

# LE NOVITÀ TRIBUTARIE 2022

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

## - SOMMARIO -

<b>1. CREDITO DI IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI .....</b>	<b>2</b>
<b>1.1. LA PROROGA PER GLI INVESTIMENTI IN BENI MATERIALI "INDUSTRIA 4.0" .....</b>	<b>2</b>
<b>1.2. LA PROROGA PER GLI INVESTIMENTI IN BENI IMMATERIALI "INDUSTRIA 4.0" .....</b>	<b>3</b>
<b>1.3. LA MANCATA PROROGA PER GLI INVESTIMENTI IN BENI MATERIALI ORDINARI .....</b>	<b>4</b>
<b>1.4. LA COMUNICAZIONE AL MISE .....</b>	<b>4</b>
<b>1.5. IL CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI .....</b>	<b>5</b>
<b>2. CREDITO DI IMPOSTA PER LA FORMAZIONE 4.0.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE .....</b>	<b>7</b>
<b>2.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE .....</b>	<b>7</b>
<b>3. PROROGA DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA .....</b>	<b>10</b>
<b>4. ATTIVITÀ IMMATERIALI RIVALUTATE E DEDUCIBILITÀ DELL'AMMORTAMENTO .....</b>	<b>11</b>
<b>4.1. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE .....</b>	<b>12</b>
<b>4.2. EFFETTI DELLE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RIVALUTAZIONE E DEL RIALLINEAMENTO.....</b>	<b>14</b>
4.2.1. Estensione a 50 anni del periodo di ammortamento .....	14
4.2.2. Versamento dell'ulteriore imposta sostitutiva.....	14
4.2.3. Rinuncia agli effetti della rivalutazione o del riallineamento .....	14
4.2.4. Revoca della rivalutazione anche civilistica .....	15
<b>4.3. MINUSVALENZE E ALTRE COMPONENTI NEGATIVE.....</b>	<b>16</b>
<b>5. LA SUPER ACE .....</b>	<b>18</b>
<b>5.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE.....</b>	<b>18</b>
<b>5.2. PROFILI TEMPORALI .....</b>	<b>19</b>
<b>5.3. CALCOLO DELL'AGEVOLAZIONE .....</b>	<b>19</b>
<b>5.4. FRUIZIONE DELLA SUPER ACE.....</b>	<b>21</b>
<b>5.5. COMUNICAZIONE PREVENTIVA ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE .....</b>	<b>21</b>
<b>5.6. RECAPTURE DELL'AGEVOLAZIONE .....</b>	<b>22</b>
<b>6. PROROGHE E SOSPENSIONI NELLA RISCOSSIONE: SALDO E STRALCIO, RATEIZZAZIONI E CARTELLE.....</b>	<b>23</b>
<b>6.1. DILAZIONE DEI RUOLI.....</b>	<b>23</b>
6.1.1. Dove eravamo rimasti.....	23
6.1.2. Il D.L. n. 146/2021 e ss.mm.....	23
<b>6.2. PROROGA DEI TERMINI DI PAGAMENTO DELLE CARTELLE NOTIFICATE DALL'1.09.2021 AL 31.03.2022 .....</b>	<b>24</b>
<b>7. LA RIFORMA DELLA RISCOSSIONE .....</b>	<b>24</b>
<b>7.1. SUPERAMENTO DELL'AGGIO DI RISCOSSIONE .....</b>	<b>25</b>
<b>8. SOSPENSIONE AMMORTAMENTI NEL DI BILANCIO 2021 .....</b>	<b>26</b>
<b>8.1. SINTESI DELL'INTERVENTO .....</b>	<b>26</b>
<b>8.2. DUBBI INTERPRETATIVI .....</b>	<b>26</b>
8.2.1. Soggetti che, nel 2020, hanno sospeso parzialmente gli ammortamenti.....	27
8.2.2. Soggetti che, nel 2020, hanno sospeso interamente gli ammortamenti, ma solo per alcuni beni.....	27
8.2.3. Coordinamento con le modalità di recupero delle quote sospese nel 2021.....	27

## 1. CREDITO DI IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 1, CO. 44, DELLA LEGGE N. 178/2020
------------------------	---

EFFICACIA TEMPORALE:	≠
----------------------	---

L'art. 1, co. 44, della L. n. 234/2021, modificando direttamente il testo della L. n. 178/2021, dispone la proroga, al periodo 2023 e successivi, del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi 4.0, sia materiali, sia immateriali.

Restano **escluse**, ad oggi, dalla proroga al 2023 e successivi, le seguenti agevolazioni:

- il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi ordinari, sia materiali, sia immateriali, che cesserà (salvo futuri ripensamenti) con gli investimenti effettuati entro il 31.12.2022 ovvero entro il 30.06.2023 su valida prenotazione al 31.12.2022;
- il credito d'imposta formazione 4.0, che terminerà con le attività formative effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31.12.2022.

### 1.1. La proroga per gli investimenti in beni materiali "Industria 4.0"

Fermo restando il quadro generale dell'agevolazione (che non conosce modifiche sotto i profili oggettivi e soggettivi), gli investimenti riguardanti i beni materiali "Industria 4.0" (di cui al noto Allegato A di cui alla L. n. 232/2016) saranno agevolati, per effetto delle disposizioni recate dalla Legge di Bilancio 2022, anche se effettuati

⇒ dal **1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2025** ovvero

⇒ fino al **30 giugno 2026, se entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.**

La misura del credito spettante viene, però ridotta alla metà rispetto a quella prevista per gli investimenti realizzati nel 2022 (ovvero al 30 giugno 2023).

Si ricorda che, in precedenza, il credito di imposta era riconosciuto,

- **per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021** (con possibile estensione al **30 giugno 2022**), nella misura del: **50%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro; **30%** del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 e fino a 10 milioni di euro; **10%** del costo per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro.

Il limite massimo di costi complessivamente ammissibili era pari a 20 milioni di euro;

- **per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022** (ovvero al **30 giugno 2023**) era, invece, previsto che il credito d'imposta spettasse nella misura del: **40%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro; **20%** del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 e fino a 10 milioni di euro; **10%** del costo per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro.

Il limite massimo di costi complessivamente ammissibili era rimasto fissato a 20 milioni di euro.



Con la Legge di Bilancio 2022, è ora stabilito che, **per gli investimenti effettuati nel triennio 2023 - 2025** (ovvero fino al **30 giugno 2026**), il credito d'imposta 4.0 è riconosciuto nella misura del:

- **20%** del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- **10%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- **5%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro.

Una ulteriore “penalizzazione” rispetto alla disciplina precedente ha riguardato il **tetto massimo** di costi agevolabili di 20 milioni di euro, che appare non più applicabile in relazione a ciascun periodo d'imposta interessato, ma riguarderà i **“costi complessivamente ammissibili”** sostenuti **nell'intero triennio**.

Ciò in quanto la proroga in esame è stabilita, nel nuovo comma 1057-*bis* della Legge n. 178/2020, in relazione al detto triennio e non distintamente per ciascuno dei periodi d'imposta interessati (come avvenuto in occasione del precedente intervento normativo).

Nella relazione tecnica che accompagnava il Disegno di Legge gli effetti di tale proroga venivano, però, illustrati, in un'apposita tabella, indicando il limite massimo di 20 milioni di euro distintamente per **ciascun periodo d'imposta interessato**.

Tale indicazione indurrebbe a ritenere che gli effetti della disposizione in discorso siano stati calcolati, ai fini del gettito, in coerenza con la stessa indicazione e che in sede interpretativa potrebbe, di conseguenza, essere in tal senso “superato” il disposto normativo.

### **1.2. La proroga per gli investimenti in beni immateriali “Industria 4.0”**

Un'analoga proroga triennale è stata prevista con riguardo agli investimenti relativi ai beni immateriali “Industria 4.0” (Allegato B), ma l'importo del credito d'imposta risulta differente in ciascun anno.

Nella versione originaria della L. n. 178/2020 il credito di imposta spettava,

- **per gli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022** (o al **30 giugno 2023**), nella misura del **20%** del costo, entro il limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Si era posta, con riguardo a tale limite, la questione relativa alla sua applicabilità, che sembrava riguardare l'intero arco temporale, concernente due periodi d'imposta, interpretazione – questa – assai penalizzante, rispetto a quella applicabile ai beni materiali di cui all'Allegato A).

Durante l'*iter* di approvazione della Legge di bilancio 2021, si era tentato di porre rimedio a tale situazione fortemente penalizzante, ma senza successo.

La problematica ha adesso trovato soluzione nella previsione normativa contenuta nella Legge di Bilancio 2022, in base alla quale,

■ per i beni immateriali acquisiti dal 16 novembre 2020<sup>1</sup> e fino al 31 dicembre 2023 (ovvero al 30 giugno 2024), la percentuale del 20% da applicare al costo fiscalmente riconosciuto dei beni resta invariata.

È stato, però, precisato che lo stesso va assunto nel “limite massimo **annuale** di costi ammissibili pari a 1 milione di euro”.

Per gli investimenti effettuati nei due periodi d’imposta successivi, l’agevolazione è stata, invece, depotenziata:

■ per i beni immateriali acquisiti a decorrere dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2024, ovvero entro il 30 giugno 2025, il credito d’imposta è riconosciuto nella misura del 15% per cento del costo, ma pur sempre “nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro”;

■ in presenza, infine, di investimenti posti in essere a decorrere dal 1° gennaio 2025 e fino al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026), il credito d’imposta è riconosciuto nella misura del 10% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Con riguardo alle due proroghe relative al 2024 e al 2025 non è stato precisato se il limite massimo previsto sia “annuale”: si ritiene che la disciplina sia comunque analoga a quella prevista per i periodi d’imposta precedenti, in quanto la previsione è stata separatamente ripetuta con riguardo a ciascuno dei detti periodi.

### **1.3. La mancata proroga per gli investimenti in beni materiali ordinari**

Come già detto, non è stata oggetto di proroga la disciplina del credito d’imposta relativa agli investimenti in beni strumentali nuovi ordinari (diversi da quelli Industria 4.0).

