanto contenuto nel DDL delega fiscale (articolo 5) sul graduale superamento dell'IRAP, è stata prevista, dal 1° gennaio 2022, l'esclusione di tale tributo per le persone fisiche esercenti attività commerciali e arti e professioni.

Prima di tale modifica, tali soggetti erano esclusi da IRAP ove fosse dimostrata l'insussistenza del requisito dell'attività autonomamente organizzata (*ex pluribus*, Cassazione a Sezioni Unite n 9451/2016)<sup>10</sup>. Si sottolinea come dalla formulazione della nuova norma, la stessa non abbia valenza interpretativa e quindi non intervenga sul contenzioso in corso (sebbene possa comunque rappresentare un elemento di valutazione da sottoporre al giudice di merito).

Merita osservare come, in verità, la platea delle persone fisiche titolari di partita IVA soggette ad IRAP si fosse già fortemente ridotta con l'introduzione del regime forfettario introdotto dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (che, ricordiamo, prevede l'applicazione di una imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP).

Da una analisi della disciplina, invece, risultano ancora inclusi nell'ambito di applicazione del tributo regionale gli studi associati e le associazioni professionali<sup>11</sup>. Ciò, come segnalato dagli Ordini professionali, potrebbe penalizzare lo svolgimento della professione in forma associativa che costituisce una modalità fondamentale per favorire l'ingresso dei giovani sul mercato.

### ***Il superamento dell'IRAP: proposte in discussione***

*In merito alle possibili soluzioni per il superamento dell'IRAP per i soggetti IRES<sup>12</sup> sono state formulate, anche nell'ambito del dibattito politico, proposte alternative di sostituzione del gettito.*

*La sostituzione tout court dell'IRAP con interventi sull'IRES è da escludere. Infatti, secondo le stime effettuate dal Centro Studi Confindustria, se si procedesse in tal senso, e volendo portare avanti tale operazione a parità di gettito, l'aliquota nominale IRES dovrebbe essere fissata al 32 per cento causando un pesante svantaggio competitivo per il Paese sul piano del confronto*

---

<sup>10</sup> La giurisprudenza ha chiarito che “*sussiste autonoma organizzazione quando il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive*”.

<sup>11</sup> La Corte di Cassazione ritiene che gli studi associati e le associazioni professionali debbano sempre essere assoggettati all'IRAP a prescindere dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività (sentenze a Sezioni Unite nn. 7371/2016 e 7291/2016).

<sup>12</sup> Si ricorda che l'IRAP è destinata al finanziamento delle Regioni insieme alle addizionali regionali all'IRPEF, ed in via residuale dai trasferimenti statali (quota di compartecipazione delle Regioni al gettito IVA incassato dallo Stato). Purtroppo, una proposta volta a coprire l'abrogazione dell'IRAP con un incremento della partecipazione delle Regioni all'IVA risulterebbe in contrasto con l'attuale disciplina del Federalismo fiscale regionale volta a favorire l'autonomia impositiva delle Regioni.

*internazionale, per di più in controtendenza rispetto alle riduzioni di carico fiscale osservate in altri Paesi dell'area OCSE. Peraltro, questa ipotesi non sarebbe coerente con l'obiettivo di riduzione del carico fiscale sui fattori produttivi posto alla base della riforma fiscale. Si consideri altresì che la trasformazione dell'IRAP in un'addizionale IRES accrescerebbe il carico fiscale principalmente per le società di capitali.*

*Un'altra ipotesi emersa dal dibattito è quella relativa al superamento dell'IRAP con l'introduzione di una "imposta generale per le prestazioni sociali" (c.d. IPRES)<sup>13</sup>. In questo senso, si introdurrebbe, di fatto, un contributo di solidarietà: da una prima analisi delle formulazioni disponibili di tale proposta emerge che, per garantire l'esatta copertura del gettito IRAP, si dovrebbe includere nella base imponibile del contributo il costo del personale, così riproponendo, in buona sostanza, i difetti dell'impianto originario dell'IRAP (un'imposta che incide sulle imprese labour-intensive, sulle imprese in perdita e su quelle maggiormente indebitate). In definitiva, una misura così costruita rischierebbe di incrementare il cuneo fiscale sul lavoro, peggiorando la competitività Paese, dopo che – faticosamente – negli ultimi due anni il cuneo fiscale e contributivo è stato ridotto dal 48 per cento al 44,7 per cento (Rapporto OCSE - Taxing wages 2020).*

**Effetti economici** - Sulla base della RT all'emendamento governativo, i soggetti che non saranno più tenuti al pagamento dell'IRAP saranno circa 835.000 (su un totale di 2.028.000), con un costo della misura quantificato in 1.076 milioni di euro per il 2022 (per arrivare a 1.228 milioni di euro dal 2025 in poi).

### **Modifiche in tema di *patent box* (commi 10-11 Ldb 2022; art. 6 DL Fisco-lavoro)**

Il combinato disposto del DL Fisco-lavoro e della LdB 2022 ha comportato una profonda riscrittura delle misure fiscali relative ai beni intangibili, con il superamento del regime di detassazione dei redditi relativi a beni immateriali, noto come *patent box*, e l'introduzione di una nuova forma di deduzione rafforzata dal reddito di impresa di determinati costi di ricerca e sviluppo (**nuovo regime *patent box* o *NPB***).

L'intervento segna un decisivo cambio di filosofia dell'incentivo, in ragione della diversa logica sottesa alle due misure e della - non condivisibile - rinuncia ad una misura che riconosceva una premialità agli *intangibles* connotati da una maggiore redditività, anche al fine di favorirne la registrazione e valorizzazione in Italia e di colmare svantaggi competitivi del nostro Paese in questo ambito.

---

<sup>13</sup> CNEL - Gruppo di lavoro per l'esame del disegno di legge di delega del Governo sulla riforma fiscale Sottogruppo III, Federalismo fiscale e Irap. presentato nel corso dell'Assemblea del CNEL del 21 dicembre 2021.



### ***I primi interventi nel DL Fisco-lavoro***

*In prima battuta, l'articolo 6 del DL Fisco-lavoro aveva abrogato, a decorrere dal 22 ottobre 2021, il c.d. patent box, il regime di detassazione di una quota di redditi ritraibili dai beni intangibili, introdotto, a regime, nel nostro ordinamento dall'articolo 1, commi da 37 a 45 Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015); contestualmente si introduceva un meccanismo di deduzione rafforzata (al 90 per cento) delle spese di ricerca e sviluppo relative a brevetti, disegni e modelli, marchi e know-how, alternativo al credito di imposta per gli investimenti di R&S disciplinato dall'articolo 1, commi da 198 a 206, Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020).*

*La prima versione della norma, confluita senza modifiche nella legge di conversione, lasciava irrisolti molti aspetti di carattere intertemporale; in particolare, il non preciso tenore letterale del citato articolo 6, al comma 8, prevedeva l'applicazione del nuovo regime di deduzione rafforzata alle opzioni esercitate a decorrere dal 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del DL Fisco-lavoro), in contrasto con l'articolo 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui le disposizioni tributarie non possono avere effetti retroattivi e, con riguardo ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni.*

Nel dettaglio, la LdB 2022 ha apportato modifiche all'articolo 6, DL Fisco-lavoro, cui si farà, pertanto, riferimento per il presente commento; la disciplina si completa con il recente provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022 (di seguito indicato come **provvedimento NPB**).

**Ambito soggettivo** - A mente dei commi 1 e 2, sotto il profilo soggettivo, il NPB si applica ai soggetti residenti in Italia titolari di reddito di impresa e alle stabili organizzazioni di soggetti 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.

Il provvedimento NPB (al punto 1) precisa che rientrano nell'ambito applicativo della misura tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, ovvero:

- a) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR;
- b) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
- c) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- d) i soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, del TUIR, ad eccezione delle società semplici;
- e) i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del TUIR 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, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali.

I suddetti soggetti devono svolgere le attività di R&S rilevanti.

Sono, invece, esclusi dall'ambito di applicazione del NPB:

- i soggetti che determinano il reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario; e come sperimentato anche in altre agevolazioni di recente introduzione o riscrittura (es. crediti di imposta Piano 4.0)
- le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni. Opportunamente il provvedimento NPB precisa che qualora una delle situazioni elencate intervenga successivamente all'esercizio dell'opzione, l'opzione stessa viene meno a decorrere dall'inizio del periodo di imposta in cui la condizione si verifica.

**Ambito oggettivo** - La LdB è intervenuta sull'ambito oggettivo della misura, restringendo il perimetro inizialmente definito dal DL Fisco-lavoro: la deduzione rafforzata riguarda, ai sensi del comma 3, i seguenti beni immateriali:

- *software* protetti da *copyright*;
- brevetti industriali;
- disegni e modelli; nonché
- due o più beni tra quelli indicati, collegati tra loro da vincolo di complementarità (questa precisazione si rintraccia nel provvedimento NPB al punto 2).

I citati *intangibile* devono essere utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento dell'attività di 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, invece, la concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali. La nuova agevolazione recupera, dunque, l'impostazione di fondo del *patent box* che valorizzava l'apporto reddituale derivante tanto dall'uso diretto dei beni intangibili (cessione di beni o prestazioni di servizi sui quali insistevano uno o più beni immateriali), tanto dal loro utilizzo indiretto (ossia, concessione in uso di beni immateriali, a fronte della corresponsione di *royalties*).

Per la definizione dei beni immateriali e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione, il provvedimento NPB rinvia alle norme nazionali, dell'Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione.

#### **Nozioni di beni immateriali**

*Un'utile traccia per la definizione degli asset agevolabili è sicuramente rinvenibile nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 7 aprile 2016 che, insieme al Decreto MiSE-MEF del 28 novembre 2017, ha segnato i contorni applicativi del patent box.*

*Si intendono per software protetti da copyright i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi, purché originali in quanto risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma,*

*compresi quelli alla base delle sue interfacce; il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso.*

*I brevetti industriali comprendono: a) i brevetti per invenzione; b) i brevetti per modello di utilità; c) i brevetti per nuove varietà vegetali; d) le topografie di prodotti a semiconduttori; e) il certificato complementare per prodotti medicinali; f) il certificato complementare per prodotti fitosanitari e i relativi titoli di proprietà industriale concessi dai competenti Uffici nazionali, comunitari o Organismi internazionali, variamente denominati.*

*Nell'ambito della tutela dei disegni e modelli rientrano l'aspetto esteriore ovvero la forma di un prodotto o di una sua parte. Oggetto di protezione sono le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale ovvero dei materiali del prodotto stesso ovvero del suo ornamento, a condizione che siano nuovi ed abbiano carattere individuale.*

In merito ai beni agevolabili, se, da un canto, è possibile rintracciare le ragioni sottese all'esclusione dei marchi intervenuta con la LdB 2022, maggiori perplessità sorgono con riferimento al c.d. *know-how*.

Con riferimento ai marchi, l'impostazione confluita nella norma definitiva sembrerebbe ricalcare quella adottata nel contesto del *patent box*, ove i suddetti *intangibile* erano stati esclusi – dopo una prima fase transitoria – dal novero dei beni agevolabili dall'articolo 56, Decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, in conformità a quanto previsto dall'Action 5 del BEPS e, in particolare, per difetto del requisito sostanziale del *nexus approach*. Va detto, in proposito, che il nesso tra le attività di R&S strettamente intese e lo sviluppo di *marketing intangibles* appare più labile tanto che, nella precedente disciplina del *patent box*, il citato decreto MiSE-MEF prevedeva per i marchi una voce *ad hoc* di attività rilevanti, costituite dalle attività di presentazione, comunicazione e promozione. Appare evidente, tuttavia, che l'esclusione *tout-court* dei costi riferibili ai marchi dal nuovo regime agevolativo svantaggia un gran numero di imprese operanti nel settore manifatturiero, uno dei contesti in cui maggiormente si esplica il valore del "Made in Italy".

Ancora più rilevante appare la penalizzazione derivante dall'esclusione – del tutto inattesa – del know-how, in ragione dell'ampia gamma di processi, innovazioni o segreti industriali che non vengono brevettati per motivi strategici, ma che hanno avuto, in vigenza del *patent box*, significativa tutela e valorizzazione. Le imprese si sono, infatti, in questi anni, adeguate alle indicazioni rintracciabili nel DM MiSE-MEF del 2017 e nella circolare n. 11/E/2016, per tutelare giuridicamente quel "*patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate derivanti da esperienze e da prove*", approntando sistemi e procedure volte a garantirne la segretezza e l'attribuzione di un valore economico, in quanto segrete.

**Il meccanismo agevolativo** - Il NPB consiste in una deduzione maggiorata dei costi di R&S, relativi ai predetti asset intangibili, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Si tratta, dunque, di un meccanismo applicativo che non sembra presentare rilevanti complessità e che non prevede limiti quantitativi di fruizione (a differenza, ad esempio, dei vigenti crediti di imposta per gli investimenti in R&S&I).

Più in dettaglio, l'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del 110 per cento dell'importo deducibile – sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'IRAP – per le spese

di ricerca e sviluppo sostenute per la creazione e lo sviluppo dei beni immateriali sopra indicati.

Considerando le vigenti aliquote IRES e IRAP, il beneficio effettivo, in termini di risparmio di imposta, derivante dalla deduzione rafforzata è pari al 30,69 per cento dei costi di ricerca rilevanti, sostenuti in ciascun periodo di imposta. A ciò va aggregato l'eventuale credito di imposta ricerca e sviluppo (di cui ai commi 198 e ss. della Legge di Bilancio 2020) essendo venuto meno, nella versione finale dell'articolo 6 in commento, il divieto di cumulo previsto nella originaria stesura della norma.

Particolarmente importante è l'individuazione del momento dal quale tale deduzione è fruibile: ai sensi del comma 10-*bis*, il contribuente può usufruire della maggiorazione a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale. Il riferimento letterale all' "ottenimento" porta a ritenere necessaria la conclusione della procedura, regolata dal Codice della proprietà industriale (D.Lgs. n. 30/2005), in esito alla quale un'Autorità amministrativa rilascia un titolo di proprietà industriale. Tale attività amministrativa di brevettazione e di registrazione ha natura di accertamento costitutivo e dà luogo a titoli soggetti ad un regime speciale di nullità e decadenza.

**Recapture dei costi** - In considerazione della circostanza che le spese di R&S relative ad un dato bene immateriale si sostengono anche anni prima rispetto all'ottenimento della privativa, il comma 8 prevede un apposito meccanismo di "recapture" (o meccanismo premiale) per effetto del quale nel calcolo del beneficio fiscale si può tenere conto anche dei costi di R&S sostenuti negli 8 anni precedenti l'ottenimento della privativa industriale.

In termini pratici, considerando che, per espressa previsione del comma 8, è possibile effettuare le opzioni per il nuovo regime agevolativo già con riferimento (per i soggetti c.d. solari) al periodo di imposta 2021, il meccanismo di *recapture* consente di recuperare, come base di calcolo dell'agevolazione, i costi di R&S sostenuti a decorrere dal 2013 (ottavo periodo di imposta antecedente al 2021)<sup>14</sup>.

Non dovrebbero, invece, rilevare i costi relativi a beni immateriali per i quali il titolo di privativa sia stato ottenuto in esercizi precedenti il 2021.

Caso differente è quello di privative ottenute in esercizi precedenti e rispetto alle quali si sostengono costi di R&S a partire dal 2021: questi costi dovrebbero poter fruire della

---

<sup>14</sup> Questa esemplificazione temporale, già desumibile dalla relazione tecnica alla norma, è stata ribadita dall'Agenzia delle Entrate nel corso di recenti incontri con la stampa specializzata (Telefisco 2022, il Sole 24 Ore), ove è stato precisato che "*nel caso in cui, per un'immobilizzazione immateriale agevolabile, si ottenga il titolo di privativa industriale nel 2021, ai sensi del comma 10-bis dell'articolo 6 del Decreto legge n. 146/2021, è possibile usufruire della maggiorazione del 110 per cento 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*".

deduzione rafforzata, essendo realizzate le due condizioni, ossia il sostenimento del costo nel 2021 e il previo riconoscimento di un titolo di privativa industriale. Si tratta, in ogni caso, di un aspetto sul quale sono auspicabili ulteriori chiarimenti.

In questa attività ricognitiva dei costi degli esercizi precedenti, non vanno considerate le attività che hanno già concorso al calcolo del c.d. *nexus ratio*: si tratta di costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale (punto 5.e del provvedimento NPB). Questa limitazione dovrebbe, ragionevolmente, trovare applicazione solo ai soggetti che per i medesimi beni immateriali abbiano, in precedenza, già fruito del *patent box*.

Non assumono, invece, mai rilevanza ai fini del *recapture*, i costi di mantenimento o tutela legale dei beni e quelli relativi all'ottenimento del titolo di privativa.

***I costi rilevanti*** - Il perimetro dei costi di R&S oggetto della deduzione rafforzata è definito al punto 4 del provvedimento NPB; si tratta di:

- a) spese di personale titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nelle attività rilevanti; di ricerca e sviluppo; il costo del personale comprende la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività rilevanti svolte nel periodo d'imposta, incluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede;
- b) quote di ammortamento, quota capitale di canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali utilizzati nelle attività rilevanti;
- c) spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività rilevanti;
- d) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi;
- e) 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.

