

# STUDIO PIONA

Dottori commercialisti  
Consulenza tributaria  
Consulenza societaria aziendale  
Family office

---

*D.L. 25/05/2021, n. 73  
(cd. decreto “Sostegni-bis”)  
convertito in Legge*

---

*26/07/2021*

---

È stato convertito in Legge nella giornata del 22/7/2021 il D.L. 25.5.2021 n. 73 (c.d. decreto "Sostegni-bis"), recante misure urgenti per contribuenti, lavoratori e famiglie a causa del protrarsi dell'emergenza epidemiologica da Coronavirus.

Si tenga presente che l'art. 1 della legge di conversione ha abrogato il DL 22.6.2021 n. 89 e il DL 30.6.2021 n. 99, le cui disposizioni sono state inserite nel corpo del DL 25.5.2021 n. 73 in questa sede convertito.

Di seguito dettagliamo i principali contenuti.

## **NOVITA' IN AMBITO DI AGEVOLAZIONI**

### **1. Contributo a fondo perduto per i soggetti titolari di partita IVA**

È previsto un nuovo contributo a fondo perduto al fine di sostenere gli operatori economici colpiti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Il contributo è articolato e si possono individuare tre componenti:

- un contributo "automatico" pari a quello del DL "Sostegni" (già erogato in presenza dei requisiti);
- se più conveniente, un contributo "alternativo" calcolato su un diverso periodo di riferimento (istanza già presentata in presenza dei requisiti);
- un ulteriore contributo, con finalità perequativa, legato al risultato economico d'esercizio.

#### **Contributo "perequativo"**

Viene previsto un ulteriore contributo a fondo perduto, subordinato all'autorizzazione della Commissione europea.

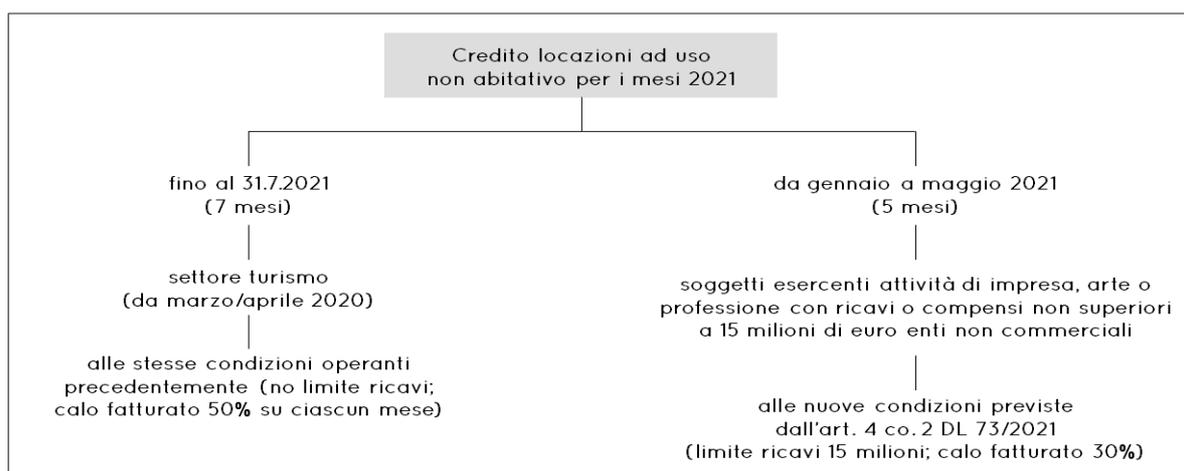
Il contributo spetta ai soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario, titolari di partita IVA (attiva al 26.5.2021), residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, con ricavi/compensi 2019 non superiori a 10 milioni di euro.

Tale contributo spetta a condizione che vi sia un peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 rispetto a quello del periodo in corso al 31.12.2019, in misura pari o superiore a una percentuale che sarà definita con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'ammontare di tale contributo è determinato applicando alla differenza tra i suddetti risultati economici d'esercizio (al netto di tutti i contributi a fondo perduto ricevuti) una percentuale che sarà definita da un prossimo decreto.

Il contributo è riconosciuto previa presentazione di istanza all'Agenzia delle Entrate, il cui contenuto e termini di presentazione saranno definiti con provvedimento (che definirà anche gli specifici campi delle dichiarazioni dei redditi nei quali sono indicati gli ammontari dei risultati economici d'esercizio). L'istanza potrà tuttavia essere trasmessa solo se la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2020 sia presentata entro il 10.9.2021.

