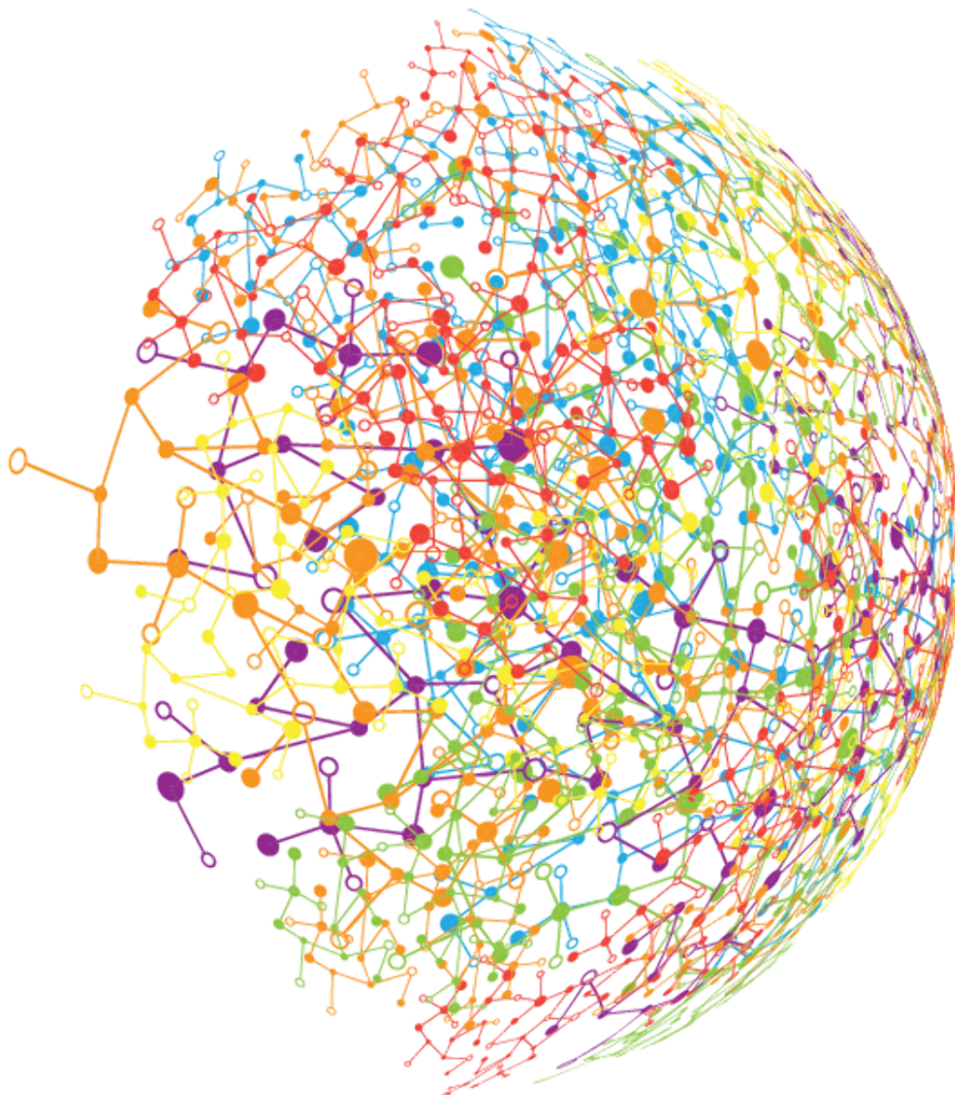


Studio Tributario e Societario



Covid-19 | Tax Alert | N. V

Giugno 2020

Deloitte.

Aspetti fiscali

Il D.L. 8 aprile 2020, n. 23 (c.d. Decreto Liquidità) è stato convertito con modificazioni nella Legge 5 giugno 2020, n. 40 pubblicata in Gazzetta Ufficiale in data 6 giugno 2020 e in vigore dal giorno 7 giugno (di seguito "la Legge")

Nel seguito si riportano solo le norme modificate o inserite in sede di conversione e, per quanto non specificato, si consente il rinvio al nostro Tax Alert n. III, il quale ha commentato le novità tributarie recate dal D.L. n. 23/2020 (di seguito "il Decreto Legge") poi confermate in sede di conversione.

