



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

SUPPLEMENTO

Speciale **Decreto Sostegni-*bis***



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

È stata pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 123 del 25 maggio 2021, il D.L. 73/2021, c.d. Decreto Sostegni-*bis*, nuovo intervento del Governo a supporto del sistema economico ancora inciso dalla crisi economica dovuta alla pandemia da Covid-19.

Il Decreto si compone di 78 articoli e prevede l'entrata in vigore il giorno successivo a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale e quindi il 26 maggio 2021.

Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi di interesse.

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

IL “NUOVO” CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Il Decreto Sostegni-*bis* ha introdotto 3 nuove tipologie di contributo:

- **automatico**, a favore dei soggetti già beneficiari del contributo di cui al precedente “Decreto Sostegni”;
- **alternativo** (al precedente) a favore dei titolari di partita Iva con riduzione del fatturato medio mensile di almeno il 30% nel periodo intercorrente tra il 1° aprile 2020 – 31 marzo 2021 rispetto al medesimo periodo dell’anno precedente;
- **rafforzato** per i soggetti maggiormente colpiti dalla pandemia che abbiano subito una diminuzione dei ricavi 2020 rispetto all’anno precedente per una percentuale che sarà individuata dal Mef con un apposito Decreto.

Per ottenere i contributi citati occorrerà porre in essere o meno i seguenti adempimenti:

Contributo “comune”	Nessun adempimento da parte del contribuente
Contributo “alternativo”	Presentazione di apposita domanda da inviare a pena di decadenza, entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura telematica Le modalità ed i termini di presentazione della domanda saranno definiti dall’Agenzia delle Entrate con un apposito provvedimento
Contributo “rafforzato”	Presentazione di istanza e dichiarazione dei redditi modello 2021

Nella tabella che segue verrà ricapitolata la normativa in forma tabellare per agevolarne la consultazione.

Contributo “comune”	oggetti interessati	Solo i soggetti che hanno già presentato domanda entro il 28 maggio 2021 e con partita Iva attiva al 26 maggio 2021
	requisiti	Valgono i medesimi della domanda presentata entro il 28 maggio 2021 e il contributo deve essere spettante e non restituito o indebitamente percepito
	importo	Il contributo ricevuto sarà di importo pari al precedente
	fruizione	Sarà fruibile nella stessa modalità già comunicata ovvero in accredito su c/c o in compensazione

Contributo “alternativo”	oggetti interessati	È riconosciuto sia ai soggetti che hanno già beneficiato del contributo del “Decreto Sostegni” sia ai soggetti che non ne hanno beneficiato. In particolare si rivolge agli: - esercenti attività d’impresa - esercenti attività di lavoro autonomo; - titolari di reddito agrario - contribuenti forfetari e minimi purché aventi partita Iva attiva al 26 maggio 2021
	requisiti	Per poterne beneficiare è necessario aver: - conseguito ricavi 2019 non superiori a €10 milioni; - subito una riduzione del fatturato medio mensile di almeno il 30% nel periodo 1° aprile 2020 – 31 marzo 2021 rispetto al periodo 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020.
	casi particolari di determinazione del fatturato	1. esercizio di più attività va considerata la somma dei ricavi di tutte 2. titolari di reddito il riferimento è al volume d’affari 3. contribuenti forfetari si considera quanto dichiarato nel quadro LM del modello dichiarativo
	operazioni comprese nel calcolo	Occorre fare riferimento alla data di effettuazione delle operazioni ed in particolare si devono considerare le operazioni che hanno partecipato alle liquidazioni Iva periodiche
	importo	Il contributo è determinato applicando una specifica percentuale alla differenza tra

