



Professionisti Associati
Prato

Prato, 14 Gennaio 2021

Lettera informativa n. 6/2021

Marco Badiani
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

Pierluigi Coppini
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

Giulia Massari
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Simona Sguanci
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Vinicio Vannucchi
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

A TUTTI I CLIENTI

LORO SEDI

OGGETTO: PRIMI APPROFONDIMENTI LEGGE DI BILANCIO 2021

Indice:

- 1) La Legge di Bilancio proroga e potenzia il credito d'imposta investimenti;
- 2) Nuovi riallineamenti del valore fiscale dei beni;
- 3) Proroga delle detrazioni "ordinarie" sugli immobili e disciplina del Superbonus 110%;
- 4) Riaperta la possibilità di rideterminare il valore di partecipazioni e terreni posseduti al 1° Gennaio 2021;
- 5) Definita la soglia delle attività imprenditoriali nella locazione turistica.

1. LA LEGGE DI BILANCIO PROROGA E POTENZIA IL CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI

La Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) interviene per prorogare all'esercizio 2021 il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, in beni tecnologici e in beni immateriali, già introdotto lo scorso anno quale evoluzione della precedente disciplina di super e iper ammortamenti.

Va però segnalato che si tratta di una disposizione che viene potenziata rispetto alla disciplina precedente, in quanto le misure del bonus sono state incrementate, soprattutto per gli investimenti realizzati nel 2021.

Le disposizioni sono contenute nei commi da 1051 a 1064 dell'articolo 1, L. 178/2020.

Il credito d'imposta

La Legge di Bilancio conferma anche per il biennio 2021-2022 il credito di imposta per investimenti in beni strumentali.

Tale *bonus* spetta a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, per investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Non hanno invece diritto al credito d'imposta le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o sottoposte ad altra procedura concorsuale.

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

Il credito d'imposta spetta, oltre che alle imprese (individuali o in forma societaria) anche ai lavoratori autonomi, limitatamente ai beni strumentali diversi da quelli tecnologici afferenti impresa 4.0 (ossia con esclusione di quelli individuati nell'allegato A e B alla L. 232/2016).

Sotto il profilo temporale, l'investimento deve essere realizzato:

- a decorrere **dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022;**
- ovvero entro il 30 giugno 2023, a 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% del costo di acquisizione.

Pertanto, rispetto alle precedenti proroghe, la presente coinvolge un argo temporale più ampio, di circa 2 anni (oltre all'estensione di ulteriori 6 mesi per i beni "prenotati" tramite contratto con il fornitore e con pagamento dell'acconto).

Sono esclusi dal riconoscimento del credito d'imposta i seguenti investimenti:

- beni indicati all'articolo 164, comma 1, Tuir (ossia le autovetture);
- beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, stabilisce aliquote inferiori al 6,5%;

- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni di cui all'allegato 3 annesso alla L. 208/2015 (beni impiegati in determinati settori, quali condutture, ferrovie, etc.);
- i 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 smaltimento dei rifiuti.

Misura del *bonus*

Il credito d'imposta concesso è variabile in ragione del momento in cui gli investimenti sono realizzati: il *bonus* è più consistente per gli investimenti realizzati nel 2021 (ovvero entro il 30 giugno 2022 con ordine accettato dal fornitore e acconto di almeno il 20% pagato entro il 31 dicembre 2021), rispetto a quelli che saranno posti in essere nel 2022.

Per gli investimenti effettuati nel 2021 (la norma incorpora in tale fattispecie anche gli investimenti realizzati al termine del 2020, a partire dal 16 novembre scorso):

- in beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla L. 232/2016 (ossia diversi da quelli industria 4.0, per i quali è previsto una misura del *bonus* maggiore) nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro e in beni strumentali immateriali diversi da quelli indicati nell'allegato B annesso alla L. 232/2016 (ossia diversi dai beni immateriali, quali software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0", anche mediante piattaforme di cloud computing, per i quali è prevista una specifica misura del *bonus*), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 10%;
- per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile, la misura del credito d'imposta è elevata al 15%.
- in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla L. 232/2016 (beni tecnologici di industria 4.0) il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 30% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10% 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.