Stante, dunque, la citata esclusione, si ricorda che il citato credito spetta, sia per i beni materiali che per quelli immateriali,

- per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (con possibile estensione al 30 giugno 2022), nella misura del 10%; mentre
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023), scende al 6%.

Il limite massimo di costi ammissibili è di 2 milioni di euro per i beni materiali e di 1 milione di euro per quelli immateriali.

La misura del credito è elevata al 15% per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall’impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile ai sensi dell’art. 18 della L. n. 81/2017.

### **1.4. La comunicazione al MISE**

L’art. 1, co. 1059, della Legge di Bilancio 2021, prevedeva l’obbligo di effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico per acquisire le informazioni necessarie per valutare l’andamento, la diffusione e l’efficacia delle misure agevolative relative ai beni “Industria 4.0”: tale norma non è stata toccata e, dunque, l’adempimento resta immutato.

---

<sup>1</sup> Con una modifica di fatto retroattiva, per gli acquisti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021.

Con Decreto direttoriale 6 ottobre 2021, il Mise ha approvato il modello riguardante gli investimenti in beni di cui all'Allegato A, determinanti i crediti di imposta di cui alla L. n. 160/2019 e alla L. n. 178/2020.

Come noto, l'adempimento non ha valenza costitutiva e dunque se non vi si ottempera, ciò non determina la caducazione dal beneficio.

Analogamente non sono previste sanzioni per la mancata trasmissione.

### **1.5. Il cumulo con altre agevolazioni**

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi viene confermato cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che in conseguenza di tale cumulo non venga superato l'importo del costo sostenuto, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP.

Tuttavia, questa disposizione va interpretata sulla base di quanto affermato dalla circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 21/2021, che, a commento dell'art. 9 del regolamento Ue 2021/241, ricorda il **divieto di cumulo dei fondi PNRR con risorse ordinarie da bilancio statale**.

La misura «Investimento 1: Transizione 4.0» (M1C2-1) del PNRR, infatti, comprende il credito d'imposta per investimenti in beni (materiali ed immateriali) 4.0 e immateriali standard, tanto è vero che la risoluzione 68/E/2021 (diffusa lo stesso giorno in cui scadeva la trasmissione delle dichiarazioni 2020) ha richiamato la compilazione del quadro RU ai fini del monitoraggio delle misure agevolative<sup>2</sup>.

Successivamente, il Ministero dell'Economia ha ritenuto di tornare sull'argomento, con la **Circ. n. 33 del 31 dicembre 2021**, avente ad oggetto *“Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) – Nota di chiarimento sulla Circolare del 14 ottobre 2021, n. 21 - Trasmissione delle Istruzioni Tecniche per la selezione dei progetti PNRR – Addizionalità, finanziamento complementare e obbligo di assenza del c.d. doppio finanziamento”*.

La circolare fornisce specifici chiarimenti in relazione ai concetti di doppio finanziamento e di cumulo delle misure agevolative e ha lo scopo di scongiurare dubbi ed incertezze nell'attuazione degli interventi previsti all'interno del PNRR e finanziati dal Dispositivo per la ripresa e la resilienza, istituito con Regolamento (UE) 2021/241.

Secondo il Mef, doppio finanziamento e cumulo si riferiscono a due principi distinti e non sovrapponibili:

- ➔ il **divieto di doppio finanziamento**, che è previsto espressamente dalla normativa europea, *“prescrive che il medesimo costo di un intervento non possa essere rimborsato due volte a valere su fonti di finanziamento pubbliche anche di diversa natura”*. La circolare lo definisce un principio generale di sana gestione finanziaria, applicabile al bilancio dell'Unione europea, ma valido quale regola generale anche per l'ordinamento interno;
- ➔ il concetto di **cumulo** si riferisce invece alla possibilità di stabilire una sinergia tra diverse forme di sostegno pubblico di un intervento, che vengono in tal modo *“cumulate”* a copertura di diverse quote parti di un progetto/investimento.

---

<sup>2</sup> Anche il modello di comunicazione dei crediti 4.0 da effettuare al Mise richiede di indicare l'eventuale appartenenza a un gruppo nonché tutte le «sovvenzioni pubbliche» fruite sugli stessi investimenti indicati.

A rafforzare la tesi, il Mef specifica che la fattispecie è prevista e consentita nell'ambito del PNRR dall'art. 9 del regolamento (UE) 2021/241 che recita: *“Il sostegno fornito nell'ambito del dispositivo per la ripresa e la resilienza si aggiunge al sostegno fornito nell'ambito di altri programmi e strumenti dell'Unione (...)”*. Per questo è prevista la possibilità di cumulare all'interno di un unico progetto fonti finanziarie differenti *“(...) a condizione che tale sostegno non copra lo stesso costo”*.

Nel caso del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, il Mef precisa che opererebbe il divieto di doppio finanziamento e riporta un esempio pratico: se una misura del PNRR finanzia il 40% del valore di un bene/progetto, la quota rimanente del 60% può essere finanziata attraverso altre fonti.

Questo a patto che si rispettino le disposizioni di cumulo di volta in volta applicabili e, complessivamente, non si superi il 100% del relativo costo: solo in quest'ultimo caso, parte dei costi sarebbero, infatti, finanziati due volte e tale fattispecie sarebbe riconducibile all'interno del cosiddetto “doppio finanziamento”, di cui è fatto sempre divieto.

La circolare conclude citando alcuni riferimenti comunitari che sarebbero favorevoli alla predetta interpretazione: il documento richiama in particolare

- ✓ le disposizioni del Regolamento (UE) 2021/241, che, al “Considerando 62”, recita: *“Le azioni intraprese a norma del presente regolamento dovrebbero essere coerenti e complementari ai programmi dell'Unione in corso, evitando però di finanziare due volte la stessa spesa nell'ambito del dispositivo e di altri programmi dell'Unione”*;
- ✓ l'articolo 9, lo stesso regolamento ribadisce: *“I progetti di riforma e di investimento possono essere sostenuti da altri programmi e strumenti dell'Unione, a condizione che tale sostegno non copra lo stesso costo”*.

Il Mef, quindi, sostiene che i principi richiamati nelle *“Istruzioni tecniche per la selezione dei progetti PNRR”*, di cui alla Circ. n. 21/2021, sono dunque pienamente coerenti con la citata normativa europea.

A conferma specifica che il documento include, tra gli obblighi da rispettare per tutti i progetti finanziati con risorse PNRR, l'assenza di doppio finanziamento, lasciando invece aperta, per costi diversi all'interno di un medesimo progetto o diverse quote parti del costo di uno stesso bene, la possibilità di cumulare il sostegno di diverse fonti.

Un tanto premesso, la Circ. n. 33/2021 specifica che tutto questo vale anche per la misura PNRR Transizione 4.0, che prevede la concessione di un credito d'imposta per le imprese che investono in tecnologie 4.0 e in Ricerca e sviluppo: *“In tale fattispecie, laddove l'investimento risultasse in parte finanziato da altre risorse pubbliche, è ammesso il cumulo con il credito d'imposta (fino a concorrenza del 100% del costo dell'investimento), esclusivamente per la parte di costo dell'investimento non finanziata con le altre risorse pubbliche”*.

Chiude confermando che le misure finanziate all'interno del PNRR possono essere cumulate con altre agevolazioni, salvo ovviamente i limiti esistenti dalla normativa nazionale ed europea vigente, compresa quella riferita agli aiuti di Stato.

## 2. CREDITO DI IMPOSTA PER LA FORMAZIONE 4.0

<b>RIFERIMENTI NORMATIVI:</b>	ART. 1, COMMI DA 46 A 56, DELLA L. N. 205/2017 E SS.MM.
<b>EFFICACIA TEMPORALE:</b>	PER I SOGGETTI “SOLARI”, RELATIVAMENTE ALLA FORMAZIONE EFFETTUATA AL 31.12.2022

---

Il Bonus formazione 4.0, a differenza degli altri bonus Transizione 4.0, non trova la proroga nella Legge di Bilancio 2022: la stessa non interviene, infatti, sulla scadenza di tale credito d'imposta formazione, istituito dalla Legge di Bilancio 2018 (art. 1, commi da 46 a 56, L. n. 205/2017,) e da ultimo modificato e prorogato con la legge di Bilancio 2021 (art. 1, comma 1064 lettera l), L. n. 178/2020,).

L'incentivo quindi, al momento, resta confermato **fino alla fine del 2022**.

### 2.1. Ambito soggettivo di applicazione

Possono beneficiare del Bonus formazione 4.0 tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti e gli enti non commerciali che esercitano attività commerciali, indipendentemente:

- dalla forma giuridica;
- dal settore economico di appartenenza (ammesse anche le imprese dei settori pesca, acquacoltura e produzione primaria di prodotti agricoli);
- dalla dimensione;
- dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa.

La fruizione del beneficio spettante è subordinata alla condizione del 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.

Sono, invece, escluse:

- le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal D.Lgs. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) o da altre leggi speciali oppure che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive di cui all'art. 9, co. 2, D.Lgs. n. 231/2001.

### 2.2. Ambito oggettivo di applicazione

Il credito d'imposta spetta per le attività di formazione destinate al personale dipendente e finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle conoscenze nelle seguenti tecnologie 4.0:

- big data e analisi dei dati;
- cloud e fog computing;
- cybersecurity;
- simulazione e sistemi cyber-fisici;

- prototipazione rapida;
- sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (Rv) e realtà aumentata (Ra);
- robotica avanzata e collaborativa;
- interfaccia uomo macchina;
- manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
- internet delle cose e delle macchine;
- integrazione digitale dei processi aziendali.

Il credito d'imposta non può essere fruito per la formazione già ordinariamente organizzata dall'impresa per adeguarsi ad obblighi di legge (es. salute e sicurezza sul luogo di lavoro, protezione dell'ambiente).

L'attività formativa svolta deve riguardare uno o più dei seguenti ambiti aziendali:

- vendita e marketing;
- informatica e tecniche;
- tecnologie di produzione.