Sospensione dei versamenti tributari e contributivi - Proroga sospensione ritenute sui redditi di lavoro autonomo e sulle provvigioni inerenti rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari

(art. 18 e art. 19, Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

La Legge non modifica il contenuto degli articoli in esame che prevedono le condizioni soggettive ed oggettive per la sospensione dei versamenti scadenti nei mesi di aprile e maggio 2020 in materia di IVA, ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e relativi contributi e premi assicurativi nonché con riferimento alle ritenute non operate dai sostituti di imposta su determinati redditi.

Sul punto si rammenta che i termini di pagamento originariamente previsti dal Decreto Legge al 30 giugno 2020 (o 31 luglio 2020), nella maggior parte dei casi, sono stati rettificati dal D.L. 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. Decreto Rilancio, di seguito "Decreto Rilancio") che ha ulteriormente prorogato la scadenza dei versamenti in esame al 16 settembre 2020.

Per il dettaglio dei versamenti prorogati e delle relative condizioni, si fa rinvio al nostro Tax Alert n. III relativo al Decreto Legge e al Tax

Alert n. IV relativo al Decreto Rilancio.

L'unica novità attiene all'estensione alle province di Alessandria e Asti della sospensione prevista già per le province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza con riferimento ai versamenti IVA di aprile e maggio 2020 (a condizione che il fatturato sia diminuito di almeno il 33% nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto ai medesimi mesi del periodo di imposta precedente).

Tra le novità in materia di versamenti tributari apportati dalla Legge si rileva l'introduzione di una proroga al 22 settembre 2020 per il versamento del prelievo erariale sugli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, lettere a) e b), del Testo Unico delle leggi di Pubblica Sicurezza (R.D. n. 773/1931) e del canone concessorio in scadenza entro il 30 agosto 2020. In caso di rateazione sono applicati gli interessi legali.

Metodo previsionale per la determinazione degli acconti da versare nel mese di giugno

(art. 20, Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

La norma non è stata, in sede di conversione, oggetto di alcuna modifica, la quale attiene solo la rubrica dell'articolo che riporta "acconti da versare nel mese di giugno". E' stato pertanto confermato che, per l'esercizio successivo a quello in corso al 31

dicembre 2019, non sono sanzionati i minori versamenti in acconto se l'importo versato risulta pari almeno all'80% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso (in base al metodo previsionale e, quindi, in base all'imposta effettivamente dovuta).

Assistenza fiscale a distanza

(art. 25, Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

La Legge ha soppresso la disposizione prevista dal Decreto Legge, la quale, al fine di garantire la tempestiva presentazione della dichiarazione delle persone fisiche, mediante il modello 730, aveva semplificato le modalità di rilascio della delega ai CAF e ai professionisti abilitati ai fini dell'accesso alla dichiarazione precompilata e alla relativa documentazione.

Disposizioni per il sostegno dei settori alberghiero e termale

(art. 6-bis, Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

La Legge ha inserito la norma in oggetto volta a sostenere il settore alberghiero e termale mediante la previsione di una rivalutazione dei beni aziendali senza il pagamento di alcuna imposta sostitutiva.

In maggiore dettaglio:

- le società e gli enti pubblici e privati, di cui all'art. 73, lettera a) e b) del TUIR,

- operanti nel settore alberghiero e termale,
- che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio,

possono, anche in deroga all'art. 2426 del Codice Civile e ad ogni altra disposizione, rivalutare i beni di impresa, comprese e le partecipazioni, di cui alla Legge 342/2000, sezione II, capo I, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio in corso all'esercizio 31 dicembre 2019. Si tratta, in particolare, della rivalutazione di beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, e di partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni. La rivalutazione va eseguita in uno o in entrambi i bilanci dei due esercizi successivi al 31 dicembre 2019 e sui maggiori valori dei beni rivalutati non è dovuta alcuna imposta sostitutiva.

Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori della rivalutazione decorre, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione stessa è eseguita.

Il saldo attivo di rivalutazione è civilisticamente imputato al capitale o accantonato in apposita riserva di patrimonio netto con esclusione di ogni altra utilizzazione e può essere affrancato in tutto o in parte mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%.

In caso di realizzo del bene rivalutato – mediante cessione a titolo oneroso, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore – in

data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata operata, si considera, ai fini del calcolo della relativa plusvalenza o minusvalenza, il costo del bene ante-rivalutazione.

La Legge conferma l'applicabilità alla rivalutazione in oggetto delle norme, in quanto compatibili, contenute nella Legge n. 342/2000 e nei successivi provvedimenti di attuazione.

Inoltre, sia i soggetti ITA GAAP che quelli *IAS compliant* possono optare per il riallineamento dei valori fiscali rispetto a quelli di bilancio (riapertura, con modifiche, della norma di cui all'art. 14 della L. 342/2000) anche con riferimento a partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'art. 85, comma 3-bis, del TUIR. Anche in tal caso, l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento è vincolato in una riserva in sospensione di imposta che può essere oggetto di affrancamento secondo le predette modalità.

Infine, la norma dispone che per i soggetti che hanno esercitato la facoltà di cui all'art. 1, comma 696, della Legge n. 160/2019, ovvero per quelli che hanno proceduto a rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, gli effetti della rivalutazione e dell'eventuale affrancamento della riserva si producono a decorrere dall'ultimo bilancio dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020.

Disposizioni in materia di impresa

(art. 12-ter, Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

La norma ripropone la rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni di cui all'art. 1, comma 696, della Legge n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), la quale può essere effettuata alle condizioni stabilite dalla Legge di Bilancio 2020, nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021. I maggiori valori relativi ai soli beni immobili saranno riconosciuti, rispettivamente, a partire dal periodo di imposta in corso al 1° dicembre 2022, al 1° dicembre 2023 e al 1° dicembre 2024.

Si rammenta, in estrema sintesi, che la Legge di Bilancio 2020 ha previsto, per le società non IAS compliant nella redazione del bilancio, la possibilità di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, mediante applicazione di un'imposta sostitutiva del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per quelli non ammortizzabili.

Inoltre, la stessa Legge ha previsto, sia per i soggetti ITA GAAP sia per quelli IAS compliant, la possibilità di optare per il riallineamento dei valori fiscali rispetto a quelli iscritti in bilancio (riapertura, con modifiche, della norma di cui all'art. 14 della L. 342/2000), con un'imposizione sostitutiva e con il riconoscimento temporale dei maggiori valori fiscali dei beni riallineati pari a quelli sopramenzionati in caso di rivalutazione.

In entrambi i casi, la Legge di Bilancio 2020 ha poi previsto che il saldo attivo di rivalutazione, così come la riserva in sospensione d'imposta da vincolarsi in caso di

opzione per il riallineamento del valore fiscale dei beni, potessero essere affrancate mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 10%.

Disposizioni in materia di concordato preventivo e di accordi di ristrutturazione

(art. 9, Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

E' stata modificata la norma originaria nella parte in cui prevedeva una proroga di 6 mesi dei termini di adempimento dei concordati preventivi e degli accordi di ristrutturazione omologati aventi scadenza in data successiva al 23 febbraio 2020, con rimozione dalla disposizione del termine finale del 31 dicembre 2021. Con la Legge di Conversione la disposizione viene estesa anche agli accordi di composizione della crisi di impresa e dei piani del consumatore.