## 2. Credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo



Il credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo viene:

- da un lato, prorogato per altre 3 mensilità (fino al 31.7.2021), per i soggetti cui già spettava fino al 30.4.2021 a norma dell'art. 28 co. 5 del DL 34/2020;
- dall'altro, ulteriormente esteso, per i mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, a nuove condizioni, per altri soggetti.

#### **Proroga del credito per il settore turismo**

Per effetto della nuova norma, il credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo, di cui all'art. 28 del DL 34/2020, viene esteso fino al 31.7.2021 (invece che fino al 30.4.2021), per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, che ne godono a partire dal mese di marzo 2020 (o aprile 2020 se stagionali).

Si ricorda che il credito d'imposta spetta, a tali soggetti, nella misura del 60% sui canoni di locazione, concessione o leasing, ovvero del 50% sui canoni di affitto d'azienda:

- a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo di imposta precedente ex art. 28 co. 3 del DL 34/2020;
- a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2021 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.

#### **Estensione del credito per le mensilità gennaio-maggio 2021**

L'art. 4 del DL 73/2021 introduce una "nuova versione" del credito d'imposta locazioni, operante per i primi 5 mesi del 2021 (da gennaio a maggio 2021), che opera a condizioni in parte diverse da quelle richieste dall'art. 28 del DL 34/2020.

In particolare, il "nuovo" credito d'imposta locazioni "Sostegni-bis", dal punto di vista soggettivo, riguarda:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di

entrata in vigore del DL "Sostegni-bis";

- gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

### **Misura del credito**

Per quanto concerne la misura del credito d'imposta e l'ambito oggettivo di applicazione (tipologia contrattuale e tipologia di immobili), in forza del rinvio ai commi 1, 2 e 4 dell'art. 28 del DL 34/2020, resta confermato che il credito "Sostegni-bis" spetta (come il credito di cui all'art. 28 del DL 34/2020):

- nella misura del 60% dei canoni di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- nella misura del 40% dei canoni di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo di imposta anteriore al 26.5.2021;
- nella misura del 30% dei canoni di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle medesime attività;
- nella misura del 20% dei canoni di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle medesime attività, per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo di imposta anteriore al 26.5.2021;

- nella misura del 60% per gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

### **Calo del fatturato**

Cambia, invece, la condizione del calo del fatturato, atteso che il credito d'imposta sui canoni 2021, previsto dal decreto "Sostegni-bis", spetta, ai soggetti locatari esercenti attività economica, "a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020".

Rispetto al credito d'imposta 2020 previsto dall'art. 28 del DL 34/2020, in breve, cambiano:

- sia l'ammontare del calo minimo di fatturato richiesto, che passa dal 50% al 30%;
- sia i periodi di riferimento per il confronto, che sono ora costituiti dal c.d. "anno pandemico", dovendo confrontare il fatturato riferito al periodo 1.4.2020 - 31.3.2021 con il fatturato 1.4.2019 - 31.4.2020;
- sia il metodo di calcolo, atteso che il calo non deve più essere verificato mese per mese (come richiesto dall'art. 28 del DL 34/2020), bensì sull'ammontare medio mensile del fatturato dei periodi di riferimento.

In breve, potranno godere del credito d'imposta per tutte le prime 5 mensilità 2021 di canoni pagati, i conduttori che abbiano registrato un ammontare medio mensile del fatturato, nel periodo 1.4.2020 - 31.3.2021, inferiore almeno del 30% rispetto a quello registrato nel periodo 1.4.2019 - 31.3.2020.

### **Deroga per i neocostituiti**

Restano esclusi dalla condizione del calo del fatturato i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019.

### **Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato**

Il credito d'imposta viene riconosciuto nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato.

### **3. Credito d'imposta sanificazione, DPI e tamponi**

Viene riconosciuto un nuovo credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione.

#### **Soggetti beneficiari**

Il credito d'imposta spetta:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni;
- agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti;
- alle strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale munite di codice identificativo regionale ovvero, in mancanza, identificate mediante autocertificazione in merito allo svolgimento dell'attività ricettiva di bed and breakfast (alternativa introdotta in sede di conversione del DL).

#### **Oggetto dell'agevolazione**

Sono oggetto dell'agevolazione le spese sostenute:

- nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021;
- per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei

lavoratori e degli utenti, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per COVID-19.

#### **Misura dell'agevolazione**

Il credito d'imposta spetta in misura pari al 30% delle suddette spese, fino ad un massimo di 60.000,00 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2021.

#### **Modalità di utilizzo**

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa, ovvero
- in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

#### **Irrelevanza fiscale**

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP.

#### **Disposizioni attuative**

La comunicazione delle spese ammissibili deve essere presentata dal 4.10.2021 al 4.11.2021.