Le lezioni possono essere svolte in modalità e-learning ovvero on line, a condizione che le imprese adottino strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative (circolare del Ministero dello Sviluppo Economico 3 dicembre 2018 n. 41208).

L'attività formativa può essere realizzata direttamente dall'impresa o commissionata a formatori esterni, quali:

- soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la regione o provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa;
- università, pubbliche o private o a strutture ad esse collegate;
- soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali;
- soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla disciplina europea;
- Istituti tecnici superiori (ITS).

Per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2021, per i periodi di imposta 2021 e 2022, sono ammissibili al credito d'imposta:

- a) le spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione;
- b) i costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, quali le spese di viaggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto, l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione. Sono escluse le spese di alloggio, ad eccezione delle spese di alloggio minime necessarie per i partecipanti che sono lavoratori con disabilità;
- c) i costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
- d) le spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione.

Le spese che concorrono alla maturazione del credito d'imposta devono risultare da un'apposita certificazione, da allegare al bilancio, a cura del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, qualora presente, ovvero da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali.

Sono escluse dall'obbligo di certificazione le imprese con bilancio revisionato. Per le imprese non soggette per legge alla revisione legale dei conti, detta certificazione deve essere rilasciata da un revisore legale o da una società di revisione. Dette imprese, a fronte delle spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile, maturano un credito d'imposta di importo non superiore al minore tra il costo effettivamente sostenuto e 5.000 euro (fermi restando i limiti massimi annuali).

### **2.3. Misura del credito d'imposta**

Il credito d'imposta è riconosciuto:

- per le piccole imprese: in misura pari al 50% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 300.000 euro;
- per le medie imprese: in misura pari al 40% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000 euro;
- per le grandi imprese: in misura pari al 30% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 250.000 euro.

Per tutte le imprese, fermi restando i limiti massimi annuali, la misura del credito d'imposta è aumentata al 60%, nel caso in cui i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati come definite dal decreto del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale del 17 ottobre 2017.

Il credito d'imposta:

- a) è cumulabile con altre misure di aiuto aventi a oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal Regolamento (UE) n. 651/2014 (circolare del Ministero dello Sviluppo Economico 3 dicembre 2018 n. 41208);
- b) non concorre alla formazione del reddito ai fini IRPEF e IRES;
- c) non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, co. 5, del TUIR;
- d) è utilizzabile esclusivamente in compensazione (codice tributo 6897), a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili e previo adempimento degli obblighi di certificazione. Non si applicano né il limite di cui all'art. 1, comma 53, della L. n. 244/2007 né il limite massimo di compensabilità di crediti d'imposta e contributi di cui all'art. 34 della L. n. 388/2000.

### **2.4. Gli adempimenti**

Le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare:

- una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte;
- l'ulteriore documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, anche in funzione del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalla disciplina comunitaria in materia;
- i registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa.

Le imprese, inoltre, sono tenute ad effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico, utile alla valutazione dell'andamento, della diffusione e dell'efficacia delle misure agevolative. Il modello di comunicazione (approvato con decreto del 6 ottobre 2021), firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa, va trasmesso in formato elettronico tramite PEC all'indirizzo [formazione4.0@pec.mise.gov.it](mailto:formazione4.0@pec.mise.gov.it) entro i seguenti termini:

- con riferimento alle attività e alle spese sostenute nel periodo di imposta 2020: entro il 31 dicembre 2021;
- con riferimento alle attività e alle spese sostenute nei periodi d'imposta 2021 e 2022: entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.

L'invio del modello di comunicazione non costituisce presupposto per l'applicazione del credito d'imposta e l'eventuale mancato invio del modello non determina comunque effetti in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria della corretta applicazione della disciplina agevolativa.

### 3. PROROGA DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

<b>RIFERIMENTI NORMATIVI:</b>	ART. 110, COMMA 4-BIS, DEL D.L. N. 104/2020 E SS.MM.
<b>EFFICACIA TEMPORALE:</b>	BILANCIO AL 31.12.2021 (PER I SOGGETTI "SOLARI")

L'art. 1-bis, co. 1, del D.L. n. 41/2021 (conv., con modificazioni, dalla L. 21.5.2021 n. 69) ha inserito nell'art. 110 del D.L. n. 104/2021 il nuovo **comma 4-bis**: in questo modo la rivalutazione dei beni d'impresa, originariamente allocabile nel bilancio 2020, potrà essere effettuata anche nell'esercizio 2021, senza però la possibilità di esercitare l'opzione per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti in seguito all'applicazione dell'aliquota del 3%, né per l'affrancamento della riserva di rivalutazione.

RIVALUTAZIONE  
SOLO CIVILISTICA

Le imprese che dovranno chiudere il bilancio 2021 potranno, dunque, aggiornare il valore iscritto nel registro dei beni ammortizzabili, ai fini civilistici, senza però modificare il valore fiscale, ma non potranno essere rivalutati beni già oggetto di rivalutazione nel bilancio 2020.

In poche parole, le imprese che decidono di beneficiare della rivalutazione dei beni avranno dei riscontri solo in termini civilistici e non fiscali.

Da un punto di vista contabile, trattandosi di una operazione avente solo rilevanza civilistica, sarà possibile, come di consueto, procedere con la rivalutazione del singolo bene e non dell'intero blocco della categoria dei beni omogenei.

RIVALUTAZIONE  
ANCHE FISCALE

Va ricordato, però, che non è del tutto impossibile, per le imprese, procedere a conferire valenza fiscale alla rivalutazione da effettuarsi nel bilancio 2021: resta ancora in vigore la *chance* del regime previsto dall'art. 1, commi 696-704, della L. n. 160/2019<sup>3</sup>.

Bisogna tuttavia prestare particolare attenzione alla differenza tra le regole di rivalutazione previste da tale ultima norma, rispetto a quelle imposte dal Decreto Sostegni, in quanto le prime impongono di procedere a rivalutare l'intera categoria a cui il bene appartiene tramite l'applicazione di un unico criterio di rivalutazione (valore d'uso o valore di mercato) all'interno del medesimo raggruppamento di beni<sup>4</sup>.

Le aliquote per calcolare l'imposta sostitutiva, però, sono ben più alte rispetto al 3% e sono pari al **12%** per beni mobili e immobili ammortizzabili e al **10%** per i beni non ammortizzabili.

Oltre tutto, è bene precisare che il riconoscimento fiscale del maggior valore andrà evidenziato a partire dal **terzo esercizio successivo dal momento della rivalutazione**.

Per quanto concerne, invece, la determinazione di plus/minusvalenze, si dovrà attendere il **quarto esercizio successivo** in caso di:

- ✓ una cessione a titolo oneroso;
- ✓ una assegnazione ai soci;
- ✓ la destinazione a finalità estranee all'esercizio dall'impresa;
- ✓ il consumo personale o familiare dell'imprenditore.

Si ricorda, da ultimo, che l'art. 6-bis D.L. 23/2020 ha introdotto inoltre la possibilità di procedere alla rivalutazione contabile e fiscale gratuita dei beni per il biennio 2020-2021 per gli operatori del **settore alberghiero e termale**.

Considerando che la rivalutazione vale ai fini fiscali senza versare nessuna imposta, i nuovi valori iscritti in bilancio rilevano automaticamente ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.

#### 4. ATTIVITÀ IMMATERIALI RIVALUTATE E DEDUCIBILITÀ DELL'AMMORTAMENTO

**RIFERIMENTI NORMATIVI:**

ART. 110 DEL D.L. N. 104/2020, MODIF. DALL'ART. 1, CO. 622-624, DELLA L. N. 234/2021

**EFFICACIA TEMPORALE:**

DAL 2021 (PER I SOGGETTI "SOLARI")

Con l'art. 1, co. 622 – 624, della L. n. 234/2021, sono state effettuate delle importanti modifiche alle disposizioni contenute nell'art. 110 del D.L. n. 104/2020 e riguardanti la rivalutazione dei beni e il riallineamento dei valori civili e fiscali.

A norma dell'art. 1, co. 623, della L. n. 234/2021, le disposizioni dell'art. 110, co. 8-ter e 8-quater del D.L. n. 104/2020 hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al

<sup>3</sup> Questo grazie all'art. 12-ter del D.L. n. 23/2020 in quanto, con questo tipo di rivalutazione, è possibile aggiornare i valori negli esercizi 2020, 2021 e 2022.

<sup>4</sup> Tale precisazione è stata fornita dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 14/2017.

quale la rivalutazione o il riallineamento sono stati eseguiti e, quindi, dal 2021, in deroga all'art. 3 della L. n. 212/2000.

#### **4.1. Ambito oggettivo di applicazione**

Il nuovo art. 110, **co. 8-ter**, del D.L. n. 104/2020 stabilisce che, con riferimento ai maggiori valori, imputati ai sensi dei co. 4, 8 e 8-bis dello stesso art. 110, alle **attività immateriali ammortizzabili** (ai sensi dell'art. 103 del TUIR), per diciottesimi, la deduzione è effettuata in misura non superiore ad un **cinquantesimo**.

Il differimento a 50 anni dell'ammortamento fiscale opera, ai sensi della disposizione in commento, per i valori che derivano dalle seguenti operazioni:

- ✓ rivalutazione dei beni dei soggetti non IFRS (art. 110, co. 4, del D.L. n. 104/2020),
- ✓ riallineamento per i soggetti IFRS (art. 110, co. 8, del D.L. n. 104/2020);
- ✓ riallineamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali (art. 110, co. 8-bis, del D.L. n. 104/2020).

Nell'elenco, non è espressamente contemplato il riallineamento "ordinario" (previsto con rimando all'art. 14 della L. n. 342/2000 da parte dell'art. 110, **co. 7**, del D.L. n. 104/2020, per cui rimane il fondato dubbio sul riallineamento dei marchi operato dai soggetti OIC, che, a rigore, dovrebbe "sfuggire" alla stretta<sup>5</sup>.