Disposizioni temporanee in materia di ricorsi e richieste per la dichiarazione di fallimento e dello stato di insolvenza

(art. 10, Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

Il Decreto legge prevedeva la improcedibilità dei ricorsi e richieste di fallimento presentate tra il 9 marzo 2020 ed il 30 giugno 2020. La Legge dispone la non applicazione della predetta disposizione nei seguenti casi: (a) al ricorso presentato dall'imprenditore in proprio quando l'insolvenza non è conseguenza dell'epidemia di Covid-19, (b) all'istanza di fallimento da chiunque presentata ai sensi degli

artt. 162, secondo comma, 173, secondo e terzo comma, e 180, settimo comma, del Regio decreto 267/1942, (c) alla richiesta presentata dal Pubblico Ministero quando viene fatta richiesta di emissione dei provvedimenti di cui all'art. 15, ottavo comma, del Regio decreto 267/1942, o quando la richiesta è presentata ai sensi dell'art. 7, numero 1), del medesimo Regio Decreto.

Incentivi per le imprese

Misure temporanee per il sostegno alla liquidità delle imprese

(art. 1 del DL 23/2020, come modificato dalla Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

Con la conversione in Legge del Decreto Liquidità sono stati approvati alcuni emendamenti che hanno modificato la disposizione in oggetto (art. 1 Decreto Legge 23/2020). In particolare, il nuovo comma 1-*bis* prevede l'estensione della garanzia SACE alle cessioni di crediti con garanzia di solvenza prestata dal cedente, effettuate dopo l'entrata in vigore della legge di conversione del Decreto Liquidità, dalle imprese che hanno i requisiti per beneficiare della garanzia SACE, a banche e intermediari finanziari iscritti all'albo dell'articolo 106 del Testo unico bancario. Per l'individuazione delle imprese eleggibili, si fa rinvio al nostro Tax Alert n. III relativo al Decreto Liquidità.

Inoltre, ai fini della concessione delle garanzie, vengono escluse, ai sensi del comma 1-*ter*, le società che controllano direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359 c.c., una società residente in un Paese o in un territorio non cooperativo a fini fiscali, ovvero che sono controllate, direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359 c.c., da una società residente in un Paese o in un territorio non cooperativo a fini fiscali. Per Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali si intendono le giurisdizioni individuate nell'allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non

cooperative a fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea. La condizione non si applica se la società dimostra che il soggetto non residente svolge un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali. Vengono invece inclusi nell'ambito soggettivo di applicazione della norma le associazioni professionali e le società tra professionisti. Per quanto concerne invece il periodo di preammortamento, che si pone sempre come facoltà per il soggetto richiedente, lo stesso viene incrementato da 24 a 36 mesi. Sono inoltre state fornite delle precisazioni con riferimento al calcolo del rapporto tra debito e patrimonio netto registrato dall'impresa negli ultimi due anni, che non può essere superiore a 7,5, ai fini dell'identificazione di "impresa in difficoltà".

È stato altresì esteso il vincolo di non distribuzione di dividendi, infatti l'impresa che beneficia della garanzia assume l'impegno che essa, nonché ogni altra impresa con sede in Italia che faccia parte del medesimo gruppo cui la prima appartiene, comprese quelle soggette alla direzione e al coordinamento, non approvino la distribuzione di dividendi o il riacquisto di azioni (proprie) nel corso dell'anno 2020. Qualora le suddette imprese abbiano già distribuito dividendi o riacquistato azioni al momento della richiesta del finanziamento, l'impegno è assunto dall'impresa per i dodici mesi successivi alla data della richiesta. Inoltre ai sensi del comma n) ed n-*bis*), il finanziamento può essere destinato anche a copertura di costi

di locazione o di affitto di ramo d'azienda e, in misura non superiore al 20 per cento dell'importo erogato, al pagamento di rate di finanziamenti, scadute o in scadenza nel periodo emergenziale ovvero dal 1° marzo 2020 al 31 dicembre 2020, per le quali il rimborso sia reso oggettivamente impossibile in conseguenza della diffusione dell'epidemia, a condizione che l'impossibilità oggettiva del rimborso sia attestata dal rappresentante legale. Inoltre i beneficiari devono impegnarsi a non delocalizzare la produzione. Infine, viene esteso l'ambito applicativo della norma introducendo la possibilità di concedere garanzia agli istituti finanziari e altri istituti di credito per prestiti finanziari o altri titoli di debito emessi dalle imprese con *rating* almeno pari a BB-. Qualora il *rating* scenda a BBB-, la garanzia può essere concessa a condizione che almeno 30% dell'importo originario resti in capo ai sottoscrittori originari. Per l'individuazione delle imprese, si fa rinvio al nostro Tax Alert n. III relativo al Decreto Liquidità.