Per gli investimenti realizzati nel 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023 con ordine e acconto al fornitore entro la fine del 2022):

- in beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla L. 232/2016 nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro e in beni strumentali immateriali diversi da quelli indicati nell'allegato B annesso alla L. 232/2016, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 6%;
- in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla L. 232/2016, il credito spetta nella misura del 40% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 20% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di



Professionisti Associati
Prato

euro, e nella misura del 10% 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.

Per gli investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla L. 232/2016 (come detto, si tratta di beni immateriali, quali software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0", anche mediante piattaforme di *cloud computing*), a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023 con ordine e acconto al fornitore entro la fine del 2022 il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Ammontare del <i>bonus</i>			
	Investimento 2020 (ovvero entro 30.6.2021 con ordine e acconto 20% entro 2020)	Investimento 2021 (ovvero entro 30.6.2022 con ordine e acconto 20% entro 2021)	Investimento 2022 (ovvero entro 30.6.2023 con ordine e acconto 20% entro 2022)
Investimenti in beni strumentali (max 2 milione di euro)	6%	10%	6%
Investimenti in beni immateriali (max 1 milione di euro)		10%	6%
Investimenti per agevolare il lavoro agile		15%	
Investimento industria 4.0	40% fino a 2,5 milioni 20% fino a 10 milioni	50% fino a 2,5 milioni 30% fino a 10 milioni 10% fino a 20 milioni	40% fino a 2,5 milioni 20% fino a 10 milioni 10% fino a 20 milioni
Investimenti in beni immateriali Allegato B, L. 232/16	15% (max 700.000 euro)	20% (max 1 milione di euro)	20% (max 1 milione di euro)

Si ricorda altresì che per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2020 valgono le previgenti modalità (super / iper ammortamento) a condizione che entro il 31.12.2019 sia accettato dal venditore l'ordine del bene e pagato acconto pari almeno al 20%.

Utilizzo del credito

Come per il *bonus* previsto lo scorso anno, il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione di altri tributi o contributi tramite la presentazione del modello F24.

Con la risoluzione n.3 del 13 gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i **codici tributo** necessari per l'utilizzo in compensazione, mediante F24, dei crediti d'imposta per gli investimenti in

nuovi beni strumentali. Si tratta, nello specifico, dei crediti d'imposta ex L.160/2019 (**investimenti 2020**) nonché del nuovo credito d'imposta ex L. 178/2020 (**investimenti 2021 e 2022**).

Crediti d'imposta ex L.160/2019

Si ricorda che con riferimento all'agevolazione prevista dall'art. 1 comma 185 ss. della L. 160/2019, il credito spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, in **cinque quote** annuali di pari importo (1/5 all'anno), ridotte a tre (1/3 all'anno) per i soli investimenti in beni immateriali "4.0".

Il credito d'imposta è utilizzabile (art. 1 comma 191 della L. 160/2019): nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari", a decorrere dall'**anno successivo** a quello di entrata in funzione dei beni (ad esempio, in caso di bene entrato in funzione nel 2020, la prima quota del credito d'imposta sarà quindi utilizzabile a partire dal prossimo 18 gennaio 2021); per gli investimenti nei beni "Industria 4.0", a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione.

In ogni caso, la fruizione dell'agevolazione non è soggetta all'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi (in tal senso, risposta Agenzia delle Entrate a Telefisco 2020 con riferimento, in generale, ai crediti d'imposta di natura agevolativa).

Tanto premesso, per consentire l'utilizzo in compensazione di tale credito d'imposta tramite il modello F24, da presentare esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, la risoluzione n. 3/2021 ha istituito i seguenti codici tributo:

- "**6932**" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, comma 188, legge n. 160/2019";
- "**6933**" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 189, legge n. 160/2019";
- "**6934**" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 190, legge n. 160/2019".

Crediti d'imposta ex L. 178/2020

La risoluzione n. 3 istituisce anche i codici per l'utilizzo in compensazione del nuovo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali previsto dall'art. 1 comma 1051 ss. della L. 178/2020 che, a differenza del precedente, nel caso di investimenti in beni "ordinari" è utilizzabile già a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "4.0" a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione.

Il credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, spetta per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in **tre quote** annuali di pari importo, ma per i soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro che hanno effettuato investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 spetta in un'**unica quota** annuale.

