

Webinar del 11 gennaio 2021

LE NOVITA' DELLA LEGGE DI BILANCIO 2022

PER IMPRESE, RISORSE UMANE E ASPIRANTI IMPRENDITORI.

Le novità della legge 30 dicembre 2021, n. 234.

Impatto sulle imprese

Variazioni aliquote Irpef e detrazioni

La manovra ha apportato variazioni agli articoli 11 e 13 del Tuir (Dpr 917/1986) e al D.l. 3/2020.

Allo scopo è/sono stati/e:

- riorganizzati gli scaglioni,
- ridotte a quattro le aliquote di tassazione (23, 25, 35 e 43%),
- rimodulate le detrazioni per tipologia di reddito posseduto,
- modificata la disciplina relativa al trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e alcuni assimilati (“bonus 100 euro”), che resta per i redditi fino a 15mila euro (primo scaglione Irpef), ma può (Il bonus di 1.200 euro l’anno) essere riconosciuto anche per i redditi tra 15mila euro e 28mila euro (secondo scaglione), ma a determinate condizioni.

Aliquote Irpef 2022: Variazioni aliquote (c.2)

• L’imposta lorda (art. 11) è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell’art. 10 Tuir,

le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) fino a 15.000 euro, 23%;
- b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25%;
- c) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35%;
- d) oltre 50.000 euro, 43%.

articolo 11, TUIR aliquote per scaglioni di reddito confronto :

| 2021 | | 2022 | |
|--|------|----------------------------------|------|
| a) fino a 15.000 euro | 23 % | fino a 15.000 € | 23 % |
| b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 € | 27 % | oltre 15.000 € e fino a 28.000 € | 25 % |
| c) oltre 28.000 euro e fino a 55.000 € | 38 % | oltre 28.000 € e fino a 50.000 € | 35% |
| d) oltre 55.000 euro e fino a 75.000 € | 41 % | oltre 50.000 € | 43% |
| e) oltre 75.000 € | 43 % | | |

La modifica delle altre detrazioni dal 2022-art 13 relative ai redditi da lavoro autonomo (c.2) •

Questo comma modifica/stabilisce le detrazioni per lavoratori dipendenti e assimilati pensionati e lavoratori autonomi e imprenditori dell'all'art 13 del TUIR.

Relativamente ai redditi da lavoro autonomo e altri redditi è previsto che:

- Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli artt. 50, c. 1, lett. e), f), g), h) e i), ad esclusione di quelli derivanti dagli assegni periodici indicati nell'art. 10, c. 1, lett. c), fra gli oneri deducibili, **53, 66 e 67, c. 1, lett. i) e l) Tuir (redditi da lavoro autonomo e altri redditi)**, spetta una detrazione dall'imposta lorda, non cumulabile con quelle previste ai punti precedenti, pari a:

- 1.265 euro, se il reddito complessivo non supera 5.500 euro;
(precedentemente 1.104 euro, se il reddito complessivo non supera 4.800 euro);
- 500 euro, aumentata del prodotto fra 765 euro e l'importo corrispondente al rapporto fra
 - 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo,
 - 22.500 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 5.500 euro, ma non a 28.000 euro;

b-bis) 500 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro, ma non a 50.000 euro. La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 50.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 22.000 euro.

- La detrazione spettante è aumentata di un importo pari a 50 euro, se il reddito complessivo è superiore a 11.000 euro, ma non a 17.000 euro.

Precedentemente per questi scaglioni di reddito la detrazione era 1.104 euro, come da quanto qui riportato: se il reddito complessivo è superiore a 4.800 euro ma non a 55.000 euro, La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 50.200 euro.

| Tabella di confronto imposta | | |
|-------------------------------------|--------------------|----------------------------|
| anno | 2021 | 2022 |
| RN4 Reddito imponibile | € 15.000,00 | € 15.000,00 |
| RN5 IRPEF LORDA | € 3.450,00 | € 3.450,00 |
| DETRAZIONI | € 883,00 | € 602,00 |
| Imposta | € 2.567,00 | € 2.848,00 +281 |
| Tabella di confronto imposta | | |
| anno | 2021 | 2022 |
| RN4 Reddito imponibile | € 30.000,00 | € 30.000,00 |
| RN5 IRPEF LORDA | € 7.720,00 | € 7.400,00 |
| DETRAZIONI: | € 552,00 | € 455,00 |
| Imposta | € 7.168,00 | € 6.945,00 -223 |
| RN4Reddito imponibile | € 50.000,00 | € 50.000,00 |
| RN5 IRPEF LORDA | € 15.320,00 | € 14.400,00 |
| DETRAZIONI: | € 110,00 | € zero |
| Imposta | € 15.210,00 | € 14.400,00 -810 |

| | | |
|------------------------|-------------|---------------------|
| RN4 Reddito imponibile | € 70.000,00 | € 70.000,00 |
| RN5 IRPEF LORDA | € 23.370,00 | € 23.000,00 |
| DETRAZIONI: | € zero | € zero |
| Imposta | € 23.370,00 | € 23.000,00 -370 |

Differimento termini addizionali regionali e comunali cc. 5-7

- Al fine di garantire la coerenza della disciplina dell'addizionale regionale all'Irpef con la nuova articolazione degli scaglioni, è **differito al 31.03.2022** (rispetto al 31.12.2021) **il termine** entro il quale le Regioni sono tenute a pubblicare l'**eventuale maggiorazione** dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale regionale.
- Le Regioni e le Province Autonome di Trento e di Bolzano entro il 13.05.2022 provvedono alla trasmissione dei dati rilevanti per la determinazione dell'addizionale regionale all'Irpef ai fini della pubblicazione sul sito informatico www.finanze.it.
- **Entro il 31.03.2022** o, in caso di scadenza successiva, entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, i **Comuni per l'anno 2022** modificano gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale all'Irpef al fine di conformarsi alla nuova articolazione prevista per l'Irpef.