Dal punto di vista oggettivo, le nuove limitazioni riguardano le attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'art. 103 del TUIR, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore:

- i marchi d'impresa (art. 103, co. 1, ultimo periodo, del TUIR)<sup>6</sup>;
- l'avviamento (art. 103, co. 3, del TUIR);
- (probabilmente) i beni immateriali a vita utile indefinita che, secondo i principi contabili internazionali, non sono soggetti ad ammortamento, ma ad *impairment*.

Non vi rientrano, invece, a titolo esemplificativo:

- i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno;
- i brevetti;
- il know-how;
- il software;
- i diritti di concessione;
- i diritti di utilizzo delle prestazioni sportive dei calciatori.

---

<sup>5</sup> Occorrerà chiarire se ciò sia dovuto ad un mero difetto di coordinamento normativo o se, al contrario, i valori riallineati dei soggetti non IFRS (diversi dall'avviamento, disciplinato dal co. 8-bis) possano dirsi salvi dalle modifiche in commento.

<sup>6</sup> In dottrina è stato rilevato che forse un dubbio esiste anche per i marchi, in quanto non si comprende se essi rientrino tra le "attività immateriali" di cui sopra o tra i "beni immateriali" propriamente detti; il tema potrebbe porsi poiché, ad esempio, nella circ. Agenzia delle Entrate n. 14/2017 (ultimo intervento organico sulla rivalutazione), i marchi sono stati classificati tra i beni immateriali, dotati di tutela giuridica, mentre ad esempio con la circ. n. 28/2009 le altre attività immateriali sono state individuate nelle "spese capitalizzate in più esercizi, ammortizzabili fiscalmente ai sensi dell'articolo 108 del TUIR (ad es. 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" (va in ogni caso osservato che la norma proposta dal Ddl. di bilancio 2022 menziona le "attività immateriali", e non le "altre attività immateriali", nozione maggiormente ristretta).

La situazione dei marchi dovrà quindi essere chiarita, sia per la rivalutazione (se essi, infatti, non rientrano tra le "attività immateriali" di cui trattasi, non sarebbe prevista la deduzione per cinquantesimi), sia per il riallineamento dei valori (il riallineamento dei marchi è, infatti, disciplinato dall'art. 110 comma 7 del DL 104/2020, e non dall'art. 110 comma 8-bis).



Si supponga<sup>7</sup> che una società abbia acquisito, nel 2011, un marchio per un corrispettivo di 180, lo abbia ammortizzato in passato ai sensi dell'art. 102, co. 1, e, nel 2020, abbia deciso di rivalutarlo, con emersione di un maggior valore di 900.

Per effetto delle nuove regole, la complessiva quota di ammortamento annuo ammessa in deduzione, a partire dal 2021, ammonterebbe a **(1/18 di 180) + (1/50 di 900) = 28**.

Prima dell'entrata in vigore della norma in commento, invece, l'ammortamento fiscale sarebbe stato pari a **[1/18 di (180 + 900)] = 60**.

Il nuovo comma **8-quater** dell'art. 110/104 consente, però, che venga mantenuto l'ammortamento per **diciottesimi**, ma solo dietro il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 176, co. 2-ter, del TUIR (a scaglioni dal 12% al 16%)<sup>8</sup>, al netto dell'imposta sostitutiva del 3% pagata per la rivalutazione o per il riallineamento.

Come evidenziato dalla Relazione alla Legge di bilancio 2022, l'entità dell'imposta sostitutiva in questione è pari:

- al 9%, per la quota parte dei maggiori valori che non eccede i 5 milioni di euro;
- all'11%, per la quota parte dei maggiori valori compresa tra i 5 milioni e i 10 milioni di euro;
- al 13%, per la quota parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

Dall'imposta così determinata, andrà detratta l'imposta del 3% originariamente ipotizzata.

Tuttavia sarà necessario qualche chiarimento, per capire come gestire questo conteggio in presenza dell'opzione di rateizzazione del citato 3%: più in particolare, dovrà essere specificato se l'importo da detrarre dall'imposta così quantificata sia rappresentato:

- dall'intero importo (i tre terzi) dell'imposta sostitutiva della rivalutazione (in questo modo, le due rate residue dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione verrebbero versate in modo autonomo, alle scadenze *ab origine* stabilite dalla legge);
- dalla sola prima rata pagata (se così fosse, i calcoli sopra proposti dovrebbero conseguentemente essere modificati, e la seconda e terza rata dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione non risulterebbero più dovute).

L'ulteriore imposta sostitutiva, che emerge dal succitato conteggio, è versata in un massimo di due rate di pari importo,

- la prima delle quali entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (trattasi del saldo 2021, da pagare nel 2022, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare), e
- la seconda entro il termine per il versamento a saldo delle imposte riferite al periodo successivo (trattasi del saldo 2022, da pagare nel 2023, per i soggetti "solari").

Il tenore letterale della norma autorizza, peraltro, il versamento in un'unica soluzione.

<sup>7</sup> Esempio riportato su Il Fisco n. 45/2021, pag. 4332.

<sup>8</sup> La norma limiterebbe, quindi, il richiamo all'art. 176 co. 2-ter del TUIR alla quantificazione dell'imposta, e non quindi ad altre caratteristiche peculiari dell'imposta sulle riorganizzazioni aziendali, tra cui le modalità di esercizio dell'opzione, legata al versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva e la decorrenza dei maggiori ammortamenti deducibili dal periodo d'imposta di esercizio dell'opzione (dalla formulazione delle norme in esame pare, invece, evincersi che i maggiori ammortamenti siano già deducibili dal 2021), nonché l'assenza di vincoli di sospensione d'imposta su una parte del Patrimonio netto.

Da ultimo vi è una terza opzione (di cui all'art. 1, co. 624, della L. n. 234/2021), che prevede la possibilità di revocare, anche parzialmente, la disciplina fiscale dell'art. 110/104, con modalità e termini che verranno stabiliti da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Si tratta di un aspetto delicato, in quanto la norma menziona la revoca della disciplina fiscale, lasciando così intendere (e questa dovrebbe essere effettivamente la scelta del legislatore) che la rivalutazione civilistica di tali attività sia pienamente valida.

In questo caso, all'impresa competono il rimborso o la compensazione dell'imposta sostitutiva pagata.

## **4.2. Effetti delle modifiche alla disciplina della rivalutazione e del riallineamento**

### *4.2.1. Estensione a 50 anni del periodo di ammortamento*

In tale circostanza, la conseguenza più rilevante sul piano contabile sembra riguardare la verifica della recuperabilità delle imposte anticipate iscritte in conseguenza della diversa misura dell'ammortamento civilistico rispetto ai nuovi limiti fiscali.

L'eventuale storno delle imposte anticipate appare un cambiamento di principio contabile richiesto da nuove disposizioni legislative<sup>9</sup> e dovrebbe, dunque, essere stornato a patrimonio netto (cfr. OIC n. 29, § 15 e 17), ma non tutta la dottrina è concorde sul punto<sup>10</sup>.

Sotto il profilo degli ammortamenti fiscalmente rilevanti, il nuovo art. 110, co. 8-ter, del D.L. n. 104/2020 porta la deduzione del valore imputato a seguito della rivalutazione o del riallineamento su un arco temporale minimo di 50 periodi d'imposta: se non intervengono operazioni straordinarie e se l'impresa deciderà di attestarsi sul periodo di 50 anni, ciò porta alla conclusione dell'ammortamento fiscale nell'anno 2070.

### *4.2.2. Versamento dell'ulteriore imposta sostitutiva*

Scegliendo questa opzione si mantengono gli originari termini di rilevanza fiscale della rivalutazione.

Tenuto conto che il pagamento dell'imposta sostitutiva "integra" l'importo a suo tempo versato, sembra sostenibile ritenere che la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva "integrativa" debba seguire le stesse modalità che sono state utilizzate per la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva base: l'importo dovrà essere imputato a decremento della riserva a suo tempo iscritta, con conseguente riduzione del patrimonio netto.

### *4.2.3. Rinuncia agli effetti della rivalutazione o del riallineamento*

#### **➤ Rivalutazione**

Ferma, dunque, la rivalutazione civilistica, rimane un problema significativo per i bilanci di esercizio laddove si rinunci agli effetti fiscali della stessa: per ogni milione di rivalutazione dell'attivo, infatti, essa con effetto fiscale determina la costituzione di una riserva in sospensione d'imposta per 970.000 euro, mentre con la rivalutazione solo civilistica la riserva (non in sospensione) ammonta a 721.000 euro, dovendosi costituire un fondo imposte differite del 27,9%. Degradare la rivalutazione

---

<sup>9</sup> Cfr. A. Germani - F. Roscini Vitali in Il Sole - 24 Ore del 2 novembre 2021 ("Ammortamenti in 50 anni, a rischio le DTA in bilancio", pag. 31).

<sup>10</sup> Cfr. AA.VV., "Rivalutazione delle attività immateriali: nuovi oneri a carico dei contribuenti", in Il Fisco n. 45/2021, pag. 4331.

fiscale a rivalutazione civilistica significherebbe, quindi, decurtare il patrimonio netto di circa il 25% del maggiore valore iscritto, con l'ulteriore problema delle società che abbiano già, ad esempio, utilizzato il saldo di rivalutazione a copertura delle perdite.

L'imposta che è stata versata nel frattempo, sarà portata tra i crediti verso l'Erario.

#### ➔ **Riallineamento**

La rinuncia agli effetti del riallineamento, genera la riemersione della differenza temporanea tra valori civilistici e valori fiscalmente riconosciuti che il riallineamento operato nel passato aveva eliminato.

Gli effetti di questa riemersione non sono disciplinati in modo puntuale dai principi contabili, che si preoccupano di disciplinare solo le variazioni delle differenze temporanee dovute alle variazioni del valore civilistico dei beni.

Il trattamento da seguire in bilancio, pertanto, dovrebbe essere ricostruito sulla base delle regole generali in tema di imposte e dei documenti applicativi OIC pubblicati in occasione delle precedenti norme di rivalutazione fiscale, secondo modalità che variano a seconda del bene interessato e dal set di principi contabili adottato dalla società che revoca l'affrancamento.