Dichiarazione sostitutiva per le richieste di nuovi finanziamenti

(art. 1-bis del DL 23/2020, aggiunto dalla Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

Le richieste di nuovi finanziamenti, effettuate ai sensi dell'art. 1 della Legge 40/2020, devono essere integrate da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, con

la quale il titolare o il legale rappresentante dell'impresa richiedente dichiara la sussistenza di alcuni requisiti. In particolare dovrà dichiarare che l'attività d'impresa è stata limitata o interrotta dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, che i dati forniti sono veritieri e corretti, che il finanziamento è richiesto per sostenere costi del personale, investimenti o capitale circolante impiegati in stabilimenti produttivi localizzati in Italia.

Rimborso alle imprese per mancata partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali internazionali

(art. 12-bis del DL 23/2020, aggiunto dalla Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

Il credito d'imposta per la partecipazione di PMI a fiere internazionali, di cui all'art. 49 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, spetta per l'anno 2020 anche per le spese sostenute dalle imprese per la partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali all'estero, che siano state disdette in ragione dell'emergenza legata alla situazione epidemiologica in atto.

Fondo Garanzia PMI

(art. 13, del DL 23/2020, modificato dalla Legge n. 40, 5 giugno 2020 entrata in vigore il 7 giugno 2020)

In sede di conversione del Decreto Legge 23/2020 in Legge sono state introdotte alcune modifiche alle disposizioni relative al Fondo Garanzia PMI. In particolare:

- sono ammesse alla garanzia le imprese con numero di dipendenti non superiore a 499 anche qualora almeno il 25 per cento del capitale o dei diritti di voto sia detenuto direttamente o indirettamente da un ente pubblico oppure, congiuntamente, da più enti pubblici;
 - viene estesa la possibilità di ottenere la garanzia con copertura del 100% anche alle associazioni tra professionisti, alle società tra professionisti nonché di agenti di assicurazione, subagenti di assicurazione e broker iscritti alla rispettiva sezione del Registro unico degli intermediari assicurativi;
 - vengono stabilite alcune precisazioni circa la possibilità di concedere garanzie nei confronti dei soggetti che presentano esposizioni come inadempienze probabili, scadute o deteriorate;
 - inoltre per i soggetti che possono richiedere la garanzia a fronte della copertura del 100% del finanziamento ai sensi della lettera m) del art. 1 della Legge 40/2020, sono previste le seguenti modifiche:
 - o l'estensione della durata del finanziamento da 72 mesi a 120 mesi;
 - o l'importo del finanziamento non potrà eccedere alternativamente al doppio della spesa salariale annua o il 25% del fatturato totale 2019. Inoltre l'importo non potrà essere superiore a 30.000 euro (invece dei precedenti 25.000);
- i soggetti beneficiari possono chiedere l'adeguamento del finanziamento al nuovo importo e alla nuova durata;

- per i soggetti con ricavi non superiori a 3,2 milioni di euro, la garanzia può essere rilasciata per prestiti di importo non superiore alternativamente al doppio della spesa salariale annua o il 25% del fatturato totale.

Credito d'imposta per l'affitto di botteghe e negozi

(art. 65 Legge n. 27, 24 aprile 2020 entrata in vigore il 30 aprile 2020)

L'art. 65 del D.L. 18/2020 ha previsto un credito d'imposta per gli affitti di botteghe e negozi al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica.