Ulteriori modifiche al regime di agevolazione fiscale opzionale del patent box (cc. 10, 11)

Il regime di agevolazione fiscale opzionale del Patent Box è stato interessato da più modifiche, nel corso degli anni.

E' stato istituito con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1 (commi 37-45), poi sono state previste altre norme, provvedimenti circolari, per disciplinare la materia. Alcune di esse sono riepilogate qui di seguito:

D. L. 24 gennaio 2015, n. 3 convertito con modificazioni dalla Legge 24 marzo 2015, n. 33,

Decreto attuativo 30 luglio 2015,

Provvedimento – Direttore AdE del 10 novembre 2015 – Modello opzione e istruzione e Software,

Provvedimento – Direttore Agenzia delle Entrate del 1 dicembre 2015 – Accesso procedura di ruling,

Circolari n. 36/E del 1 dicembre 2015 e n. 11/E del 7 aprile 2016 – Direttore Agenzia delle Entrate,

Provvedimento - Direttore Agenzia delle Entrate del 30 luglio 2019,

Determinazione diretta del reddito agevolabile – Regime opzionale agevolativo,

Circolare n. 28 del 29 ottobre 2020 – Direttore Agenzia delle Entrate,

D. L. 30 aprile 2019, n. 34 convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58,

D.L. 146/2021,

legge 30 dicembre 2021, n. 234.

Esso prevede una tassazione agevolata, per alcuni tipi di reddito.

Le modifiche apportate dalla legge 30 dicembre 2021, n. 234, possono interessare anche i periodi pregressi l'anno 2022, per cui per cui si ripercorre sinteticamente il suo modificato divenire.

Partendo da quanto previsto per questo regime agevolato:

- **un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo, diretto o indiretto di software protetto da copyright, di brevetti industriali, di marchi d'impresa (poi esclusi per le opzioni esercitate dopo il 31 dicembre 2016), di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.**
- **Consente a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza, la parziale detassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento dei citati beni immateriali.**
- A seguito dell'opzione per il regime di patent box, **una quota dei redditi** derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali **non concorre a formare il reddito complessivo**, in quanto **esclusa per la percentuale prevista come sopra riportata a solo scopo esemplificativo: il 50% anno 2016** del relativo ammontare.

Si riportano sinteticamente le aliquote di abbattimento del reddito, come cambiate negli anni:

| aliquote | anni |
|-----------------|-------------|
| 30% | 2014 |
| 40% | 2015 |
| 50% | 2016 |
| 90% | 2021 |

| | |
|------|------|
| 110% | 2022 |
|------|------|

Come avviene il calcolo del reddito da determinare e quale escludere.

Nel dettaglio, va operata, ai **fini Irpef/Ires e Irap, una variazione in diminuzione**, per la cui determinazione occorre:

- individuare il reddito agevolabile derivante dall'utilizzo diretto o indiretto del bene immateriale,
- calcolare un indicatore, il cosiddetto "nexus ratio", come definito dalle Linee Guida OCSE, dato dal rapporto al numeratore delle spese di ricerca e sviluppo sostenute per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene e al denominatore dei costi complessivi sostenuti per produrre e sviluppare tale bene.
- effettuare il prodotto tra il reddito agevolabile e il nexus ratio per ottenere la quota di reddito agevolabile,
- Questa, dunque, non concorre a formare il reddito d'impresa per il 50% (anno 2016) del relativo ammontare (la percentuale di esclusione, per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e a quello in corso al 31 dicembre 2015, era fissata, rispettivamente, in misura pari al 30 e al 40%).
- Inoltre, **le plusvalenze** derivanti dalla cessione dei beni immateriali **non concorrono a formare il reddito complessivo**, a condizione che **almeno il 90% del corrispettivo sia reinvestito**, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, **nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali**.

Il patent box in manovra, **apporta una nuova "modifica" a quella da poco avvenuta, con il D.L. 146/2021:**

- **aumenta** la maggiorazione fiscale ai costi relativi ad alcuni beni immateriali,

- **restringe** il capo di applicazione escludendo i marchi (non compresi nella precedente patent box legge 2015) e i processi, le formule e le informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (precedentemente agevolati dalla patent box legge 2015).