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

		<p>l'ammontare medio mensile del fatturato 2020/2021 e il corrispondente del periodo 2019/2020</p> <p>Le percentuali saranno pari al:</p> <p>60% per ricavi non superiori a 100.000 euro;</p> <p>50% per ricavi superiori a 100.000 euro e fino a 400.000 euro;</p> <p>40% per ricavi superiori a 400.000 euro e fino a 1.000.000 di euro;</p> <p>30% per ricavi superiori a 1.000.000 di euro e fino a 5.000.000 di euro;</p> <p>20% per i ricavi superiori a 5.000.000 di euro e fino a 10.000.000 di euro;</p> <p>per i soggetti che hanno ricevuto il contributo "automatico" e pari al:</p> <p>90% per ricavi non superiori a 100.000 euro;</p> <p>70% per ricavi superiori a 100.000 euro e fino a 400.000 euro;</p> <p>50% per ricavi superiori a 400.000 euro e fino a 1.000.000 di euro;</p> <p>40% per ricavi superiori a 1.000.000 di euro e fino a 5.000.000 di euro;</p> <p>30% per i ricavi superiori a 5.000.000 di euro e fino a 10.000.000 di euro</p>
	fruizione	<p>Il contributo potrà essere fruito con accredito su c/c o quale credito da compensare con il modello F24. La scelta operata tuttavia sarà irrevocabile e valida per l'intero ammontare del contributo</p>

Contributo "maggiorato"	oggetti interessati	<p>È riconosciuto sia ai soggetti che hanno già beneficiato del contributo del "Decreto Sostegni" sia ai soggetti che non ne hanno beneficiato. In particolare si rivolge agli:</p> <ul style="list-style-type: none">- esercenti attività d'impresa;- esercenti attività di lavoro autonomo;- titolari di reddito agrario;- contribuenti forfetari e minimi; <p>purché aventi partita Iva attiva al 26 maggio 2021</p>
	requisiti	<p>Per poterne beneficiare è necessario aver conseguito:</p> <ul style="list-style-type: none">- ricavi 2019 non superiori a 10.000.000 di euro;- peggioramento del risultato economico dell'esercizio 2020 <p>in misura pari o superiore alla percentuale che sarà individuata da apposito Decreto</p>
	operazioni comprese nel calcolo	<p>Il contributo sarà determinato applicando una specifica percentuale, individuata dal Mef alla differenza tra il risultato dell'esercizio 2020 rispetto al 2019. Tale differenza va considerata al netto dei contributi a fondo perduto già ottenuti e non potrà essere superiore a 150.000 euro</p>
	importo	<p>Per ottenere il contributo sarà necessario presentare apposita domanda telematica entro 30 giorni dalla data di attivazione della procedura.</p> <p>Per tale tipologia di contributo la domanda potrà essere trasmessa solo se la dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2020 sia presentata entro il 10 settembre 2021</p>
	fruizione	<p>Il contributo potrà essere fruito con accredito su c/c o quale credito da compensare con il modello F24. La scelta operata tuttavia sarà irrevocabile e valida per l'intero ammontare del contributo</p>

I contributi a fondo perduto non sono tassati ai fini dell'imposte sui redditi e Irap e non rilevano ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi.

Regime sanzionatorio

Nel caso in cui il contributo non sia spettante in tutto o in parte l'Agenzia provvederà a erogare le sanzioni nella misura che va dal 100% al 200%, ad applicare interessi in percentuale pari al 4% annuo.

Viene inoltre prevista la reclusione da 6 mesi a 3 anni per indebita percezione di erogazioni ai danni dello Stato.

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

CREDITO DI IMPOSTA SULLE LOCAZIONI PER IMPRESE E PROFESSIONISTI IN PRESENZA DI CALO DI FATTURATO

L'articolo 4, D.L. 73/2021 ha esteso anche ad alcuni mesi del 2021 la possibilità di fruire del credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo.

Nello specifico:

- è stato modificato l'articolo 28, comma 5, D.L. 34/2020, consentendo alle imprese turistico ricettive, alle agenzie di viaggio e ai tour operator di fruire del credito di imposta per i canoni mensili fino al 31 luglio 2021 (sostanzialmente, è stato ampliato di 3 mesi, dal 30 aprile al 31 luglio l'arco temporale);
- è stato riproposto per tutti gli altri soggetti (diversi dalle imprese operanti in ambito turistico) il credito di imposta per i canoni corrisposti per l'utilizzo degli immobili destinati ad attività industriali, agricole, artigianali, commerciali nonché per quelli destinati all'esercizio di arti e professioni per i **mesi da gennaio a maggio 2021**.