La Legge di Bilancio 2021 non precisa con riferimento a quale periodo d'imposta quantificare il volume di ricavi o compensi da parametrare al tetto di 5 milioni di euro per aversi l'utilizzo in compensazione in un' **unica quota** annuale (possibile sia per imprese, sia per esercenti arti o professioni in caso di investimenti in beni materiali e immateriali ordinari effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021).

Tanto premesso, per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in esame, sono istituiti i seguenti codici tributo:

-“**6935**” denominato “Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) - art. 1, commi 1054 e 1055, legge n. 178/2020”;

-“**6936**” denominato “Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 - art. 1, commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020”;

-“**6937**” denominato “Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 - art. 1, comma 1058, legge n. 178/2020”.

Tutti i nuovi codici tributo, sia quelli relativi alla L. 160/2019 sia alla L. 178/2020, devono essere indicati nella sezione “Erario” del modello F24 nella colonna “importi a credito compensati” e l’“anno di riferimento” va valorizzato con l'anno di entrata in funzione ovvero di interconnessione dei beni.

Decadenza e verifiche

Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

Le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni agevolative. Sul punto l'Agenzia ha specificato che la fattura priva del riferimento non è considerata documentazione idonea e determina, quindi, in sede di controllo la revoca della quota corrispondente di agevolazione.

Per quanto riguarda gli investimenti in beni ricompresi nell'allegato A e B alla L. 232/2016 (industria 4.0), è richiesta una perizia asseverata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui sopra e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Limitatamente ai beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, la perizia di cui sopra può essere sostituita da una autocertificazione del legale rappresentante.

2. NUOVI RIALLINEAMENTI DEL VALORE FISCALE DEI BENI

La Legge di Bilancio per il 2021 amplia le opportunità per il riallineamento del valore dei beni di impresa, intervenendo a completare il testo dell'articolo 110, D.L. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto).

Come noto, per effetto di tale ultima disposizione, è consentita la possibilità di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni di controllo e collegamento nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, a condizione che i beni fossero già presenti in quello del precedente esercizio 2019.

La rivalutazione può essere solo civilistica, oppure può essere estesa anche in ambito tributario, mediante pagamento di una imposta sostitutiva del 3% sui maggiori valori iscritti (senza distinzione tra beni ammortizzabili e non ammortizzabili).

Nel caso in cui si scelga di ottenere il riconoscimento fiscali dei maggiori valori, la riserva di rivalutazione che si crea risulta essere in sospensione di imposta; tale regime può essere evitato mediante il pagamento di una ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

Medesimi effetti si possono conseguire mediante il c.d. "riallineamento", vale a dire la possibilità di vedersi riconosciuto (a fini fiscali) il maggior valore civilistico già iscritto nelle scritture contabili del soggetto.

Le nuove precisazioni

Aggiungendo un nuovo comma 8-bis al citato articolo 110, D.L. 104/2020, si precisa che *"Le disposizioni dell'articolo 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, si applicano anche all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019"*.

Vale subito la pena di precisare che l'opportunità:

- riguarda la sola possibilità di riallineamento fiscale dei maggiori valori già iscritti;
- non riguarda, invece, la possibilità di rivalutazione vera e propria degli stessi.

In merito al significato dell'estensione normativa, va precisato che la norma già consentiva il riallineamento (oltre che la rivalutazione) per i beni immateriali, quindi l'ampliamento va inteso come riferito alle altre attività immateriali, diverse dai beni stessi.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 14/E/2017, aveva infatti, precisato che le immobilizzazioni immateriali oggetto di rivalutazione sono esclusivamente quelle *"costituite da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati. È il caso, ad esempio, dei diritti di brevetto industriale e dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei diritti di concessione, licenze, marchi, know how, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative"*.

Pertanto, si può fare riferimento al contenuto della circolare n. 28/E/2009, ove fu precisato che per *"altre attività immateriali"* devono intendersi le *"spese capitalizzate in più esercizi, ammortizzabili fiscalmente ai sensi dell'articolo 108, Tuir (ad esempio le spese di ricerca e sviluppo, spese di impianto e ampliamento ecc.), naturalmente ove queste ultime esprimano, in occasione di operazioni straordinarie, maggiori valori iscrivibili in bilancio"*.

Via libera, dunque, anche a tali casistiche che presuppongono che, già nel 2019, fosse emerso contabilmente un maggior valore rispetto a quello fiscalmente riconosciuto, tipicamente in occasione di effettuazione di operazioni straordinarie.