Appare di particolare rilievo la categoria di costi di cui alla lett. e), che esula dai tipici posti di R&S ma mira, correttamente, a valorizzare in senso ampio anche le attività di tutela giuridica e mantenimento connesse ai beni immateriali.

Fermi restando i generali criteri di effettività, inerenza e congruità, i costi rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputati a ciascun periodo di imposta in applicazione dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR indipendentemente dai regimi contabili e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse. Si tratta di un aspetto di carattere pratico che ha una importanza centrale nella determinazione dell'agevolazione e che è stato oggetto di specifico chiarimento al punto 4.3 del provvedimento NPB.

***Le attività di R&S rilevanti*** - Un aspetto centrale trattato nel provvedimento NPB è quello che riguarda le attività rilevanti ai fini dell'agevolazione.

Il provvedimento, al punto 3, precisa che le attività rilevanti sono quelle declinate degli articoli 2, 3 e 4 del Decreto MiSE 26 maggio 2020<sup>15</sup>; un novero di attività non ristretto, dunque, come poteva far intendere la dizione letterale della norma, alle sole attività di R&S, bensì esteso anche alle attività di innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica.

Le suddette attività possono essere svolte direttamente dall'impresa ma anche commissionate a soggetti terzi, ivi inclusi Università ed enti di ricerca e altre imprese, con la sola esclusione di quelle appartenenti al medesimo gruppo (nello specifico, società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa; il punto 3.2. del provvedimento NPB precisa che per la determinazione del requisito del controllo si tiene conto anche delle partecipazioni, dei titoli o dei diritti posseduti dai familiari individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, TUIR).

Il provvedimento, sul tema delle attività commissionate reca ulteriori precisazioni:

- in primo luogo, nello svolgimento di attività commissionate, i commissionari indipendenti non possono avvalersi di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente;
- inoltre, le attività rilevanti devono essere svolte sempre sotto la direzione tecnica dell'investitore attraverso il proprio personale. Il contratto stipulato per lo svolgimento delle attività rilevanti deve prevedere che il rischio, tecnico e finanziario, di insuccesso sia posto a carico dell'investitore;
- si detta, infine, un requisito territoriale, a mente del quale le attività rilevanti devono essere svolte in laboratori, o strutture, situati nel territorio dello Stato italiano, in Stati appartenenti all'Unione europea, ovvero in Stati aderenti allo Spazio economico europeo 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.

In termini generali, il provvedimento NPB reca una importante apertura rispetto alle attività rilevanti; giova, infatti, ricordare che l'art. 6 menziona solo le attività finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei beni immateriali e questo aveva indotto a ritenere l'ambito delle attività rilevanti più ristretto rispetto a quello definito per previgente *patent box*<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Che detta le disposizioni applicative del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design di cui alla Legge di Bilancio 2020.

<sup>16</sup> L'articolo 8 del DM 28 novembre 2017 conteneva indicazioni specifiche includendo, tra le altre, nelle attività di ricerca e sviluppo rilevanti ai fini del *patent box*, le attività di ideazione, progettazione e sviluppo di prodotti, processi e servizi, ivi incluso l'aspetto esteriore di essi e di ciascuna loro parte; l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright*, compreso l'adeguamento e lo sviluppo; le ricerche preventive, i test, gli studi e interventi anche finalizzati all'adozione di sistemi anticontraffazione, il deposito, l'ottenimento e il rinnovo dei relativi diritti, la protezione di essi, anche in forma associata e in relazione alle attività di prevenzione della contraffazione e la gestione dei contenziosi e contratti relativi.

Il provvedimento NPB integra, a tal riguardo, il dato normativo, menzionando espressamente anche le attività di accrescimento, mantenimento, protezione e sfruttamento dei beni intangibili.

**Oneri documentali e penalty protection** - La disciplina fin qui descritta si correda di alcune previsioni concernenti gli oneri documentali; in particolare il comma 6 introduce un meccanismo di *penalty protection* analogo a quello sperimentato con il *patent box*, nel caso di autoliquidazione dell'agevolazione ai sensi dell'articolo 4, DL n. 34/2019.

Le imprese, per avvalersi della deduzione rafforzata, potranno predisporre un apposito set documentale, idoneo a consentire il riscontro della corretta maggiorazione. In caso di rettifica della maggiorazione, da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito, non si applicherà la sanzione per infedele dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997, qualora il contribuente consegni la "idonea documentazione" (il punto 10 del provvedimento NPB precisa che il termine per la consegna della documentazione è di 20 giorni dalla richiesta; 7 giorni per le richieste di integrazione) nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria.

Il contribuente che detiene tale documentazione ne dà in ogni caso comunicazione all'Amministrazione finanziaria nella dichiarazione relativa al periodo di imposta per il quale beneficia dell'agevolazione, pena l'impossibilità di disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione.

La totale assenza di documentazione comporta il recupero integrale dell'agevolazione, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni. L'assenza della firma elettronica con marca temporale o la non corrispondenza al vero, in tutto o in parte, delle informazioni fornite nella documentazione esibita, comportano, anche disgiuntamente, il recupero integrale della maggiorazione, con conseguente applicazione degli interessi e irrogazione di sanzioni.

In ogni caso, come chiarito al punto 11.5 del provvedimento NPB, la presentazione del documento informativo non vincola l'Agenzia delle Entrate alla disapplicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione ove non si ravvisi un'informazione chiara, completa e conforme alle disposizioni del provvedimento stesso.

I punti 7 e 8 del provvedimento NPB descrivono dettagliatamente l'articolazione e il contenuto di tale documentazione idonea, prevedendo modalità semplificate per piccole e medie imprese.

La documentazione consta di due sezioni:

- la sezione A contiene, in relazione a ciascun periodo di imposta di applicazione del NPB, informazioni su:
  1. struttura partecipativa dell'impresa anche in relazione alle imprese associate ed eventi straordinari;
  2. attività rilevanti, natura di investitore ed eventuale attività svolta con imprese associate;
  3. attività rilevanti commissionate a terzi indipendenti;
  4. modello organizzativo dell'impresa;
  5. relazione tecnica attività;

6. funzioni, rischi e beni dell'impresa;
- la sezione B contiene, in relazione a ciascun periodo di imposta di applicazione del NPB, le seguenti informazioni utili a quantificare la base di calcolo su cui applicare la maggiorazione:
  1. spese agevolabili sostenute in riferimento a ciascun bene immateriale; e
  2. individuazione delle variazioni fiscali direttamente e indirettamente riferibili ai beni immateriali oggetto di agevolazione.

Il provvedimento NPB ricorda al punto 13 la possibilità di presentare istanze di interpello in presenza di obiettive condizioni di incertezza riguardanti l'applicazione delle disposizioni di natura tributaria; qualora la risposta all'istanza di interpello presupponga anche la qualificazione delle attività svolte come di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di design e ideazione estetica, ovvero l'ammissibilità del bene immateriale all'agevolazione, resta ferma la necessità di allegare all'istanza il parere tecnico rilasciato dall'autorità competente ai sensi dell'articolo 3, comma 2 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

**Accesso al regime** - Come anticipato, la LdB 2022 ha risolto in via definitiva alcune problematiche di carattere intertemporale che erano sorte a seguito dell'approvazione dell'articolo 6, DL Fisco-lavoro.

Per l'adesione al regime, i soggetti interessati sono tenuti a manifestare un'apposita opzione (comma 1) di carattere irrevocabile e con validità quinquennale. In merito all'opzione, il provvedimento NPB, al punto 12, precisa che l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta; indicazioni in tal senso erano, invero, desumibili già dalle istruzioni ai nuovi modelli di dichiarazione, ove è precisato che l'opzione per il 2021 viene esercitata compilando il rigo OP 21 del quadro OP.

Alla luce della lettura combinata del comma 10 e del punto 12 del provvedimento NPB emerge che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il *patent box* relativamente ai periodi di imposta precedenti il 2021 (i.e. fino al quinquennio 2020-2024) possono, in alternativa alla scelta già effettuata, optare per il nuovo meccanismo di deduzione rafforzata previa comunicazione da trasmettersi, tramite PEC o con raccomandata a/r, all'Ufficio presso il quale è pendente la procedura.

I soggetti che hanno esercitato l'opzione per la procedura di autoliquidazione ai sensi del DL n. 34/2019 possono continuare a fruire del precedente regime *patent box* fino alla sua naturale scadenza quinquennale. Per tali soggetti non sussiste l'obbligo di esercitare le successive opzioni per autoliquidazione annuali.

**Effetti economici** - *La RT al DL Fisco-lavoro non ascriveva all'art. 6 effetti sui saldi di finanza pubblica. Successivamente la RT alla LdB 2022 ha verificato gli impatti derivanti dall'esclusione dei marchi di impresa dall'ambito dei beni agevolabili, dall'incremento della misura percentuale della maggiorazione dal 90 per cento al 110 per cento, dall'inserimento del meccanismo di recapture, dall'abolizione del divieto di cumulo con il credito ricerca e sviluppo.*

*Con riferimento all'esclusione dei marchi dal novero dei beni agevolabili, sono stati utilizzati i dati esposti nei quadri RF (rigo RF50) e RS (rigo RS270) delle dichiarazioni dei redditi presentate per gli anni 2017-2019, calcolando, con riferimento al patent box, l'incidenza percentuale delle variazioni in diminuzione riferite ai beni esclusi (marchi) rispetto al totale*



delle variazioni in diminuzione effettuate dai contribuenti e riferite ai redditi prodotti da tutti i beni immateriali agevolabili. Sulla base di tali stime, le spese incluse nel nuovo regime agevolativo risultano pari all'84,5 per cento [100 per cento-(31 per cento/2)] di quelle stimate.

Per quanto concerne la determinazione degli effetti negativi di gettito connessi all'introduzione del meccanismo di recapture, al fine di quantificare l'ammontare complessivo delle spese di ricerca e sviluppo potenzialmente agevolabili grazie a detto meccanismo è stato individuato l'importo delle spese di ricerca e sviluppo sostenute nei periodi di imposta 2012, 2013 e 2014 (le spese annuali sono state ottenute dividendo per tre il valore della media storica) utilizzando i dati riferiti alla media storica indicati nella sezione IV-bis del quadro RU dei modelli reddituali presentati nel periodo 2017-2019.

Le spese sostenute nel periodo 2015-2018 sono state, invece, individuate dai dati esposti, sempre in detto quadro RU, e riferiti, per gli anni 2015 e 2016, all'importo dei crediti maturati (che è stato diviso per l'aliquota media di computo da usare per determinare il quantum del credito spettante), mentre per il 2017 e il 2018 sono state usate le informazioni presenti nei righi 2 (ricerca intra muros) e 5 (ricerca extra muros) della citata sezione IV-bis. Qui di seguito le stime effettuate:

<b>Proiezioni finanziarie di competenza</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>
<b>Costi di ricerca e sviluppo teoricamente agevolabili in base al meccanismo di recapture</b>	700	700	373	665	1.118
<b>Costi di ricerca e sviluppo effettivamente agevolabili in base al meccanismo di recapture (tasso di successo 20%)</b>	140	140	75	133	224
<b>Costi di ricerca e sviluppo effettivamente agevolabili in base al meccanismo di recapture (tasso di successo 20%) al netto della quota riferita ai marchi</b>	118	118	63	112	189
<b>Maggiorazione complessiva delle spese di ricerca e sviluppo oggetto di recapture (110%)</b>	130	130	69	123	208
<b>Oneri finanziari connessi al recapture</b>	36	36	19	34	58

(Importi in milioni di euro)

Per quanto riguarda, invece, gli effetti prodotti dall'incremento della percentuale di maggiorazione delle spese di ricerca e sviluppo dal 90 per cento al 110 per cento, è stata fornita la seguente stima:

<b>Costi di ricerca e sviluppo teoricamente agevolabili ai sensi dell'articolo 6 (intera platea potenziale)</b>	1.616
<b>Costi di ricerca e sviluppo agevolabili riferiti all'incremento del 15% dei soggetti che opteranno per il nuovo regime patent box</b>	242
<b>Costi di ricerca e sviluppo agevolabili riferiti all'incremento del 15% dei soggetti che opteranno per il nuovo regime patent box - esclusione della quota parte relativa ai marchi</b>	205
<b>Maggiorazione del 110%</b>	225
<b>Aliquota di imposta (aliquota IRES + aliquota IRAP)</b>	27,9%
<b>Oneri annuali a carico della finanza pubblica</b>	63

(Importi in milioni di euro)

Sono stati, poi, quantificati i minori oneri connessi alla "rinuncia" al precedente regime patent box:

<b>Oneri finanziari complessivi derivanti dal precedente regime patent box - anno 2019</b>	1.598
<b>Minori oneri connessi all'incremento del 15% dei soggetti che opteranno per il nuovo regime patent box</b>	240

(Importi in milioni di euro)

In definitiva, di seguito si riporta il raffronto tra la quantificazione originaria relativa al DL n. 146/2021 e quella derivante dalle modifiche apportate con la LdB 2022:

<b>Proiezioni finanziarie di cassa</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>
<b>Oneri finanziari della nuova norma in materia di patent box, alla luce dell'esclusione dei marchi dall'ambito dei beni agevolabili e della maggiorazione delle spese R&amp;S del 110%</b>	-112	-63	-63	-63
<b>Maggiorazione degli oneri stimati nella precedente relazione tecnica</b>	-7	-4	-4	-4
<b>Effetti derivanti dall'abrogazione del precedente regime di patent box</b>	425	240	240	240
<b>Oneri connessi al meccanismo di recapture e della maggiorazione delle spese R&amp;S del 110%</b>	-68	-36	11	-45
<b>Effetti derivanti dalla possibilità di cumulo delle agevolazioni patent box e ricerca e sviluppo</b>	44	88	88	44
<b>Effetti negativi derivanti dall'abolizione del divieto di cumulo delle agevolazioni patent box e ricerca e sviluppo stimati nell'originaria relazione tecnica</b>	-44	-88	-88	-44

<b>Saldo differenziale</b>	<b>238</b>	<b>137</b>	<b>184</b>	<b>128</b>
----------------------------	------------	------------	------------	------------

(Importi in milioni di euro)

Va comunque rimarcato che, nonostante il saldo differenziale derivante dalle modifiche apportate dalla LdB 2022 sia positivo, per ragioni di prudenza, alla disposizione non sono stati ascritti effetti di gettito.

## Plastic tax e sugar tax (comma 12)

L'entrata in vigore dell'imposta sui manufatti con singolo impiego - MACSI (c.d. *plastic tax*) e dell'imposta sulle bevande analcoliche edulcorate (c.d. *sugar tax*) è rinviata al 1° gennaio 2023. Si tratta della quarta disposizione di proroga che consente di evitare l'applicazione di due imposte che, sin dalla loro introduzione, hanno evidenziato numerosi profili critici e sollevato forti perplessità sulla loro adeguatezza a raggiungere il risultato etico-ambientale, nonché di gettito erariale, prefisso.

In questi anni di emergenza, Confindustria ha ribadito in ogni occasione di scambio con le istituzioni l'inopportunità di introdurre forme di prelievo settoriali che avrebbero avuto solamente l'effetto di rallentare la ripresa di imprese già particolarmente gravate dalla situazione contingente.

Con particolare riguardo al settore della plastica, peraltro, è stata più volte richiamata anche l'attenzione sul fronte europeo, quindi, sulla decisione della Commissione europea di introdurre un nuovo prelievo sugli stati membri volto a colpire la produzione di rifiuti di plastica non riciclati prodotti da ciascun Stato membro<sup>17</sup>. Si tratta di un prelievo pari a 0,80 euro per chilogrammo da applicare sulla differenza tra il peso dei rifiuti di imballaggio di plastica prodotti in un determinato anno e il peso dei rifiuti di imballaggio di plastica riciclati nello stesso anno. Sebbene il perimetro oggettivo e soggettivo del descritto prelievo non coincida con l'imposta delineata in ambito nazionale, tuttavia, non si possono ignorare gli effetti indiretti che un onere aggiuntivo di questo tipo avrà inevitabilmente sulle imprese del settore. Una qualsiasi decisione di introduzione di una nuova forma di tassazione settoriale, invece, non può prescindere da un'attenta valutazione del carico erariale complessivo e dello scenario europeo e globale anche e soprattutto al fine di non porre le imprese nazionali in una posizione di svantaggio rispetto ai *competitor* esteri.

La struttura delle due imposte oggetto di proroga, teorizzata nel 2019, invece, non sembra avere uno sguardo né lungimirante, né attento e coerente con le riflessioni avviate in ambito europeo e con le linee di intervento di riforma nazionale che hanno seguito il recente periodo

---

<sup>17</sup> Decisione Ue, Euratom n. 2053/2020, cui è stata data piena e diretta esecuzione ai sensi dell'articolo 21 del DL 183/2020 (convertito dalla L. 21/2021).

emergenziale. Si auspica, pertanto, che tale differimento sia solamente un ulteriore passo verso la definitiva abrogazione delle due imposte.