Per i soggetti OIC, quindi:

- a) se sono stati riallineati beni diversi dall'avviamento (come il marchio), si dovranno ripristinare le imposte differite passive che erano state stornate;
- b) se è stato riallineato l'avviamento, non essendo possibile iscriverle le imposte differite, si dovrà stornare il costo dell'imposta sostitutiva (che era stato capitalizzato all'attivo dello Stato patrimoniale) a fronte dell'iscrizione di un credito verso l'Erario.

Per i soggetti IFRS, invece:

- c) il mancato riallineamento del marchio dovrebbe interessare il Conto economico;
- d) gli effetti della rinuncia del riallineamento dell'avviamento saranno, invece, speculari a quale tecnica di contabilizzazione è stata prescelta tra quelle individuate dal documento "Applicazione 1 dell'OIC n. 3".

All'impresa che rinuncia agli effetti della rivalutazione o del riallineamento, le imposte sostitutive pagate (del 3% ed eventualmente quella del 10% dovuta per l'affrancamento della riserva in sospensione di imposta)<sup>11</sup> vengono rimborsate o ne è ammesso l'utilizzo in compensazione nel modello F24.

Le modalità attuative della disposizione saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

#### *4.2.4. Revoca della rivalutazione anche civilistica*

Per completezza, non possiamo non rappresentare anche un'altra (forse solo) teorica possibilità suscettibile di avere implicazioni rilevanti.

---

<sup>11</sup> Depone, peraltro, a favore di questa indicazione il fatto che l'art. 1 co. 624 della L. 234/2021 menziona i soggetti che hanno provveduto al versamento delle imposte sostitutive ai sensi dell'art. 110 co. 6 del D.L. n. 104/2020, comma - quest'ultimo - che ricomprende anche l'imposta sostitutiva per l'affrancamento del saldo attivo.

Si tratta della revoca della rivalutazione dal punto di vista contabile: anche in tale ipotesi di eventuale storno *in toto* dell'operazione di rivalutazione sembrerebbe doversi agire contabilmente a patrimonio netto.

Una strada disagiata in quanto presupporrebbe il rifacimento del bilancio al 31 dicembre 2020, con l'annullamento di tutti gli effetti della rivalutazione e sottoponendolo nuovamente all'approvazione del *board* e dell'assemblea dei soci con conseguente nuovo deposito nel Registro delle Imprese.

#### **4.3. Minusvalenze e altre componenti negative**

Il nuovo art. 110, co. 8-ter, del D.L. n. 104/2020 prevede un apposito meccanismo a seguito del quale, in presenza di operazioni realizzative, il periodo cinquantennale di deduzione è "traslato" sulle minusvalenze. La disposizione è volta a specificare che il regime di deduzione cinquantennale delle componenti negative non viene meno se il soggetto perde la disponibilità del bene rivalutato o riallineato, ovvero non presenti più in bilancio il costo relativo all'attività immateriale.

Più precisamente, nel caso di

- ✓ cessione a titolo oneroso;
- ✓ assegnazione ai soci;
- ✓ destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero
- ✓ consumo personale o familiare dell'imprenditore<sup>12</sup> ;
- ✓ eliminazione dal complesso produttivo,

effettuate, ben inteso dopo decorso l'*holding period* minimo fissato dal comma 5 dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020, la minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo del maggior valore imputato a seguito della rivalutazione/riallineamento, in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento come rideterminato in virtù delle nuove disposizioni.

Oltre a colpire il cedente, dunque, il nuovo comma 8-ter incide negativamente anche sul profilo fiscale del **cessionario**: anche a costui è imposto di ammortizzare in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento cinquantennale il maggior valore frutto della rivalutazione o del riallineamento, decurtato degli ammortamenti e della minusvalenza già oggetto di penalizzazione in capo al dante causa.

Trattasi di una scelta sicuramente inconsueta, considerato il fatto che la cessione a terzi solitamente rigenera il valore dell'*asset*; inoltre è tutt'altro che semplice da gestire, ove si consideri che, ai fini della compilazione del registro dei beni ammortizzabili, funzionale alla corretta determinazione della quota massima deducibile, il corrispettivo di acquisizione andrebbe da parte dell'avente causa così scomposto:

⇒ in ipotesi di cessione minusvalente (ossia per un corrispettivo inferiore al valore residuo fiscalmente riconosciuto in capo al dante causa), in due parti, corrispondenti rispettivamente al "valore originario" ed al "valore rivalutato" residui.

La Relazione illustrativa, infatti, puntualizza che la minusvalenza o la perdita contabilizzata in dipendenza del trasferimento a terzi o dell'eliminazione incide prioritariamente sul valore emerso a seguito della rivalutazione.

---

<sup>12</sup> Lascia perplessi il fatto che la norma citi le fattispecie dell'assegnazione ai soci, della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e del personale o familiare dell'imprenditore, atti di disposizione che di norma non consentono alcuna deduzione. Dovrà, quindi, essere chiarito se in questo particolare caso prevalga il disposto dell'art. 101 del TUIR, con conseguente indeducibilità della minusvalenza, o la norma contenuta nell'art. 110, co. 8-ter, del D.L. n. 104/2020.



Un marchio è iscritto a 100 nel 2020 e rivalutato di 1.000 (valore post rivalutazione 1.100). Dopo sei anni di ammortamento diviso in due processi:

- ammortamento sul valore originario pari a  $10 \times 6 = 60$  e
- ammortamento del maggior valore pari a  $20 \times 6 = 120$ ,

al momento della cessione presenta un residuo di 920, mentre viene ceduto a 600. Il residuo del maggior valore al momento della cessione è 880. La **minusvalenza realizzata di 320** è minore del residuo da ammortizzare del maggior valore, quindi l'intero importo viene dedotto in 44 anni (cioè 50 iniziali meno i 6 anni di ammortamenti già stanziati).

**N.B.** - In questo esempio, a causa del fatto che il valore della minusvalenza è inferiore al residuo da ammortizzare del maggior valore rivalutato, l'intera minusvalenza subisce il prolungamento della deduzione. Il ragionamento fatto dal legislatore considera che la minusvalenza è interamente contenuta nel dato più elevato (880).



Con i dati qui sopra riportati e un residuo da ammortizzare di 920, ipotizziamo che **minusvalenza sia di 900**: il residuo da ammortizzare del maggior valore è sempre 880, quindi la minusvalenza (900) è superiore a quest'ultimo dato.

In questo caso, vi è la necessità di scindere, nel dato minusvalente, la quota ordinaria da quella derivante dal processo di ammortamento cinquantennale. In pratica in quella minusvalenza totale c'è anche una quota di minusvalenza "ordinaria" che va sviscerata. Quindi fino a concorrenza del residuo da ammortizzare del maggior valore (cioè 880) si avrà la deduzione in 44 anni, mentre per la differenza di 20 la minusvalenza sarà interamente deducibile nell'esercizio di cessione.

⇒ in caso di cessione plusvalente, nel silenzio della norma, in dottrina<sup>13</sup> si tende a ritenere che si applichino le regole ordinarie, con tassazione del provento in un'unica soluzione, in un massimo di 5 rate, secondo le regole di cui all'art. 86, co. 4 del TUIR.

Ovviamente perché queste previsioni dispieghino la propria efficacia è necessario che le parti coinvolte condividano le informazioni allo scopo necessarie: i calcoli da eseguire, infatti, non sono semplici nemmeno per l'acquirente, con l'aggravante che costui, per eseguire una corretta deduzione dell'ammortamento, non possiede i dati dal cedente.



Se torniamo all'esempio citato sopra, nel quale vi è una **minusvalenza di 320** interamente deducibile in 44 periodi di imposta, dal punto di vista del cessionario occorre assumere il dato residuo del maggior valore rivalutato (880) e nettizzarlo della minusvalenza ( $880 - 320 = 560$ ), per poi dedurre l'ammortamento in 44 anni (essendo stato venduto il bene dopo sei anni dalla rivalutazione).

Dal momento che il cessionario ha pagato 600 per acquistare tale marchio, la differenza, cioè 40, viene dedotta con l'ammortamento in 18 anni.

<sup>13</sup> AA.VV., "Minusvalenza con calcoli rompicapo per chi cede il marchio rivalutato", in Il Sole 24 Ore del 6.12.2021, pag. 23.



Nel caso in cui la minusvalenza (sia superiore al residuo da ammortizzare nel maggior valore rivalutato e pari a **900**, il cessionario potrà dedurre il costo sostenuto (20) nei “normali” 18 anni.

Una simile collaborazione, “necessaria” tra cedente e cessionario, dovrebbe essere oggetto di previsione normativa, poiché in assenza di obbligo a fornire i dati dal cedente al cessionario non si capisce come debba comportarsi quest’ultimo per dedurre il costo del marchio acquisito se il cedente non gli fornisce i dati, né quali siano eventuali profili sanzionatori che gravino sul cedente, anche per la fornitura di dati errati.

Andrebbe pure investigato l’effetto del trasferimento del marchio e/o dell’avviamento rivalutato o “riallineato”, secondo il caso, nel contesto di una cessione di compendio aziendale: non è chiaro infatti se tale eventualità escluda la penalizzazione in rassegna al pari di quella scaturente dal mancato rispetto dell’*holding period* minimo.

Se il cedente ha provveduto all’integrazione dell’imposta sostitutiva (ai sensi del comma 8-*quater* dell’art. 110/104), dovrebbero essere ripristinate le disposizioni ordinarie e conseguentemente nessuna deduzione per minusvalenze diverse da quelle realizzate (nell’accezione voluta dall’art. 86, comma 1, T.U.I.R.) sarebbe ammessa.

Il versamento del “booster” impositivo compiuto dal dante causa produce ovviamente effetti anche in favore del cessionario o assegnatario, risultato che certo non può ritenersi “scontato” vista la penalizzazione “per fatto altrui” nella quale altrimenti quest’ultimo sarebbe potuto incappare.