Cambia il requisito oggettivo di accesso al beneficio:

Æ

L'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 deve essere inferiore di almeno il 30% del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020

Il credito di imposta per le imprese del settore turistico e ricettivo

Per effetto della nuova norma, il credito di imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo spetta fino al 31 luglio 2021 per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator*, nelle seguenti misure:

- 60% del canone mensile in caso di contratto di locazione, di leasing o di concessione;
- 30% del canone mensile in caso di contratto di servizi a prestazioni complesse;
- 50% del canone mensile in caso di contratto di affitto d'azienda di imprese turistico-ricettive;
- 30% del canone mensile in caso di contratto di affitto d'azienda di agenzie di viaggio e *tour operator*.

Le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator* devono avere subito una diminuzione del totale del fatturato e dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2021 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.

Il credito di imposta per imprese e professionisti per i mesi da gennaio a maggio 2021

Ai soggetti esercenti attività di impresa e ai professionisti con ricavi e compensi non superiori a 15 milioni di euro nel 2019 (secondo periodo di imposta antecedente alla pubblicazione del D.L. 73/2021) e agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, spetta un credito di imposta in relazione ai canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, 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 di almeno il 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020.

Il metodo di calcolo della riduzione del fatturato e dei corrispettivi è diverso rispetto a quello previsto per il credito di imposta per i canoni di locazione riferiti alle mensilità del 2020: il calo non deve essere più verificato mese per mese ma sull'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dei 12 mesi di riferimento.

Æ

Per i soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2019 il credito di imposta spetta anche in assenza dei requisiti relativi alla riduzione del fatturato e dei corrispettivi.

La misura del credito spettante, sia nel caso delle imprese/professionisti che nel caso di enti non commerciali, corrisponde al 60% o al 30% del canone, a seconda che si tratti, rispettivamente, di contratti di locazione, di leasing e di concessione di immobili ad uso non abitativo (60%) ovvero di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda comprensivi dell'immobile strumentale (30%).

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

Modalità di utilizzo dei crediti di imposta

Restano invariati i presupposti per la fruizione sia del credito di imposta per le imprese del settore turistico e ricettivo sia del credito di imposta per le altre imprese e i professionisti: la maturazione effettiva del credito avviene secondo il principio di cassa, quindi la spettanza decorre dal giorno successivo al pagamento della mensilità del canone (fanno fede i chiarimenti già forniti, in particolare dalla circolare n. 14/E/2020).

Il credito può essere fruito mediante:

- utilizzo in compensazione orizzontale nel modello F24;
- riporto a scomputo delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi dell'anno di sostenimento della spesa;
- cessione totale o parziale del credito ad altri soggetti, ivi inclusi locatore/concedente, banche ed altri intermediari finanziari.

POSSIBILE RECUPERARE L'IVA A PARTIRE DALL'APERTURA DELLA PROCEDURA CONCORSUALE

Con l'**articolo 18, D.L. 73 del 25 maggio 2021** (cosiddetto D.L. "Sostegni-bis"), pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale n. 123, viene modificato l'articolo 26, D.P.R. 633/1972 al fine di prevedere, nell'ambito delle procedure concorsuali, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la nota di credito ai fini Iva già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l'infruttuoso esperimento della stessa.

Il tema non è nuovo e già il legislatore in anni non troppo lontani aveva "provato" ad introdurre una modifica dello stesso tenore.

I tentativi precedenti

La Legge di Stabilità 2016 (articolo 1, commi 126 e 127, L. 208/2015) aveva novellato l'articolo 26, Decreto Iva allo scopo di anticipare al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, portare in detrazione l'Iva corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio del relativo diritto.

Successivamente, la Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 567, L. 232/2016) ha abrogato la disposizione precedente, ripristinando la regola secondo cui l'emissione di nota di credito Iva e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l'Iva corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, può avvenire solo una volta che dette procedure si siano concluse infruttuosamente.