Le modifiche apportate dalla manovra:

- **elevano al 110%** (precedentemente 90% D.L. 146/2021) la maggiorazione fiscale dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a beni immateriali giuridicamente tutelabili,
- **riducono l'ambito dell'agevolazione**, che si applica a:
 - software protetto da copyright;
 - brevetti industriali;
 - disegni e modelli.
- **Abrogato il dl 146 del 22 ottobre 2021**
per cui **cambia la decorrenza** delle nuove norme ora applicabili **alle opzioni esercitate** per il periodo d'imposta in corso al momento della loro entrata in vigore, 2021 e per quelli successivi,
- **abrogata la norma che vietava l'incumulabilità tra patent box e credito imposta R&S viene consentito**, per tutta la durata dell'opzione, di fruire sia del nuovo patent box sia del credito d'imposta per le spese di R&S (**abrogata la norma che vietava l'incumulabilità**).
- **Opzione**
per i contribuenti che già usufruiscono **del vecchio regime** possono scegliere fino al periodo di imposta 2024, solo su base opzionale **di modificare la loro precedente scelta**, previa comunicazione da inviare all'Agenzia delle Entrate.
A decorrere dal periodo di imposta 2025, si applicherà solo la nuova norma.
- E' chiaro che dal 22.10.2021 (2021) e per i periodi successivi, non sono più esercitabili le opzioni previste dalla precedente disciplina.
- **Esclusi da opzione**
I contribuenti che hanno presentato istanza di accesso alla procedura di rouling, ovvero presentato istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate a conclusione di dette procedure, nonché i soggetti che abbiano **aderito al regime di indicazione degli importi nella dichiarazione dei redditi**, sono esclusi da tale opzione.

La determinazione del reddito agevolabile in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali richiedeva obbligatoriamente la preventiva attivazione di una procedura di ruling con l’Agenzia delle Entrate. **Tuttavia, l’art. 4 del D.L. n. 34/2019 ha introdotto la possibilità, in alternativa alla procedura di ruling, di determinare direttamente il reddito agevolabile.** Tale modalità di calcolo risponde all’esigenza di rispettare il c.d. nexus approach richiesto dalle Linee Guida OCSE, che consente di agevolare esclusivamente redditi che derivano dal sostenimento di spese nel territorio dello Stato.

- La maggiorazione del 110% non può essere applicata alle spese sostenute prima dell’8° periodo di imposta antecedente a quello nel quale l’immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.

In conclusione Il patent box è un **particolare regime fiscale** che riguarda le attività di impresa e consente la **parziale detassazione** per esempio **delle royalties derivanti dallo sfruttamento economico di marchi o brevetti industriali (c.d. “intangibles”)**.

La ratio dichiarata di questa agevolazione è quella di rendere l’Italia un paese fiscalmente “attraente” per la detenzione di attività immateriali per finalità di business. Infatti, la tendenza di molte imprese italiane in passato è stata quella di costituire società all’estero per la detenzione di marchi o brevetti poi sfruttati economicamente in Italia.

Ulteriore proroga di detassazione dell’imposta Irpef sui redditi agrari e dominicali dei coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali c. 25

La detassazione dell’Irpef sui redditi agrari dominicali, dei coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, opera già per gli anni 2017-2021

- anni 2017, 2018 e 2019- art. 1, c. 44 della Legge di bilancio 2017 la n. 232/2016;
- anni 2020 e 2021 dalle leggi nr.160/2019 e 178/2020;

la manovra, **estende al periodo d’imposta 2022** l’esclusione dalla formazione della base imponibile ai fini Irpef e delle relative addizionali, i redditi dominicali e agrari relativi a terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.

Non possono godere del beneficio di cui sopra **i soci di società snc e sas che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale** (ex art. 1, c. 1093, L. n. 296/2006), in quanto il reddito che viene loro attribuito mantiene la natura di reddito d’impresa.

Proroga decontribuzione coltivatori diretti e imprenditori agricoli under 40 c. 520

• I coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali con età inferiore ai 40 anni, possono beneficiare di una ulteriore proroga, dal 31.12.2021 al 31.12.2022, per effettuare le nuove iscrizioni nella previdenza agricola e fruire per un periodo massimo di 24 mesi, **l'esonero dal versamento del 100% dell'accredito contributivo** presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti.

Credito d'imposta beni strumentali cd. "Transizione 4.0" 2023-2025 c. 44

La manovra 2022 richiamando l'articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, stabilisce le aliquote relative al credito imposta sui beni strumentali materiali e immateriali:

• Credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi:

- **il credito d'imposta, per gli investimenti in beni materiali** funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0, se effettuati negli anni dal 2023 al 2025, 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 e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 20 milioni di euro;

Tavola riepilogativa - Agevolazione per beni materiali 4.0

Credito d'imposta per beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese

| Periodo | Livello di spesa | Credito d'imposta |
|----------------|-------------------------|--------------------------|
| | Fino a 2,5 milioni | 40% del costo |

| | | |
|---------------------------------------|---|---------------|
| Dal 1.01.2022 e fino al 31.12.2022 | Oltre 2,5 milioni e fino a 10 milioni | 20% del costo |
| | Oltre 10 milioni fino a 20 milioni massimo | 10% del costo |
| Dal 1.01.2023 e fino al 31.12.2025 | Fino a 2,5 milioni | 20% del costo |
| | Oltre 2,5 milioni e fino a 10 milioni | 10% del costo |
| | Oltre 10 milioni fino a 20 milioni massimo | 5% del costo |

(allegato A annesso alla legge di Bilancio 2017).