## 5. LA SUPER ACE

### RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 19, CO. 2 – 7, DEL D.L. 25.5.2021 N. 73/2021 E SS.MM.  
PROVV. AGENZIA DELLE ENTRATE N. 238235/2021

### EFFICACIA TEMPORALE:

PER GLI INCREMENTI PATRIMONIALI REALIZZATI NEL 2021

L’art. 19, co. 2 – 7, del D.L. n. 73/2021 e ss.mm. ha potenziato, in via transitoria, la disciplina dell’ACE, prevedendo che gli incrementi rilevati nel solo 2021 possano beneficiare di un coefficiente di remunerazione potenziato al **15%** (in luogo dell’1,3% ordinario), con un limite di 5 milioni di euro di incrementi agevolabili.

Il Provv. Agenzia delle Entrate 17.9.2021 n. 238235, poi, disciplina le modalità e i termini per la comunicazione preventiva all’Agenzia stessa ai fini dell’utilizzo del credito d’imposta derivante dalla trasformazione del rendimento nozionale.

### 5.1. Ambito soggettivo di applicazione

L’art. 19 del D.L. n. 73/2021 nulla dispone con riferimento all’ambito soggettivo delle nuove disposizioni.

Pare, tuttavia, pacifico che possano beneficiare della “super ACE” tutti i soggetti titolati a fruire dell’ACE, e quindi sia i soggetti Ires, sia i soggetti Irpef (questi ultimi, a condizione che adottino il regime contabile ordinario).

Dovrebbero, di converso, restare esclusi i soggetti che normalmente non fruiscono del benefit, tra i quali si ricordano:

- a) i soggetti assoggettati alle procedure di fallimento, di liquidazione coatta, di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi dall’inizio dell’esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento;
- b) i soggetti determinano il reddito su base catastale ai sensi dell’art. 32 del TUIR.

### 5.2. Profili temporali

La “super ACE” spetta con riferimento solo al periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020.

Si tratta, quindi:

- del 2021, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare;
- dal periodo 2021/2022, per i soggetti con periodo d’imposta “a cavallo”.

### 5.3. Calcolo dell’agevolazione

La base di calcolo della “super ACE” è rappresentata, per il solo periodo agevolato (2021, ovvero 2021/2022), dalla “**variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d’imposta precedente**”.

Fatto salvo quello che si dirà più oltre, in prima approssimazione la base di calcolo è pari alla differenza tra:



Essa è quindi determinata, sempre in prima approssimazione, assumendo gli incrementi del 2021.

In assenza di una disciplina specifica per la “super ACE”, gli incrementi rilevanti sono quelli menzionati dall’art. 5 del D.M. 3.8.2017, e quindi:

- i **conferimenti in denaro dei soci** (a vario titolo effettuati: aumento di capitale sociale, copertura perdite, versamento sovrapprezzo azioni/quote, versamento in c/capitale o a fondo perduto, conversione in azioni di prestiti obbligazionari, rinuncia ai finanziamenti dei soci o loro compensazione per aumento del capitale sociale);
- gli **utili accantonati a riserva**, con esclusione delle riserve indisponibili<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> L’art. 5, co. 6, del D.M. 3.8.2017 prevede poi che, se una riserva originariamente non computata in quanto indisponibile diventa disponibile, essa è computata nella base ACE nell’esercizio in cui viene meno l’indisponibilità, sempre che la riserva si sia formata a decorrere dal 2011 (primo periodo di operatività dell’ACE “ordinaria”).

Sulla medesima questione l’Agenzia delle Entrate, nella Circ. 3.6.2015 n. 21 (§ 3.13), ha chiarito che, con riferimento alle riserve di rivalutazione, l’indisponibilità viene meno a seguito del realizzo dei beni rivalutati.

L'art. 19, co. 2, secondo periodo, del D.L. n. 73/2021 stabilisce, in deroga ai criteri ordinari di conteggio degli incrementi agevolabili, che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020, **"gli incrementi del capitale proprio rilevano a partire dal primo giorno del periodo d'imposta"**, senza obbligo di ragguaglio.

Tale previsione riveste particolare importanza per gli incrementi realizzati con conferimenti dei soci in denaro, i quali in assenza di tale previsione di favore sarebbero stati computati *pro rata temporis*, in base alla data di effettivo versamento.

L'art. 19, co. 2, terzo periodo del D.L. n. 73/2021 stabilisce che la variazione in aumento agevolabile con la c.d. "super ACE" rileva per un **ammontare massimo di € 5 milioni**, indipendentemente dall'importo del Patrimonio netto risultante dal bilancio.

Il rendimento nozionale massimo, quindi, ammonta a € 750.000,00, a cui corrisponde un risparmio d'imposta massimo, per i soggetti IRES, di € 180.000,00.

Sul punto, un importante chiarimento è fornito dalla Relazione al D.L. n. 73/2021: si precisa, infatti, che ove sia superato il limite di 5 milioni di euro, l'eccedenza non viene persa, ma è agevolata con le regole ordinarie, e quindi con il coefficiente di remunerazione dell'1,3%.

Vi sono diversi dubbi, però, conseguenti a tale precisazione:

- ⇒ in primo luogo, si deve capire se sia obbligatorio o meno ragguagliare i versamenti *pro rata temporis* solo per la quota eccedente: per quanto la previsione del mancato ragguaglio ha quale naturale ambito di operatività la "super ACE", nell'art. 19 co. 2 del D.L. n. 73/2021 essa è posta quale previsione di carattere generale, per cui non dovrebbe essere effettuato il ragguaglio neanche sulla parte eccedente;
- ⇒ ammettendo che venga effettuato il ragguaglio sulla parte dei versamenti eccedente i 5 milioni, non si sa a quale dei versamenti debba essere imputato: se ci sono due apporti di capitale, uno effettuato a gennaio e uno a novembre, imputare l'obbligo di ragguaglio all'uno o all'altro cambia significativamente.

Un ulteriore aspetto che dovrà essere chiarito è come si debba gestire il nuovo beneficio in presenza di una base ACE pregressa, poiché, la Relazione al D.L. n. 73/2021 precisa che quest'ultima è assunta con il coefficiente dell'1,3%: per il 2021 vi sarà, quindi, un'ACE a due binari, il primo con il

---

Quindi, la riserva di rivalutazione costituita al 31.12.2020, pur rientrando nella "finestra" temporale della "super ACE" (rileva, a questi fini, la data di approvazione del bilancio in cui la rivalutazione è effettuata, la quale cade nel 2021), non può essere computata, in quanto indisponibile (ad eccezione dei casi in cui vengano ceduti beni rivalutati già nel corso del 2021).

Recentemente, nella risposta a all'istanza di interpello n. 889/2021, è stato chiarito per la prima volta che, oltre alle operazioni di cessione dei beni rivalutati, anche l'ammortamento dei maggiori valori è tale da comportare il realizzo di tali importi, i quali da "virtuali" si fanno "reali". L'ammortamento della rivalutazione, riducendo gli utili di esercizio, concretizza cioè il valore, che da stimato diventa effettivo.

Pertanto, le riserve di rivalutazione, iscritte a seguito di leggi speciali e costituite successivamente all'esercizio 2010, sono da considerarsi disponibili e rilevanti per la base Ace solo al momento del realizzo che avviene mediante l'ammortamento del maggior valore. Ciò che rileva per il transito nella base Ace, è la quota di ammortamento contabile e non quella fiscale, precisazione assai importante per chi procederà dal 2021 ad ammortizzare la rivalutazione dei marchi attuata in base al D.L. n. 104/2020, con quota civilistica molto più elevata di quella fiscale (un cinquantesimo).

coefficiente maggiorato e il secondo, che ricomprende la base pregressa, con il coefficiente ordinario.

È stato, altresì, rilevato che la base di calcolo della “super ACE” dovrebbe essere insensibile alle vicende pregresse dell’ACE “ordinaria”, anche se quest’ultima presenta una base negativa.

Nel silenzio delle norme di riferimento, si attendono indicazioni anche in merito al computo o meno (in negativo), nella base di calcolo della “super ACE” : secondo i primi commentatori, la base ACE incrementale del 2021 dovrebbe essere pari alla differenza tra la base ACE lorda (non tenendo conto delle disposizioni dell’art. 10 del DM 3.8.2017) del 2021 e la base ACE lorda del 2020, ma il beneficio del coefficiente maggiorato del 15% dovrebbe poi spettare nei limiti della base ACE netta risultante dall’applicazione delle disposizioni dell’art. 10 medesimo (ad esempio, l’acquisto di partecipazioni di controllo infragruppo).

Corollario di questa impostazione sarebbe quello per cui le somme che vanno a “decurtazione” del beneficio menzionate dall’art. 10 del D.M. 3.8.2017 dovrebbero andare a prioritaria riduzione della base ACE formatasi sino al 2020.

#### **5.4. Fruizione della Super ACE**

Il beneficio fiscale corrispondente alla “super ACE” è fruito dall’impresa, alternativamente:

- ➔ secondo le regole ordinarie dell’ACE, e quindi sotto forma di reddito detassato che va a ridurre la base imponibile IRES o IRPEF. A tale riguardo la norma non chiarisce se alla “super ACE” si applichino le disposizioni che permettono il riporto a nuovo delle eccedenze non sfruttate per incapienza del reddito;
- ➔ quale credito d’imposta (da riportare in dichiarazione dei redditi), calcolato applicando al rendimento nozionale del 2021 le aliquote IRPEF o IRES<sup>15</sup>.

In tale ipotesi, il credito d’imposta può essere, alternativamente:

- utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione nel modello F24;
- richiesto a rimborso;
- ceduto a terzi (in questo caso, il cessionario può utilizzare il credito con le stesse modalità del soggetto cedente, e può a sua volta cedere a terzi il credito).

#### **5.5. Comunicazione preventiva all’Agenzia delle Entrate**

L’art. 19, co. 3 e 7, del D.L. n. 73/2021 prevede una comunicazione preventiva all’Agenzia delle Entrate per avvalersi del credito d’imposta, le cui modalità, termini e contenuto sono state stabilite dal Provv. Agenzia delle Entrate 238235/2021.

La comunicazione deve essere presentata con modalità esclusivamente telematiche, dal 20.11.2021, e sino alla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020.