3. PROROGA DELLE DETRAZIONI “ORDINARIE” SUGLI IMMOBILI E DISCIPLINA DEL SUPERBONUS 110%

Con la Legge di Bilancio per l’anno 2021 sono state prorogate fino al 31 dicembre 2021:

- la detrazione Irpef del 50% in tema di interventi di recupero/ristrutturazione degli edifici esistenti;
- la detrazione Irpef del 90% in tema di interventi edilizi sulle strutture opache della facciata, su balconi, fregi, ornamenti, inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o al restauro della facciata esterna degli edifici ubicati in zona A o B (c.d. “*bonus facciate*”);
- la detrazione Irpef del 50% per l’acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, con la novità che quest’ultima detrazione (c.d. “*bonus mobili*”) sarà riconosciuta per le spese sostenute nel 2021 solamente in presenza di intervento di recupero/ristrutturazione iniziato in data successiva al 1° gennaio 2020 (la spesa massima agevolabile è stata innalzata a 16.000 euro);
- la detrazione Irpef/Ires del 50%/65% in tema di interventi di riqualificazione energetica degli edifici;
- la detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute per la sistemazione a verde di aree scoperte, la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili (c.d. “*bonus verde*”).

È stato, inoltre, introdotto il nuovo “*bonus idrico*” pari a 1.000 euro per ciascun beneficiario per interventi di sostituzione di vasi sanitari in ceramica e sostituzione di apparecchi di rubinetteria sanitaria, soffioni doccia, colonne doccia esistenti (un decreto di prossima emanazione definirà le modalità di fruizione del *bonus*).

➔ Numerose sono le novità introdotte dall’articolo 1, commi 66 e 67, L. 178/2020 che riguardano il superbonus del 110% normato dagli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020. La pubblicazione del provvedimento n. 326047 del 12 ottobre 2020 e la recente pubblicazione della circolare n. 30 del 22 dicembre 2020 dell’Agenzia delle entrate hanno fornito risposte ai principali dubbi operativi sollevati dalle associazioni di categoria e dagli ordini professionali sulle modalità per l’esercizio dell’opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura.

Cenni sulle principali caratteristiche del superbonus del 110%

L’articolo 119, D.L. 34/2020 ha innalzato al 110% l’aliquota della detrazione fruibile e ha ridotto da 10 a 5 anni l’arco temporale in cui recuperare l’agevolazione spettante per le spese sostenute relativamente a immobili residenziali inerenti:

- a) gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l’involucro dell’edificio con un’incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dello stesso;
- b) gli interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione;

- c) gli interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore.

Per beneficiare della detrazione “maggiorata” al 110% gli interventi devono assicurare il miglioramento di due classi energetiche dell’edificio, o, se possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l’attestato di prestazione energetica (Ape), rilasciato da un tecnico abilitato. Se congiuntamente a uno dei 3 interventi agevolabili citati viene effettuato un intervento di riqualificazione energetica, anche quest’ultimo può godere della maggiore agevolazione del 110% delle spese sostenute nella soglia consentita per ciascuna tipologia di intervento di efficientamento. L’ambito oggettivo del superbonus energetico riguarda principalmente gli edifici a carattere residenziale o prevalentemente residenziale. Il superbonus spetta anche per gli interventi antisismici: in questo caso anche le imprese possono fruire della detrazione maggiorata al 110% nel caso di esecuzione di uno degli interventi previsti dall’articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, D.L. 63/2013.

Istituiti i codici tributo per lo sconto in fattura o la cessione del credito

L’articolo 121, D.L. 34/2020 ha introdotto una nuova possibilità per fruire in tempi più ristretti dell’importo corrispondente alle detrazioni Irpef/Ires (sia quelle “ordinarie” in vigore sia quelle maggiorate previste dall’articolo 119, D.L. 34/2020) per la totalità degli interventi effettuati sugli immobili negli anni 2020 e 2021, nel rispetto dei requisiti previsti per la fruizione dell’agevolazione per ogni singolo intervento: i soggetti che sostengono spese per interventi sugli immobili possono optare, in luogo dell’utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