In particolare, possono beneficiare dell'agevolazione gli esercenti attività d'impresa, titolari di un'attività economica di vendita di beni e servizi al pubblico oggetto di sospensione, in quanto non rientrante tra le attività qualificate come essenziali e intestatari di un contratto di locazione di immobile di categoria C/1. Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 60% del canone di locazione pagato relativo al mese di marzo 2020. In sede di conversione in legge, è stato previsto che tale credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini IRES e IRAP.

Recepimento disposizioni Decreto D.L. 18/2020

(art. 49-bis, 72-ter, 54-bis, Legge n. 27, 24 aprile 2020 entrata in vigore il 30 aprile 2020)

Le disposizioni in materia di Fondo Garanzia per le PMI localizzate nelle c.d. Zone Rosse, delle misure in favore di mutui agevolati Invitalia e dell'incremento del Fondo SIMEST contenute rispettivamente negli art. 6, 25 e 27 del D.L. 9/2020 sono state recepite rispettivamente negli articoli 49-bis, 72-ter, 54-bis della Legge 27/2020. Per maggiori dettagli, si fa rinvio al nostro Tax Alert n. 1.

Credito d'imposta canoni di locazione

(Circolare Agenzia delle Entrate n. 14/E del 6 giugno 2020)

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il 6 giugno 2020, la circolare 14/E, fornendo alcune precisazioni e chiarimenti circa il credito d'imposta per i canoni di locazione per gli immobili ad uso non abitativo. Ricordiamo che i beneficiari di tale credito d'imposta sono gli esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto 19 maggio 2020, n. 34, "Decreto Rilancio". Il Decreto Rilancio è entrato in vigore il 19 maggio 2020, pertanto per i soggetti non solari dovrà farsi riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso a tale data.

Ai fini dell'individuazione dell'ambito soggettivo della norma, non essendo prevista alcuna distinzione tra le attività, sono inclusi anche i soggetti in regime forfetario, gli imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa. Non hanno invece diritto al credito coloro che svolgono

attività commerciali, o attività di lavoro autonomo, non esercitate abitualmente.

La circolare precisa che la soglia dei ricavi o compensi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito. Sono state fornite alcune precisazioni anche con riguardo alle strutture alberghiere e agrituristiche, le quali possono fruire del credito indipendentemente dai ricavi o compensi registrati nel periodo d'imposta precedente anche qualora esercitino attività stagionale.

Il *tax credit* è stabilito in misura percentuale, pari al 60% dei canoni di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo ovvero pari al 30%, dei canoni dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda. Sul punto la Circolare nell'individuare i contratti di servizi a prestazioni complesse elenca a titolo esemplificativo gli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria, quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali e contratti di *co-working*.

Ulteriore condizione per fruire della misura agevolativa è che gli esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. Al fine di verificare la riduzione del fatturato si dovrà prendere a riferimento le operazioni fatturate o certificate che hanno partecipato alla liquidazione periodica rispettivamente nei mesi di marzo, aprile e maggio a cui dovranno essere sommate le operazioni effettuate negli stessi mesi non rilevanti ai fini IVA,

prendendo a riferimento la data di effettuazione dell'operazione. Per poter fruire del credito è necessario che il canone sia stato corrisposto; in caso di mancato pagamento la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del versamento. Ciò detto, il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione, successivamente al pagamento dei canoni agevolabili, mediante modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate e indicando il codice tributo "6920", istituito con la risoluzione Agenzia delle Entrate n. 32/E. Alternativamente il credito d'imposta può essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; ovvero può essere ceduto al locatore o al concedente oppure ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito per questi ultimi. In caso di cessione, l'amministrazione finanziaria verificherà in capo al cedente l'esistenza dei presupposti per usufruire del credito e la corretta determinazione, mentre in capo al cessionario l'utilizzo regolare del credito ricevuto. Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno definite le modalità attuative per la cessione del credito. Da ultimo, ricordiamo che per i canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo il credito non è cumulabile con il credito d'imposta Botteghe e Negozi previsto dall'articolo 65 del decreto "Cura Italia". Qualora non ancora utilizzato, è facoltà del contribuente optare per il credito d'imposta per locazione degli immobili ad uso non abitativo in luogo del precedente.