---

<sup>15</sup> Come evidenziato dalle istruzioni al modello per le “comunicazioni ACE” approvate con il Provv. 238235/2021, gli intermediari finanziari soggetti all’addizionale IRES del 3,5% a norma dell’art. 1 co. 65 della L. 208/2015 tengono conto, al fine della determinazione del credito d’imposta, anche della relativa aliquota”. Il credito d’imposta è, quindi, determinato per tali soggetti con l’aliquota cumulata del 27,5%.

Analogo meccanismo non è stato previsto per le società di comodo, per le quali è prevista una pesante addizionale IRES in caso di non operatività.

Essa può essere inviata con riferimento ad uno o più incrementi del capitale proprio: in caso di incrementi successivi, vanno presentate ulteriori comunicazioni, senza riportare gli incrementi indicati nelle comunicazioni già presentate;

Entro 30 giorni dalla data di presentazione delle singole comunicazioni, l'Agenzia delle Entrate comunica agli istanti il riconoscimento o il diniego del credito d'imposta: se il credito d'imposta è superiore a 150.000,00 euro, occorre effettuare le verifiche antimafia di cui al D.Lgs. n. 159/2011 (deve, in pratica, essere compilato il quadro A del modello di comunicazione).

Le imprese interessate possono, inoltre, rettificare una comunicazione già inviata (in questo caso, la comunicazione rettificativa sostituisce integralmente quella originaria) o rinunciare integralmente al credito.

### **5.6. Recapture dell'agevolazione**

L'art. 19, co. 4 e 5, del D.L. n. 73/2021 prevede appositi meccanismi di recupero dell'agevolazione, finalizzati al ricalcolo della stessa e al riversamento del beneficio, in tutto o in parte, in caso di immissioni solo temporanee di denaro.

Questi meccanismi di ricalcolo opererebbero in modo automatico, senza che sia necessaria una indagine in merito a supposte manovre elusive dell'impresa interessata; dal che parrebbe, inoltre, preclusa la possibilità di presentare istanze di disapplicazione.

I meccanismi in questione, come rilevato dalla Relazione al D.L. n. 73/2021, operano nel momento in cui vi siano riduzioni del Patrimonio netto nei **due periodi successivi al 2021** (anno di fruizione della "super ACE") e, quindi, sempre ragionando in termini di soggetti "solari", nel 2022 e/o nel 2023.

La norma opera, come evidenziato dalla stessa Relazione, solo a seguito di riduzione del Patrimonio netto per cause diverse dalle perdite di bilancio (di fatto, a seguito di distribuzioni di riserve ai soci).

In dottrina, però, si ritiene che il meccanismo di recupero operi non solo nel momento in cui sono distribuite riserve che hanno beneficiato della "super ACE" (ad esempio, l'utile del 2020 accantonato a riserva, ma poi distribuito come dividendo straordinario a seguito di una delibera ad hoc), ma anche all'atto della distribuzione di riserve pregresse, le quali hanno beneficiato dell'ACE "ordinaria".

L'obbligo di riversamento dei benefici fiscali dovrebbe venir meno se, nel biennio di osservazione, sono distribuite riserve ai soci, ma tali riduzioni sono controbilanciate da nuove variazioni in aumento (per accantonamento di utili a riserva e/o conferimenti in denaro) di ammontare almeno uguale.

## 6. PROROGHE E SOSPENSIONI NELLA RISCOSSIONE: SALDO E STRALCIO, RATEIZZAZIONI E CARTELLE

RIFERIMENTI NORMATIVI:	≠
------------------------	---

EFFICACIA TEMPORALE:	≠
----------------------	---

Sia il D.L. n. 146/2021 e ss.mm., sia la L. n. 234/2021 (legge di bilancio 2022), hanno introdotto alcune novità in tema di riscossione coattiva delle entrate

### 6.1. Dilazione dei ruoli

Come noto, l'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973 prevede la possibilità di dilazionare in un massimo di 72 rate mensili le somme iscritte a ruolo; se la situazione del debitore è particolarmente compromessa, si può accedere alla c.d. "dilazione straordinaria" sino a 120 rate mensili.

La dilazione viene concessa automaticamente per i debiti di importo sino a € 60.000,00; se la cifra è superiore, occorre dimostrare lo stato di temporanea difficoltà finanziaria.

Ove il debitore non paghi cinque rate del piano anche non consecutive si decade dalla dilazione.

In questa ipotesi, si può essere riammessi a condizione che si paghino, in unica soluzione, le rate scadute.

#### 6.1.1. Dove eravamo rimasti...

Un tanto premesso, si ricorda che, la normativa emergenziale, recata soprattutto dai DD.LL. n. 18 e 37/2020, ha introdotto diverse norme volte sia a sospendere le rate da dilazione dei ruoli sia a facilitare l'accesso alla dilazione stessa.

Prima del D.L. n. 146/2021, l'art. 68, co. 1, del D.L. n. 18/2020<sup>16</sup>, modificato negli anni più volte, ha previsto che i versamenti derivanti da cartelle di pagamento e da rate da dilazione dei ruoli scadenti dall'8.3.2020 al 31.8.2021 potevano avvenire senza aggravii entro il 30.9.2021.

E. dunque.

- per i piani di dilazione in essere all'8.3.2020, entro il 30.9.2021 sarebbe stato necessario pagare tutte le rate o comunque un numero di rate tale per cui non si sarebbe potuta verificare la decadenza dalla dilazione. Se si fosse verificata la decadenza, sarebbe stato necessario pagare tutte le rate insolute per essere riammessi alla dilazione.
- per le dilazioni decadute all'8.3.2020, il debitore veniva automaticamente riammesso, senza la necessità di pagare le rate insolute, se presenta domanda entro il 31.12.2021.

#### 6.1.2. Il D.L. n. 146/2021 e ss.mm.

L'art. 2 del D.L. n. 146/2021 prevede che

<sup>16</sup> Per effetto degli artt. 13-*decies* del D.L. n. 137/2020 e 68, co. 2-*ter*, del D.L. n. 18/2020, le dilazioni dei ruoli sono soggette ad una disciplina di favore se relative a domande presentate sino al 31.12.2021. In primo luogo, per queste dilazioni la decadenza si verifica non, come di consueto, per effetto del mancato pagamento di cinque rate anche non consecutive, ma di dieci.

Oltre a ciò, per le domande presentate dal 30.11.2020 al 31.12.2021, la dilazione, sino ad un debito di 100.000,00 euro (e non 60.000,00 euro), viene concessa senza la necessità di dimostrare la difficoltà finanziaria.

- a) per le dilazioni in essere all'8.3.2020, la decadenza si verifica con il mancato pagamento non di 10 bensì di 18 rate anche non consecutive;
- b) i debitori sono automaticamente riammessi alla dilazione, ma che il termine per pagare le rate scadute è fissato al 31.10.2021.

### **6.2. Proroga dei termini di pagamento delle cartelle notificate dall'1.09.2021 al 31.03.2022**

Relativamente alle **cartelle di pagamento** notificate dall'1.09.2021 al 31.03.2022<sup>17</sup>, il termine per il pagamento delle somme non è di 60 giorni, come per le situazioni ordinarie, ma di **180 giorni**<sup>18</sup>.

I 60 giorni per il pagamento continueranno a trovare applicazione per le cartelle di pagamento notificate dall'1.04.2022.

Il termine di 180 giorni vale ai fini degli artt. 25, co. 2, 30 e 50 co. 1 del D.P.R. n. 602/1973, pertanto nel lasso temporale dei 180 giorni non possono essere disposte azioni esecutive (pignoramenti) nonché cautelari (fermi, ipoteche), e non decorrono interessi di mora.

La postergazione del termine vale solo per le cartelle di pagamento, stante l'espresso riferimento all'art. 25, co. 2, del D.P.R. n. 602/73, quindi non per gli accertamenti esecutivi<sup>19</sup>, né per gli avvisi di addebito INPS.

Da ultimo, si ricorda che gli art. 1 e 3-ter del D.L. n. 146/2021 prevedevano rispettivamente le sanatorie per gli **irregolari versamenti da rottamazione/stralcio e saldo di cartelle** e da **caducazione dalla rateizzazione degli avvisi bonari**: non ci si sofferma su tali istituti essendo ormai decorsi i termini per ricorrere agli stessi e non essendoci attualmente notizia di nuove proroghe.

## **7. LA RIFORMA DELLA RISCOSSIONE**

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 14 E SS. DELLA L. N. 234/2021

---

EFFICACIA TEMPORALE:

≠

---

Nella Legge di bilancio 2022, all'art. 1 co. 14 ss., sono previste alcune norme che hanno il fine di riformare il servizio nazionale di riscossione coattiva delle entrate, siano queste tributarie o meno.

L'intento è duplice, e consiste:

- nel concentrare, su un piano concreto, anche in capo all'Agenzia delle Entrate la funzione di riscossione, ora gestita sotto ogni aspetto da Agenzia delle Entrate-Riscossione;
- nel superare il sistema dell'aggio di riscossione, addossando il costo della stessa sulla fiscalità generale.

---

<sup>17</sup> Sempre nella versione originaria della norma, si parlava di cartelle di pagamento notificate sino al 31.12.2021; l'estensione al 31.3.2022 è stata apportata dall'art. 1, co. 913, della L. 234/2021.

<sup>18</sup> In origine, l'art. 2 del D.L. n. 146/2021 aveva previsto una posticipazione del termine a 150 giorni, elevata a 180 in sede di conversione.

<sup>19</sup> Di cui all'art. 29 del DL 78/2010 o art. 1 co. 792 - 804 della L. 160/2019.

Trattasi di norme che incidono sull'organizzazione amministrativa degli enti preposti alla riscossione.

La riforma prevista dalla Legge di Bilancio 2022 non contempla l'abrogazione del sistema nazionale della riscossione, le cui prerogative sono attribuite all'ente pubblico "Agenzia delle Entrate-Riscossione".

Vengono, però, apportate alcune modifiche all'art. 1 del D.L. n. 193/2016, stabilendo sostanzialmente che Agenzia delle Entrate-Riscossione venga posta, per diversi aspetti, sotto il controllo dell'Agenzia delle Entrate.