Le soluzioni proposte dal Legislatore con l'articolo 18 in commento, rubricato "*Recupero Iva su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali*", rispondono anche e soprattutto ad esigenze di carattere comunitario posto che, come chiarito dalla Corte di Giustizia UE nella causa C-246/16 a commento della disposizione recata dall'articolo 90, § 2, Direttiva 2006/112/CE (Direttiva Iva), uno Stato non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'Iva all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di dieci anni, poiché ciò violerebbe il principio di neutralità dell'imposta.

Entrando nel merito delle modifiche apportate dall'articolo 18, D.L. 73/2021, il comma 1, lettera a) elimina dal comma 2 dell'articolo 26, Decreto Iva i riferimenti alle conseguenze delle procedure concorsuali, che vengono ora compiutamente disciplinate nel nuovo comma 3-bis, introdotto dalla lettera b) dell'articolo in esame.

C Nuovo "*dies a quo*" per il recupero dell'Iva recato dalla nota di credito

Viene in primo luogo chiarito che il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta e di emettere nota di variazione anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente **già a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale.**

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

A questo proposito la lettera f) comma 1 dell'articolo 18 introduce un nuovo comma 10-*bis* all'articolo 26, per chiarire che il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Resta fermo che il diritto è esercitabile:

- dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti, ai sensi dell'articolo 182-*bis*, L.F.;
- dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano di risanamento e di riequilibrio, pubblicato nel registro delle imprese e attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F..

Per contro, così come attualmente previsto dalle vigenti disposizioni, la verifica della infruttuosità della procedura di recupero resta condizione indispensabile per l'esercizio del diritto alla detrazione ove il mancato pagamento dipenda da procedure esecutive individuali.

C Procedura senza obbligo di registrazione della nota di credito

La lettera c) dell'articolo 18, D.L. 73/2021 aggiunge un periodo al comma 5 dell'articolo 26, Decreto Iva. Tale norma prevede che, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, che il cessionario o il committente registrino la variazione (a norma dell'articolo 23, Decreto Iva, ovvero nel registro fatture, ovvero a norma dell'articolo 24 del medesimo decreto e, cioè, nel registro corrispettivi), nei limiti della detrazione operata, salvo il diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Per effetto delle modifiche in commento, si chiarisce che l'obbligo di registrazione non sussiste nel caso in cui il mancato pagamento derivi da procedure concorsuali ai sensi del comma 3-*bis*, lettera a) del D.P.R. 633/1972.

C Nota di variazione in aumento in caso di successivo pagamento

La lettera d) dell'articolo 18, D.L. 73/2021 introduce un nuovo comma 5-*bis* nell'articolo 26, Decreto Iva. Le nuove disposizioni prevedono che, se il corrispettivo è pagato successivamente all'esperimento di procedure concorsuali o esecutive individuali nei confronti del cessionario o committente, siano assolti gli obblighi di registrazione connessi alla variazione dell'imponibile o dell'imposta (note di variazione in aumento di cui all'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972). In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di registrazione della variazione di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

C Ampie modalità di registrazione delle note di credito

La lettera e), con una norma di coordinamento, introduce il riferimento al nuovo comma 3-*bis* nel comma 8 dell'articolo 26, Decreto Iva. Pertanto, anche nel caso di procedure concorsuali o esecutive individuali le variazioni possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica sul registro fatture, sul registro corrispettivi e sul registro acquisti.

C Norma di coordinamento per le procedure esecutive individuali

Infine, la lettera g) del comma 1 apporta una modifica di coordinamento, stabilendo che le norme di cui al comma 12 dell'articolo 26 si applicano ai soli fini delle procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Il richiamato comma 12 stabilisce che una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

- a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

C Decorrenza delle nuove disposizioni

In ordine alla decorrenza della nuova disciplina, il comma 2 dell'articolo 18, D.L. 73/2021 prevede che le nuove norme sulle note di credito Iva:

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

- emesse a seguito dell'apertura di procedure concorsuali ai sensi dell'articolo 26, comma 3-bis, lettera a), D.P.R. 633/1972;
- relative agli obblighi di registrazione di cui al comma 5, secondo periodo dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, **si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021** (data di entrata in vigore delle modifiche in commento).