Si ricorda che le disposizioni si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste alla comunicazione quadro della Commissione Europea del 19 marzo 2020.

Decreto attuativo del credito d'imposta ricerca, sviluppo e innovazione ("Decreto CIRSI")

Il Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico reca misure attuative alla disciplina del credito d'imposta ricerca, sviluppo ed innovazione di cui all'art. 1, commi 198-207, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, di seguito "Credito R&S&I". Oggetto del Decreto CIRSI emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) sono i seguenti aspetti:

- a) la definizione dell'ambito applicativo oggettivo del nuovo credito d'imposta R&S&I, in particolare i criteri generali di classificazione sul piano tecnico delle attività di ricerca e sviluppo, delle attività di innovazione tecnologica e delle attività di design e ideazione estetica;
- b) l'individuazione degli obiettivi di transizione digitale 4.0 e di transizione ecologica, in presenza dei quali il credito per le attività di innovazione tecnologica spetta in misura potenziata (aliquota del 10% in luogo del 6%);
- c) le regole di determinazione e imputazione temporale delle spese ammissibili;
- d) precisazioni sugli oneri documentali di talune categorie di spese ammissibili.

Possono infatti beneficiare del credito le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le

stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente da forma giuridica, settore economico di appartenenza, dimensione e regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa, a condizione che rispettino le normative sulla sicurezza sul lavoro applicabili in ogni settore e siano regolari nell'adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

La misura del credito d'imposta varia in base alla classificazione delle attività svolte:

- a) ricerca e sviluppo: 12% e nel limite massimo di 3 milioni di euro;
- b) innovazione tecnologica: 6% con un massimo di 1,5 milioni di euro;
- c) innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica: 10% e nel limite massimo di 1,5 milioni;
- d) design e ideazione estetica: 6% e nel limite massimo di 1,5 milioni.

Ai fini della corretta classificazione sul piano tecnico delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica, di design e innovazione estetica nonché degli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica, il Decreto CIRSI fornisce le seguenti definizioni:

- 1) si considerano **attività di ricerca e sviluppo**, ai sensi dell'art. 2 del Decreto CIRSI, le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico e tecnologico, come definite dal Manuale di Frascati dell'OCSE che perseguono un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e non già rispetto alle capacità proprie della singola impresa;

- 2) si considerano **attività di innovazione tecnologica**, ai sensi dell'art. 3 del Decreto CIRSI, le attività diverse da quelle sopra indicate finalizzate alla realizzazione di prodotti, di beni materiali e immateriali o servizi, o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, ovvero che si differenziano rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'eco-compatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali. Ai fini dell'individuazione, viene inoltre fatto esplicito rinvio ai criteri contenuti nel Manuale di Oslo dell'OCSE. Il Decreto CIRSI descrive altresì le attività non ammissibili al credito tra i quali sono inclusi i lavori svolti per apportare modifiche e migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa, anche per la risoluzione di problemi legati al normale funzionamento o per la personalizzazione dei prodotti;
- 3) si considerano attività di **design ed innovazione estetica**, ai sensi dell'art. 4 del Decreto CIRSI, le attività di innovazione aventi ad oggetto l'aspetto esterno o estetico dei prodotti. Si tratta in particolare di attività finalizzate ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma, e di altri elementi non tecnici e funzionali, quali le caratteristiche dei colori, dei contorni delle linee. Viene altresì chiarito che per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale compresi i prodotti complessi, gli imballaggi, i simboli grafici, i caratteri, ecc. Inoltre, il Decreto CIRSI precisa, che sono

considerate attività ammissibili al credito i lavori relativi a nuove collezioni e campionari, tipici del settore dell'abbigliamento, che presentino elementi di novità rispetto alle precedenti con riguardo alle forme, ai colori e ad altri elementi rilevanti;