- **Il credito d'imposta per gli investimenti aventi ad oggetto beni immateriali** (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0", è prorogato al 2025; per gli anni successivi al 2022, è ridotta progressivamente l'entità dell'agevolazione dal:

- 20% del 2022; al 15% del 2023; e al 10% del 2024.

Tavola riepilogativa - Agevolazione per beni immateriali 4.0

Credito d'imposta per beni materiali immateriali connessi a beni materiali "Industria 4.0"

(allegato B annesso alla legge di Bilancio 2017)

| Periodo | Limite massimo di spese ammissibili | Credito d'imposta |
|---------------------------------------|--|--------------------------|
| Dal 26.11.2020e fino al31.12.2023 | 1 milione | 20% del costo |
| Dal 1.01.2024 e fino al 31.12.2024 | 1 milione | 15% del costo |
| Dal 1.01.2025e fino al 31.12.2025 | 1 milione | 10% del costo |

Nota:

Purtroppo **l'importo degli incentivi** risultano più bassi **in decremento rispetto agli anni precedenti**. Come si evince dalle tabelle le agevolazioni sono tutte riviste al ribasso.

Dai soggetti incentivati resta fuori ancora l'autotrasporto. Questa categoria ha sottolineato come il ministero sia stato sordo alle loro richieste “nonostante tutti gli sforzi fatti per dimostrare come sia assurdo non sostenere gli investimenti che il settore effettua per dotarsi di veicoli sempre più interconnessi con i sistemi di gestione digitale delle imprese”. Quindi, esclusione del settore autotrasporto dal beneficio del credito d'imposta per l'intera somma di acquisto dei veicoli.

Consentito solo per il costo degli allestimenti di cui si possa dimostrare non solo l'interconnessione con l'azienda, ma anche la capacità di effettuare una “lavorazione” delle merci trasportate.

Credito d'imposta R&S, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 c. 45

Il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo è prorogato fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2031, percentuali e limiti previsti:

- 20% fino al periodo di imposta in corso al 31.12.2022, (inalterata) e nel limite di 4 milioni di euro.
- 10% Per i successivi periodi d'imposta fino al 2031 e nel limite di 5 milioni di euro.

Il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica è prorogato fino al periodo d'imposta 2025, percentuali e limiti previsti:

- 10% per i periodi d'imposta 2022 e 2023, (inalterata)
- 5% per i periodi d'imposta 2024 e 2025, con limite annuo di 2 milioni di euro.
- **Il Credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0,** è prorogato fino al periodo d'imposta 2025 percentuali e limiti previsti:

- 15% per il periodo d'imposta 2022, (inalterata) limite di 2 milioni di euro.
- 10% per il periodo di imposta 2023, limite massimo annuo di 4 milioni di euro e,
- 5% per i periodi d'imposta 2024 e 2025, limite di 4 milioni.

Tavola riepilogativa - Credito d'imposta R&S, Innovazione Tecnologica, Design

| Attività | Legislazione vigente | | Disegno di legge di Bilancio 2022 | | | | | | | |
|--|----------------------|----------------|-----------------------------------|----------------|------|----------------|------|----------------|--------------|----------------|
| | 2022 | | 2023 | | 2024 | | 2025 | | Fino al 2031 | |
| | % | Limite massimo | % | Limite massimo | % | Limite massimo | % | Limite massimo | % | Limite massimo |
| Ricerca e sviluppo | 20 | 4 milioni | 10 | 5 milioni | 10 | 5 milioni | 10 | 5 milioni | 10 | 5 milioni |
| Innovazione tecnologica | 10 | 2 milioni | 10 | 2 milioni | 5 | 2 milioni | 5 | 2 milioni | - | - |
| Innovazione tecnologica per progetti e per processi transizione ecologica innovazione digitale 4.0 | 15 | 2 milioni | 10 | 4 milioni | 5 | 4 milioni | 5 | 4 milioni | - | - |
| Design e ideazione estetica e attività relative ai software | 10 | 2 milioni | 10 | 2 milioni | 5 | 2 milioni | 5 | 2 milioni | - | - |

Norme e vincoli per cessazioni di attività produttive nel territorio nazionale cc. 224-238

La manovra, “Al fine di garantire la salvaguardia del tessuto occupazionale e produttivo” ha introdotto alcuni vincoli per i datori di lavoro con almeno 250 lavoratori, che intendano procedere alla chiusura di una sede/stabilimento sede, stabilimento, filiale, ufficio o reparto autonomo (situato nel territorio nazionale).