#### **4. Credito d'imposta per investimenti pubblicitari 2021 e 2022**

Sostituendo il co. 1-quater all'art. 57-bis del DL 24.4.2017 n. 50 (comma introdotto dalla L. 178/2020), viene previsto che, per gli anni 2021 e 2022, il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari è concesso:

- a imprese, lavoratori autonomi, enti non commerciali;
- nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale (non quindi su radio e TV, per i quali spetta il credito in misura "ordinaria");

- entro il limite massimo di 65 milioni di euro per ciascun anno (in luogo del precedente limite di 50 milioni);
- nel rispetto del regolamento "de minimis".

Per l'anno 2021, la comunicazione telematica di accesso al credito va presentata dall'1.9.2021 al 30.9.2021. Restano comunque valide le comunicazioni presentate a marzo 2021.

## **NOVITA' IN AMBITO DI IMPOSTE SUI REDDITI**

### **1. ACE innovativa/maggiorata**

Con la c.d. "ACE innovativa" si limitano al solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 (ovvero, al 2021, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), i benefici maggiorati della disciplina ACE (aiuto alla crescita economica); in particolare i benefici riguardano:

- l'ammontare della base di calcolo dell'agevolazione (con un coefficiente maggiorato del 15% per gli incrementi del 2021);
- le modalità per la fruizione della stessa (con la possibilità di trasformazione in credito d'imposta ad utilizzo immediato).

#### **Determinazione dell'agevolazione**

A norma dell'art. 19 co. 2 del DL 73/2021, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 il reddito detassato è determinato applicando alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quella esistente alla chiusura del periodo precedente (quindi, alla variazione in aumento al 31.12.2021 rispetto a quella esistente al 31.12.2020, per i soggetti "solari") un coefficiente del 15%.

Le componenti rilevanti a questi fini sono quelle tipiche dell'ACE "ordinaria" (conferimenti in denaro, rinunce dei soci ai crediti e accantonamenti alle riserve, purché non indisponibili); rispetto a quest'ultima, tuttavia, si prevede:

- che gli incrementi del capitale proprio del 2021 rilevano per l'intero ammontare (quindi, senza alcun ragguaglio pro rata temporis);
- che la base massima di calcolo dell'ACE innovativa sia pari a 5 milioni di euro, indipendentemente dall'ammontare del patrimonio netto.

La base ACE residua (ovvero, quella formatasi sino al 31.12.2020, nonché quella formatasi nel 2021 per la parte che eccede i 5 milioni di euro) è invece determinata con le regole ordinarie dell'art. 1 del DL 201/2011, con il coefficiente previsto nella misura dell'1,3%.

### **Modalità di fruizione**

L'ACE innovativa può essere utilizzata, alternativamente:

- a riduzione dell'IRPEF o dell'IRES, in qualità di reddito detassato;
- trasformando lo stesso in credito d'imposta, il cui importo è ottenuto moltiplicando il rendimento nozionale per le aliquote IRPEF o IRES vigenti per il 2020.

### **Caratteristiche del credito d'imposta**

Il credito d'imposta può essere utilizzato dal giorno successivo a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro o della rinuncia al credito, o dal giorno successivo a quello della delibera di destinazione a riserva dell'utile di esercizio (art. 19 co. 3 del DL 73/2021).

Il credito d'imposta non è produttivo di interessi e può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, senza limiti di importo, o può essere richiesto a rimborso o ceduto a terzi (art. 19 co. 6 del DL 73/2021). Esso deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP.

Ai fini dell'utilizzo del credito è necessaria una comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate, i cui termini e modalità di presentazione saranno definiti con provvedimento dell'Agenzia stessa, da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del DL 73/2021 (art. 19 co. 7 del DL 73/2021).

### **Clausole anti abuso**

Il Decreto prevede clausole finalizzate a fare sì che, in sostanza, gli incrementi posti alla base di calcolo della "ACE innovativa" rimangano nel patrimonio dell'impresa almeno sino alla fine del 2023, in modo tale da evitare immissioni di denaro meramente temporanee, finalizzate al solo beneficio fiscale.

In caso contrario sono previsti riversamenti, totali o parziali, del credito d'imposta, ovvero incrementi del reddito imponibile, proporzionali alla parte del patrimonio netto fuoriuscita dalla disponibilità dell'impresa.