**Effetti economici** - La RT, con riferimento al differimento della plastic tax, riporta gli effetti finanziari differenziali complessivi, in termini di cassa, indicati nella tabella seguente:

	2022	2023	2024	2025	Dal 2026
<b>Imposta di consumo</b>	-328,9	-92,2	0	0	0
<b>IIDD</b>	0	100,7	-14,9	-12,1	0
<b>IRAP</b>	0	24,4	-4,4	-3,1	0
<b>Totale</b>	-328,9	32,9	-19,3	-15,2	0

(Importi in milioni di euro)

Con riferimento al differimento della sugar tax la RT riporta gli effetti finanziari differenziali complessivi, in termini di cassa, indicati nella tabella seguente:

	2022	2023	2024	2025	Dal 2026
<b>Imposta di consumo</b>	-321,5	-28,6	0	0	0
<b>IRES</b>	0	49,2	-16,7	-1,9	0
<b>IRPEF</b>	0	49,2	-16,7	-1,9	0
<b>IRAP</b>	0	23,8	-8,8	-0,9	0
<b>Totale</b>	-321,5	93,6	-42,2	-4,7	0

(Importi in milioni di euro)

### Aliquota IVA (comma 13)

Il comma 13 dispone la riduzione dell'aliquota IVA, che passa dall'ordinaria del 22 per cento a quella ridotta del 10 per cento, per i prodotti assorbenti destinati all'igiene femminile non compostabili. La riduzione dell'aliquota IVA, compatibile con la disciplina comunitaria e con gli obiettivi di tutela ambientale, seppur con un trattamento meno favorevole, completa il processo di agevolazione introdotto dal 1° gennaio 2020 per gli stessi prodotti compostabili o lavabili che, invece, godono dell'aliquota del 5 per cento<sup>18</sup>.

**Effetti economici** - Alla misura sono attribuiti effetti finanziari stimati pari a 90 milioni di euro l'anno a decorrere dal 2022.

<sup>18</sup> Numero 1- *quinquies*) della Tabella A, parte II-*bis*, allegata al DPR n. 633 del 1972.

## Riscossione (commi da 14 a 23)

I commi da 14 a 23 recano modifiche alla *governance* ed alla remunerazione dell'attività di riscossione e "anticipano" nella LdB 2022, come operato con l'intervento di revisione dell'IRPEF commentato nei primi paragrafi, l'attuazione di alcuni principi e criteri direttivi del DDL delega fiscale (nel caso specifico si tratta del progetto di revisione del sistema nazionale della riscossione, di cui all'articolo 8 del citato DDL).

La proposta di riforma della riscossione presentata dal Governo al Parlamento prevede i seguenti criteri direttivi:

- (a) incrementare l'efficienza del sistema nazionale della riscossione e semplificarlo, orientandone l'attività verso obiettivi di risultato piuttosto che di esecuzione del processo, revisionando l'attuale meccanismo della remunerazione dell'agente della riscossione, favorendo l'uso delle più evolute tecnologie e delle forme di integrazione e interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo funzionali alle attività della riscossione ed eliminando duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguente riduzione di costi;
- (b) individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse, all'Agenzia delle entrate, in modo da superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione;
- (c) introdurre il nuovo modello organizzativo di cui alla lettera b), garantire la continuità del servizio della riscossione attraverso il conseguente trasferimento delle risorse strumentali, nonché delle risorse umane, senza soluzione di continuità.

Rispetto ai principi sopra citati del DDL delega fiscale, l'intervento operato nella LdB 2022 (comma 14) si limita a prevedere solo l'assoggettamento dall'Agenzia delle Entrate Riscossione alla direzione e al controllo dell'Agenzia della Entrate, in luogo del Ministero dell'economia e delle finanze, senza procedere (quanto meno nell'immediato) al previsto trasferimento di funzioni e risorse dell'attività di riscossione nell'Agenzia delle Entrate.

Non si può sottacere come tale soluzione, che si auspica sia una scelta transitoria, non consenta di fruire dei vantaggi derivanti da una stretta integrazione tra i due enti che semplificherebbe i rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, consentendo ai primi di avere un unico interlocutore.

Condivisibile, invece, la modifica operata dal comma 15 che prevede, a decorrere dal 1° gennaio 2022, la copertura degli oneri di riscossione (aggio ed altri oneri) a carico della fiscalità generale – e non più a carico del debitore – come auspicato da Confindustria per ridurre l'onere sui soggetti che si trovano in una grave situazione debitoria anche per ragioni legate alla pandemia.

Peraltro, tale scelta era una soluzione indifferibile dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 120/2021 con la quale era stato indirizzato un deciso monito al Legislatore riguardo la necessità di una riforma della normativa in tema di riscossione delle entrate pubbliche, in particolare nella parte relativa all'istituto del c.d. "aggio". La Consulta ha evidenziato, infatti, come il meccanismo di finanziamento della riscossione coattiva posto a carico di una platea limitata di contribuenti debitori sollevasse dubbi di proporzionalità e ragionevolezza rispetto al principio costituzionale di solidarietà, rinviando alle scelte riservate alla discrezionalità del legislatore il compito di trovare meccanismi alternativi "costituzionalmente" più adeguati.

I successivi commi 16 e 17 stabiliscono la relativa disciplina transitoria della riforma stabilendo che, relativamente ai carichi affidati all'Agente della riscossione fino al 31 dicembre 2021, continueranno ad applicarsi gli ordinari oneri di riscossione.

I commi da 18 a 22 prevedono disposizioni di coordinamento del servizio di riscossione con le novità in commento.

**Effetti economici** - *Dall'abolizione dell'obbligo di copertura degli oneri della riscossione a carico del debitore si stimano maggiori oneri per l'Erario pari a 990 milioni di euro annui.*

### **Detassazione redditi agrari (comma 25)**

Con il comma 25 viene prorogato per il 2022 il regime di esenzione da IRPEF dei redditi dominicali e agrari degli imprenditori agricoli professionali in vigore nel periodo 2017-2021.

Tale misura era stata oggetto di analisi nell'ambito delle *tax expenditures*, in quanto costituiva violazione della capacità contributiva, anche perché si somma ad una misura a regime che stabilisce l'azzeramento dei redditi agrari in conseguenza di gravi eventi naturali.

Da valutare con attenzione perché sulla misura risulterebbe in corso un'indagine da parte della Commissione europea quale possibile aiuto di Stato.

**Effetti economici** - *La RT riporta gli effetti finanziari complessivi, indicati nella tabella seguente:*

	<b>2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024</b>	<b>2025</b>
<b>IRPEF</b>	0	-223,5	95,8	0
<b>Addizionale regionale</b>	0	-9,4	0	0
<b>Addizionale comunale</b>	0	-4,7	1,1	0
<b>Totale</b>	0	-237,6	96,9	0

*(Importi in milioni di euro)*

## Bonus edilizia (commi da 28 a 42)

I commi 28 e seguenti operano la proroga di tutti i bonus edilizi.

**Superbonus** - Si tratta di un intervento auspicato da Confindustria, soprattutto con riferimento alla disciplina del c.d. Superbonus, maggiorazione al 110 per cento delle aliquote di detrazione per gli interventi di efficientamento energetico, ristrutturazione edilizia e antisismici, introdotta dall'articolo 119 del DL n. 34/2020 (c.d. DL Rilancio) e che, come previsto, si è rivelata un'agevolazione cruciale per il rilancio del settore edilizio.

Al 31 dicembre 2021 si contavano, infatti, circa 16 miliardi di investimenti ammessi a detrazione, di cui 11 miliardi per lavori conclusi (circa il 69 per cento del totale)<sup>19</sup>.

Il comma 28, innanzitutto, proroga il Superbonus, seppure con delle differenziazioni.

Per memoria, si riassumono brevemente, nella seguente tabella, gli interventi agevolabili con il Superbonus.

<b>INTERVENTI PRINCIPALI O "TRAINANTI"</b>	<b>INTERVENTI AGGIUNTIVI O "TRAINATI" (se effettuato almeno 1 intervento trainante)</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- <i>Interventi di isolamento termico sugli involucri</i></li><li>- <i>Sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni</i></li><li>- <i>Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti</i></li><li>- <i>Interventi antisismici.</i></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- <i>Interventi di efficientamento energetico</i></li><li>- <i>Installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo</i></li><li>- <i>Infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici</i></li><li>- <i>Interventi di eliminazione delle barriere architettoniche (16-bis, lettera e del Tuir).</i></li></ul>

Con riguardo agli interventi effettuati da condomini sulle parti comuni condominiali e dalle persone fisiche (al di fuori dell'attività di impresa o professioni), con riferimento alle singole unità immobiliari all'interno del condominio ovvero in qualità di unico proprietario su edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, nonché dalle organizzazioni non lucrative e di volontariato, è prevista la proroga del Superbonus fino al 31 dicembre 2023, seguita da un meccanismo di décalage, per cui la detrazione spetterà nella misura del 110 per cento fino al 31 dicembre 2023, del 70 per cento fino al 31 dicembre 2024 e del 65 per cento fino al 31 dicembre 2025.

Opportunamente la proroga viene estesa anche ai lavori cc.dd. trainati.

Per il Superbonus relativo a interventi sulle singole unità immobiliari unifamiliari (villette) e per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente

---

<sup>19</sup> Cfr. [report mensile ENEA](#) del 31 dicembre 2021.

indipendenti<sup>20</sup> e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, nel corso dell'esame al Senato, è stato eliminato il tetto dell'ISEE non superiore ai 25 mila euro per la fruizione del beneficio; venuto meno il limite dell'ISEE, la misura è fruibile a condizione che, alla data del 30 giugno 2022, siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo. Viene anche eliminato il riferimento alla destinazione ad abitazione principale, prevista dal testo originario del Disegno di legge.

Per gli interventi effettuati dagli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP) e dalle cooperative, compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023 se, alla data del 30 giugno 2023, siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo.

In considerazione delle proroghe introdotte, viene chiarito che la detrazione da ripartire tra gli aventi diritto avviene in 4 quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta dal 1° gennaio 2022 (entro i limiti di capienza dell'imposta dovuta dal soggetto IRPEF).

Si prevede la proroga di ulteriori sei mesi, quindi fino al 30 giugno 2022, della detrazione al 110 per cento per gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici oppure di impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici.

Il comma 28, inoltre, estende fino al 31 dicembre 2025 la detrazione per gli interventi edilizi operati su immobili ubicati nei territori colpiti da eventi sismici; in particolare, viene inserito un nuovo comma all'articolo 119 ai sensi del quale, per gli interventi effettuati nei Comuni dei territori sismici (eventi verificatisi a partire dal 1° aprile 2009) dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, la detrazione prevista per gli interventi di cui ai commi 1-ter, 4-ter e 4-quater spetta per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025.

Il comma 29 prevede la proroga dell'opzione per la cessione o lo sconto in fattura, con riferimento agli interventi relativi al Superbonus, per le spese sostenute fino al 2025. Inoltre, viene inserita la proroga dell'opzione fino al 2024 per gli interventi edilizi "ordinari" (ecobonus, sismabonus, ristrutturazioni, bonus facciate, installazione di colonnine e pannelli fotovoltaici).

***Opzione per sconto in fattura o cessione del credito*** - Il DL Sostegni-ter è intervenuto sulla disciplina dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente, apportando delle modifiche in senso restrittivo.

In particolare, è stata esclusa la facoltà di cessione successiva alla prima. In altre parole, nel caso in cui si optasse per il contributo sotto forma di sconto, anticipato dai fornitori, questi ultimi lo recupererebbero sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, i quali, tuttavia, non potranno cedere il credito a loro volta.

---

<sup>20</sup> Un'unità immobiliare può ritenersi "funzionalmente indipendente" qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale.



Stesso discorso varrebbe nel caso di opzione per la cessione del credito corrispondente alla detrazione: sarà possibile un'unica cessione da parte del contribuente a terzi i quali non avranno più possibilità di ulteriori cessioni.

La norma ha, inoltre, previsto una disciplina "transitoria" fino al 7 febbraio (termine prorogato al 17 febbraio con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 35873 del 3 febbraio scorso), concedendo che i crediti che a tale data siano stati già oggetto di una delle opzioni, possano costituire oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Si tratta di una limitazione molto criticata dalle imprese perché, di fatto, agisce anche sui contratti in essere. È certamente comprensibile la volontà di combattere i comportamenti fraudolenti, tuttavia, interventi del genere colpiscono indirettamente tutti gli operatori, bloccando, in concreto, la fruizione dell'agevolazione.

È auspicabile, quindi, vi sia un ripensamento di tale restrizione, prevedendo quanto meno la possibilità di effettuare le cessioni a favore di banche e di intermediari finanziari iscritti all'albo e sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia o di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia, quindi, all'interno di un percorso "vigilato".

Con riferimento all'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, il comma 29 recepisce il contenuto del Decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157 (c.d. DL Antifrodi) specificando che, in caso di opzione (non solo per il Superbonus), sono richiesti due ulteriori adempimenti:

- la presentazione del visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi oggetto dell'opzione<sup>21</sup>;
- l'asseverazione della congruità delle spese sostenute da effettuarsi secondo quanto stabilito dall'articolo 119, comma 13-*bis*, ai sensi del quale, ai fini dell'asseverazione, si fa riferimento ai prezzi individuati dal Decreto ministeriale MiSE 6 agosto 2020 e, per talune categorie di beni, ai valori massimi stabiliti con decreto del Ministero della Transizione ecologica, ancora da adottare. L'asseverazione non è richiesta per le opere già classificate come attività di edilizia libera (ex articolo 6 del DPR n. 380 del 2021) e per gli interventi di importo complessivo non superiore a 10 mila euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio.

L'obbligo del visto di conformità viene esteso anche al caso in cui il Superbonus sia utilizzato dal beneficiario in detrazione nella propria dichiarazione dei redditi, quindi non solo nel caso

---

<sup>21</sup> Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 121, comma 1-*ter*, del DL Rilancio, il visto è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA, di cui al DPR 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato D.Lgs. n. 241 del 1997.

di cessione del credito o sconto in fattura<sup>22</sup>. Merita segnalare che, in ogni caso, nell'ipotesi di presentazione del modello 730 tramite un CAF ovvero un professionista abilitato, il visto di conformità richiesto sull'intera dichiarazione assorbe quello specifico previsto per il Superbonus.

Un'importante precisazione fatta nella LdB 2022 in commento riguarda l'estensione dell'utilizzo dei prezzari individuati dal DM 6 agosto 2020 citato, anche per gli interventi di riduzione del rischio sismico di cui all'articolo 16 del Decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 (c.d. Sismabonus), per gli interventi di recupero e restauro della facciata esterna degli edifici (articolo 1, commi 219 – 223 della Legge di Bilancio 2020) (c.d. Bonus facciate)<sup>23</sup>, nonché per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR.

Il comma 30, incorporando le ulteriori disposizioni del DL Antifrodi, aggiunge l'articolo 122-*bis* al DL Rilancio, in forza del quale l'Agenzia delle Entrate, entro 5 giorni lavorativi dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, può sospendere, per un periodo non superiore a 30 giorni, gli effetti di tali comunicazioni, anche successive alla prima, e delle opzioni inviate all'Agenzia che presentano profili di rischio.

I criteri in base ai quali tali profili di rischio vengono individuati sono i seguenti:

- coerenza e regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni;
- dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui i crediti sono correlati;
- analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni.

Se dall'esito del controllo risultano confermati i rischi sopra indicati, la comunicazione si considera non effettuata e l'esito del controllo è reso noto al soggetto che ha trasmesso la comunicazione. Se, invece, i rischi non risultano confermati, ovvero decorso il periodo di sospensione degli effetti della comunicazione di 30 giorni, la comunicazione produce gli effetti previsti.

Ovviamente, qualora i rischi di frode non siano stati confermati, il termine di utilizzo del credito è da ritenersi prorogato per un periodo pari a quello di sospensione degli effetti della comunicazione stessa (al massimo di 30 giorni)<sup>24</sup>.

Come specificato nella norma e nella circolare n. 16/E/2021 dell'Agenzia delle Entrate, *“né la mancata selezione della specifica comunicazione tra quelle oggetto di sospensione, né la rimozione della sospensione inizialmente operata, ovvero il decorso dei 30 giorni senza*

---

<sup>22</sup> Rientrano tra le spese detraibili anche le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, oltre a quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni (articolo 119, comma 15, DL Rilancio).

<sup>23</sup> Il bonus facciate prevede una detrazione di imposta (sia per i soggetti IRPEF, che per quelli IRES) sulla spesa per rifacimento della facciata esterna degli edifici (anche solo pulitura o tinteggiatura) esistenti al 1° gennaio 2020 ubicati nei centri storici o aree parzialmente edificate (zone A e B del DM 2 aprile 1968, n. 1444).

<sup>24</sup> Cfr. [circolare Agenzia delle Entrate n. 16/E del 29 novembre 2021](#).

*conferma dei profili di rischio, precludono gli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria e, pertanto, non costituiscono alcun riconoscimento circa la spettanza della specifica agevolazione".*

Il comma 4 dell'articolo 122-bis, infine, prevede che i soggetti obbligati ex articolo 3 del D.Lgs. n. 231/2007 (intermediari bancari e finanziari), che intervengono nelle cessioni relative al Superbonus, ai bonus edilizi ordinari e alle misure emergenziali, non procedono all'acquisizione del credito nei casi in cui ricorrono i presupposti di cui agli articoli 35 (Obbligo di segnalazione delle operazioni sospette) e 42 (Astensione nell'impossibilità oggettiva di effettuare adeguata verifica) del citato Decreto legislativo.

I commi da 31 a 36 specificano i poteri dell'Agenzia delle Entrate da espletare nell'ambito dei controlli per Superbonus, bonus edilizi e agevolazioni emergenziali.