- a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino ad un importo massimo pari allo stesso corrispettivo, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito di imposta, di importo pari alla detrazione Irpef/Ires spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- b) per la cessione di un credito di imposta di pari ammontare con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Con la risoluzione n. 83/2020 dell’Agenzia delle entrate sono stati istituiti i codici tributo per consentire ai fornitori e ai cessionari di utilizzare in compensazione tramite modello F24, esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle entrate, i crediti d’imposta relativi alle detrazioni cedute e agli sconti praticati. Tali crediti d’imposta sono utilizzati in compensazione dai fornitori che hanno realizzato gli interventi e dai cessionari, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite dal beneficiario originario, e sono fruiti con la stessa ripartizione con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione dal beneficiario originario, cinque o dieci quote annuali di pari importo.

I neonati codici tributo sono i sei seguenti:

- “6921” denominato “SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 – utilizzo in compensazione credito per cessione o sconto – art. 121 DL n. 34/2020”;

- “6922” denominato “ECOBONUS art. 14 DL n. 63/2013 e IMPIANTI FOTOVOLTAICI art. 16-*bis*, comma 1, lett. h), del TUIR - utilizzo in compensazione credito per cessione o sconto – art. 121 DL n. 34/2020”;
- “6923” denominato “SISMABONUS art. 16 DL n. 63/2013 - utilizzo in compensazione credito per cessione o sconto – art. 121 DL n. 34/2020”;
- “6924” denominato “COLONNINE RICARICA art. 16-*ter* DL n. 63/2013 – utilizzo in compensazione credito per cessione o sconto – art. 121 DL n. 34/2020”;
- “6925” denominato “BONUS FACCIATE art. 1, commi 219 e 220, legge n. 160/2019 - utilizzo in compensazione credito per cessione o sconto – art. 121 DL n. 34/2020”;
- “6926” denominato “RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO art. 16-*bis*, comma 1, lett. a) e b), del TUIR - utilizzo in compensazione credito per cessione o sconto – art. 121 DL n. 34/2020”.

L'articolo 1, comma 67, L. 178/2020 ha ampliato anche al 2022 la facoltà di optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito relativamente agli interventi che danno diritto alla fruizione del superbonus del 110%.

Il funzionamento dello sconto in fattura e della cessione del credito

Le imprese esecutrici degli interventi energetici e antisismici che possono fruire del Superbonus del 110% devono porre particolare attenzione nella formulazione dei preventivi di spesa, tenendo conto dell'impatto contabile e fiscale derivante dall'eventuale applicazione del contributo sotto forma di sconto.

Ipotizziamo che il sig. Rossi voglia eseguire un intervento energetico agevolabile ai sensi dell'articolo 119, D.L.n34/2020 e si accordi con l'impresa esecutrice Ristrutturazioni residenziali Srl nel seguente modo:

- a) corrispettivo complessivo dell'opera euro 80.000 + Iva 10%;
- b) applicazione del contributo sotto forma di sconto per euro 75.000;
- c) emissione delle fatture e corrispondenti pagamenti della quota parte a carico del cliente in 2 SAL, il primo all'esecuzione del 65% delle opere, il secondo a saldo.

Il fornitore Ristrutturazioni residenziali Srl si troverà ad applicare uno sconto parziale di 75.000 euro sul corrispettivo di 88.000 euro, richiedendo che il pagamento della quota che rimane a carico del cliente sig. Rossi avvenga alle scadenze dei 2 SAL (relativi a corrispettivi liquidati a titolo definitivo e accettati dal committente) per complessivi 13.000 euro. Il *surplus* del 10% eccedente lo sconto in fattura applicato rappresenta per l'impresa un contributo in conto esercizio che integra i ricavi della gestione caratteristica o delle attività accessorie diverse da quella finanziaria (voce A5 di Conto economico, Oic 12, § 56, lettera f), per allineare l'ammontare dello sconto al credito di imposta fruibile dal fornitore. Il fornitore Ristrutturazioni residenziali Srl potrà utilizzare il credito di imposta in compensazione orizzontale in 5 rate annuali di pari importo (ovvero potrà cederlo a terzi, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari). L'utilizzo è consentito a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla ricezione della Comunicazione (visibile dal Cassetto fiscale) e, in ogni caso, non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento della spesa.