### **7.1. Superamento dell'aggio di riscossione**

Lo spirito della riforma consiste nel superamento dell'aggio di riscossione che, a oggi, è a carico del debitore, sia pure con misure che dipendono dal tipo di atto notificato e dall'adempienza dello stesso al versamento delle somme intimate.

Tale intervento è chiaramente il frutto del monito lanciato dalla Corte Costituzionale che, con la sent. n. 120/2021, pur dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999 (che disciplina, per l'appunto, l'aggio), ha rilevato, però, la necessità di una riforma strutturale del sistema che governa tale balzello.

Si ricorda che, nel caso delle **cartelle di pagamento** ex art. 25 del D.P.R. n. 602/1973, l'aggio è a carico del debitore per la misura

⇒ del 3% se gli importi vengono pagati entro i termini di legge quindi nei 60 giorni successivi alla notifica;

⇒ dell'intero 6%, se tale termine non viene rispettato.

Nel sistema degli **accertamenti esecutivi**,

⇒ nessun alcun aggio è dovuto se il contribuente paga le somme nei termini di legge o comunque prima che siano affidate all'Agente della Riscossione;

⇒ gli aggi spettano nella misura del 6% delle somme da riscuotere e sono per intero a carico del contribuente, se la riscossione passa ad ADER.

Nell'ambito della riforma citata, viene interamente riformato l'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999, prevedendo che l'Agente della Riscossione abbia diritto alla copertura delle spese.

Bisogna però rilevare che, nella nuova formulazione della norma, permane una quota di aggio a carico del debitore: trattasi testualmente di *"una quota, a carico del debitore, correlata alla notifica della cartella di pagamento e degli altri atti di riscossione, da determinare con il decreto di cui alla lettera a)"*.

Dall'inciso riportato emerge come tale quota sia correlata alla sola notifica della cartella di pagamento, prescindendo da qualsiasi attività di natura esecutiva oppure cautelare.

Solo nel momento in cui il decreto attuativo sarà emanato, sarà possibile appurare l'entità della quota, e, di conseguenza, sarà possibile appurare se il superamento dell'aggio avrà carattere effettivo e non solo apparente.

La nuova versione dell'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999 opera per i carichi affidati dall'1.1.2022, laddove per affidamento si intende:

- ✓ la consegna del ruolo ad opera dell'ente creditore (che spesso è concomitante o prossima alla data di validazione telematica, quindi di esecutività che compare nella cartella di pagamento), momento antecedente alla notifica della cartella di pagamento;
- ✓ la trasmissione telematica del flusso da accertamento esecutivo/avviso di addebito INPS, momento successivo alla notifica dell'accertamento/avviso di addebito stesso (tale data emerge dai sistemi interni degli enti impositori).

Per i carichi affidati sino al 31.12.2021, rimane, invece, in vigore l'aggio di riscossione come disciplinato dall'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999 ante modifica.

## 8. SOSPENSIONE AMMORTAMENTI NEL DI BILANCIO 2021

<b>RIFERIMENTI NORMATIVI:</b>	ART. 1, CO. 711, DELLA L. N. 234/2021
<b>EFFICACIA TEMPORALE:</b>	BILANCI AL 31.12.2021 (PER I SOGGETTI "SOLARI")

---

### 8.1. Sintesi dell'intervento

L'art. 1, co. 711, della L. n. 234/2021 estende il regime derogatorio di cui all'art. 60 comma 7-bis del D.L. n. 104/2020 e ss.mm., che ha consentito di sospendere gli ammortamenti nei bilanci relativi all'esercizio 2020, anche ai bilanci relativi all'esercizio 2021.

Tale ultima disposizione, nell'ambito delle misure volte al sostegno delle imprese e al rilancio dell'economia in conseguenza all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ha previsto che i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 (e, quindi, per i soggetti "solari", nei bilanci 2020), potevano, anche in deroga all'art. 2426, co. 1, n. 2 c.c., non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

Lo stesso legislatore stabiliva che la misura avrebbe potuto essere estesa, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia, agli esercizi successivi con decreto del MEF.

La L. n. 234/2021 sostituisce tale ultima disposizione, stabilendo che, per la motivazione riportata, la misura è estesa all'esercizio successivo (e, quindi, per i soggetti "solari", ai bilanci 2021), per i soli soggetti che, nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020, *"non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali"*.

La Relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2022 ha precisato, al riguardo, soltanto che, coerentemente con quanto stimato in relazione al provvedimento originario, *"alla disposizione non si ascrivono effetti finanziari, tenuto conto che l'intervento è limitato ai soli profili civilistici"*.

### 8.2. Dubbi interpretativi

La formulazione della norma, integrata la citato co. 711 dell'art. 1/234 sul fil di lana, lascia spazio ad alcuni dubbi interpretativi.

### *8.2.1. Soggetti che, nel 2020, hanno sospeso parzialmente gli ammortamenti*

La sospensione dell'ammortamento nel 2021 sembrerebbe, infatti, potersi applicare soltanto ai soggetti che, per effetto della norma derogatoria, hanno sospeso l'intera quota di ammortamento nel bilancio 2020, mentre sembrerebbe preclusa ai soggetti che hanno sospeso soltanto una parte della quota di ammortamento.

Tali ultimi soggetti non potrebbero, quindi, fare ricorso alla sospensione (né totale, né parziale) in relazione al bilancio 2021.

L'esclusione potrebbe ricondursi al fatto che, in base agli esempi riportati nel documento interpretativo OIC 9, tale sospensione era prevista in considerazione della chiusura degli stabilimenti imposta dalle misure restrittive emanate dal Governo nel corso del 2020, che non sono state, invece, riproposte nel 2021.

In tale ultimo anno, la sospensione potrebbe allora essere motivata soltanto dalla volontà di ridurre la perdita di periodo oppure di non incorrere in una perdita causata dalla pandemia, situazione che effettivamente, in linea di principio, non giustificerebbe la sospensione nel 2021 ove non operata anche nel 2020.

La sospensione rimarrebbe, in sostanza, limitata ai soggetti operanti nei settori che sono stati maggiormente impattati dalla pandemia e che non hanno visto, nel corso del 2021, una ripresa dell'attività paragonabile a quella precedente alla crisi (es. organizzazione eventi, ristorazione, catering, sale da ballo, teatri).

Non sembra in discussione, invece, che le imprese che rientrano nell'estensione possano decidere, per il 2021, di operare solo una sospensione parziale dell'ammortamento, e non per forza del 100% del costo.

### *8.2.2. Soggetti che, nel 2020, hanno sospeso interamente gli ammortamenti, ma solo per alcuni beni*

Secondo una parte della dottrina, dovrebbero rimanere esclusi dalla sospensione nel 2021, oltre ai soggetti che, nel 2020, hanno optato per la sospensione parziale dell'ammortamento di tutte le immobilizzazioni, anche i soggetti che, nel 2020, hanno optato per la sospensione (totale o parziale) solo per alcune immobilizzazioni.

Tale interpretazione sembrerebbe eccessivamente penalizzante per le imprese, in specie avendo riguardo alla *ratio* della norma.

Peraltro, i chiarimenti forniti dall'OIC e sopra riepilogati hanno reso chiaro come il riferimento, contenuto nella norma, alle "immobilizzazioni materiali e immateriali" non debba essere inteso avendo riguardo all'intera voce di bilancio.

Si potrebbe allora ritenere che i soggetti che, nel 2020, hanno optato per la sospensione totale dell'ammortamento solo per alcune immobilizzazioni possano adottare il regime derogatorio anche nel 2021, sempre però in riferimento alle stesse immobilizzazioni.

Su questo aspetto è evidentemente auspicabile un chiarimento ufficiale.

### *8.2.3. Coordinamento con le modalità di recupero delle quote sospese nel 2021*

La proroga in commento impone un coordinamento con le modalità di recupero delle quote sospese previste dall'art. 60, co. 7-bis del D.L. n. 104/2020 e ss.mm., ai sensi del quale "la quota di ammortamento non effettuata (...) 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”.*

Dovrebbe ritenersi, anche se il co. 711 non si occupa di questo aspetto e si tratta di lacuna non trascurabile, che ciò che sarà oggetto di mancato stanziamento è la quota di competenza del 2020 (sospesa), la quale, originariamente, doveva essere allocata proprio nel bilancio 2021 e che slitterà invece al 2022.

La quota di competenza del 2021 verrà conseguentemente imputata al bilancio 2023 (non essendo ipotizzabile che nel 2022 vengano raddoppiati gli ammortamenti) e in questo modo il piano di ammortamento finirà per allungarsi di ben due esercizi.

Dalle indicazioni fornite dall’OIC, si desume che, per determinare le quote di ammortamento degli esercizi successivi alla sospensione, occorre, però, rideterminare la vita utile del bene e, poi, suddividere il valore netto contabile per la vita utile residua aggiornata.

A seconda che la sospensione sia totale oppure parziale e a seconda che la vita utile sia estesa oppure no, la quota di ammortamento sarà minore, uguale o superiore a quella imputata in bilancio prima della sospensione. In ogni caso, deve essere salvaguardata la sistematicità dell’ammortamento.

Anche per le quote sospese nel 2021 vale l’obbligo, sancito dal comma 7-ter dell’articolo 60, di accantonare un corrispondente importo dell’utile a una riserva indisponibile. Nel caso in cui l’utile sia incapiente, si porrà un vincolo su riserve preesistenti o su utili di esercizi successivi.

Si ricorda, da ultimo, che restano ferme le disposizioni contenute nell’art. 60 commi 7-ter e 7-quater del D.L. n. 104/2020 convertito, che prevedono l’obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata e specifici obblighi di informativa in Nota integrativa.

Ai sensi dell’art. 60, comma 7-quinquies, del D.L. n. 104/2020 convertito, per i soggetti che si avvalgono della deroga, la deduzione della quota di ammortamento non effettuata è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis e 103 del TUIR, a prescindere dall’imputazione a Conto economico. Analoga previsione opera ai fini IRAP.

\* \* \*

- La presente relazione è stata resa definitiva in data 9 gennaio 2022 -