**Proroghe bonus edilizi ordinari** - Per finire, con riferimento alle detrazioni dall'IRPEF e dall'IRES per gli interventi di efficienza energetica – c.d. ecobonus<sup>25</sup> – di cui all'articolo 14 del DL n. 63/2013 e alle detrazioni dall'IRPEF per interventi di ristrutturazione edilizia, di cui all'articolo 16 del DL n. 63/2013, il comma 37 prevede la proroga al 31 dicembre 2024.

Il comma 37, inoltre, modifica la disciplina del c.d. bonus mobili, ossia la detrazione dall'IRPEF spettante per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. Tale detrazione è riconosciuta per le spese sostenute fino al 2024, nella misura del 50 per cento ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10 mila euro per il 2022 (rispetto al limite di 16 mila euro stabilito nel 2021) e 5 mila euro per gli anni 2023 e 2024. Tale detrazione spetta a condizione che gli interventi siano iniziati a partire dal 1° gennaio dell'anno precedente a quello dell'acquisto.

Il comma 38 proroga fino al 2024 la detrazione dall'IRPEF al 36 per cento per gli interventi di sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazioni pozzi nonché la realizzazione di coperture a vere e di giardini pensili – c.d. bonus verde (articolo 1, comma 12, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Legge di Bilancio 2018).

Il comma 39 modifica la disciplina della detrazione dall'IRPEF e dall'IRES per le spese di recupero della facciata esterna degli edifici, c.d. bonus facciate (articolo 1, comma 219, Legge 27 dicembre 2019, n. 160, Legge di Bilancio 2020) rimodulandone l'intensità dal 90 per cento al 60 per cento e prorogandolo per tutto il 2022.

Da ultimo, il comma 42 introduce una detrazione del 75 per cento per le spese sostenute nel 2022 per la realizzazione di interventi finalizzati al superamento e alla eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti.

---

<sup>25</sup>L'agevolazione prevista per le spese di riqualificazione energetica degli edifici consiste in una detrazione dall'IRPEF e dall'IRES del 65 per cento della spesa sostenuta ed è fruibile in 10 quote annuali.

**Effetti economici** - La RT riporta gli effetti finanziari complessivi, indicati nella tabella seguente:

	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2025	2036
<b>IRPEF/ IRES</b>	-	-	-	-	-	-	-254,9	90,1	611,9	198	196,7	175	78,3	15,7	37,8
<b>Credito</b>	0,0	113,8	971,2	1500,0	1988,8	1875,0	1017,7	488,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>IRPEF IRES</b>	0,0	30,1	214,2	127,6	128,5	-96,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>IRAP</b>	0,0	5,0	35,7	21,2	21,4	-16,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>IVA</b>	7,2	54,0	53,5	53,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>Totale</b>	-9,8	335,3	2232,6	3188,3	4121,0	3762,4	1272,6	398,7	611,9	198,0	196,7	175,0	78,3	15,7	37,8

(Importi in milioni di euro)

### **Proroga del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali "Transizione 4.0" (comma 44)**

La LdB 2022 interviene sull'ambito temporale di applicazione dei crediti di imposta per gli investimenti in beni strumentali cc.dd. 4.0, estendendone la durata. Con un anno di anticipo rispetto alla prefigurata scadenza, infatti, il comma in rubrica prevede il rinnovo, con diverse articolazioni, del credito d'imposta per i beni strumentali 4.0, elencati negli allegati A e B alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), con positivi effetti sulla possibilità, per le imprese, di programmare investimenti nel breve-medio periodo.

#### **Gli interventi nella Legge di Bilancio 2021**

*La Legge di Bilancio 2021 ha disposto una proroga per il 2021 e 2022 delle agevolazioni, aventi natura di crediti di imposta, per gli investimenti in beni strumentali, previste dalla Legge di Bilancio*

2020. Rinviamo alla Nota di aggiornamento di Confindustria del 10 febbraio 2021<sup>26</sup> (Legge di Bilancio 2021 - Le principali misure fiscali di interesse per le imprese) per una più compiuta analisi degli incentivi in discorso, giova qui ricordarne i principali aspetti applicativi.

Le agevolazioni in commento riguardano beni nuovi, materiali e immateriali – strumentali all'esercizio d'impresa, con esclusione di mezzi di trasporto a motore (articolo 164, comma 1, TUIR), beni con aliquota di ammortamento fiscale inferiore al 6,5 per cento, fabbricati e costruzioni, beni indicati nell'Allegato 3 alla Legge 28 dicembre 2015, n. 208 e beni gratuitamente devolvibili delle 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 dello smaltimento dei rifiuti.

Il credito di imposta ha intensità, tetti massimi di spesa e modalità di utilizzo differenti a seconda che i beni – materiali o immateriali – oggetto di investimento rientrino o meno negli elenchi degli Allegati A e B alla Legge di Bilancio 2017, come aggiornati e modificati: per semplicità espositiva si può tracciare una distinzione tra le agevolazioni per i beni 4.0 e quelle per i beni cc.dd. “tradizionali” (i.e. non 4.0).

Quanto alla sfera soggettiva di applicazione, le due tipologie di crediti di imposta sono misure generali, destinate a tutte le imprese residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e a prescindere dal regime contabile – ordinario o semplificato – adottato. Rientrano, pertanto, nell'alveo applicativo della misura le imprese individuali, le società commerciali di persone e di capitali, gli enti – commerciali e non – nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, ma anche i contribuenti in regime forfetario. Non possono, invece, avvalersi delle misure in commento le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o sottoposte ad altra procedura concorsuale di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni). Sono, altresì, escluse, dall'ambito di applicazione delle agevolazioni, le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 che disciplina la responsabilità amministrativa degli enti. Per i soli investimenti in beni materiali e immateriali diversi da quelli 4.0, sono inclusi tra i soggetti beneficiari, oltre alle imprese, anche gli esercenti arti e professioni.

### **Beni tradizionali – agevolazione 2021-2022**

---

<sup>26</sup> Il testo completo del documento è disponibile al seguente [link](#).

*Alle imprese e agli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali o immateriali diversi da quelli indicati rispettivamente negli Allegati A e B alla Legge di Bilancio 2017, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021 (ovvero entro il 30 giugno 2022<sup>27</sup>, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione), viene riconosciuto un credito di imposta nella misura del 10 per cento del costo. Per il solo primo anno di applicazione, inoltre, la misura del credito è elevata al 15 per cento per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile ai sensi dell'articolo 18, Legge 22 maggio 2017, n. 81.*

*Laddove, invece, i medesimi investimenti in beni materiali e immateriali ordinari siano effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023 ma condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, il credito è riconosciuto nella misura del 6 per cento.*

#### **Beni materiali 4.0 - agevolazione 2021-2022**

*Alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali materiali nuovi (4.0, come definiti nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017), a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021 (ovvero entro il 30 giugno 2022<sup>28</sup> con prenotazione e acconto del 20 per cento entro il 31 dicembre 2021), il credito d'imposta è riconosciuto:*

- a. nella misura del 50 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;*
- b. nella misura del 30 per cento del costo, per la quota di investimenti compresa tra 2,5 e 10 milioni di euro;*
- c. nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiore a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.*

*Per i medesimi investimenti, effettuati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro il 31 dicembre 2022 vi sia un ordine irrevocabile e acconti pari ad almeno il 20 per cento del costo del bene) il credito è riconosciuto:*

- a. nella misura del 40 per cento per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;*
- b. nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti compresa tra 2,5 e 10 milioni di euro;*

<sup>27</sup> Termine prorogato al 31 dicembre 2022 con l'emendamento 3.09 alla legge di conversione del DL Proroghe - Conversione in legge del decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi (C. 3431 Governo).

<sup>28</sup> Termine prorogato al 31 dicembre 2022 con l'emendamento 3.09 alla legge di conversione del DL Proroghe - Conversione in legge del decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi (C. 3431 Governo).

- c. *nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti che supera i 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.*

#### **Beni immateriali 4.0 - agevolazione 2021-2022**

*Con riferimento ai beni strumentali immateriali 4.0, di cui all'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017, non vi è né un décalage temporale, né una distinzione per scaglione di investimento: la Legge di Bilancio 2021 prevede il riconoscimento di un credito di imposta nella misura del 20 per cento per gli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, con ordine e acconto del 20 per cento entro il 2022. Il limite dei costi agevolabili è fissato a 1 milione di euro.*

Per effetto degli interventi delineati nella LdB 2022, le agevolazioni per i beni tradizionali si esauriscono nel 2022 (con possibilità di prenotare gli investimenti entro il 31 dicembre 2022); è previsto, invece, il rinnovo delle agevolazioni per i beni 4.0, articolato come segue:

**Beni materiali 4.0 - comma 44, lett. b)** - Ai sensi del comma 44, lett. b), LdB 2022, il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali materiali (Allegato A), viene prorogato fino al 2025 con le seguenti modalità per ciascun anno:

- a. nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- b. nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- c. nella misura del 5 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro

e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 20 milioni di euro.

Le medesime aliquote si applicano anche agli investimenti completati entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro il 31 dicembre 2025 vi siano un ordine irrevocabile e un acconto pari ad almeno il 20 per cento del costo di acquisizione del bene.

Una poco felice formulazione normativa sembrerebbe riferire il limite massimo di investimenti agevolabili (pari a 20 milioni di euro) all'intero triennio interessato dalla misura di proroga. Stante la necessità di un chiarimento ufficiale su questo aspetto, si osserva che alla luce dell'analisi della relazione tecnica al DDL Bilancio, il riferimento al plafond massimo dei 20 milioni di euro dovrebbe essere inteso per ciascun anno; una diversa interpretazione appare oltremodo penalizzante per le imprese.

Le modifiche operano sul testo della Legge di Bilancio 2021, mediante inserimento del comma 1057-*bis*.

**Beni immateriali 4.0 - comma 44, lett. c) e d)** - Con riferimento, invece, agli investimenti relativi a beni immateriali (software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni – Allegato B citato) il credito di imposta, anch'esso oggetto di proroga fino al 2025, viene modulato come segue:

- 20 per cento per gli investimenti effettuati nel 2023;
- 15 per cento per gli investimenti effettuati nel 2024;
- 10 per cento per gli investimenti effettuati nel 2025,

con plafond massimo annuale di investimento pari a 1 milione di euro.

Per ogni anno è riproposto il già descritto meccanismo di prenotazione dell'investimento (ordine e acconto 20 per cento) e si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni di cui al predetto allegato B mediante soluzioni con risorse di calcolo condivise e connesse (cosiddette di *cloud computing*), per la quota imputabile per competenza.

Le modifiche operano sul testo della Legge di Bilancio 2021, mediante integrazione del comma 1058 e inserimento dei commi 1058-*bis* e 1058-*ter*.

In ragione della circostanza che le misure del Piano 4.0 sono finanziate, già a partire dagli investimenti effettuati nel 2021, con risorse del PNRR<sup>29</sup>, da principio, anche a seguito di alcuni rilievi della stampa specializzata, era sorto il dubbio che sussistesse un divieto di cumulo tra agevolazioni finanziate con suddette risorse. Tale interpretazione avrebbe precluso la possibilità di continuare a fruire delle misure del Piano 4.0 in combinazione con altre agevolazioni a valere sugli stessi costi ammissibili. Tuttavia, il 31 dicembre u.s. la Ragioneria Generale dello Stato ha pubblicato la [circolare n. 33/2021](#) che, in linea con la tesi sostenuta da Confindustria, chiarisce che il Regolamento comunitario che definisce le modalità di utilizzo delle risorse del *Recovery and Resilience Facility* (Reg. UE n. 241/2021) impone il divieto di doppio finanziamento che non è da intendersi come divieto di cumulo di diverse misure agevolative; il predetto divieto di doppio finanziamento preclude, invece, che il costo di un intervento possa essere rimborsato due volte a valere su fonti di finanziamento pubbliche anche di diversa natura.

Da ultimo, va segnalato che l'articolo 10 del DL Sostegni-*ter*, ha inserito un nuovo periodo al comma 1057-*bis* della Legge di Bilancio 2021; per effetto di tale modifica in relazione agli investimenti "inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica", che dovranno essere individuati con apposito decreto, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 5 per cento del costo per la quota superiore a 10 milioni di tali investimenti

---

<sup>29</sup> Si veda anche la [risoluzione n. 68/E del 30 novembre 2021](#) dell'Agenzia delle Entrate.



e fino al limite massimo di 50 milioni di euro (in luogo di quello "base" fissato a 20 milioni di euro).

**Effetti economici** - Ai fini della valutazione degli effetti sul gettito conseguenti alle descritte proroghe, la RT analizza gli ultimi dati provvisori disponibili desumibili dalle dichiarazioni Redditi 2020 - anno di imposta 2019. Dall'analisi delle informazioni presenti nelle dichiarazioni dei redditi, è stato possibile individuare le variazioni in diminuzione e ricostruire l'investimento agevolato per ogni anno di imposta dal 2016 al 2019. Ai fini della ricostruzione dell'investimento, per ogni soggetto, è stato applicato un coefficiente di ammortamento medio associato al suo specifico settore di attività economica.

Gli investimenti così stimati sono stati successivamente distribuiti tenendo conto delle ipotesi oggetto di stima e della rateizzazione del credito in tre quote, come previsto dalla normativa vigente nel 2022. Ne conseguono, per il triennio 2023-2025, effetti finanziari per:

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	Totale
<b>Beni materiali tradizionali (ex SUPER)</b>								0
<b>Beni immateriali tradizionali</b>								0
<b>Beni materiali Industria 4.0 (ex IPER)</b>	-533,2	-1.199,8	-1.866,3	-1.466,3	-799,9	-133,3	0	- 5.998,7
<b>Beni immateriali Industria 4.0 (ex SOFTWARE)</b>	-103,6	-207,1	-278,3	-187,7	-84,1	-12,9	0	-873,8
<b>Totale</b>	<b>-636,8</b>	<b>-1.406,9</b>	<b>-2.144,6</b>	<b>-1.654,0</b>	<b>-884,0</b>	<b>-146,2</b>	<b>0</b>	<b>-6.872,5</b>

(Importi in milioni di euro)

Di seguito, un riepilogo degli incentivi relativi ai beni strumentali, nella loro più recente successione temporale:

<b>BENI</b>	<b>Beneficiari</b>	<b>Periodo investimento</b>	<b>Agevolazione</b>	<b>Investimento max</b>	<b>Oneri documentali</b>	<b>Utilizzo</b>	<b>Rif. normativi</b>
<b>MATERIALI</b>	Imprese e professionisti	1/4/2019-31/12/2019 (o consegna entro 31/12/2020)	Super ammortamento 30%	2,5 mln €	-	Maggiorazione quote ammortamento	Art. 1, DL 34/2019  art. 50, DL 34/2020 (proroga termine consegna)
		1/1/2020-15/11/2020	Credito di imposta 6%	2 mln €	Indicazione in fattura	5 quote annuali da anno successivo a entrata in funzione	L. n. 160/2019, art. 1, co. 188
		16/11/2020-31/12/2021 (o consegna entro <b>31/12/2022</b> )	Credito di imposta 10% (15% lavoro agile)	2 mln €		1 quota annuale da entrata in funzione (co. 1059-bis)	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1054  Legge di conversione del DL n. 228/2021 (termine di consegna)
		1/1/2022-31/12/2022 (o consegna entro 30/06/2023)	Credito di imposta 6%	2 mln €		3 quote annuali da entrata in funzione	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1055
		Da 1/1/2023	Nessuna agevolazione	-	-	-	-
<b>IMMATERIALI</b>	Imprese e professionisti	1/04/2019-31/12/2019	Nessuna agevolazione	-	-	-	-
		1/1/2020-15/11/2020	Nessuna agevolazione	-	-	-	-
		16/11/2020-31/12/2021	Credito di imposta 10% (15% lavoro agile)	1 mln €		3 quote annuali da entrata in funzione (1 quota annuale per soggetti con ricavi < 5 mln €)	Proroga termine consegna emendato a DL Proroghe
		1/1/2022-31/12/2022	Credito di imposta 6%	1 mln €		3 quote annuali da entrata in funzione	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1055
		Da 1/1/2023	Nessuna agevolazione	-	-	-	-



BENI	Beneficiari	Periodo investimento	Agevolazione	Investimento max	Oneri documentali	Utilizzo	Rif. normativi
BENI MATERIALI 4.0 (ALLEGATO A)	Imprese	1/1/2019-31/12/2019 (consegna 31/12/2020)	Iper Ammortamento: 170% fino a 2,5 mln €; 100% da 2,5 a 10 mln €; 50% da 10 a 20 mln €	20 mln €	Perizia tecnica giurata (o autocert.)		L. n. 145/2018, art. 1, co. 60 e ss.
		1/1/2020-15/11/2020	Credito di imposta: - 40% fino a 2,5 mln € - 20% tra 2,5 e 10 mln di €	10 mln €	- Com. MiSE - Indicazione in fattura - Perizia semplice (o autocert.)	5 quote annuali da anno successivo a interconnessione	L. n. 160/2019, art. 1, co. 189
		16/11/2020-31/12/2021 (o consegna entro <b>31/12/2022</b> )	Credito di imposta: - 50% fino a 2,5 mln € - 30% tra 2,5 e 10 mln di € - 10% tra 10 e 20 mln €	20 mln €	- Com. MiSE - Indicazione in fattura - Perizia asseverata (o autocert.)	3 quote annuali da interconnessione	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1056  Legge di conversione del DL n. 228/2021
		1/1/2022-31/12/2022 (o consegna entro 30/06/2023)	Credito di imposta: - 40% fino a 2,5 mln € - 20% tra 2,5 e 10 mln di € - 10% tra 10 e 20 mln €	20 mln €	Comunicazione MiSE Indicazione in fattura Perizia asseverata (o autocert.)	3 quote annuali da interconnessione	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1057
		01/01/2023-31/12/2025 (consegna entro 30/6/2026)	Credito di imposta: - 20% fino a 2,5 mln € - 10% da 2,5 a 10 mln € - 5% da 10 a 20 mln €  PNRR transizione ecologica Quota>10 mln c.i. 5% (50 mln €)	20 mln € (annui?)	- Com. MiSE - Indicazione in fattura - Perizia asseverata (o autocert.)	3 quote annuali da interconnessione	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1057-bis
		BENI IMMATERIALI 4.0	Imprese	1/1/2019 - 31/12/2019	Maggiorazione costo 40%		- Investimento in bene materiale 4.0 - Perizia tecnica giurata (o autocert.)