Nel caso in cui l'impresa esecutrice dell'intervento decida di cedere il credito di imposta alla sua banca, contabilmente dovranno essere rilevati l'estinzione del credito di imposta complessivo precedentemente iscritto, l'importo accreditato dall'istituto di credito e a conto economico il tasso di sconto applicato dalla banca (componente finanziaria derivante dal pagamento della disponibilità anticipato rispetto alla tempistica quinquennale di fruizione del credito di imposta) e gli oneri di gestione trattenuti per la gestione della pratica.

4. RIAPERTA LA POSSIBILITÀ DI RIDETERMINARE IL VALORE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI POSSEDUTI AL 1° GENNAIO 2021

Con la Legge di Bilancio per il 2021 (in particolare l'articolo 1, commi 1122 e 1123, L. 178/2020) viene nuovamente prorogata la possibilità di rideterminare il costo di acquisto di partecipazioni in società non quotate e terreni agricoli ed edificabili da parte di:

- persone fisiche per operazioni estranee all'attività di impresa;
- società semplici;
- società ed enti a esse equiparate di cui all'articolo 5, Tuir;
- enti non commerciali (per i beni che non rientrano nell'esercizio di impresa commerciale);
- soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia.

La disciplina consente la rideterminazione del costo/valore di acquisto delle quote/azioni e dei terreni al fine di ridurre la tassazione sulle eventuali plusvalenze emergenti in sede di realizzo. In vista dell'approssimarsi della scadenza del prossimo 30 giugno, di seguito di riepilogano le regole operative per realizzare la "rivalutazione".

La precedente disposizione di rivalutazione in ordine di tempo

Con l'articolo 137, D.L. 34/2020, definito Decreto Rilancio, convertito con modifiche dalla Legge 77/2020 era stata prorogata la possibilità di procedere alla rideterminazione del costo d'acquisto dei terreni e delle partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati detenuti non in regime di impresa a quelli posseduti alla data del 1° luglio 2020. Le relative imposte sostitutive potevano essere rateizzate fino a un massimo di 3 rate annuali di pari importo a decorrere dalla data del 15 novembre 2020; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 15 novembre 2020. Le aliquote dell'imposta sostitutiva erano allineate tutte alla misura dell'11%.

Le aliquote per effettuare la rivalutazione e le scadenze per il pagamento dell'imposta sostitutiva

La Legge di Bilancio 2021 stabilisce la possibilità di rideterminare i valori stabilendo un'unica aliquota dell'11%, applicabile tanto in relazione alle partecipazioni (non importa se qualificate o non) quanto ai terreni agricoli ed edificabili, da applicare all'intero valore del bene.

La rivalutazione può essere eseguita solo se i terreni e le partecipazioni sono detenuti alla data del 1° gennaio 2021, e consegue effetti se si redige un'apposita perizia di stima entro il 30 giugno 2021, che è anche la data per versare l'imposta sostitutiva dovuta, ovvero la prima rata.

La rivalutazione delle partecipazioni deve avvenire mediante la redazione di una perizia riferita all'intero patrimonio sociale, indipendentemente dal fatto che oggetto della rivalutazione sia solo una quota delle partecipazioni detenute nella società. In questo caso, il costo della perizia può essere alternativamente:

- sostenuto da parte dei soci interessati alla rivalutazione della propria quota di partecipazione (diventa un costo incrementativo del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione);
- sostenuto da parte della società (diventa un costo della società deducibile in quote costanti nell'esercizio e nei 4 successivi).

La perizia di stima deve essere redatta da un dottore commercialista, esperto contabile, revisore legale dei conti o perito iscritto alla CCIAA e deve successivamente essere asseverata presso un Tribunale, un giudice di pace o un notaio.

I terreni

Per quanto riguarda i terreni, le plusvalenze realizzate in occasione di cessioni a titolo oneroso di terreni edificabili sono sempre tassate, mentre le plusvalenze realizzate in occasione di cessioni a titolo oneroso di terreni agricoli sono tassate solo nel caso in cui si tratti di "rivendite" *infra* quinquennali. Nel caso di rivalutazione di terreni la perizia di stima deve essere redatta da un ingegnere, architetto, geometra, dottore agronomo, agrotecnico, perito agrario o perito industriale edile ed asseverata presso un tribunale, un giudice di pace o un notaio.