- 4) si considerano attività di **innovazione digitale 4.0**, ai sensi dell'art. 5, comma 1 del Decreto CIRSI, le attività svolte nei progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei fattori, interni ed esterni all'azienda, rilevanti per la creazione di valore. A titolo esemplificativo e **non esaustivo**, si tratta di progetti legati all'introduzione di soluzioni che consentono a) un'integrazione comune dei diversi componenti, moduli e sistemi di un'architettura aziendale; b) il miglioramento della gestione operativa della produzione; c) l'integrazione tra il sistema informatico (IT) e le fasi del processo di produzione di beni o servizi; d) la pianificazione e la simulazione dei processi produttivi; e) la definizione e generazione sistematica di indicatori chiave degli obiettivi aziendali;
- 5) si considerano attività di innovazione con **obiettivi di transizione ecologica**, ai sensi dell'art. 5, comma 2 del Decreto CIRSI, le attività finalizzate alla trasformazione dei processi aziendali secondo i principi dell'economia circolare così come declinati nella comunicazione della Commissione Europea (COM 2020) 98 dell'11 marzo 2020. A titolo esemplificativo, costituiscono obiettivi di transizione ecologica: a) la progettazione di prodotti

sostenibili che durino più a lungo e siano concepiti per essere riutilizzati, riparati o aggiornati; b) l'introduzione di soluzioni tecnologiche per il recupero atte ad ottenere materie prime di alta qualità da prodotti post-uso; c) l'adozione di soluzioni e tecnologie per monitorare il ciclo di vita del prodotto e consentire la valutazione dello stato del prodotto post-uso, etc.

Le spese ammissibili devono rispettare le regole generali di effettività, pertinenza e congruità, nonché di imputazione temporale con riferimento all'articolo 109, commi 1 e 2 del Tuir, indipendentemente dai principi contabili adottati e dal regime di determinazione del reddito. Inoltre, il Decreto CIRSI evidenzia le regole per la determinazione delle spese del personale, delle quote di ammortamento, dei canoni di leasing e dei costi degli amministratori. Più nel dettaglio viene precisato che le quote di ammortamento rilevano nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile ai sensi dell'art. 102 e 103 del Tuir. Inoltre, con riferimento al costo del personale assume rilevanza il costo azienda determinato come sommatoria delle retribuzioni, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei e del TFR, ferie e permessi, ecc relative alle ore o alle giornate impiegate nelle attività ammissibili, incluse le indennità di trasferta. Importanti chiarimenti vengono inoltre resi con riferimento ai *"soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego"* per i quali il costo può beneficiare della maggiorazione del 50% dell'imponibile ammissibile. In particolare, la norma fa riferimento ai soggetti assunti nel corso del periodo d'imposta agevolato con

contratto di lavoro a tempo indeterminato, anche a tempo parziale, che alla data dell'assunzione non abbiano ancora compiuto il trentacinquesimo anno di età e che non siano mai stati impiegati in precedenza, anche con altre imprese, con contratti di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, fatta eccezione per il contratto di apprendistato. Infine, il comma 6 dell'articolo 6 reca alcune limitazioni per la determinazione delle spese ammissibili relative a prestazioni lavorative rese da amministratori e soci di società precisando che l'ammissibilità delle relative spese non può eccedere il 50% del compenso fisso ordinario annuo spettante a tali soggetti ed è subordinata all'effettiva corresponsione da parte della società dell'intero importo del compenso fisso nel periodo d'imposta agevolato. Per determinati costi, sono inoltre previsti specifici obblighi documentali sotto forma di attestazione del rappresentante legale.



La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario - Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

This document contains general information only, which may not necessarily be comprehensive, true, accurate or up-to-date. The content of this document must not be regarded to as complete and by no means is it aimed at rendering any legal or professional advice or service. In this respect, we invite you to contact us for further enquiries before adopting any decision or action capable of affecting the finances or the business of any entity. Under no circumstance shall Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms or their related entities be held as liable for the damages suffered by third parties due to actions taken or omitted on the basis of this document, or due to inappropriate reliance however placed on it.

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.