		1/1/2020-15/11/2020	15%	700.000 €	- Com. MiSE - Indicazione in fattura - Perizia semplice (o autocert.)	5 quote annuali da anno successivo a interconnessione	L. n. 160/2019, art. 1, co. 190
		16/11/2020-31/12/2023 (o consegna entro 30/6/2024)	Credito di imposta 20%	1 mln €	- Com. MiSE - Indicazione in fattura - Perizia asseverata (o autocert.)	3 quote annuali da interconnessione	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1058
		1/1/2024-31/12/2024 (o consegna entro 30/6/2025)	Credito di imposta 15%	1 mln €	- Com. MiSE - Indicazione in fattura - Perizia asseverata (o autocert.)	3 quote annuali da interconnessione	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1058-bis
		1/1/2025-31/12/2025 (o consegna entro 30/6/2026)	Credito di imposta 10%	1 mln €	- Com. MiSE - Indicazione in fattura - Perizia asseverata (o autocert.)	3 quote annuali da interconnessione	L. n. 178/2020 art. 1, co. 1058-ter

### **Proroga del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative (comma 45)**

Il comma 45 della LdB 2022 interviene sull'ambito temporale e sulle aliquote del credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, di cui ai commi da 198 a 206 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2020.

Si ricorda che tali crediti erano già in vigore, in forza delle proroghe approvate con la Legge di Bilancio 2021, fino al periodo di imposta in corso al 2022; la recente LdB 2022 interviene, quindi, sulle misure vigenti a decorrere dal 2023.

Oltre all'ambito temporale, alle intensità delle agevolazioni e al tetto massimo di credito fruibile, non vi sono ulteriori ritocchi alla previgente disciplina (per la cui dettagliata descrizione valgano i chiarimenti forniti con la già citata "Nota di aggiornamento di Confindustria del 10 febbraio 2021, Legge di Bilancio 2021 (Legge 30 dicembre 2020, n. 178) Le principali misure fiscali di interesse per le imprese".

Lo scenario risultante dalle modifiche apportate dalla LdB 2022 è, pertanto, il seguente:

- il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo viene prorogato sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2031, mantenendo, fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022, la misura di fruizione già prevista, pari al 20 per cento e nel limite di 4 milioni di euro. Per i successivi periodi d'imposta fino al 2031, il credito si applica con aliquota del 10 per cento e nel limite di 5 milioni di euro;

- il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica è prorogato fino al periodo d'imposta 2025, mantenendo, per i periodi d'imposta 2022 e 2023, la misura del 10 per cento e prevedendo, per i periodi d'imposta 2024 e 2025, la misura del 5 per cento, fermo restando il limite annuo di credito di 2 milioni di euro;
- per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito d'imposta è prorogato sino al periodo d'imposta 2025 ed è riconosciuto, per il periodo d'imposta 2022, nella misura già prevista, e pari al 15 per cento, nel limite di 2 milioni di euro. Per il periodo di imposta 2023 è riconosciuto in misura del 10 per cento nel limite massimo annuo di 4 milioni di euro e, per i periodi d'imposta 2024 e 2025, nella misura del 5 per cento nel limite di 4 milioni di euro.

**Effetti economici** - Nella tabella sottostante sono riportati gli effetti finanziari, con l'ipotesi di proroga 2023-2031 per le spese di R&S, per quelle di innovazione tecnologica, design e innovazione estetica e per quelle di transizione ecologica o digitale 4.0 fino al 2025.

	2024	2025	2026	2027	2028	2029 - 2032	2033	2034	Totale
<b>Ricerca e sviluppo</b> <b>10% limite 5 mln</b> <b>€/anno</b>	-249,9	-499,7	-749,6	-749,6	-749,6	-749,6	-499,7	-249,9	-6.746,4
<b>Innovazione tecnologica, design e innovazione estetica</b> <b>10% nel 2023,</b> <b>5% nel 2024- 25,</b> <b>limite 2 mln</b> <b>€/anno</b>	-51,5	-78,1	-104,7	-53,1	-26,6	0	0	0	-313,9

<b>Transizione ecologica o digitale 4.0</b> 10% nel 2023, 5% nel 2024- 25, limite 4 mln €/anno	-35,9	-54,0	-72,1	-36,2	-18,1	0	0	0	-216,3
<b>Totale</b>	<b>-337,3</b>	<b>-631,8</b>	<b>-926,4</b>	<b>-838,9</b>	<b>-794,3</b>	<b>-749,6</b>	<b>-499,7</b>	<b>-249,9</b>	<b>-7.276,6</b>

(Importi in milioni di euro)

Qui di seguito un riepilogo delle aliquote agevolative e dei limiti massimi di credito fruibile, nella loro successione temporale:

<b>Tipo agevolazione/anno</b>	<b>2021-2022</b>	<b>2023</b>	<b>2024-2025</b>	<b>2026-2031</b>
<b>R&amp;S</b>	<b>Credito di imposta 20%</b> (max 4 mln €)	<b>Credito di imposta 10%</b> (max 5 mln €)	<b>Credito di imposta 10%</b> (max 5 mln €)	<b>Credito di imposta 10%</b> (max 5 mln €)
<b>Innovazione tecnologica</b>	<b>Credito di imposta 10%</b> (max 2 mln €)	<b>Credito di imposta 10%</b> (max 2 mln €)	<b>Credito di imposta 5%</b> (max 2 mln €)	<b>Nessuna agevolazione</b>
<b>Innovazione 4.0 e green</b>	<b>Credito di imposta 15%</b> (max 2 mln €)	<b>Credito di imposta 10%</b> (max 4 mln €)	<b>Credito di imposta 5%</b> (max 4 mln €)	<b>Nessuna agevolazione</b>
<b>Design</b>	<b>Credito di imposta 10%</b> (max 2 mln €)	<b>Credito di imposta 10%</b> (max 2 mln €)	<b>Credito di imposta 5%</b> (max 2 mln €)	<b>Nessuna agevolazione</b>

### **Il riversamento spontaneo del credito R&S (articolo 5, co. 7 e ss, DL Fisco-lavoro)**

L'articolo 5 del DL Fisco-lavoro ha introdotto una specifica disciplina di regolarizzazione in favore dei contribuenti che abbiano utilizzato in compensazione crediti di imposta per ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3, DL 23 dicembre 2013, n. 145 che, di fatto, non competevano.

La procedura riguarda i soli crediti di imposta maturati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019<sup>30</sup>.

La regolarizzazione ha un ambito di applicazione piuttosto ampio che ricomprende varie ipotesi di errore nell'applicazione della disciplina agevolativa. Alla procedura possono, infatti, accedere i contribuenti che abbiano:

- effettivamente sostenute spese relative ad “attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell’accezione rilevante ai fini del credito d’imposta”;
- o
- commesso errori nella quantificazione o nella individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché nella determinazione della media storica di riferimento.

Sono, invece, escluse dalla procedura di regolarizzazione le imprese che abbiano utilizzato il credito d’imposta all’esito di condotte fraudolente e, in particolare, “di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull’utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d’imposta”.

La regolarizzazione è, altresì, preclusa alle imprese nei cui confronti, alla data di entrata in vigore del Decreto legge (i.e. 22 ottobre 2021) si sia reso definitivo l’atto di recupero del credito d’imposta utilizzato in compensazione (o altro atto impositivo relativo all’indebito utilizzo del credito d’imposta).

In termini pratici, la procedura di regolarizzazione prende l’avvio con una apposita comunicazione da inviare all’Agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2022: tale comunicazione dovrà recare indicazione dei periodi d’imposta in relazione ai quali si intende fruire della sanatoria, dell’importo del credito d’imposta riversato e gli altri dati che saranno specificati in un emanando Provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate.

A seguito di tale comunicazione, i contribuenti interessati dovranno riversare il credito d’imposta entro il 16 dicembre 2022 in unica soluzione, oppure in tre rate di pari importo, senza possibilità di compensazione, con scadenze rispettivamente fissate al: 16 dicembre 2022, 16 dicembre 2023 e al 16 dicembre 2024.

Nel caso in cui l’indebito utilizzo del credito sia stato già constatato con atto non ancora definitivo al 22 ottobre 2021, l’impresa potrà comunque accedere alla procedura di sanatoria senza possibilità di rateazione, dunque, con obbligo di riversamento dell’intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi.

---

<sup>30</sup> Si ricorda che, a decorrere dal periodo di imposta 2020 la disciplina del credito di imposta R&S è stata oggetto di una ampia riscrittura e, in particolare, ha previsto una più precisa demarcazione tra le attività di ricerca e sviluppo e le attività di innovazione.

La sanatoria si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto e comporta l'esclusione della punibilità ex art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 (reato di indebita compensazione di crediti di imposta). In caso di opzione per il versamento rateale, il mancato versamento di una delle rate (entro la data prevista) determina il mancato perfezionamento della sanatoria. Più in particolare, in questo caso l'importo residuo è iscritto a ruolo unitamente all'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli interessi, sicché le imprese devono provvedere a versare quanto dovuto con l'aggravio della predetta sanzione (e degli interessi).

L'intervento normativo ha l'intento di fronteggiare le criticità che hanno connotato il credito R&S di cui all'art. 3, DL n. 145/2013, soprattutto nei primi anni di applicazione. La misura, infatti, prima della radicale riscrittura ad opera della Legge di Bilancio 2020, ha posto rilevanti incertezze in merito alla definizione delle attività di ricerca agevolabili. Le prime indicazioni di prassi si rintracciano nella [circolare n. 5/E del 16 marzo 2016](#) in cui l'Agenzia delle Entrate, per individuare le attività ammissibili al credito R&S, ha operato un rinvio alle Definizioni recate dal paragrafo 1.3, punto 15, della 4 Comunicazione della Commissione europea in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione ([2014/C 198/01](#)) del 27 giugno 2014, relative alla "ricerca fondamentale" (lettera m), alla "ricerca industriale" (lettera q) e allo "sviluppo sperimentale" (lettera j), precisando che devono ritenersi agevolabili le "modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti", escludendo, dunque, le modifiche non significative di prodotti e di processi, nonché quelle routinarie ed estetiche. Solo due anni dopo, con la circolare ministeriale n. 59990 del 9 febbraio 2018, il Ministero dello Sviluppo Economico ha menzionato esplicitamente il Manuale di Frascati (OCSE - edizione 2015), come fonte interpretativa per la determinazione dell'ambito delle attività agevolabili. Il mutamento di rotta segnato dalla circolare MISE risiede nel decisivo rilievo attribuito al requisito della "novità", intesa in senso assoluto rispetto allo stato generale della tecnica e all'insieme di conoscenze esistenti, ossia con riferimento alle "nuove conoscenze che non siano già in uso nel settore". Si innestano, poi, nel medesimo solco interpretativo la [risoluzione n. 46/E del 22 giugno 2018](#) e la [risoluzione n. 40/E del 2 aprile 2019](#).

La disciplina, pur prendendo atto di un percorso interpretativo ondivago che potrebbe aver indotto in errore i contribuenti, non affronta, tuttavia, in maniera risolutiva la questione delle sanzioni per indebite compensazioni, posta in rilievo a seguito della presa di posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020](#). Nel citato documento, l'Agenzia delle Entrate, convalidando una diffusa prassi accertativa degli ultimi anni, ha ricondotto alla fattispecie di utilizzo di un credito inesistente (di cui all'art. 13, comma 5, Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471) tutti i casi di erronea identificazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione.

A nostro avviso, tale lettura non è pienamente conforme alle norme sanzionatorie in materia di compensazioni di crediti di imposta; norme che, tanto in ambito amministrativo, tanto in ambito penale, differenziano le ipotesi di compensazione di crediti non spettanti e inesistenti, con una risposta sanzionatoria diversamente graduata. Nel dettaglio, ai fini amministrativi, l'articolo 13, commi 4 e 5, del D.Lgs. 471/1997 stabilisce sanzioni:



- pari al 30 per cento del credito utilizzato in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti (c.d. credito non spettante) (comma 4); o
- dal 100 per cento al 200 per cento dei crediti compensati, ove si tratti di crediti “inesistenti”; il comma 5 precisa che si intende “inesistente” il credito in relazione al quale manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati (di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e all’articolo 54-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n. 633).

Si tratta di sanzioni che mantengono, dunque, due ambiti ben distinti, con una separazione segnata dal concetto di insidiosità della condotta.

Una lettura delle norme orientata dalla loro *ratio* – e conforme alle recenti prese di posizione della giurisprudenza di legittimità nelle sentenze di Cassazione nn. 34443, 34444 e 34445 del 2021 – dovrebbe ragionevolmente confinare le sanzioni per indebito impiego di crediti “inesistenti” proprio a queste ipotesi di maggiore gravosità, in cui, pur a fronte di presupposti costitutivi mancanti, sia rappresentata una situazione differente da quella reale, con un comportamento fraudolento del contribuente e con modalità tali da ostacolare l’Amministrazione finanziaria nei controlli sul credito indebitamente impiegato.

Al contrario, dovrebbe al più essere considerato “non spettante” il credito compensato erroneamente in ragione di questioni valutative o, comunque, in presenza del pieno e trasparente rispetto degli oneri documentali prescritti dalla norma.

**Effetti economici** - Secondo la RT al provvedimento, alla descritta procedura sono ascrivibili effetti negativi di gettito pari a complessivi 75 milioni di euro, corrispondenti alla differenza tra i maggiori incassi (210 milioni) e i minori introiti (285 milioni). In termini di cassa, il mancato introito di 285 milioni va ripartito in 8 anni e, quindi, vi è un minor incasso annuo di euro 35,6 milioni. Per quanto riguarda le maggiori entrate, va considerato che la norma prevede un pagamento in tre rate di pari importo, da versare nel 2022, nel 2023 e nel 2024 (prudenzialmente non si tiene conto che per gli atti di accertamento, già notificati ma non definitivi, il pagamento va effettuato in un’unica soluzione nel 2022). Gli effetti di cassa sarebbero, pertanto, i seguenti:

	2022	2023	2024	dal 2025 al 2029	2030
<b>Maggiori entrate da riversamento dei crediti</b>	70	70	70	0	0
<b>Minori entrate da sanzioni e interessi</b>	35,6	35,6	35,6	35,6	0
<b>TOTALE</b>	<b>34,4</b>	<b>34,4</b>	<b>34,4</b>	<b>-35,6</b>	<b>0</b>

(Importi in milioni di euro)

## Quotazione PMI (comma 46)

Viene prorogato al 31 dicembre 2022 il credito d'imposta per la quotazione delle piccole e medie imprese (PMI) di cui all'articolo 1, commi 89-90, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018), con una riduzione del valore massimo del credito d'imposta da 500 mila euro a 200 mila euro.

Tale agevolazione riconosce alle PMI che decidano di quotarsi in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione un credito d'imposta pari al 50 per cento delle spese di consulenza sostenute (fino ad un massimo di 200 mila euro secondo la nuova formulazione).

Ricordiamo che la disposizione in commento si qualifica come aiuto di Stato ed è concesso nei limiti e alle condizioni del Regolamento generale di esenzione per categoria ([Reg. UE n. 651/2014](#)), in particolare, all'articolo 18 che disciplina gli aiuti alle PMI per servizi di consulenza.

**Effetti economici** - Secondo la RT, la proroga della misura determina ulteriori oneri per l'Erario per un importo pari a 5 milioni di euro all'anno per il 2022 e il 2023.

## Aggregazioni tra imprese (commi 70 e 71)

Il comma 70 apporta modifiche alla disciplina, prevista dalla Legge di Bilancio 2021, che consente ai soggetti risultanti da operazioni di aggregazione aziendale deliberate nel 2021, la trasformazione in credito d'imposta di una quota di attività per imposte anticipate (*deferred tax asset* - DTA) riferite a perdite fiscali ed eccedenze ACE (Aiuto alla crescita economica) non ancora dedotte e non trasformate in credito IRAP.

La disciplina viene estesa alle operazioni deliberate fino al 30 giugno 2022 (termine che sostituisce il precedente, fissato al 31 dicembre 2021), ma con un limite all'ammontare delle DTA trasformabili in credito d'imposta pari al minore valore tra 500 milioni di euro ed il 2 per cento delle attività dei soggetti partecipanti alla fusione o alla scissione, ovvero il 2 per cento delle attività oggetto di conferimento.