- Se gli occupati nell'anno precedente con contratto di lavoro subordinato, inclusi gli apprendisti e i dirigenti, risultano in media almeno 250 lavoratori dipendenti,
- Se si intende chiudere, con cessazione definitiva della relativa attività, con licenziamento di un numero di lavoratori non inferiore a 50,
- il datore è tenuto a dare comunicazione per iscritto dell'intenzione di procedere alla chiusura alle rappresentanze sindacali aziendali o alla rappresentanza sindacale unitaria nonché alle sedi territoriali delle associazioni sindacali di categoria comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e, contestualmente, alle regioni interessate, al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, al Ministero dello sviluppo economico e all'Agenzia nazionale per le politiche attive del lavoro (ANPAL),
- la comunicazione deve essere effettuata almeno novanta giorni prima dell'avvio della procedura e indica le ragioni economiche, finanziarie, tecniche o organizzative della chiusura,
- la comunicazione indica il numero e i profili professionali del personale occupato e il termine entro cui è prevista la chiusura.
- I licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo e i licenziamenti collettivi intimati in mancanza della comunicazione o prima dello scadere del termine di novanta giorni sono nulli,
- Sono esclusi dall'ambito di applicazione i datori di lavoro che si trovino in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario, che ne rendano probabile la crisi o l'insolvenza; tali datori, in relazione a tali condizioni, possono accedere alla procedura di composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa.
- Il mancato rispetto di tale procedura comporta la nullità dei licenziamenti e l'obbligo di versamento di contributi in favore dell'Inps.
- Lo svolgimento della fase procedurale può condurre alla sottoscrizione di un piano, al quale conseguono anche la possibilità di trattamenti straordinari di integrazione salariale per i lavoratori, l'accesso dei lavoratori al programma nazionale "Garanzia di occupabilità dei lavoratori" (GOL) e, per il caso di effettuazione di licenziamenti al termine di attuazione del piano, una riduzione del contributo dovuto dal datore all'Inps per la cessazione di un rapporto di lavoro.
- agevolazioni in materia di imposta di registro e di imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna, per i casi di cessione dell'azienda o di un ramo di essa con continuazione dell'attività e mantenimento degli assetti occupazionali

Sostegno in caso di maternità c. 239

Riconosciuta indennità di maternità per ulteriori 3 mesi a seguire dalla fine del periodo di maternità alle:

- alle lavoratrici iscritte alla gestione separata non iscritte ad altre forme obbligatorie,
- alle lavoratrici autonome,
- alle imprenditrici agricole,
- alle libere professioniste iscritte ad un ente che gestisce forme obbligatorie di previdenza.

Requisito: aver dichiarato, nell'anno precedente l'inizio del periodo di maternità, un reddito inferiore a 8.145,00 euro, incrementato del 100 per cento dell'aumento derivante dalla variazione annuale dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Estensione politiche attive per i lavoratori autonomi che cessano attività cc. 251, 252

- Ai lavoratori autonomi che cessano in via definitiva la propria attività professionale, sono estese le misure di assistenza intensiva all'inserimento occupazionale del programma "Garanzia di occupabilità dei lavoratori" (GOL).

Tali servizi di assistenza sono erogati dai centri per l'impiego e dagli organismi autorizzati alle attività di intermediazione in materia di lavoro, mediante lo sportello dedicato al lavoro autonomo.

Sostegno alla costituzione di cooperative di lavoratori cc. 253, 254

La norma richiama:

l'Art. 23 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, Fondo per la crescita sostenibile comma ((c-ter) interventi diretti a salvaguardare l'occupazione e a dare continuità all'esercizio delle attività imprenditoriali)).

E il ((3-quater. Per le finalità di cui al comma 2, lettera c-ter), possono essere concessi finanziamenti in favore di piccole imprese in forma di società cooperativa costituite da lavoratori provenienti da aziende i cui titolari intendano trasferire le stesse, in cessione o in affitto, ai lavoratori medesimi....

La manovra "**Al fine di promuovere interventi diretti a salvaguardare l'occupazione e assicurare la continuità all'esercizio delle attività imprenditoriali, alle società cooperative che si costituiscono, a decorrere dal 1° gennaio 2022, prevede**

Le società cooperative che si costituiscono, a decorrere dal 1.01.2022, ai sensi dell'articolo 23, comma 3-quater, del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, la manovra riconosce:

- **l'esonero dal versamento del 100% dei contributi previdenziali complessivi a carico dei datori di lavoro**, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail e nel limite massimo di 6.000 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile.
- Esso è riconosciuto per un **periodo massimo di 24 mesi** dalla data della costituzione della società cooperativa.
- **L'esonero non è riconosciuto** qualora il datore di lavoro dell'impresa oggetto di trasferimento, affitto o cessione ai lavoratori, **non abbia corrisposto ai propri dipendenti nell'ultimo periodo d'imposta retribuzioni almeno pari al 50%** dell'ammontare complessivo dei costi sostenuti, con esclusione di quelli relativi alle materie prime e sussidiari.

Questa norma agevola i lavoratori che, al fine di crearsi un'alternativa occupazionale e di salvaguardare le conoscenze acquisite, si riuniscono in cooperativa e decidono di affittare/acquisire l'azienda in cui lavorano (per fallimento o altre cause).

Modifiche e limiti alla deducibilità fiscale relativamente alle Rivalutazione dei beni e riallineamento dei valori fiscali cc. 622-624.

L'art. 110 del DL 104/2020, pubblicato sul supplemento ordinario alla GU n. 203 del 14 agosto, ha previsto l'introduzione di una nuova rivalutazione dei beni di impresa nel bilancio al 31/12/2020.

La rivalutazione nel bilancio 2020 poteva effettuarsi distintamente anche per ogni singolo bene.

L'impresa, una volta individuati i beni da sottoporre a rivalutazione, poteva valutare se attribuire, o meno, rilevanza fiscale ai maggiori importi pagando l'imposta sostitutiva del 3%.