## **2. Tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in *start up innovative***

In sede di conversione del decreto viene confermato il regime di esenzione per le plusvalenze ex artt. 67 e 68 del TUIR, sia qualificate che non qualificate, realizzate dalle sole persone fisiche, derivanti:

- dalla cessione di partecipazioni al capitale di start up innovative (art. 25 co. 2 del DL 179/2012) acquisite mediante sottoscrizione del capitale dall'1.6.2021 al 31.12.2025 e possedute per almeno 3 anni;
- dalla cessione di partecipazioni al capitale di PMI innovative (art. 4 del DL 3/2015) acquisite mediante sottoscrizione del capitale dall'1.6.2021 al 31.12.2025 e possedute per almeno 3 anni;
- dalla cessione di partecipazioni in società, di persone (escluse le società

semplici) e di capitali, residenti o non residenti, qualora entro un anno dal loro conseguimento, le plusvalenze siano reinvestite in start up innovative o in PMI innovative, mediante la sottoscrizione del capitale sociale entro il 31.12.2025.

L'efficacia delle disposizioni in esame è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

### **3. Proroga per gli adempimenti relativi alla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni**

In sede di conversione del decreto, è stata prevista una proroga per porre in essere gli adempimenti finalizzati alla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni (agricoli e edificabili), suscettibili di produrre plusvalenze ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. a) - c-bis) del TUIR, allorché tali beni vengano ceduti a titolo oneroso.

In sostanza, per le partecipazioni ed i terreni posseduti all'1.1.2021 il termine originariamente previsto dalla L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) slitta dal 30.6.2021 al 15.11.2021.

Per avvalersi della rivalutazione, quindi, sarà sempre necessario possedere il terreno o la partecipazione alla data dell'1.1.2021.

Entro il successivo 15.11.2021, sarà possibile procedere con:

- la redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima, da parte di un soggetto abilitato;
- il versamento in autoliquidazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica dell'11% sul valore periziato.

## **LE ALTRE NOVITA'**

### **1. Persone fisiche proprietarie di abitazioni locate - Esenzione IMU 2021 con sfratto per morosità**

È prevista l'esenzione dal versamento dell'IMU per l'anno 2021 per le persone fisiche che hanno ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità.

In particolare, l'agevolazione spetta alle persone fisiche che possiedono un immobile, concesso in locazione a uso abitativo, che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità:

- entro il 28 .2.2020, la cui esecuzione è sospesa sino al 30.6.2021;
- successivamente al 28.2.2020, la cui esecuzione è sospesa fino al 30.9.2021 o fino al 31.12.2021.

In questi casi l'esenzione per l'anno 2021 dal versamento dell'IMU riguarda i predetti immobili abitativi locati.

Le persone fisiche (locatori) che hanno già provveduto al versamento della prima rata dell'IMU per l'anno 2021 entro la scadenza del 16.6.2021, hanno diritto a richiedere il rimborso dell'imposta versata.

Le modalità per richiedere il rimborso saranno stabilite con un apposito decreto del Min. Economia e Finanze che dovrà essere adottato entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 73/2021.

### **2. Ricontrattazione locazioni commerciali**

Viene riscritto l'art. 6-novies del DL 41/2021, contenente disposizioni volte a consentire un percorso regolato di condivisione dell'impatto economico derivante dall'emergenza epidemiologica da COVID-19, a tutela delle imprese e delle

controparti locatrici, nei casi in cui il locatario abbia subito una significativa diminuzione del volume d'affari, del fatturato o dei corrispettivi, derivante dalle restrizioni sanitarie, nonché dalla crisi economica di taluni comparti e dalla riduzione dei flussi turistici legati alla crisi pandemica in atto.

### **Rideterminazione del canone**

La norma dispone che locatario e il locatore sono chiamati a collaborare tra di loro in buona fede per rideterminare temporaneamente il canone di locazione per un periodo massimo di 5 mesi nel corso del 2021, ove sussistano le seguenti condizioni:

- il locatario non abbia avuto diritto di accedere, a partire dall'8.3.2020, ad alcuna delle misure di sostegno economico adottate dallo Stato per fronteggiare gli effetti delle restrizioni imposte dall'emergenza epidemiologica da COVID-19 ovvero non abbia beneficiato di altri strumenti di supporto di carattere economico e finanziario concordati con il locatore anche in funzione della crisi economica connessa alla pandemia stessa;
- si tratti di locatari esercenti attività economica che abbiano registrato un ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi nel periodo compreso tra l'1.3.2020 e il 30.6.2021 inferiore almeno del 50% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra l'1.3.2019 e il 30.6.2020 e la cui attività sia stata sottoposta a chiusura obbligatoria per almeno 200 giorni anche non consecutivi a partire dall'8.3.2020.

Per approfondimenti

Studio Piona

- Dott. Alessandro Piona: [alessandro.piona@studiopiona.it](mailto:alessandro.piona@studiopiona.it)
- Dott. Federico Piona: [federico.piona@studiopiona.it](mailto:federico.piona@studiopiona.it)