Sono aggiunte previsioni specifiche per i soggetti facenti parte di gruppi, nonché in relazione alle perdite rilevanti che sono quelle complessivamente riportate a nuovo dal soggetto controllante ai sensi dell'articolo 118, TUIR.

Viene contestualmente abrogato il c.d. Bonus aggregazione previsto dal Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (originariamente previsto fino a 31 dicembre 2022): la misura consentiva il riconoscimento fiscale gratuito (senza pagamento di imposte sostitutive) per i maggiori valori contabili emersi da operazioni straordinarie entro una franchigia di 5 milioni di euro (la quota eccedente era soggetta al regime ordinario di affrancamento previsto dall'articolo 176 del TUIR).

**Effetti economici** - La RT riporta gli effetti finanziari complessivi, indicati nella tabella seguente:

Effetto complessivo norme DTA	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
<b>Credito di imposta conversione DTA</b>	0	- 231,2	- 693,5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Commissione e DTA</b>	0	92,5	138,7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Imposta sostitutiva</b>	0	1,65	2,20	1,65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>IRES</b>	0	0	145,25	70,7	112,9	97,1	97,1	89,05	92,5	92,5	92,5	92,5	-69,3	0
<b>IRAP</b>	0	0	-5,32	-6,3	5,5	0,8	0,8	-0,68	0	0	0	0	0	0
<b>Totale</b>	0	- 137,05	- 412,67	66,05	118,4	97,9	97,9	88,37	92,5	92,5	92,5	92,5	-69,3	0

(Importi in milioni di euro)

## Limite compensazioni (comma 72)

Il comma 72 dispone l'aumento a 2 milioni di euro del limite di importo annuo per le compensazioni dei crediti fiscali (ex. articolo 34 comma 1 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, Legge finanziaria 2001). Nello specifico, il limite deve intendersi riferito alle procedure di compensazione "orizzontale" effettuate tramite Modello F24<sup>31</sup> e ai crediti rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, con la procedura c.d. "semplificata". Non concorrono all'importo, invece, i crediti di imposta agevolativi, utilizzabili mediante indicazione nel Quadro RU della dichiarazione dei redditi nel limite di 250 mila euro.

Si rammenta che Confindustria ha richiamato in svariate occasioni l'attenzione delle istituzioni sul tema del limite delle compensazioni e, in generale, ha costantemente evidenziato l'importanza di eliminare tutti gli ostacoli normativi che impediscono o rallentano le procedure di recupero della liquidità propria delle imprese. Con l'esplosione del periodo emergenziale e la conseguente riduzione del fatturato a causa delle numerose misure restrittive, l'inadeguatezza del precedente limite, fissato a 700 mila euro, è diventata ancora più evidente e la necessità di una modifica normativa urgente e ormai improcrastinabile. Per tale ragione abbiamo accolto con favore il primo aumento del limite a 1 milione euro,

<sup>31</sup> Articolo 17 del D.Lgs. 241/1997.

disposto per il 2020<sup>32</sup>, cui è seguito l'ulteriore innalzamento a 2 milioni accordato per il 2021<sup>33</sup>. Interventi di questo tipo, però, non dovrebbero essere connotati da un carattere di provvisorietà e per tale ragione abbiamo sollecitato e accolto con favore la decisione di disporre a regime il limite di compensazione di 2 milioni di euro.

Al di là dell'evidente beneficio di cui gioveranno gli operatori dal 2022 in avanti, un ulteriore vantaggio che merita evidenziare concerne la possibilità di far valere il principio del *favor rei* per le compensazioni degli anni passati. Evocando l'applicazione di tale principio, infatti, in caso di compensazioni totali per un importo superiore al precedente limite dei 700 mila euro (1 milione per il 2020), eventuali sanzioni per indebita compensazione potrebbero non essere applicate o non sarebbero dovute laddove fossero già state contestate ma non ancora pagate<sup>34</sup>. Questo è possibile in quanto viene meno il concretizzarsi della violazione (*abolitio criminis*) stessa in quanto connessa a una disposizione non più applicabile perché sostituita da una successiva e più favorevole. Tuttavia, non si può ignorare che vi siano casi in cui la giurisprudenza di Cassazione<sup>35</sup> abbia ritenuto non applicabile il principio del *favor rei*, tanto che la questione è stata di recente demandata al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

**Effetti economici** – *La RT non ascrive effetti alla norma in quanto afferma che gli effetti negativi del primo anno di applicazione (2022) sono compensati dagli effetti positivi derivanti dalle disposizioni che hanno innalzato il tetto per l'anno 2021 (articolo 22 del DL 73/2021), per le minori compensazioni che saranno esercitate nel medesimo esercizio 2022. Si conferma, pertanto, quanto evidenziato da Confindustria, ovvero che la modifica comporta solamente un'anticipazione del momento in cui viene esercitata la compensazione.*

## **Credito d'imposta Mezzogiorno (comma 175)**

Il comma 175 interviene sulla disciplina del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno applicabile fino al 31 dicembre 2022, al fine di adeguare l'individuazione dei territori destinatari della misura agevolativa a quanto previsto dalla Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2022-2027. La rideterminazione del perimetro di applicazione della misura consente, in particolare, nella regione Molise, l'applicazione di un'intensità del credito per gli investimenti iniziali effettuati superiore rispetto al passato.

Si ricorda che la misura agevolativa, originariamente prevista fino al 31 dicembre 2020, è stata prorogata dalla Legge di Bilancio 2021. Si qualifica come un aiuto di Stato a finalità regionale destinato alle imprese che operano nelle regioni del Mezzogiorno, il cui ambito

---

<sup>32</sup> Articolo 147 del DL 34/2020.

<sup>33</sup> Articolo 22 del DL 73/2021.

<sup>34</sup> Articolo 3, comma 2 del D.Lgs. 472/1997.

<sup>35</sup> Cassazione 29 ottobre 2021 n. 30708, con specifico riferimento all'agevolazione "prima casa".

territoriale e le intensità di aiuto sono definite all'interno della Carta degli aiuti a finalità regionale.

L'operatività della Carta per il periodo 2014-2020 era stata prorogata fino al 31 dicembre 2021 con decisione della Commissione [C \(2020\)661 final](#) del 5 ottobre 2020 (SA 58246).

Il 2 dicembre 2021, la Commissione europea ha approvato la Carta degli aiuti italiana per il periodo 2022-2027 ([SA 100380](#)).

Come già anticipato, la nuova Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 ricomprende la regione Molise tra le aree in deroga ai sensi della lettera a) dall'articolo 107, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Le zone assistite della regione Abruzzo rimangono, invece, tra quelle in deroga ai sensi della lettera c) dall'articolo 107, paragrafo 3 del Trattato. Merita osservare, tuttavia, che la citata decisione del 2 dicembre non definisce le zone assistite ex articolo 107.3.c. Pertanto, alla data di pubblicazione della presente Nota non è ancora disponibile l'elenco delle zone della regione Abruzzo ammesse al credito d'imposta Mezzogiorno per il 2022.

La modifica operata dal comma 175 non interviene sulle intensità di aiuto, pertanto, restano invariate quelle fino ad ora applicabili, ossia, per le zone 107.3.a sarà applicabile il 25 per cento per le grandi imprese, il 35 per cento per le medie e il 45 per cento per le piccole imprese; per l'Abruzzo si applicherà il 10 per cento per le grandi imprese, il 20 per cento per le medie e il 30 per cento per le piccole imprese.

I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta in commento devono presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro il 31 dicembre 2022. Tuttavia, la comunicazione, nel momento della pubblicazione della presente Nota, non è ancora stata pubblicata dall'Agenzia, presumibilmente in attesa della definizione e autorizzazione da parte della Commissione europea delle zone 107.3.c. La presentazione della comunicazione è comunque condizione necessaria solo per la fruizione del credito che può essere utilizzato in compensazione delle imposte dovute a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta da parte dell'Agenzia.

***Effetti economici*** - Alla misura la RT ascrive effetti finanziari pari a 6,1 milioni di euro per il 2022.

### **Contributo per l'assolvimento dell'IMU (commi 353-356)**

I commi 353-356 introducono un contributo per l'assolvimento dell'imposta municipale sugli immobili strumentali situati nei Comuni con meno di 500 abitanti delle aree interne. Il contributo, non superiore rispettivamente a 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2022 e 2023, è destinato alle attività commerciali e agli artigiani che proseguono, iniziano o trasferiscono la propria attività nei suddetti Comuni. Inoltre, Stato, Regioni, Province ed enti locali possono concedere in comodato, per una durata massima di 10 anni, gli immobili non

utilizzati a fini istituzionali, spostando sulle suddette attività commerciali e artigianali gli oneri di ristrutturazione e manutenzione degli immobili.

L'agevolazione si applica nel rispetto delle ordinarie regole in tema di aiuti di Stato in regime *de minimis*.

***Effetti economici*** - *Alla misura, la RT ascrive effetti finanziari ente pari a 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2022 e 2023.*

### **Aliquota IVA somministrazione gas metano (comma 506)**

Facendo seguito a quanto disposto dal DL 27 settembre 2021, n. 130 (c.d. Decreto Energia), con riguardo all'ultimo trimestre 2021 (ottobre-dicembre 2021), anche per il primo trimestre 2022 (gennaio-marzo 2022) è stata disposta l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 5 per cento sulle fatture dei consumi di gas metano destinato alla combustione per usi civili e industriali<sup>36</sup>.

La disposizione in commento non modifica l'ambito oggettivo di applicazione individuato dal citato Decreto Energia; ne consegue che l'agevolazione si applichi sia su talune somministrazioni ordinariamente soggette al 10 per cento, sia sulle somministrazioni soggette ad aliquota ordinaria del 22 per cento. Più nel dettaglio, ricadono nell'alveo di applicazione della misura in commento i consumi di gas naturale per combustione per usi industriali e per usi civili anche nel caso in cui siano esenti da accisa o soggetti ad accisa ridotta, mentre sono esclusi i consumi di gas metano per autotrazione e per la produzione diretta o indiretta di energia elettrica<sup>37</sup>.

Merita osservare che, sin dall'introduzione dell'agevolazione per il quarto trimestre 2021, il carattere di temporaneità della stessa ha preoccupato taluni operatori del settore, in ragione delle difficoltà che sorgono quando si devono modificare i sistemi di contabilizzazione, soprattutto laddove tali modifiche siano transitorie e debbano essere implementate in tempi brevi.

Per tali ragioni, sebbene non risolva in toto tali criticità, si apprezza che la norma contempli che i consumi, sui quali è possibile applicare l'aliquota IVA ridotta, possano essere determinati tramite conteggio puntuale oppure mediante procedure di stima. Questo dovrebbe semplificare la procedura di fatturazione anche laddove il periodo di riferimento sia a cavallo tra i mesi agevolati e i mesi ordinari; in questi casi, l'importo complessivo potrà essere forfettariamente ripartito. Peraltro, la norma non vincola l'applicazione

---

<sup>36</sup> Articolo 26, comma 1, del Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (TUA), approvato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

<sup>37</sup> Per l'applicazione della misura in commento l'Agenzia delle Entrate nella [circolare n. 3/E del 4 febbraio 2022](#) ha rinviato ai chiarimenti forniti con la [circolare n. 17/E del 3 dicembre 2021](#).

dell'agevolazione alla data di fatturazione e dispone che eventuali conguagli e correzioni delle stime effettuate potranno essere assoggettati ad aliquota del 5 per cento, indipendentemente dal mese di fatturazione (es. fine anno).

Si rammenta, infine, che, in ragione del mancato rispetto del termine previsto per l'entrata in vigore delle norme tributarie (60 giorni)<sup>38</sup>, l'Agenzia delle Entrate ha contemplato la disapplicazione di sanzioni in caso di comportamenti difformi tenuti prima dei chiarimenti interpretativi (ossia prima della pubblicazione della Circolare n. 17/E del 3 dicembre 2021), sebbene subordinata alla valutazione del singolo caso.

**Effetti economici** - Alla misura la RT ascrive effetti finanziari pari a 608,4 milioni di euro.

### **Modifiche in tema di rivalutazione di beni e riallineamento di valori fiscali (commi da 622 a 624)**

I commi 622-624 incidono in maniera significativa sull'articolo 110, comma 8-*bis*, del Decreto legge 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. DL Agosto) che attribuiva ai soggetti IAS e OIC la possibilità di riallineare i valori civilistici e fiscali dell'avviamento e delle altre attività immateriali risultanti dal bilancio, assoggettando tali differenze ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 3 per cento.

Considerato l'esplicito richiamo all'articolo 110 del DL n. 104/2020 nel comma 622, le disposizioni previste dal medesimo comma e dai successivi commi 623 e 624 dovrebbero trovare applicazione esclusivamente per i regimi di rivalutazione e riallineamento di cui al citato articolo 110, non rilevando, pertanto, ai fini della rivalutazione prevista dall'articolo 6-*bis* del DL n. 23/2020 per i settori alberghiero e termale.

Il nuovo comma 8-*ter* dell'articolo 110, introdotto dalla LdB 2022, prevede che la deduzione del maggior valore dei beni immateriali imputato ai sensi del medesimo articolo e per cui è prevista la deduzione (ordinaria) non superiore a 1/18 ex art. 103 TUIR possa avvenire nella misura massima di 1/50 per periodo d'imposta. In caso di estromissione del bene, l'eventuale minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo, in quote costanti per il periodo di ammortamento rimanente. Per l'avente causa, il costo relativo al valore residuo del bene, al netto della minusvalenza dedotta dal dante causa, è deducibile in quote costanti per il periodo di ammortamento rimanente. Il nuovo comma 8-*ter* consente, dunque, di dedurre anche le eventuali minusvalenze che emergano in sede di assegnazione dei beni ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, sebbene con le particolari modalità appena descritte. Si tratta, a ben vedere, di un'eccezione rispetto alla disciplina ordinaria di cui all'articolo 101, comma 1, del TUIR che non consente tale

---

<sup>38</sup> Articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

deducibilità. Come precisato dalla dottrina<sup>39</sup>, una tale apertura sarebbe giustificata dal fatto che la notevole diluizione della deduzione della minusvalenza (in 50 anni anziché in un unico esercizio) non risulta idonea ad attuare gli indebiti risparmi d'imposta che la disposizione di cui all'articolo 101, comma 1, TUIR è volto a contrastare.

Viene introdotta, dunque, una eccezione al regime fiscale ordinario degli ammortamenti, prevedendo una durata del relativo processo che diluisce eccessivamente i benefici fiscali di cui all'articolo 110 del DL Agosto.

Il successivo nuovo comma 8-*quater* stabilisce che, in deroga a quanto previsto dal comma 8-*ter*, è possibile dedurre in 1/18 il maggiore valore previo versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva con le maggiori aliquote distinte per scaglioni in relazione ai maggiori valori allineati, di cui all'articolo 176, comma 2-*ter*, TUIR (quindi, 12 per cento-14 per cento-16 per cento), al netto dell'imposta sostitutiva già versata (3 per cento), in due rate (la prima con termine saldo 2021 e la seconda l'anno successivo). In sostanza, per valori riallineati superiori ai 10 milioni di euro si tratterebbe di versare una maggiore imposta sostitutiva calcolata con una aliquota media probabilmente superiore al 10 per cento (sebbene rateizzata in due anni), che ridurrebbe sensibilmente la convenienza fiscale dell'operazione di riallineamento operato nel bilancio 2020<sup>40</sup>.

Non viene chiarito, tuttavia, se l'ulteriore imposta sostitutiva possa essere versata soltanto con riferimento ad alcuni dei beni oggetto di rivalutazione e/o riallineamento. A tale riguardo, va comunque evidenziato che, a differenza dell'ipotesi di versamento dell'ulteriore imposta sostitutiva, nel caso della revoca del regime – di seguito illustrato – il legislatore ha espressamente previsto la facoltà di effettuare la stessa solo parzialmente.

Viene, inoltre, previsto che, in deroga all'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, le modifiche producono effetto dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale sono eseguiti la rivalutazione e il riallineamento (quindi, per i soggetti "solari" si tratterebbe del 2021).

Infine, come anticipato, è contemplata la possibilità di revocare, anche solo parzialmente, la disciplina dell'articolo 110 per le imprese che, in sede di approvazione del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, hanno già vincolato nelle proprie riserve di patrimonio netto in regime di sospensione di imposta gli importi da riallineare (al netto dell'imposta sostitutiva dovuta) e versato le relative imposte sostitutive. In merito, sembrerebbe che il rimborso riguardi anche le eventuali imposte sostitutive versate per l'affrancamento della riserva da rivalutazione in sospensione d'imposta.

L'articolo 1, comma 624, della LdB 2022, rimandando ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate di prossima emanazione per quanto concerne le modalità ed i

---

<sup>39</sup> Cfr. M. Piazza, *Meno certezze su rivalutazione e riallineamento*, Telefisco 2022, il Sole 24 Ore, 2022.