Quindi il nuovo regime rivalutativo per il 2020 poteva avere alternativamente:

- **solo rilevanza civilistica e contabile;**
- anche **rilevanza fiscale** attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva del 3% sui maggiori valori iscritti in bilancio.

Visti i richiami della manovra si evidenzia che

- Il comma 4° dell'art. 110 prevedeva il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 3% applicabile sia per i beni ammortizzabili che per quelli non ammortizzabili (come ad esempio i terreni).
- Il comma 8 dell'art. 110 prevedeva la possibilità di rivalutare le partecipazioni.

La legge di Bilancio 2022 con l'introduzione di un nuovo comma 8-bis,

- **ha esteso la rivalutazione anche all'avviamento** e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso **al 31 dicembre 2019**.
- Ha fissato alcuni **limiti alla deducibilità**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, **del maggior valore** attribuito alle attività immateriali d'impresa in sede di rivalutazione e di riallineamento già effettuate ai sensi dell'art. 110, cc. 4, 8 e 8bis D.L. 104/2020.

Nello specifico Il comma 622 della manovra inserisce:

- il comma 8 ter, aggiunto al già d.l. 104/2020, **stabilisce** che per le attività immateriali le cui quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a 1/18 del costo o del valore, **la deduzione deve essere effettuata**, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a **1/50 di detto importo**.
- Il comma 8 quater, aggiunto al già dl 104/2020, **stabilisce** che è consentita la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a 1/18 di detto importo **effettuando il versamento di un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali, nella misura corrispondente a quella stabilita per l'ipotesi di conferimento d'azienda dall'art. 176, c. 2-ter Tuir, e cioè con aliquota:
 - del 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro;
 - del 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
 - del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.
- qualora il soggetto **perda la disponibilità del bene riallineato o rivalutato**, ovvero **non presenti più in bilancio il costo** relativo all'attività immateriale oggetto di riallineamento per ipotesi di cessione dei beni a titolo oneroso o della loro estromissione, **il regime di deducibilità limitata non muta**.
- Nel caso di **cessione a titolo oneroso**, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore

o, ancora, di eliminazione dal complesso produttivo di tali attività, **l'eventuale minusvalenza è deducibile**, fino a concorrenza **del valore residuo del maggior valore**, in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento, come determinato secondo i limiti introdotti.

- **Per l'avente causa, invece**, la quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile del maggior valore, **al netto dell'eventuale minusvalenza dedotta dal dante causa**, è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento.
- **l'imposta va calcolata al netto dell'imposta sostitutiva al 3% che si applica alla rivalutazione;**
- **il versamento può essere effettuato in un massimo di 2 rate di pari importo:**
 - a) la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita,
 - b) la seconda con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo.
- **viste le novità introdotte** dalla nuova normativa, **è stata consentita la revoca**, dell'applicazione della disciplina fiscale della rivalutazione ai soggetti che, **alla data del 1.01.2022 hanno provveduto al versamento delle imposte sostitutive.**
- **L'importo revocato** potrà essere chiesto a **rimborso** o utilizzato in **compensazione** mediante F24.

Sospensione ammortamento c. 711

Estensione della facoltà di sospendere gli ammortamenti per i soggetti che avevano usufruito di questa possibilità

• **I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali**, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, 104/2020, **possono**, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, **non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni** materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno.

Aggiunto dalla norma: In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-CoV-2, **tale misura è estesa all'esercizio successivo per i soli soggetti che nell'esercizio di cui al primo periodo non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali »**

Differimento / Estensione termine di pagamento cartelle c. 913

- Va detto che si sono succedute sospensioni e rinvii che hanno di fatto fermato la riscossione e cioè:
- la **sospensione dell'attività** di riscossione fissata fino al 31 Agosto 2021 dal decreto Sostegni bis (D.L. n. 73/2021) per i carichi affidati all'Agente della riscossione,
- in virtù della sospensione i pagamenti dovuti, riferiti al periodo dall'8 marzo 2020 dovevano essere effettuati entro il 30 settembre 2021,
- in base e per effetto di tale ultima disposizione, **l'attività di notifica** delle nuove cartelle di pagamento è ripresa a partire dal 1° settembre 2021,
- ma con il D.L. n. 146/2021 si è avuto il **differimento dell'adempimento** da 60 a 150 giorni: obbligo risultante dal ruolo per le cartelle notificate dal 1° settembre al 31 dicembre 2021,
- La legge di bilancio 2022 **differisce il termine** per l'adempimento dell'obbligo risultante dal ruolo, per le cartelle notificate dal 1.01 al 31.03.2022, aumentando da 60 a (150) 180 giorni il termine per il pagamento.

Evidentemente nel periodo di differimento non possono essere disposte azioni esecutive (pignoramenti) o cautelari (fermi, ipoteche) e non decorrono interessi di mora.

Collegato al precedente va letto

Inapplicabilità verifica dell'adempimento degli obblighi di versamento c. 653

- **L'obbligo per le pubbliche amministrazioni di verificare preventivamente**, per pagamenti di importi superiore a 5.000 euro, se il beneficiario è inadempiente ai versamenti derivanti dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, **non si applica per l'erogazione da parte dell'Agenzia delle Entrate di contributi a fondo perduto.**

Principi fondamentali di disciplina della Sospensione dei termini di adempimenti tributari per malattia o infortunio del libero professionista cc. 927-944

Principi fondamentali di disciplina della Sospensione dei termini di adempimenti tributari per malattia o infortunio del libero professionista sia in caso di malattia o in casi di infortunio avvenuto per causa violenta in occasione di lavoro, da cui sia derivata la morte o un'inabilità permanente al lavoro, assoluta o parziale, ovvero un'inabilità temporanea assoluta che importi l'astensione dal lavoro per più di tre giorni.