Riportiamo ora, per agevolare la comprensione delle rilevanti novità segnalate, una tabella che metta in evidenza tanto le parti confermate quanto le parti modificate dell'articolo 26, Decreto Iva.

Articolo 26, D.P.R. 633/1972 - Variazioni dell'imponibile o dell'imposta	
Versione ante modifiche (in vigore fino al 25 maggio 20021)	Versione post modifiche (in vigore dal 26 maggio 2021)
<p>Comma 1 Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all' emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.</p>	<p>Comma 1 Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all' emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.</p>
<p>Comma 2 Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili <u>o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese</u> o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.</p>	<p>Comma 2 Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.</p>

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

<p>Comma 3 La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.</p>	<p>Comma 3 La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.</p> <p><u>Comma 3-bis</u> <u>La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:</u> <u>a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, L.F. o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.;</u> <u>b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.</u></p>
<p>Comma 4 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.</i></p>	<p>Comma 4 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.</i></p>
<p>Comma 5 Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.</p>	<p>Comma 5 Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. <u>L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a).</u></p> <p><u>Comma 5-bis</u> <u>Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.</u></p>
<p>Comma 6 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57</i></p>	<p>Comma 6 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57</i></p>

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

<p>Comma 7 La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al D.P.R. 100/1998, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al D.P.R. 542/1999, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.</p>	<p>Comma 7 La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al D.P.R. 100/1998, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al D.P.R. 542/1999, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.</p>
<p>Comma 8 Le variazioni <u>di cui ai commi 2, 3 e 5</u> e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.</p>	<p>Comma 8 Le variazioni <u>di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5</u> e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.</p>
<p>Comma 9 Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.</p>	<p>Comma 9 Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.</p>
<p>Comma 10 La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44, D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.</p>	<p>Comma 10 La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.</p> <p><u>Comma 10-bis</u> <u>Ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.</u></p>
<p>Comma 11 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.</i></p>	<p>Comma 11 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.</i></p>

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

<p>Comma 12 <u>Ai fini del comma 2</u> una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:</p> <p>a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;</p> <p>b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;</p> <p>c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.</p>	<p>Comma 12 <u>Ai fini del comma 3-bis, lettera b)</u> una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:</p> <p>a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;</p> <p>b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;</p> <p>c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.</p>
---	---

Occorre, infine, ricordare che il D.L. 73/2021 (Sostegni-bis) dovrà essere convertito in legge entro la data del prossimo 24 luglio 2021. Laddove la legge di conversione dovesse intervenire per modificare talune delle previsioni in precedenza descritte ve ne daremo prontamente conto.

D.L. SOSTEGNI-BIS: LA “SUPER ACE” 2021

Con l'**articolo 19, D.L. 73/2021** (cosiddetto D.L. “Sostegni-bis”) viene potenziata l’Ace, istituto con il quale si intende premiare le società che incrementano la propria capitalizzazione.

L’aiuto alla crescita economica (Ace) è un’agevolazione fiscale per le imprese disciplinata, da ultimo, dalla L. 160/2019 (si tratta di un provvedimento oggetto di numerosi interventi nel corso degli ultimi anni), che consiste nella detassazione di una parte del reddito imponibile proporzionale, secondo una data misura, agli incrementi del patrimonio netto.

In sintesi, il calcolo dell’importo deducibile dal reddito imponibile si determina dalla somma delle variazioni, positive e negative intervenute sul capitale sociale; tale calcolo si effettua tenendo conto, in particolare:

- dei componenti che hanno inciso positivamente (tipicamente gli apporti in denaro e gli utili accantonati) e
- di quelli che hanno inciso negativamente (riduzioni di patrimonio attuate mediante attribuzione ai soci, acquisti di partecipazioni in società controllate, acquisti di aziende o rami di aziende); non rilevano le perdite di esercizio.