<sup>40</sup> A. Vasapolli nell'articolo, "Possibili revoca e storno della rivalutazione", Telefisco 2022, il Sole 24-Ore, evidenzia come, a titolo esemplificativo, per una impresa che abbia operato una rivalutazione del marchio per circa 15 milioni di euro il pareggio nei flussi di risparmi futuri attualizzati rispetto alla maggiore imposta dovuta si realizzerebbe nel 2035.



tempi di rimborso o compensazione, non prevede espressamente la disapplicazione dei limiti di cui all'articolo 34, comma 1, della L. n. 388/2000 per la compensazione del credito derivante dalla restituzione delle imposte sostitutive in esame. A tale riguardo, si auspica che detta disapplicazione dei limiti di compensazione venga espressamente prevista nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate che sarà emanato.

Di fatto, in conseguenza di tali modifiche, sui beni immateriali in esame si applicherebbe un coefficiente di ammortamento annuo del 2 per cento, inferiore anche ai coefficienti fiscali applicati per qualsiasi bene materiale strumentale (compresi i fabbricati industriali, genericamente ammortizzati al 3 per cento).

Questa impostazione, tra l'altro, si basa sull'erroneo presupposto per cui ogni impresa avrebbe una "vita utile" di almeno 50 anni.

L'intervento previsto nella LdB 2022, inoltre, modifica radicalmente i calcoli di convenienza fiscale delle imprese utilizzati per valutare se fruire della rivalutazione/riallineamento, per i quali sono già state sostenute rilevanti spese (si pensi, ad esempio, ai costi per le perizie dei beni da rivalutare).

Appare, dunque, evidente come il ripensamento sul regime di rivalutazione/riallineamento comporti numerose problematiche, fiscali e patrimoniali, per le imprese che vi hanno aderito. Sarebbe stato, dunque, opportuno, in primo luogo, non apportare alcuna modifica ai regimi di rivalutazione/riallineamento previsti dall'articolo 110 del DL n. 104/2020 o, quantomeno, prevedere delle soluzioni alternative a quella attualmente proposta nella LdB 2022.

In ogni caso, l'intervento in commento non tiene in debita considerazione gli impatti contabili del prolungamento del processo di ammortamento e le conseguenti riverberazioni sul patrimonio delle imprese. Le modifiche in esame, infatti, potrebbero comportare il disconoscimento delle attività per imposte anticipate precedentemente iscritte sul presupposto di recuperare i maggiori valori rivalutati/riallineati in 18 anni.

**Effetti economici** - La RT prevede che l'allungamento del periodo di ammortamento comporti uno spostamento degli effetti finanziari dal 2039 fino al 2072 con un ulteriore differenziale annuo pari a circa 1.237,3 milioni di euro fino al 2071 e un recupero di circa 945,7 milioni di euro nel 2072 per effetto dell'ultimo acconto del 2071.

Nella tabella seguente sono riportati il costo complessivo per l'Erario (in milioni di euro) della disposizione originarie previste dalla LdB 2021 ed il costo finale della rivalutazione e riallineamento post modifiche LdB 2022 (per semplicità espositiva sono riportati i dati degli effetti finanziari fino al periodo di imposta 2027). Per i primi tre anni il minore costo in termini di cassa è determinato dal pagamento rateale dell'imposta sostitutiva.

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
<b>Disciplina LdB 2021</b>	+3.155	-6.409	-2.333	-5.333	-5.333	-5.333	-2.644

<b>Modifiche LdB 2022</b>	+ 3.166	-2.145	+261	-2.934	-2.934	-2.934	+70
---------------------------	---------	--------	------	--------	--------	--------	-----

(Importi in milioni di euro)

Nella tabella seguente si riportano di seguito gli effetti differenziali per l'Erario della misura:

	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
<b>Imposta sostitutiva</b>	+16	+166	+166	0	0	0	0
<b>IRES</b>		+3.250	+1.857	+1.857	+1.857	+1.857	+2.206
<b>IRPEF</b>		+235	+134	+134	+134	+134	+159
<b>IRAP</b>		+613	+437	+388	+388	+388	+349
<b>TOTALE</b>	<b>+16</b>	<b>+4.264</b>	<b>+2.594</b>	<b>+2.379</b>	<b>+2.379</b>	<b>+2.379</b>	<b>+2.714</b>

(Importi in milioni di euro)

Nella stima, tuttavia, la RT non tiene conto di numerosi fattori, tra cui gli effetti finanziari derivanti dalla facoltà di mantenere la deduzione in 18 anni dietro pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva secondo il regime ordinario di cui all'art. 176, comma 2-ter del TUIR. Le diverse lacune della stima riportata nella RT, d'altra parte, sono evidenziate nello stesso dossier parlamentare sui profili finanziari della LdB 2022.

### **Abrogazione cashback (commi 637-643)**

Con i commi 637-643 viene abrogato, a decorrere dal 2022, il c.d. *cashback*, il meccanismo di rimborso previsto in caso di pagamento con strumenti elettronici, introdotto dai commi 288 e seguenti dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2020. Si ricorda che il rimborso speciale previsto dall'articolo 8 del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 24 novembre 2020, n. 156, si applica esclusivamente al periodo 1° gennaio – 30 giugno 2021.

**Effetti economici** - La RT attribuisce all'intervento normativo un risparmio di spesa di 1.499,25 milioni di euro per l'anno 2022 (da cui decurtare gli oneri e le spese di gestione in favore di PagoPa e Consap).

### **Terzo settore (comma 683)**

Il comma 683 differisce al 1° gennaio 2024 l'entrata in vigore della modifica introdotta dal DL Fisco-lavoro<sup>41</sup> che investe le attività di alcuni soggetti del Terzo settore e che, diversamente, sarebbe stata vigente sin dal 1° gennaio 2021.

La citata modifica riguarda i soggetti del Terzo settore quali, a titolo esemplificativo, associazioni politiche, associazioni di categoria, sindacati, associazioni religiose ed assistenziali, associazioni culturali sportive dilettantistiche, associazioni di promozione sociale e associazioni di formazione extra-scolastica della persona, etc. È stato disposto che talune operazioni, sebbene effettuate dai suddetti soggetti a fini istituzionali nei confronti dei propri associati, laddove siano erogate a fronte di corrispettivi specifici o contributi aggiuntivi, abbiano natura commerciale. Tale previsione è stata introdotta nel decreto fiscale appena in tempo per la definitiva conversione in Legge, simulando (con differente epilogo), quanto accaduto l'anno scorso nella Legge di Bilancio 2021 dove la norma, apparsa nelle ultime versioni in bozza del provvedimento, grazie al tempestivo intervento delle Associazioni di categoria, venne espunta dal testo finale. Le ragioni di questo secondo tentativo di modificare la disciplina risiedono nella necessità di adeguare la norma nazionale alle indicazioni comunitarie, a seguito della segnalazione di infrazione arrivata all'Italia nel 2009.

Si rileva che la modifica operata dal DL Fisco-lavoro sarà di forte impatto per tanti soggetti del Terzo settore in quanto – superando la condizione della finalità istituzionale, che da sempre distingue l'attività di tali soggetti dai soggetti che fanno impresa – equiparerà numerose attività svolte da soggetti no-profit a quelle erogate dagli altri enti commerciali, con significative ripercussioni in termini di oneri di riorganizzazione interna, obbligo di apertura della partita IVA e il rispetto dei conseguenti adempimenti fiscali. Il perimetro oggettivo delle operazioni interessate dalla modifica, peraltro, rischia di essere abbastanza esteso se si considera che concerne le cessioni di beni e servizi per i quali è stabilito un corrispettivo o contributo aggiuntivo, le operazioni connesse con la pratica dello sport, quelle erogate in occasione di manifestazioni propagandistiche e le somministrazioni di alimenti e bevande erogate presso la sede dell'ente quandanche siano complementari alle finalità istituzionali.

Occorre rilevare che, nonostante l'inclusione delle suddette operazioni nell'ambito delle attività commerciali, il Legislatore sembra aver voluto mantenere, al contempo, un trattamento di favore disponendo l'applicazione del trattamento di esenzione da IVA<sup>42</sup>.

Tuttavia, occorre evidenziare che l'esenzione è stata subordinata alla condizione di non distorcere la libera concorrenza nei confronti delle imprese commerciali che, per le medesime operazioni, applicano l'imposta. Al riguardo, appare inevitabile domandarsi quali

---

<sup>41</sup> Articolo 5, commi 15-*quater*, 15-*quinquies* e 15-*sexies*, DL n. 146/2021.

<sup>42</sup> Le suddette operazioni sono state inserite nell'articolo 10 del DPR n. 633/1972 che riporta le operazioni esenti da IVA.

siano i parametri da considerare per valutare se un'operazione effettuata da un soggetto del Terzo Settore sia o meno in concorrenza rispetto a quella offerta sul mercato. Non si può ignorare, infatti, che la ragione stessa dell'esistenza degli enti no profit è proprio quella di sfruttare il potenziale dell'azione collettiva per offrire assistenza e supporto ai propri associati anche consentendo, talvolta a condizioni più vantaggiose, l'accesso ai medesimi beni e servizi ordinariamente rinvenibili sul mercato. Chiarire tale aspetto sarà importante al fine di scongiurare l'ulteriore aggravio di dover assoggettare le operazioni a IVA e di causare difformità di comportamento tra gli operatori con conseguente rischio di future contestazioni.

Inoltre, appare poco chiaro anche il perimetro oggettivo di applicazione del trattamento di esenzione da IVA che sembra riferirsi ad un paniere di beni e servizi non del tutto coincidente con quello attualmente considerato fuori campo IVA. Peraltro, la norma nazionale non sembra aver recepito appieno le indicazioni comunitarie del 2009 in base alle quali la rilevanza ai fini IVA e il conseguente trattamento di esenzione dovesse essere applicato a tutte le attività ad interesse pubblico indicate all'articolo 132 della Direttiva IVA<sup>43</sup>; attività che, invece, non sono state recepite nella disciplina nazionale. Alla luce delle incertezze descritte, si ritiene più che condivisibile la decisione di differire al 2024 l'entrata in vigore della modifica che, oltre a dare agli operatori un tempo congruo per l'adeguamento, consentirà altresì ulteriori riflessioni sulla portata e sui criteri di applicazione della nuova disciplina.

Infine, si segnala un'ultima misura introdotta dal DL Fisco-lavoro che concerne le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi ragguagliati ad anno non superiori a 65 mila euro per le quali sarà possibile applicare il c.d. regime forfetario IVA<sup>44</sup>. È utile rilevare che, se le disposizioni del nuovo Codice del Terzo settore, che limiteranno l'applicazione del regime forfetario in presenza di talune condizioni, dovessero entrare in vigore il prossimo anno, il differimento dell'entrata in vigore delle modifiche in commento al 2024 renderebbe di fatto inapplicabile tale previsione. Si rammenta al riguardo che la piena operatività della disciplina del Codice del Terzo settore è subordinata all'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), attivata il 23 novembre del 2021, e all'autorizzazione della Commissione europea che il Ministero del Lavoro non ha ancora presentato.

***Effetti economici*** - La RT, con riferimento agli aspetti di natura finanziaria, stima che dalla disposizione in esame non derivano effetti sul gettito, tenuto conto che, in sede di relazione tecnica originaria, non erano stati ascritti effetti alle disposizioni in commento.

---

<sup>43</sup> [Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006](#).

<sup>44</sup> Articoli 101, comma 10 e 104, comma 2 del D.Lgs. 117/2017.

## Estensione della sospensione degli ammortamenti (comma 711)

A seguito di modifiche apportate al Senato, viene estesa al 2021 la disciplina speciale di sospensione dell'ammortamento del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali (articolo 60, commi 7-bis e ss., del DL Agosto), inizialmente introdotta per il solo periodo 2020 per consentire ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali di mitigare gli effetti negativi della pandemia sui bilanci di esercizio.

*Il comma 7-bis della norma originaria del Decreto Agosto prevedeva quanto segue: “ (...) I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento 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 quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno.”.*

La disposizione di proroga contenuta nella LdB 2022 aggiunge al comma 7-bis il seguente periodo: *“In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-CoV-2, tale misura è estesa all'esercizio successivo per i soli soggetti che nell'esercizio di cui al primo periodo non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali”.*

La formulazione della norma sull'estensione al periodo di imposta 2021 risulta non perfettamente sovrapponibile con la disciplina originaria, creando incertezze sulla corretta interpretazione dell'ambito applicativo della misura.

Secondo una interpretazione letterale, la proroga risulterebbe fruibile solo dai soggetti che hanno sospeso integralmente il costo totale delle immobilizzazioni immateriali ed immateriali (estensione oggettiva), escludendo sia coloro che hanno fatto una sospensione totale ma limitata ad alcuni cespiti, sia coloro che hanno adottato una sospensione parziale per la totalità dei cespiti.

Qualora fosse accolto tale orientamento, la disposizione opererebbe solo per coloro che hanno fruito della sospensione integrale degli ammortamenti, in relazione alla chiusura integrale delle attività produttive imposta dalle misure restrittive emanate dal Governo nel corso del 2020.

Ciò nel presupposto che, qualora una impresa non abbia usufruito della sospensione integrale nel 2020, a maggior ragione non dovrebbe fruirne nel 2021. Di fatto l'ambito circoscritto risulterebbe limitato alle sole imprese dei settori maggiormente colpiti dalla pandemia (es. organizzazione eventi, ristorazione, catering), le quali non hanno visto, nel corso del 2021, una ripresa dell'attività paragonabile a quella precedente alla crisi.

Di contro, secondo un'altra interpretazione, con il riferimento letterale *“non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo”* il legislatore voleva soltanto circoscrivere l'ambito della proroga a coloro che avevano fruito della medesima disposizione nel 2020,

estensione soggettiva, a prescindere dalla circostanza se la stessa avesse riguardato la totalità o una parte dei cespiti aziendali.

A supporto di tale tesi si segnala come la sospensione parziale degli ammortamenti fosse espressamente riconosciuta dalla normativa vigente per l'anno 2020, come specificato anche dal documento interpretativo OIC n. 9 in cui si indicava al punto 8 *“la norma non individua a che livello di immobilizzazione deve essere applicata, se al singolo cespite oppure a classi di immobilizzazioni (unità elementare di contabilizzazione). Pertanto, è possibile applicare la deroga ai singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali oppure all'intera voce di bilancio.”*.

Nel documento dell'OIC viene chiarito che la finalità della misura era quella di sostenere sia le imprese che avevano subito una penalizzazione oggettiva per legge dell'attività produttiva (es. albergo chiuso per obblighi di legge ovvero stabilimento che lavora a regime ridotto), sia coloro che desideravano evitare il conseguimento di una perdita economica per il sostenimento dei costi fissi dovuti agli ammortamenti.

Una interpretazione restrittiva porterebbe, quindi, ad effetti non coerenti con le finalità della misura, escludendo dal beneficio le imprese che hanno continuato a subire nel 2021 un consistente calo di livelli produttivi (prossimo al 100 per cento dell'attività a regime degli impianti) ovvero, nel caso di diversificazione delle attività, una chiusura totale di alcuni settori (es. alberghiero, eventi).

Al fine di superare tali controversie interpretative, sarebbe necessario un intervento normativo – sollecitato da Confindustria – al fine di confermare la seconda tesi esposta, che appare più funzionale e coerente con le finalità della norma, ossia con la necessità di supportare le imprese nel difficile contesto economico legato alla pandemia da Covid-19.

Sul punto segnaliamo che in sede di conversione in legge del DL 30 dicembre 2021, n. 228 (c.d. DL proroghe) sono stati approvati dalle Commissioni parlamentari degli emendamenti (3.237, 3.426, 3.165) che, sostituendo il comma 711 in commento, dispongono la proroga *tout court* del regime di sospensione degli ammortamenti senza alcuna preclusione soggettiva ed oggettiva; occorrerà attendere l'esito della conversione in legge del testo definitivo per avere certezze sulla disciplina.

Resta in ogni caso confermato che l'intervento non incide sui profili fiscali in quanto, come stabilito dal comma *7-quinquies*, i soggetti che si avvalgono della sospensione civilistica delle quote di ammortamento continuano a fruire della deduzione fiscale delle quote di ammortamento alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dal TUIR (art. 102, 102-bis e 103 del TUIR), a prescindere dall'imputazione al conto economico.

Con riferimento ai profili fiscali si segnala una recente risposta data dall'Agenzia delle Entrate in un recente incontro con la stampa specializzata (Telefisco 2022, il Sole 24 Ore) riguardo la facoltà delle imprese che hanno fruito della sospensione civilistica di dedurre ai fini fiscali le maggiori quote riconosciute ai fini delle agevolazioni per investimenti in beni strumentali (super e iper-ammortamento di cui all'articolo 1, commi da 8 a 13, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, Legge di bilancio 2017).

L'Agenzia delle Entrate, correttamente, richiamando la [circolare 4/E del 30 marzo 2017](#) ha chiarito – con riferimento sia al super ammortamento che all'iper-ammortamento – la natura extracontabile delle relative deduzioni, che le rende autonome rispetto al transito al conto economico degli ammortamenti contabili. Pertanto, la sospensione degli ammortamenti civilistici, operata fruendo del predetto regime di cui al comma 7-*bis*, non determina alcun rinvio delle quote di super o iper-ammortamento da dedurre nel periodo d'imposta di competenza.