Inabilità temporanea all'esercizio dell'attività professionale

- In caso di ricovero del libero professionista in ospedale per grave malattia o infortunio o intervento chirurgico,
- o in caso di cure domiciliari, se sostitutive del ricovero ospedaliero,

nessuna responsabilità è imputata al libero professionista o al suo cliente a causa della scadenza di un termine tributario stabilito in favore della pubblica amministrazione per l'adempimento di una prestazione a carico del cliente, **da eseguire da parte del libero professionista nei 60 giorni successivi al verificarsi dell'evento;**

i termini per i suddetti adempimenti - nel caso di periodi di degenza ospedaliera o di cure domiciliari per più di 3 giorni - **sono sospesi a decorrere dal giorno del ricovero in ospedale o dal giorno d'inizio delle cure domiciliari fino a 30 giorni dopo la dimissione dalla struttura sanitaria o la conclusione delle cure domiciliari,** con obbligo di esecuzione dell'adempimento (qualora sia scaduto il relativo termine) **entro il giorno successivo alla fine della sospensione,** ferma restando la suddetta esclusione di responsabilità - e delle relative sanzioni penali e pecuniarie amministrative - per il suddetto arco temporale di 60 giorni.

- La sospensione dei termini si applica solo nel caso in cui tra le parti esista **un mandato professionale avente data antecedente al ricovero ospedaliero o al giorno di inizio della cura domiciliare;** una copia del mandato, unitamente ad un certificato medico attestante la decorrenza, rilasciato dalla struttura sanitaria o dal medico curante, deve essere consegnato, o inviato tramite raccomandata con avviso di ricevimento ovvero con posta certificata (PEC), presso i competenti uffici della pubblica amministrazione ai fini dell'applicazione delle norme.

- **Le norme si applicano anche in caso di esercizio della libera professione in forma associata o societaria,** ai sensi delle disposizioni vigenti in materia, qualora il numero complessivo dei professionisti associati o dei soci sia inferiore a 3, ovvero qualora il professionista sia nominativamente responsabile dello svolgimento dell'incarico professionale.

Esclusione Irap persone fisiche esercenti attività di impresa e autonoma (c. 8)

La manovra ha previsto che dal 01/01/2022, l'Irap non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui all'art. 3, c. 1, **lett. b) e c)** D. Lgs. 446/1997.

Il richiamo della norma all'art. 3 lettera b del D. Lgs. 446/1997, ha creato qualche fraintendimento sulla portata della norma stessa.

Si è ipotizzato l'abolizione anche per le società di persone, dell'imposta Irap, ma la manovra cita l'art. 3 del D. Lgs. 446/1997, che individua i soggetti passivi all'imposta Regionale sulle attività produttive che si ripropone:

1. Soggetti passivi dell'imposta coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2.

Pertanto sono soggetti all'imposta:

a) le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico, **nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico;**

c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico.

ma la manovra quindi esenta solo le persone fisiche esercenti attività commerciali al comma b.

La norma è chiara ed esclude solo le persone fisiche esercenti attività libero professionale o imprenditoriale.

Proroga disposizioni di modifica della disciplina Iva Terzo settore c. 683

• È prorogata al 1.01.2024 l'entrata in vigore delle disposizioni recate:

- dall'art. 5, cc. da 5-quater a 15-sexies D.L. 146/2021, che impongono agli enti che **offrono beni e servizi ai propri soci, dietro il pagamento di corrispettivi specifici**, aggiuntivi rispetto alle quote associative, nonché ai partiti politici per le operazioni effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche, **l'osservanza degli obblighi Iva a decorrere dal 21.12.2021.**

- l'art. 5, c. 15-quinquies D.L. 146/2021, il quale stabilisce che, in attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del codice del terzo settore, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro **possono applicare, ai soli fini dell'Iva, il regime forfetario.**

Tali disposizioni intervengono sulla disciplina dell'Iva.

Le modifiche apportate **ricomprenderanno tra le operazioni effettuate nell'esercizio di impresa**, o da considerare in ogni caso aventi natura commerciale, **una serie di operazioni attualmente escluse**, di conseguenza tali operazioni saranno considerate **esenti ai fini dell'imposizione Iva.**

La conseguenza di ciò: **obbligo per enti e associazioni di partita iva** all'entrata in vigore di queste norme.

Iva agevolata cessione di bovini e suini c. 527

- È esteso al 2022 l'innalzamento della percentuale massima di compensazione Iva, fissata in misura non superiore al 9,5%, applicabile alla cessione di animali vivi della specie bovina e suina.

Iva 10% prodotti per l'igiene femminile non compostabili c. 13

- Sono sottoposti all'aliquota Iva del 10% i prodotti assorbenti e tamponi, destinati alla protezione dell'igiene femminile non compostabili o lavabili.

Piani individuali di risparmio P.I.R. modifiche e novità cc. 26 e 27

La manovra ha elevato i limiti di investimento dei pir tradizionali ed eliminato il vincolo dell'unico investimento per i Pir alternativi.

- Per i PIR costituiti fino al 31.12.2019 il limite annuale di investimento è aumentato da 30.000 a 40.000 euro;
- il limite complessivo è incrementato da 150.000 a 200.000 euro.
- Con riferimento ai PIR costituiti a decorrere dal 1.01.2020, PIR alternativi, che investono prevalentemente in imprese diverse da quelle inserite negli indici FTSE MIB e FTSE Mid Cap della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati, **è prevista l'esclusione da vincoli. Si possono detenere più piani.**

I piani individuali di risparmio sono stati introdotti nell'ordinamento italiano con la legge di stabilità del 2017 allo scopo di aumentare gli investimenti nelle aziende italiane mediante il risparmio delle persone fisiche italiane.

Sono

- una forma d'investimento incentivata fiscalmente in Italia,
- previsti per le sole persone fisiche non per le imprese,
- esenti gli utili sul totale delle imposte su capital gain e rendimenti.
- obbligati a detenere ciascun investimento annuale per almeno 5 anni.
- possibili diverse forme giuridiche, pertanto essere fondi comuni d'investimento, SICAV, gestioni individuali di portafogli di investimento, polizze assicurative a contenuto finanziario, depositi amministrati.
- esenti dall'imposta di successione.
- previste commissioni ingresso e costi di gestione potrebbero ridurre o azzerare i “guadagni previsti”.

Accanto ai Pir ordinari o tradizionali, sono stati introdotti, **i cosiddetti PIR alternativi** che permettono di concedere prestiti e acquisire crediti dalle imprese (articolo 136 del decreto Rilancio del maggio 2020).

Tale forma di investimento è considerata “più illiquida rispetto ai Pir tradizionali.

- Per gli investitori in pir alternativi, alle agevolazioni fiscali prevista per gli investitori (persone fisiche) in PIR tradizionali, sopra evidenziati, viene aggiunto il riconoscimento di un **credito d'imposta pari alle minusvalenze su strumenti finanziari** detenuti per almeno cinque anni nel piano.
- L'ampia formulazione della disposizione sui PIR alternativi, **permette a questi strumenti di investire anche in startup innovative o PMI innovative.** In questo caso, **le agevolazioni fiscali** previste per i PIR alternativi **si aggiungono** a quelle **specifiche per gli investimenti in startup innovative o PMI innovative.**

Credito d'imposta minusvalenze realizzate in “PIR PMI” c. 912

- La disciplina del credito d'imposta per le minusvalenze realizzate nei cd. PIR PMI è prorogata anche in relazione agli investimenti effettuati entro il 31.12.2022.
- In relazione agli investimenti effettuati a decorrere dal 1.01.2022, tale il **credito d'imposta non può eccedere il 10% delle somme investite** negli strumenti finanziari qualificati (in luogo del limite del 20%) e può essere utilizzabile in **15 quote annuali** di pari importo (anziché 10).

Proroga delle misure in favore dell'acquisto della casa di abitazione cc. 151-153

- Sono prorogati al 31.12.2022 (dal 30.06.2022) i termini per la presentazione delle domande per l'ottenimento:
 - **dei benefici a valere sul Fondo di garanzia per la prima casa**, per soggetti con Isee non superiore a 40.000 euro,
 - consistente nell'aumento all'80% della garanzia concedibile;
 - delle agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" previste per soggetti che non abbiano compiuto 36 anni di età, aventi un Isee non superiore a 40.000 euro annui (c.d. "prima casa under 36"), consistenti nell'esenzione dall'imposta di bollo e dalle imposte ipotecaria e catastale e nelle agevolazioni Iva, nonché nell'esenzione dalle imposte sostitutive applicabili ai finanziamenti per acquisto, costruzione e ristrutturazione di immobili.

Detrazioni fiscali per le locazioni stipulate dai giovani c. 155

- Ai giovani di età compresa fra i 20 e i 31 anni non compiuti, con un reddito complessivo non superiore a 15.493,71 euro, che stipulano un contratto di locazione a canone concordato, per l'intera unità immobiliare o porzione di essa, da destinare a propria residenza, sempre che la stessa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti ai sensi di legge, **spetta, per i primi 4 anni di durata contrattuale, una detrazione dall'imposta lorda pari a euro 991,60**, ovvero, se superiore, pari al 20% dell'ammontare del canone di locazione e comunque entro il limite massimo di 2.000 euro.

Accisa sulla birra cc. 985-987

- La misura della riduzione dell'accisa sulla birra per i microbirrifici artigianali (produzione annua fino a 10.000 ettolitri) è elevata dal 40 al 50%.
- Sono introdotte specifiche misure di riduzione dell'accisa per i birrifici artigianali con produzione annua fino a 60.000 ettolitri, per il solo anno 2022.
- Limitatamente all'anno 2022, la misura dell'accisa generale sulla birra è rideterminata in 2,94 euro. La misura dell'accisa torna a 2,99 euro per ettolitro e grado-Plato a decorrere dal 2023.

Arturo Denza

Dottore commercialista

Revisore legale