L'imposta sostitutiva va applicata sul valore complessivo del bene come definito dalla perizia, indipendentemente dal costo/valore di acquisto del terreno, con un'aliquota del 11% (inclusi i terreni lottizzati o quelli sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili).

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 153/2018, la sussistenza della perizia giurata di stima costituisce requisito essenziale, la cui mancanza non consente il perfezionamento della procedura.

5. DEFINITA LA SOGLIA DELLE ATTIVITÀ IMPRENDITORIALI NELLA LOCAZIONE TURISTICA

Definita la soglia oltre la quale la locazione breve è attività imprenditoriale

Per effetto delle novità contenute nell'articolo 1, commi 595-596, Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020), a partire dallo scorso 1° gennaio 2021, la normativa fiscale delle locazioni brevi potrà trovare applicazione solo per un massimo di 4 appartamenti.

Il regime agevolato di tassazione dei redditi derivanti da affitti brevi, ovvero quelli di durata non superiore a 30 giorni, compresi i contratti che prevedono servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, prevede la tassazione agevolata con applicazione dell'imposta sostitutiva Irpef come previsto dal D.L. 50/2017 ora modificato.



Professionisti Associati Prato

Provento	Tassazione
Canone di locazione per affitto breve (o locazione turistica)	Imposta sostitutiva Irpef 21%

La netta indicazione proveniente dal legislatore ha una immediata conseguenza: l'affitto per breve periodo di 5 o più appartamenti presuppone lo svolgimento di una attività imprenditoriale, con il conseguente obbligo di apertura della partita Iva.

È di tutta evidenza la volontà di dare definizione ad un ambito spesso sfumato dove trovavano convivenza attività esercitate con abitudine e attività occasionali, laddove tuttavia le differenze tra un caso e l'altro non sono sempre chiare.

Ora il Legislatore permette, con una definizione di carattere numerico, di stabilire chi possa ritenersi esercente attività occasionale e chi invece svolge la medesima attività avvalendosi di una partita iva.



Va sottolineato che trattasi di una presunzione da ritenersi di carattere relativo e quindi soggetta a prova contraria.

La limitazione all'attività occasionale sopra riportata troverà applicazione anche nel caso di contratti stipulati tramite intermediari o portali online (Booking, Airbnb, e simili).

Istituita la banca dati degli immobili in locazione breve

La Legge di Bilancio in commento opera anche una modifica nel dettato dell'articolo 13-*quater* del cosiddetto Decreto Crescita (D.L. 34/2019), istituendo una banca dati delle strutture ricettive e degli immobili destinati agli affitti brevi tenuta dal Mibact.

Il censimento avverrà assegnando a ciascun immobile un codice da utilizzare per ogni comunicazione relativa all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza ovvero da pubblicare in tutte le comunicazioni relative alla promozione e all'offerta.



L'introduzione di queste ulteriori normative a carattere nazionale non inficerà le già esistenti norme regionali alle quali occorrerà ancora fare riferimento.

Il Mibact, con decreto da emanare entro due mesi dall'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, stabilirà le modalità di realizzazione e gestione di tale banca dati unitamente all'acquisizione e gestione dei codici identificativi regionali.

Disciplina delle comunicazioni dei dati delle strutture ricettive

Relativamente alle discipline delle locazioni brevi è bene ricordare anche che nel dicembre 2018 è entrata in vigore la Legge 132/2018, di conversione del D.L. 113/2018 recante "*Disposizioni urgenti in materia di immigrazione e sicurezza*", con la quale è stato imposto, anche per gli affitti brevi, l'obbligo, già previsto per gli alberghi e strutture ricettive di cui all'art. 109 del Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza (TULPS), di comunicare alla Questura le generalità di coloro che alloggiano presso un immobile, entro 24 ore dall'arrivo.



I dati da comunicare riguardano oltre l'imposta di soggiorno, e il contributo di soggiorno, anche le locazioni brevi. Tali dati verranno comunicati dal Ministero, in forma anonima e aggregata alla Agenzia delle entrate che poi li renderà disponibili ai Comuni al fine di effettuare i controlli sulla tassa di soggiorno.

Le informazioni devono consentire l'individuazione del solo numero dei soggetti e dei giorni di permanenza nella struttura dichiarati al momento della registrazione, e saranno rese disponibili con cadenza mensile entro il mese successivo a quello di riferimento.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti

Professionisti Associati