**Effetti economici** - *Dall'analisi della RT emerge che non sono ascritti effetti di gettito alla norma, tenuto conto che l'intervento è limitato ai soli profili civilistici.*

### **Estensione del regime agevolativo SIIQ/SIINQ (comma 718)**

Il comma 718 della LdB 2022 estende il regime agevolativo delle società di investimento immobiliare quotate e non quotate (rispettivamente, SIIQ e SIINQ), previsto dai commi 119-141 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, anche alle società in accomandita per azioni e alle società a responsabilità limitata in presenza di determinate condizioni, intervenendo anche sui requisiti minimi di partecipazione previsti per le società per azioni non quotate.

A tal riguardo, si ricorda, in sintesi, che tale regime agevolativo prevede l'esenzione da IRES e IRAP del reddito derivante dall'attività di locazione e l'applicazione di una ritenuta del 20 per cento sugli utili distribuiti ai partecipanti.

In base alla nuova formulazione dell'articolo 1, comma 125, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007), contenuta nella LdB 2022, dal 1° gennaio 2022 viene ridotta, dal 95 per cento al 50 per cento, la soglia minima di partecipazione che una SIIQ deve detenere in una SIINQ affinché quest'ultima possa beneficiare del regime speciale.

Nello specifico, il regime è esteso alle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata (che, però, presentino il capitale sociale minimo previsto per le SpA), residenti in Italia e non quotate, in cui, alternativamente:

- una SIIQ o una SIINQ possieda più del 50 per cento dei diritti di voto in assemblea e del 50 per cento dei diritti di partecipazione agli utili; ovvero
- almeno una SIIQ o una SIINQ e una o più altre SIIQ o SIINQ o un fondo di investimento alternativo immobiliare congiuntamente possiedano il 100 per cento del capitale sociale, nonché dei diritti di voto in assemblea ordinaria e di partecipazione agli utili, a condizione che le SIIQ o SIINQ partecipanti possiedano almeno il 50 per cento dei diritti di voto in assemblea ordinaria e di partecipazione agli utili.

**Effetti economici** - *Sulla base della RT il costo di tale estensione soggettiva in termini di perdita di gettito annuo è pari a circa 0,71 milioni di euro.*

## Imposte locali ridotte sugli immobili di proprietà di pensionati esteri (comma 743)

Il comma 743 riduce al 37,5 per cento le imposte locali (IMU e TARI) dovute dai cittadini italiani iscritti all'AIRE e pensionati all'estero sugli immobili posseduti in Italia, a titolo di proprietà o usufrutto, non locati o concessi in comodato.

**Effetti economici** - La RT incrementa di circa 3 milioni di euro il fondo precedentemente istituito dall'articolo 1, comma 48 della Legge n. 178/2020.

## Regime agevolato per i ricercatori rientrati dall'estero (comma 763)

Con il comma 763 viene prorogato il regime fiscale di favore degli *impatriati* (esclusione dal reddito imponibile IRPEF del 90 per cento degli emolumenti percepiti) ai docenti e ricercatori che hanno già trasferito in Italia la residenza fiscale prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 44 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78.

L'estensione del regime di favore è graduata in relazione al numero di figli minorenni o a carico e all'acquisizione di una abitazione di proprietà in Italia, da un periodo minimo di 8 a 13 anni (per i ricercatori con 3 figli minorenni o a carico).

Tale regime è subordinato al pagamento di un importo pari al:

- 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e autonomo prodotti in Italia, in presenza di un figlio minorenne oppure di una proprietà di una casa di abitazione;
- 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e autonomo prodotti in Italia in presenza, congiuntamente, di carichi familiari rilevanti (3 figli minorenni) e della proprietà di una casa di abitazione.

Si estendono ai docenti e ricercatori i medesimi privilegi fiscali attribuiti lo scorso anno ai lavoratori contro-esodo, di dubbia equità fiscale, di cui si auspica una revisione in sede di riforma dell'IRPEF.

Riteniamo che risulterebbe più efficiente per attrarre ricercatori e docenti dall'estero incrementare le borse di studio per la ricerca, piuttosto che creare differenze di trattamento fiscale degli attuali compensi in base ai carichi familiari o alle proprietà immobiliari possedute nel nostro Paese, che appaiono ingiustificabili nell'ambito di un processo generale di riforma delle misure fiscali a sostegno della famiglia (c.d. Assegno unico) che dovrebbe interessare "universalmente" tutti i cittadini italiani.

**Effetti economici** - Dalla RT emerge il seguente prospetto degli oneri finanziari che sono stati stimati dal MEF su una stima di beneficiari pari a 107 soggetti a fronte di una platea di potenziali interessati pari a 430 contribuenti:

	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
--	------	------	------	------	------	------	------



<b>Una tantum (5%- 10%)</b>	+2,2	+1,2	0	0	0	0	0
<b>IRPEF</b>	-10,7	-11,3	-11,9	-9,9	-7,5	-5,1	-3,6
<b>Add.li regionali</b>	-0,2	-0,4	-0,5	-0,5	-0,4	-0,3	-0,2
<b>Add.li locali</b>	-0,1	-0,2	-0,2	-0,2	-0,1	-0,1	-0,1
<b>TOTALE</b>	<b>-8,8</b>	<b>-10,7</b>	<b>-12,6</b>	<b>-10,6</b>	<b>-8,0</b>	<b>-5,5</b>	<b>-3,9</b>

(Importi in milioni di euro)

### **Cartelle di pagamento (comma 913)**

A seguito di un emendamento approvato al Senato, si fissa in 180 giorni il termine per il pagamento delle cartelle di pagamento che saranno notificate dall'Agente della riscossione tra il 1° gennaio e il 31 marzo 2022. Merita osservare che già si prevedeva il maggior termine di 180 giorni per le cartelle di pagamento notificate tra il 1° settembre ed il 31 dicembre 2021.

**Effetti economici** - La RT precisa che dalla misura non si determinano effetti finanziari negativi per l'Erario in quanto il pagamento dilazionato ricade comunque entro il periodo di imposta 2022.

### **Sospensione dei versamenti fiscali dovuti da società sportive professionistiche e dilettantistiche (comma 923)**

Il comma 923 prevede per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, la sospensione dei seguenti versamenti in scadenza dal 1° gennaio al 30 aprile 2022:

- a) ritenute alla fonte che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta;
- b) contributi previdenziali;
- c) imposta sul valore aggiunto;
- d) imposte sui redditi in autoliquidazione.

I versamenti sospesi potranno essere effettuati senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 30 maggio 2022 o mediante rateizzazione fino a un massimo di 7 rate mensili di pari importo, pari al 50 per cento del totale dovuto e l'ultima rata di dicembre 2022 pari al valore residuo.



**Effetti economici** - *Dai dati della RT emerge che la misura riguarda un ammontare di versamenti tributari pari a circa 444 milioni di euro; tuttavia, non ne conseguono effetti finanziari, poiché il versamento rateale delle quote sospese si perfeziona entro l'anno 2022.*

\*\*\*

## Misure IVA introdotte dal DL Fisco-lavoro (Legge 17 dicembre 2021, n. 215)

### Misure di proroga - Articolo 5, commi 12-bis, 12-ter, 12-quater e 14-ter.

Il DL Fisco-lavoro ha disposto una serie di misure in materia IVA che avranno l'effetto di rimandare l'ultimazione del processo di automazione dei sistemi di trasmissione dei dati delle operazioni IVA, avviato negli ultimi anni con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi.

**Trasmissione dati operazioni transfrontaliere (c.d. esterometro)** - La disposizione più rilevante è sicuramente quella che ha posticipato al 1° luglio 2022 l'entrata in vigore della nuova disciplina in tema di trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere (articolo 5, comma 14-ter).

Come noto la Legge di Bilancio 2021 (articolo 1, comma 1103, L. n. 170/2020) ha disposto l'abrogazione della trasmissione trimestrale, c.d. esterometro, introducendo un sistema di invio al Sistema di Interscambio dei dati delle singole operazioni utilizzando il formato xml della fattura elettronica e una tempistica di trasmissione più breve; ossia entro il termine per l'emissione delle fatture in caso di operazioni attive, entro il 15 del mese successivo al ricevimento del documento o all'effettuazione per le operazioni passive.

Il nuovo adempimento sarebbe dovuto entrare in vigore il 1° gennaio 2022, sebbene già negli ultimi mesi del 2021 emergevano incertezze sul reale stato di preparazione al nuovo sistema, sia da parte delle imprese sia da parte dell'Amministrazione finanziaria. Le regole tecniche diramate dall'Agenzia delle Entrate, lo scorso 28 ottobre 2021 con il [provvedimento attuativo n. 293384/2021](#), infatti, non sono state sufficienti a chiarire le criticità operative segnalate dagli operatori che già nel 2021, al fine di arrivare preparati al nuovo adempimento, stavano adottando il nuovo sistema di trasmissione.

Inoltre, merita osservare che, l'evidente assimilazione del nuovo processo di trasmissione alle modalità di fatturazione elettronica ha fatto sorgere molteplici perplessità sulla natura stessa dell'adempimento e sui conseguenti obblighi fiscali connessi (es. regole di fatturazione, annotazione e conservazione, regime sanzionatorio, etc.).

Confindustria non ha mancato di riportare alle istituzioni la situazione di difficoltà manifestata dalle imprese e, per tale ragione, si apprezza la decisione del Legislatore di rinviare di un semestre l'entrata in vigore del nuovo obbligo. L'odierno auspicio è che questo tempo sia sapientemente utilizzato per risolvere tutte le criticità emerse sul tema e dare chiarezza agli operatori tramite la pubblicazione di tempestivi documenti interpretativi.

A tal fine si informa che Confindustria ha redatto un documento (CONFINDUSTRIA – Quesiti per l'Agenzia delle Entrate – Trasmissione dei dati delle operazioni con l'estero – dicembre

2021<sup>45</sup>) che raccoglie i dubbi segnalati dagli operatori e ha condiviso con l’Agenzia delle Entrate suggerimenti tecnici e linee interpretative che rispondono all’obiettivo di semplificare gli adempimenti e di ridurre il rischio di violazioni dovute a incertezza normativa.

**Trasmissione corrispettivi mediante sistemi evoluti di incasso** - Ulteriori misure di proroga introdotte dal DL Fisco-lavoro hanno riguardato l’operatività dell’utilizzo dei sistemi evoluti di incasso ai fini dell’obbligo di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi che dal 1° luglio 2021 sono stati rimandati al 1° luglio 2022 (articolo 5, comma 12-*bis*). Da tale data i commercianti al dettaglio che dispongono di sistemi di incasso che consentono la memorizzazione, l’inalterabilità e la sicurezza dei dati dei corrispettivi, pagati esclusivamente tramite modalità elettroniche (carte di debito e di credito, altre forme di pagamento elettronico, *cardless*, app, etc.), potranno automaticamente assolvere mediante tali sistemi all’obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica all’Agenzia delle Entrate.

Si tratta di un ulteriore differimento che segue quello disposto dalla Legge di Bilancio 2021 e dai provvedimenti emanati durante la fase di emergenza. Come in precedenza accennato, tali misure erano state previste al fine di completare il processo di trasmissione dei dati delle operazioni IVA, tuttavia, la situazione emergenziale degli ultimi anni ha sensibilmente rallentato il processo non consentendo di preparare adeguatamente né i sistemi informatici né gli operatori (installatori e utilizzatori).

**Fatturazione e trasmissione dei corrispettivi delle operazioni sanitarie** - È stato, altresì, prorogato il divieto di fatturazione elettronica delle prestazioni sanitarie<sup>46</sup> che continueranno a dover essere fatturate in modalità cartacea o analogica o mediante sistemi elettronici non collegati al Sistema di Interscambio – SDI (articolo 5, comma 12-*quater*). Consentire la fatturazione elettronica di tali prestazioni, infatti, richiede lo sviluppo di un sistema informatico che consenta al SDI la gestione dei dati sensibili indicati in fattura e garantisca il rispetto della normativa sulla *privacy*; in questi anni di emergenza pandemica tale sistema non è stato ancora messo a punto con il conseguente protrarsi, anche per il 2022, del divieto di fatturazione elettronica. Per la medesima ragione, per i soggetti che trasmettono i dati al Sistema Tessera Sanitaria, è stato rinviato al 1° gennaio 2023, l’obbligo di memorizzare e trasmettere i corrispettivi giornalieri<sup>47</sup>; adempimento che, anche per il 2022, si considera assolto mediante la suddetta trasmissione al STS (articolo 5, comma 12-*ter*). Dal 2023, invece, i dati al Sistema Tessera Sanitaria saranno assolti tramite i medesimi strumenti che consentono la memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Pubblicato nella community dell’area riservata del sito di Confindustria

<sup>46</sup> Articolo 10-*bis* del DL 23 ottobre 2018, n. 119.

<sup>47</sup> Articolo 2, D.Lgs. n. 127/2015.

<sup>48</sup> Articolo 2, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015.

## **IVA sugli acquisti della Commissione europea- Articolo 5, commi 15-bis e 15-ter**

Sempre ad opera del DL Fisco-lavoro è stato disposto il trattamento di non imponibilità IVA (ex articolo 72, DPR n. 633/1972) per gli acquisti di beni e servizi effettuati dalla Commissione europea e dagli altri organi UE al fine di far fronte all'emergenza pandemica da COVID-19. Il trattamento agevolato non può essere applicato laddove i suddetti beni e servizi siano, invece, impiegati per altri scopi o siano oggetto di successive cessioni. Si precisa che la non imponibilità IVA è stata introdotta retroattivamente con riguardo a tutte le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021; ne consegue che, laddove in precedenza sia stata applicata l'IVA, il fornitore è legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione al fine di applicare il corretto trattamento di non imponibilità.

## **Trattamento IVA dei trasporti internazionali - Articolo 5-septies**

In sede di conversione in Legge del DL n. 146 /2021<sup>49</sup>, il Legislatore ha modificato la norma IVA che dispone il trattamento di non imponibilità IVA dei servizi di trasporto internazionale. Nello specifico, i servizi di trasporto che sono stati investiti dalla modifica in commento sono esclusivamente quelli relativi ai beni in esportazione, in regime di transito, in importazione temporanea e in importazione laddove il corrispettivo del trasporto concorre alla base imponibile della cessione del bene<sup>50</sup>.

La modifica si è resa necessaria al fine di recepire nell'ordinamento nazionale le indicazioni contenute nella sentenza della Corte di Giustizia<sup>51</sup> in base alle quali la non imponibilità si debba applicare solamente alle prestazioni di trasporto rese nei confronti del "*mittente o del destinatario dei beni*".

In base ai chiarimenti interpretativi intervenuti negli anni, invece, in ambito nazionale la non imponibilità IVA si applicava in via oggettiva a tutte le prestazioni di trasporto internazionale, indipendentemente da chi fosse il committente. Tale orientamento consentiva di applicare il medesimo trattamento IVA a tutti gli eventuali rapporti intermedi che, di consuetudine, si stipulano quando il trasporto o parte di esso sia affidato dal trasportatore a soggetti terzi (sub-vettori). Questi ultimi potevano emettere fattura non imponibile IVA nei confronti del trasportatore che, a sua volta, fatturava applicando la non imponibilità nei confronti del committente. Naturalmente, è sempre utile rammentare che la non imponibilità IVA si applicava (e si continuerà ad applicare) solamente alle operazioni rilevanti ai fini IVA in Italia,

---

<sup>49</sup> Articolo 5-septies, comma 1, DL 21 ottobre 2021, n. 146, modificato in sede di conversione dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215.

<sup>50</sup> Articolo 9, comma 2, DPR n. 633/1972.

<sup>51</sup> Causa C-288/16 del 29 giugno 2017.

quindi ai servizi di trasporto resi a committenti stabiliti nel territorio dello Stato<sup>52</sup>, in quanto, laddove il committente sia un soggetto estero, l'operazione si considera non soggetta a IVA per mancanza del requisito soggettivo.

In seguito alla modifica commentata, il campo di applicazione della non imponibilità IVA è stato sensibilmente circoscritto e si applica solamente ai servizi erogati nei confronti dei committenti dettagliatamente indicati dalla novella disciplina che sono l'esportatore, il titolare del regime di transito, l'importatore, il destinatario dei beni e il prestatore di servizi di spedizione relativi a taluni trasporti. Per quanto riguarda questo ultimo punto, grazie al rimando operato dalla norma e a quanto emerge nei dossier di supporto dei lavori parlamentari, è possibile confermare che la non imponibilità IVA continua ad applicarsi anche ai servizi di trasporto internazionale resi nei confronti del soggetto prestatore dei servizi di spedizione relativi ai suddetti trasporti e al prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali. Si tratta di un rimando importante in quanto consente di non modificare il trattamento IVA (quindi continuare ad applicare la non imponibilità IVA) su talune fattispecie molto frequenti nella prassi commerciale, una su tutte il trasporto affidato allo spedizioniere che lo esegue in nome proprio e per conto del mandante. In questo caso, infatti, la non imponibilità ai fini IVA continua ad applicarsi sia ai servizi di trasporto fatturati dallo spedizioniere al proprietario della merce, sia ai servizi di trasporto fatturati dal vettore allo spedizioniere.

In ultimo, si rileva che, sebbene la nuova disciplina si renda applicabile a tutte le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022, la norma legittima i comportamenti conformi al nuovo orientamento successivi al 29 giugno 2019, ossia successivi alla data della citata sentenza. Ne consegue che, fino al 31 dicembre 2021, non saranno sanzionabili né le fatture emesse applicando l'IVA né le fatture non imponibili.

---

<sup>52</sup> Articolo 7-ter, DPR n. 633/1972.