Come regola generale:

- il risultato si confronta con il patrimonio netto contabile risultante dal bilancio di esercizio, determinando l’incremento patrimoniale che costituisce la base di calcolo dell’Ace;
- l’importo deducibile si individua moltiplicando la base di riferimento per un’aliquota percentuale, fissata, dal 2020, all’1,3%.

La nuova disposizione contenuta del decreto sostegni-bis introduce un regime transitorio straordinario della disciplina per gli aumenti di capitale fino a 5 milioni di euro, che prevede anche la possibilità di trasformare il relativo beneficio fiscale in credito d’imposta compensabile per il 2021.

La norma stabilisce in particolare che, nel 2021, per la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura del periodo d’imposta precedente, l’aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale è pari al 15% (rispetto al coefficiente ordinario di remunerazione dell’1,3%).

Viene altresì stabilito che la variazione in aumento del capitale proprio rileva per un ammontare massimo di 5 milioni di euro indipendentemente dall’importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

Potenziamento Ace 2021

I commi da 2 a 8 del citato articolo 19, pertanto, vanno a potenziare la disciplina dell'Ace prevedendo queste nuove caratteristiche:

- rendimento nozionale calcolato mediante applicazione di un coefficiente più elevato (15% rispetto a quello ordinario pari al 1,3%);
- rilevanza per i soli incrementi di capitale proprio effettuati nel corso del 2021, conteggiati a partire dal primo giorno del periodo d'imposta;
- rilevanza della variazione in aumento del capitale proprio per un ammontare massimo di 5 milioni di euro indipendentemente dall'importo del patrimonio netto risultante dal bilancio.

Esempio

Viene effettuato un apporto di capitale in Alfa Srl nel corso del 2021 pari a 100.000 euro.

A fronte di tale apporto Alfa Srl avrà diritto a fruire di una variazione diminutiva (ossia un minor imponibile) in relazione al periodo d'imposta 2021 pari a 15.000 euro, anziché 1.300 euro.

Considerando l'aliquota Ires del 24%, il risparmio d'imposta risulta quindi pari a 3.600 euro invece di 312 euro.

Sono previsti dei meccanismi di recupero del beneficio nel caso in cui, nei due anni successivi al 2021, il patrimonio netto si riduca per cause diverse dall'emersione di perdite di bilancio (ad esempio, può comportare la restituzione del bonus la distribuzione di riserve ai soci).

Conversione in credito d'imposta

Viene, inoltre, disposta la possibilità di fruire dell'agevolazione in via anticipata sotto forma di credito d'imposta, che può essere:

- utilizzato in compensazione in F24 senza limiti d'importo; oppure
- richiesto a rimborso; o
- ceduto a terzi.

Il credito d'imposta può essere utilizzato, previa comunicazione all'Agenzia delle entrate da effettuarsi dal giorno successivo a quello:

- dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro o
- dal giorno successivo alla rinuncia o alla compensazione di crediti ovvero
- dal giorno successivo alla delibera dell'assemblea di destinare l'utile di esercizio, in tutto o in parte, a riserva.

Le modalità di tale comunicazione saranno descritte in un apposito provvedimento di prossima emanazione.

Il credito d'imposta si calcola applicando al rendimento nozionale le aliquote delle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle società in vigore nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Esempio

Viene effettuato un apporto di capitale in Alfa Srl nel corso del 2021 pari a 100.000 euro.

A fronte di tale apporto Alfa Srl decide di fruire del credito d'imposta.

Il credito d'imposta sarà pari ad euro $100.000 * 15\% + 24\% = 3.600$ euro

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Distinti saluti

AREA TRIBUTARIA
PIAZZA VITTORIA, 9
25122 BRESCIA
TEL. 030.3750515 R.A.
FAX 030.290361
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE
C.DA SONCIN ROTTO, 6
25122 BRESCIA
TEL. 030.43332 R.A.
FAX 030.292546
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA
VIA NAZIONALE, 132/C
25040 MALONNO
TEL. 0364.635021 R.A.
FAX 0364.635024
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT