

MASSIMO BIANCHI
DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO
TEL. 0273954116 FAX 0273954391
E-MAIL: dr.m.bianchi@mailitalia.com
PEC: massimo.bianchi@odcecmilano.it

Le principali novità fiscali della Legge di Bilancio 2022



Indice

1. Premessa
2. Novità in materia di IRPEF
3. Esclusione dall'IRAP delle persone fisiche
4. Modifiche alla disciplina della "super deduzione sostitutiva del *patent box*"
5. Novità in materia di *bonus* edilizi e relative opzioni
6. Proroga dei crediti di imposta "Transizione 4.0"
7. Novità in materia di "*bonus* aggregazioni"
8. Restrizioni in materia di rivalutazione e riallineamento di avviamenti e marchi
9. Ampliamento transitorio dei termini per il pagamento delle cartelle

1. Premessa

La Legge di Bilancio per il 2022 (L. 30.12.2021 n. 234) si compone di 22 articoli, l'ultimo dei quali ne fissa l'entrata in vigore (salvo quanto diversamente stabilito in corrispondenza delle singole misure da essa recate) il 1° gennaio 2022.

Gli artt. da 2 a 21 concernono l'approvazione degli "stati di previsione", mentre i 1.013 commi di cui si compone l'art. 1 recano le novità in materia di entrata, di uscita e di altre disposizioni.

Le misure dell'art. 1 della L. 234/2021, che impattano sul piano fiscale, sono le seguenti:

- co. 2: ridisegno della curva della progressività IRPEF (aliquote, scaglioni e detrazioni per redditi di lavoro);
- co. 3: riformulazione della disciplina del c.d. "trattamento integrativo" a favore dei titolari di reddito di lavoro dipendente e assimilati (*ex* "bonus 100 euro");
- co. 5-7: differimento dei termini per l'approvazione delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF dovute per il 2022;
- co. 8: esclusione dall'IRAP per le persone fisiche esercenti attività di impresa, oppure esercenti arti o professioni;
- co. 10-11: modifiche alla disciplina del *patent box*;
- co. 12: differimento all'1.1.2023 dell'entrata in vigore delle c.d. "*plastic tax*" e "*sugar tax*";
- co. 13: estensione dell'aliquota IVA ridotta al 10% sui prodotti destinati all'igiene femminile non compostabili o lavabili;
- co. 24: conferma anche per l'anno 2022 dell'esenzione dell'imposta di bollo e dei diritti di segreteria per i certificati anagrafici rilasciati in modalità telematica;
- co. 25: estensione anche al periodo di imposta 2022 dell'esclusione dei redditi dominicali e agrari, relativi a terreni di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, dalla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali;
- co. 26-27: potenziamento delle misure di incentivazione ai piani individuali di risparmio (PIR);
- co. 28-43: proroghe, modifiche e integrazioni alla disciplina dei c.d. "bonus edilizi" e alla disciplina delle opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito di imposta corrispondente a detti *bonus*;
- co. 44: proroga al 2025, con modificazioni, della disciplina del credito di imposta per investimenti in beni strumentali (c.d. "Transizione 4.0");
- co. 45: proroga, con modificazioni, della disciplina dei crediti di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo e per attività di innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica;
- co. 46: proroga al 2022 del credito di imposta per spese di consulenza finalizzate alla quotazione delle PMI;
- co. 47-48: rifinanziamento della "Nuova Sabatini";
- co. 70-71: proroga al 30.6.2022, con modificazioni, della disciplina dell'incentivo fiscale finalizzato a favorire l'aggregazione tra imprese (c.d. "bonus aggregazioni");
- co. 72: stabilizzazione a 2 milioni di euro, a decorrere dal 2022, del limite annuo, di cui all'art. 34

co. 1 della L. 388/2000, dei crediti di imposta e dei contributi compensabili o rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale;

- co. 155: introduzione di una nuova detrazione IRPEF a favore dei giovani a basso reddito che stipulano un contratto di locazione a canone concordato per una unità immobiliare, o porzione di essa, da destinare a propria residenza;
- co. 175: adeguamento a quanto previsto dalla Carta UE degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 del perimetro geografico di applicazione del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno;
- co. 185-190: estensione temporale, con modificazioni, delle discipline concernenti talune agevolazioni fiscali per lo sviluppo dello sport, a favore di federazioni sportive;
- co. 527: estensione al 2022 dell'innalzamento della percentuale massima (9,5%) di compensazione IVA applicabile alla cessione di animali vivi delle specie bovina e suina;
- co. 622-624: revisione della disciplina di rivalutazione dei beni e riallineamento dei valori fiscali con riguardo alle attività immateriali le cui quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo fiscalmente riconosciuto;
- co. 683: differimento all'1.1.2024 dell'entrata in vigore delle disposizioni di modifica della disciplina IVA per gli enti del Terzo settore;
- co. 711: riproposizione, per l'esercizio successivo a quello di entrata in vigore del DL 104/2020, della possibilità di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali;
- co. 743: riduzione sino al 37,5% dell'IMU, dovuta per l'anno 2022, da soggetti non residenti nel territorio dello Stato, titolari di pensione maturata in regime convenzionale internazionale con l'Italia, purché possiedano in Italia un'unica unità immobiliare, la quale sia né locata, né data in comodato d'uso;
- co. 763: estensione "condizionata", ai docenti e ricercatori rientrati in Italia prima del 2020, della possibilità di optare per l'applicazione delle agevolazioni fiscali per il c.d. "rientro dei cervelli";
- co. 912: estensione al 2022, con modificazioni, della disciplina del credito di imposta per le minusvalenze realizzate nei c.d. "PIR PMI";
- co. 913: ampliamento da 60 a 180 giorni del termine per l'adempimento dell'obbligo risultante dal ruolo, con riguardo alle cartelle notificate nei primi tre mesi del 2022;
- co. 985-987: misure di riduzione dell'accisa sulla birra dovute dai c.d. "microbirrifici artigianali".

Di seguito ci si sofferma sulle novità fiscali di maggiore impatto, tra quelle sopra elencate.

2. Novità in materia di IRPEF

Per quanto concerne l'IRPEF, le novità introdotte dalla L. 234/2021 attengono:

- alla rimodulazione delle aliquote di imposta, dei corrispondenti scaglioni e delle detrazioni spettanti a fronte della titolarità di redditi da lavoro o da pensione, nell'ottica della revisione della curva della progressività dell'imposta (si veda il successivo § 2.1);
- all'introduzione di una nuova detrazione IRPEF "per oneri", a favore dei giovani a basso reddito, che stipulano contratti di locazione a canone concordato, per immobili che adibiscono a loro residenza (si veda il successivo § 2.2).

A queste due novità di tipo strutturale, la L. 234/2001 ne aggiunge una terza di carattere transitorio, estendendo anche al periodo di imposta 2022 l'esclusione dei redditi dominicali e agrari, relativi a terreni di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola, dalla formazione della base imponibile dell'IRPEF e delle relative addizionali (si veda il successivo § 2.3); Strettamente correlate alla revisione della curva della progressività dell'IRPEF sono poi le novità che la L. 234/2001 introduce con riguardo:

- alla disciplina del c.d. "trattamento integrativo" (*ex* "bonus 100 euro) spettante ai titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati (si veda il successivo § 2.4);
- alle tempistiche di approvazione, da parte di regioni e comuni, delle misure di rispettive addizionali IRPEF che saranno applicate ai contribuenti in relazione al periodo di imposta 2022 (si veda il successivo § 2.5).

2.1. Revisione della curva della progressività dell'imposta

Il co. 2 dell'art. 1 della L. 234/2021 riformula la curva della progressività dell'IRPEF modificando:

- l'art. 11 del TUIR, recante la modulazione delle aliquote d'imposta e dei corrispondenti scaglioni di reddito imponibile;
- l'art. 13 del TUIR, recante la modulazione delle detrazioni dall'imposta lorda spettanti ai contribuenti alla cui formazione del reddito complessivo concorrono redditi di lavoro dipendente e assimilati e/o redditi da pensione e/o redditi da lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di attività di impresa o dall'esercizio di arti o professioni, sia in forma individuale che in forma associata.

Rimodulazione di aliquote e scaglioni

Le aliquote IRPEF e i corrispondenti scaglioni di reddito imponibile passano da 5 a 4.

FINO AL 2021		A DECORRERE DAL 2022	
Aliquota	Scaglione	Aliquota	Scaglione
23%	Fino a 15.000 euro	23%	Fino a 15.000 euro
27%	Da 15.000 e fino a 28.000 euro	25%	Da 15.000 e fino a 28.000 euro
38%	Da 28.000 e fino a 55.000 euro	35%	Da 28.000 e fino a 50.000 euro
41%	Da 55.000 e fino a 75.000 euro	43%	Oltre 50.000 euro
43%	Oltre 75.000 euro		

Rimodulazione delle detrazioni per redditi da lavoro o da pensione

La L. 234/2021 conferma integralmente la struttura del TUIR, nella parte in cui prevede la spettanza di specifiche detrazioni dall'imposta lorda ai contribuenti che risultano titolari di redditi di lavoro dipendente e di taluni redditi ad essi assimilati e/o di redditi da pensione e/o di redditi derivanti dall'esercizio, in forma individuale o associata, di attività di impresa, arti o professioni, ma modifica l'ammontare delle detrazioni spettanti in corrispondenza di ciascun livello di reddito imponibile.

DETRAZIONE PER REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI			
Fino al 2021		A decorrere dal 2022	
Reddito	Detrazione	Reddito	Detrazione
Fino a 8.000 euro	1.880 euro	Fino a 15.000 euro	1.880 euro
Oltre 8.000 e fino a	$978 + 902 \times [(28.000 -$	Oltre 15.000 e	$1.910 + 1.190 \times [(28.000 -$

28.000 euro	Reddito) / 20.000]	fino a 28.000 euro	Reddito) / 13.000]
Oltre 28.000 e fino a 55.000 euro	$978 \times [(55.000 - \text{Reddito}) / 27.000]$	Oltre 28.000 e fino a 50.000 euro	$1.910 \times [(50.000 - \text{Reddito}) / 22.000]$
		La detrazione spettante è aumentata di 65 euro se il reddito è compreso tra 25.000 e 35.000.	

DETRAZIONE PER REDDITI DA PENSIONE			
Fino al 2021		A decorrere dal 2022	
Reddito	Detrazione	Reddito	Detrazione
Fino a 8.000 euro	1.880 euro	Fino a 8.500 euro	1.955 euro
Oltre 8.000 e fino a 15.000 euro	$1.297 + 583 \times [(15.000 - \text{Reddito}) / 8.000]$	Oltre 8.500 e fino a 28.000 euro	$700 + 1.255 \times [(28.000 - \text{Reddito}) / 19.500]$
Oltre 15.000 e fino a 55.000 euro	$1.297 \times [(55.000 - \text{Reddito}) / 40.000]$	Oltre 28.000 e fino a 50.000 euro	$700 \times [(50.000 - \text{Reddito}) / 22.000]$
		La detrazione spettante è aumentata di 50 euro se il reddito è compreso tra 25.000 e 29.000.	

DETRAZIONE PER REDDITI DA LAVORO AUTONOMO			
Fino al 2021		A decorrere dal 2022	
Reddito	Detrazione	Reddito	Detrazione
Fino a 4.800 euro	1.104 euro	Fino a 5.500	1.265 euro
Oltre 4.800 e fino a 55.000 euro	$1.104 \times [(55.000 - \text{Reddito}) / 50.200]$	Oltre 5.500 e fino a 28.000 euro	$500 + 765 \times [(28.000 - \text{Reddito}) / 22.500]$
		Oltre 28.000 e fino a 50.000 euro	$500 \times [(50.000 - \text{Reddito}) / 22.000]$
		La detrazione spettante è aumentata di 50 euro se il reddito è compreso tra 11.000 e 17.000.	

2.2. Introduzione di una nuova detrazione IRPEF per oneri

Il co. 155 dell'art. 1 della L. 234/2021 sostituisce il co. 1-*ter* dell'art. 16 del TUIR al fine di introdurre una nuova detrazione IRPEF spettante a fronte del sostenimento di determinati oneri.

I contribuenti IRPEF destinatari della nuova detrazione sono esclusivamente i 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 ai sensi della L. 431/98, per una intera unità immobiliare o porzione di essa, da destinare a propria residenza, a condizione però che essa sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti ai sensi di legge.

La detrazione IRPEF compete per i primi quattro anni di durata contrattuale, in misura pari al 20% dell'ammontare del canone di locazione, fermo restando in ogni caso un ammontare minimo spettante di 991,60 euro e un ammontare massimo spettante di 2.000,00 euro.

2.3. Terreni di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali

Il co. 44 dell'art. 1 della L. 232/2016 aveva stabilito che, per gli anni dal 2017 al 2020, i redditi dominicali e agrari non concorrevano alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF dei coltivatori diretti (CD) e degli imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del DLgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

L'agevolazione era stata prorogata per l'anno 2021 dall'art. 1 co. 38 della L. 178/2020.

Il co. 25 dell'art. 1 della L. 234/2021 proroga ulteriormente l'agevolazione per l'anno 2022.

Dall'anno 2017 e fino al 2022, pertanto, i terreni posseduti e condotti da CD o IAP sono esenti da IRPEF sia per il reddito dominicale che per il reddito agrario.

I terreni che vengono affittati per essere coltivati, invece, continuano a generare reddito dominicale in capo al proprietario, mentre l'esenzione dall'IRPEF si applica sul reddito agrario in capo ai CD o IAP.

2.4. Trattamento integrativo per redditi di lavoro dipendente (*ex* "bonus 110 euro")

Il co. 3 dell'art. 1 della L. 234/2021 modifica l'art. 1 e abroga l'art. 2 del DL 3/2020, recante la disciplina del c.d. "trattamento integrativo" per i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente e taluni redditi assimilati (*ex* "bonus 100 euro").

Per effetto di tali modifiche, il "trattamento integrativo" ivi previsto, spettante nella misura di 1.200,00 euro su base annua, viene limitato ai soli contribuenti, titolari di redditi di cui agli artt. 49 (con esclusione dei redditi da pensione di cui al co. 2 lett. c) e 50 co. 1 lett. a), b), *c-bis*), d), *h-bis*) e l) del TUIR, il cui reddito complessivo non sia superiore a 15.000,00 euro.

Per i predetti contribuenti, con reddito complessivo superiore a 15.000,00 euro, ma non a 28.000,00 euro, opera una sorta di clausola di salvaguardia ai sensi della quale il "trattamento integrativo" di 1.200,00 euro su base annua può comunque spettare fino a concorrenza della eventuale incapienza nell'IRPEF lorda che si manifestasse rispetto alla sommatoria degli importi teoricamente spettanti a fronte delle seguenti detrazioni:

- detrazioni di cui agli artt. 12 e 13 del TUIR;
- detrazioni di cui all'art. 15 co. 1 lett. a) e b) e co. 1-*ter* del TUIR, limitatamente agli oneri sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31.12.2021;
- rate relative alle detrazioni di cui agli artt. 15 co. 1 lett. c) e 16-*bis* del TUIR;
- rate relative alle detrazioni previste da altre disposizioni normative, per spese sostenute fino al 31.12.2021.

2.5. Differimento dei termini per l'approvazione delle addizionali IRPEF per il 2022

I co. 5-7 dell'art. 1 della L. 234/2021 introducono alcune disposizioni volte a differire i termini di approvazione delle addizionali IRPEF per il 2022, da parte di regioni e comuni, al fine di consentire a questi enti di sviluppare le proprie valutazioni e scelte attuative alla luce della rimodulazione della curva di progressività dell'IRPEF disposta dalla medesima L. 234/2021 a decorrere dal periodo di imposta 2022. In particolare:

- per quanto riguarda le regioni e le province autonome, viene previsto il differimento dal 31.12.2021 al 31.3.2022 del termine per la pubblicazione dell'eventuale maggiorazione dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale regionale;
- per quanto concerne i comuni, viene previsto che la modifica degli scaglioni e delle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF, al fine di conformarsi alla nuova articolazione dell'imposta principale, possa avvenire entro il 31.3.2022, oppure, in caso di scadenza successiva, entro il termine di approvazione del bilancio di previsione.

3. Esclusione dall'IRAP delle persone fisiche

Il co. 8 dell'art. 1 della L. 234/2021 stabilisce che, a decorrere dal periodo di imposta in corso all'1.1.2022, l'IRAP non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lett. b) e c) del co. 1 dell'art. 3 del DLgs. 446/97.

Il tenore della norma è chiaro nel limitare l'esclusione alle sole persone fisiche, senza possibilità dunque di ricomprendervi anche le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società semplici (e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5 co. 3 del TUIR).

4. Modifiche alla disciplina della "super deduzione sostitutiva del *patent box*"

Il co. 10 dell'art. 1 della L. 234/2021 introduce una serie di modifiche all'art. 6 del DL 146/2021, con il quale era stata recentemente disposta l'abrogazione della disciplina del *patent box* e la sua sostituzione con un nuovo meccanismo agevolativo di "super deduzione" dei costi di ricerca e sviluppo per determinati beni immateriali.

Il co. 11 prevede che *"le disposizioni di cui al comma 10 entrano in vigore il giorno stesso della pubblicazione della presente legge di Gazzetta Ufficiale"*.

In primo luogo, viene previsto un incremento della misura percentuale della maggiorazione delle spese di ricerca e sviluppo, che passerebbe dall'attuale 90% al 110%.

Vengono però esclusi dai beni immateriali oggetto della nuova versione dell'agevolazione i marchi d'impresa (che erano già stati esclusi dal *patent box*), nonché processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (c.d. "*know-how*"), restando quindi agevolabili soltanto i costi di ricerca e sviluppo relativi a *software* coperti da *copyright*, brevetti industriali, disegni e modelli.

Altra novità riguarda l'introduzione di una disposizione in base alla quale, qualora le spese agevolabili siano sostenute in uno o più periodi d'imposta in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali agevolate, il contribuente può fruire della maggiorazione del 110% di tali spese a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.

La maggiorazione non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.

Come rilevato nella Relazione tecnica, *"viene quindi introdotto un meccanismo di recapture, su base ottennale, che consente di recuperare il beneficio non utilizzato esclusivamente in relazione alle spese di ricerca e sviluppo che, ex post, hanno dato vita a un bene immateriale"*.

Viene anche disposta l'eliminazione del divieto di cumulo della "super deduzione" con il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, mediante l'abrogazione dell'attuale comma 9 dell'art. 6 del DL 146/2021.

Significative modifiche vengono inoltre apportate alla decorrenza della nuova "super deduzione" e all'abrogazione del *patent box*, ridisegnando il regime transitorio e allineandolo a quello contemplato nella Relazione tecnica che ha accompagnato l'entrata in vigore dell'art. 6.

Una prima modifica riguarda il comma 8 dell'art. 6 del DL 146/2021, che nell'attuale versione della norma prevede l'applicazione della "super deduzione" alle opzioni esercitate a decorrere dal 22

ottobre 2021, data di entrata in vigore del DL 146/2021.

Sulla base dell'emendamento, le nuove disposizioni si applicherebbero invece "alle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta in corso alla data della sua entrata in vigore e ai successivi periodi d'imposta", vale a dire, quindi, alle opzioni esercitate dal periodo d'imposta 2021.

Il medesimo riferimento viene introdotto anche nell'ambito del comma 10 dell'art. 6 del DL 146/2021, che nella versione precedentemente in vigore prevedeva invece l'abrogazione del *patent box* dal 22.10.2021.

Nella nuova versione del citato comma 10, viene invece disposto quanto di seguito: "con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e ai successivi periodi d'imposta non sono più esercitabili le opzioni previste dall'articolo 1 commi da 37 a 45 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e dall'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 convertito (...)".

In altri termini, dal periodo d'imposta 2021 non sarebbe più possibile esercitare le opzioni per il *patent box* per il regime di "autodeterminazione".

Tale nuova versione dovrebbe consentire, tra l'altro, di risolvere la questione dell'opzione relativa al 2020 esercitata nei modelli REDDITI 2021 presentati dopo il 22 ottobre 2021.

Inoltre, i soggetti che abbiano esercitato o esercitino opzioni *patent box* afferenti ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del DL 146/2021 possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al nuovo regime agevolativo, previa comunicazione da inviare secondo le modalità che saranno stabilite con apposito provvedimento.

Sono tuttavia esclusi da tale previsione coloro che abbiano presentato istanza di *ruling*, ovvero istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate a conclusione di tali procedure, nonché i soggetti che abbiano aderito al regime di "autodeterminazione".

5. Novità in materia di *bonus* edilizi e relative opzioni

L'art. 1 co. 28-43 della L. 234/2021 introduce numerose novità in materia di super*bonus* 110% e di altri *bonus* edilizi. Le novità consistono:

- nella proroga generalizzata dei termini finali delle finestre temporali agevolate previste dalle diverse discipline dei singoli *bonus* edilizi;
- in alcune modifiche concernenti le singole discipline del superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020, del *bonus* facciate di cui all'art. 1 co. 219-223 della L. 160/2019 e del *bonus* mobili di cui all'art. 16 co. 2 del DL 63/2013;
- nell'introduzione di un nuovo *bonus* edilizio *ad hoc* per gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche;
- in alcune modifiche alla disciplina, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo applicato dal fornitore in fattura o per la cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione altrimenti spettante al beneficiario del *bonus* edilizio;
- nell'introduzione di alcune disposizioni finalizzate ad accrescere il sistema dei controlli "preventivi" sui modelli di comunicazione delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, presentati telematicamente all'Agenzia delle Entrate per l'iscrizione dei corrispondenti crediti di imposta nei

cassetti fiscali dei fornitori e dei cessionari, nonché in generale sulle cessioni dei crediti di imposta corrispondenti ai *bonus* edilizi di cui all'art. 121 del DL 34/2020 (e anche alle agevolazioni emergenziali "anti-COVID", di cui al successivo art. 122);

- nell'introduzione di una disciplina specifica per l'atto amministrativo mediante il quale l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero degli importi non versati, compresi quelli relativi a contributi indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti (anche per quel che concerne le agevolazioni emergenziali "anti-COVID", di cui al successivo art. 122).

5.1. Proroghe delle finestre temporali agevolate

Le novità introdotte dall'art. 1 co. 28-43 della L. 234/2021 dispongono una generalizzata proroga al 31.12.2024 dei termini finali delle finestre temporali agevolate dei *bonus* edilizi già vigenti.

Restano infatti fuori dalla proroga "generalizzata" al 31.12.2024 soltanto:

- il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020;
- il *bonus* facciate, di cui all'art. 1 co. 219-223 della L. 160/2019;
- il *bonus* colonnine di ricarica dei veicoli elettrici, di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013.

Bonus edilizi prorogati al 31.12.2024

I *bonus* edilizi vigenti, per i quali l'art. 1 co. 37 e 38 della L. 234/2021, ha disposto la proroga sino al 31.12.2024, sono:

- la detrazione IRPEF 36%, nella versione transitoriamente potenziata al 50%, per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-bis del TUIR;
- il sismabonus, di cui ai co. 1-bis e ss. dell'art. 16 del DL 63/2013, con riguardo a tutte le tipologie di detrazioni per interventi (dal 50% del co. 1-bis, al 70-80% del co. 1-quater e 75-85% del co. 1-quinquies) e anche del c.d. "sismabonus acquisti" spettante agli acquirenti degli immobili di cui al co. 1-septies;
- il *bonus* mobili, di cui all'art. 16 co. 2 del DL 63/2013;
- l'ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, con riguardo sia alle detrazioni 50-65%, sia con riguardo alle detrazioni 70-75% del c.d. "ecobonus parti comuni", ivi comprese le detrazioni 80-85% previste dal co. 2-quater¹, laddove, sempre per gli interventi relativi alle parti comuni dell'edificio, si preferisca applicare congiuntamente, anziché separatamente, l'ecobonus e il sismabonus;
- il *bonus* verde, di cui all'art. 1 co. 12-15 della L. 205/2017.

Superbonus

Per quanto concerne il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, è ampliato il termine finale della finestra agevolata solo con riguardo a talune tipologie di contribuenti.

Stante un termine finale "generale" fissato al 30.6.2022, la riformulazione del co. 8-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, a cura dell'art. 1 co. 28 della L. 234/2021, amplia il predetto termine finale sino:

- al 31.12.2025 (con applicazione della detrazione nella misura "piena" del 110% sino al

31.12.2023 e sua riduzione alla misura del 70% per le spese sostenute nel 2024 e al 65% per le spese sostenute nel 2025), per gli interventi effettuati;

- da condomini, oppure da persone fisiche che possiedono per intero l'edificio oggetto degli interventi (il quale può essere composto al massimo da quattro unità immobiliari);
- da persone fisiche, su unità immobiliari site all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio interamente posseduto oggetto degli interventi di cui al punto precedente (c.d. "interventi trainati");
- da ONLUS, organizzazioni di volontariato o associazioni di promozione sociale;
- al 31.12.2023, per gli interventi effettuati da IACP ed "enti equivalenti" (compresi quelli effettuati da persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio) e dalle cooperative edilizie a proprietà indivisa, a condizione che alla data del 30.6.2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo;
- al 31.12.2022, per gli interventi effettuati da persone fisiche su edifici unifamiliari, unità immobiliari "indipendenti e autonome", o comunque unità immobiliari non ubicate in edifici sulle cui parti comuni stanno venendo effettuati interventi "trainanti" ai fini del superbonus, a condizione che alla data del 30.6.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

L'aliquota di detrazione rimane però al 110% sino al 31.12.2025 *"per gli interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza"* per quel che concerne gli incentivi fiscali di cui ai co. 1-ter, 4-ter e 4-quater dell'art. 119 del DL 34/2020 (ai sensi del nuovo co. 8-ter).

Bonus facciate

Per quanto concerne il *bonus* facciate, di cui all'art. 1 co. 219-223 della L. 160/2019, l'art. 1 co. 39 della L. 234/2021 amplia il termine finale della finestra agevolata, in scadenza con l'anno 2021, solo per l'anno 2022.

Bonus colonnine di ricarica

Per quanto concerne il *bonus* colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013, in scadenza al 31.12.2021, la L. 234/2021 non dispone alcuna proroga del termine finale. Di conseguenza, per le spese sostenute dopo il 31.12.2021, per l'installazione di colonnine elettriche per la ricarica dei veicoli, sarà possibile fruire del relativo *bonus* edilizio soltanto se sussisteranno i presupposti per considerare l'intervento "trainato" nel superbonus 110%, ai sensi del co. 8 dell'art. 119 del DL 34/2020.

5.2. Modifiche alle singole discipline agevolative

Oltre alle novità consistenti nelle proroghe dei termini finali di operatività delle rispettive discipline agevolative, sono state previste alcune modifiche, rispetto alle discipline vigenti sino al 31.12.2021, con riguardo ai seguenti *bonus* edilizi:

- il superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020;
- il *bonus* facciate di cui all'art. 1 co. 219-223 della L. 160/2019;
- il *bonus* mobili di cui all'art. 16 co. 2 del DL 63/2013.

Superbonus

Le novità che la L. 234/2021 introduce alla disciplina del superbonus 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, al di là della proroga della finestra temporale agevolata disposta con riguardo agli interventi effettuati da taluni soggetti, si estrinsecano in particolare:

- nella previsione della obbligatorietà del visto di conformità, di cui al co. 11 dell'art. 119, anche nel caso di fruizione del superbonus nella naturale configurazione di detrazione fiscale posta a scomputo dell'imposta lorda in dichiarazione dei redditi, salvo il caso in cui la dichiarazione venga presentata dal contribuente sulla base di quella "pre-compilata" dall'Agenzia delle Entrate, oppure per il tramite del sostituto di imposta che gli presta assistenza fiscale;
- nell'introduzione, nel corpo del co. 13-*bis* dell'art. 119, di un rinvio ad apposito decreto del Ministro della Transizione ecologica, da emanarsi entro il 9.2.2022, al quale è demandato il compito di stabilire, "per talune tipologie di beni", i valori massimi stabiliti ai fini dell'attestabilità della congruità delle spese sostenute;
- nella specificazione, sempre nell'ambito del corpo del co. 13-*bis* dell'art. 119, che i prezziari individuati dal DM 6.8.2020 "Requisiti" (ossia i prezziari regionali e i prezziari DEI) possono essere applicati anche ai fini del rilascio dell'attestazione di congruità sulle spese sostenute per interventi di riduzione del rischio sismico (agevolate con il superbonus o il "semplice" sismabonus), nonché per quelle sostenute per interventi di rifacimento delle facciate esterne (agevolate con il *bonus* facciate) e per quelle sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio (agevolate con la detrazione IRPEF 50%).

Bonus facciate

Le novità introdotte alla disciplina del *bonus* facciate, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, al di là della proroga della finestra temporale agevolata, si estrinsecano esclusivamente nella riduzione al 60% della percentuale di detraibilità delle spese agevolate che saranno sostenute nel 2022, rispetto al 90% che era applicabile sulle spese agevolate sostenute nel 2020 e 2021.

Bonus mobili

Le novità introdotte alla disciplina del *bonus* mobili, di cui all'art. 16 co. 2 del DL 63/2013, al di là della proroga della finestra temporale agevolata (si veda il precedente § 1.1), si estrinsecano nella riduzione del *plafond* massimo di spese agevolate, le quali passano dai 16.000,00 euro vigenti per le spese sostenute nel 2021, ai:

- 10.000,00 euro massimi, previsti per le spese sostenute nel 2022;
- 5.000,00 euro massimi, previsti per le spese sostenute nel 2023 o 2024.

5.3. Nuovo *bonus* per interventi di eliminazione delle barriere architettoniche

Oltre a prorogare la generalità dei termini finali di applicazione dei *bonus* edilizi vigenti e a introdurre alcune modifiche relativamente alle specifiche discipline di alcuni di essi, l'art. 1 co. 42 della L. 234/2021 introduce *ex novo* un *bonus* edilizio dedicato agli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche.

In particolare, ai sensi del nuovo art. 119-ter del DL 34/2020, viene prevista una nuova detrazione IRPEF/IRES, spettante nella misura del 75% sulle "spese documentate sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti".

Il tetto massimo di spese agevolate ammonta a 50.000,00 euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari, mentre, nel caso in cui gli interventi si riferiscano a parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, il tetto massimo di spese agevolate ammonta a 40.000,00 euro per il numero di unità immobiliari, se l'edificio è composto da 2 a 8 unità immobiliari; 30.000,00 euro per il numero di unità immobiliari, se l'edificio è composto da più di 8 unità immobiliari.

Anche questo nuovo *bonus* edilizio viene ricompreso, mediante contestuale modifica dell'art. 121 co. 2 del DL 34/2020, nel novero di quelli per i quali è possibile esercitare le opzioni per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito (si veda il successivo § 5.4).

5.4. Modifiche alla disciplina delle opzioni per sconto in fattura o cessione del credito

Con riguardo alla disciplina delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito, che possono essere esercitate in relazione ai *bonus* edilizi, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020, l'art. 1 co. 29 ss. della L. 234/2021:

- proroga la finestra temporale di operatività della disciplina delle opzioni in parallelo alla proroga della finestra temporale di applicazione delle discipline agevolative che consentono la maturazione dei *bonus* edilizi;
- amplia il novero delle detrazioni "edilizie" per le quali è possibile esercitare le predette opzioni;
- generalizza, salvo che per taluni interventi c.d. "minori", l'obbligo di accompagnare l'esercizio dell'opzione con una attestazione di congruità delle spese e un visto di conformità dei dati della documentazione che attesta la spettanza del beneficio;
- comprende, tra le spese agevolate, quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità dei dati e dell'attestazione di congruità delle spese oggetto delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

Proroga della finestra temporale di operatività della disciplina delle opzioni

L'art. 1 co. 29 della L. 234/2021 estende, alle spese sostenute nel 2022, 2023, 2024 e, limitatamente a quelle agevolate con il superbonus 110%, anche a quelle sostenute nel 2025, la possibilità di esercitare le opzioni previste dall'art. 121 del DL 34/2020, inizialmente limitata alle sole spese sostenute nel 2020 o 2021 (e successivamente estesa a quelle sostenute nel 2022, ma limitatamente alle spese agevolate con il superbonus 110%).

Ampliamento del novero di detrazioni per cui è possibile esercitare le opzioni

Le detrazioni "edilizie" per le quali è possibile esercitare le opzioni, di cui al co. 1 dell'art. 121 del DL 34/2020, sono quelle che sorgono a fronte degli interventi agevolati che sono elencati al successivo co. 2 del medesimo art. 121.

La L. 234/2021 integra l'elenco di cui al predetto co. 2 andandovi ad includere anche:

- gli interventi di superamento delle barriere architettoniche, agevolati con la nuova detrazione IRPEF/IRES 75%, contestualmente introdotta, di cui all'art. 119-*ter* del DL 34/2020 (art. 1 co. 42);
- gli interventi di realizzazione di posti auto nuovi, agevolati con la detrazione IRPEF 50%, ai sensi della lett. d) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR (art. 1 co. 29).

Generalizzazione dell'obbligo di visto di conformità e attestazione di congruità

L'art. 1 co. 29 della L. 234/2021 introduce nell'art. 121 del DL 34/2020 il nuovo co. 1-*ter*, ai sensi del quale viene previsto l'obbligo generalizzato di visto di conformità e di attestazione di congruità sulle spese agevolate che divengono oggetto di opzione per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020.

Tale disposizione era stata in verità introdotta a cura del DL 157/2021 (c.d. decreto "Antifrodi"), con decorrenza 12.11.2021.

La scelta del Governo è stata però quella di non procedere alla richiesta al Parlamento di conversione in legge del decreto e di presentare un emendamento al disegno di legge di bilancio che ne recepisce il testo, disponendo contestualmente l'abrogazione del DL 157/2021, con la previsione però che "*restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo*" DL 157/2021.

Rispetto al testo del co. 1-*ter* originariamente introdotto dal DL 157/2021 con decorrenza 12.11.2021, quello in vigore a partire dall'1.1.2022 contempla alcune casistiche di esclusione dai predetti obblighi di visto di conformità dei dati e attestazione di congruità delle spese.

In particolare, l'art. 121 co. 1-*ter* del DL 34/2020, in vigore a decorrere dall'1.1.2022, stabilisce che gli obblighi di visto di conformità dei dati e attestazione di congruità delle spese non si applicano agli interventi, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, che:

- rientrano tra le opere già classificate come attività di edilizia libera, ai sensi dell'art. 6 del DPR 380/2021, del DM 2.3.2018, oppure della normativa regionale;
- oppure sono di importo complessivo non superiore a 10.000,00 euro, fermo restando il "*divieto di effettuare suddivisioni in lotti contrattuali o comunque frazionamenti dei lavori al solo fine di eludere l'applicazione delle disposizioni di cui al periodo precedente*".

In ogni caso, le predette cause di esclusione dagli obblighi di visto di conformità e attestazione di congruità non operano nel caso in cui si tratti di interventi le cui spese sono agevolate con il *bonus* facciate di cui all'art. 1 co. 219 della L. 160/2019.

Detraibilità delle spese sostenute per visto di conformità e attestazione di congruità

In parallelo alla generalizzazione degli obblighi di visto di conformità dei dati e attestazione di congruità delle spese, nel caso di esercizio di una delle due opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, l'art. 1 co. 29 della L. 234/2021 introduce nel corpo dell'art. 121 anche l'espressa previsione della detraibilità delle spese sostenute per il rilascio dei predetti visti e attestazioni, armonizzando in questo modo il quadro disciplinare a quanto già prevedeva il co. 15 dell'art. 119 del DL 34/2020 nell'ambito della disciplina del superbonus 110%.

5.5. Ulteriori misure di contrasto alle frodi

L'art. 1 co. 30 della L. 234/2021 conferma, con alcune modifiche, l'inserimento del nuovo art. 122-*bis* nel DL 34/2020 che era stato originariamente previsto dal DL 157/2021 (c.d. decreto "Antifrodi"), contestualmente abrogato, seppure facendone salvi gli effetti dalla data di entrata in vigore (12.11.2021) alla data di sua abrogazione (1.1.2022).

Nell'ambito di questo articolo, rubricato "*Misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti. Rafforzamento dei controlli preventivi*", figurano tra le altre:

- la previsione del potere-dovere dell'Agenzia delle Entrate di sospendere, sino a 30 giorni, gli effetti dei modelli di comunicazione delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, presentati telematicamente all'Agenzia delle Entrate, in presenza di taluni "profili di rischio";
- il divieto a perfezionare l'acquisto dei crediti di imposta per tutti i potenziali cessionari che rientrano nel novero dei soggetti obbligati al rispetto della normativa antiriciclaggio, in presenza dei presupposti che rendono dovuto l'invio all'UIF della segnalazione di operazione sospetta (SOS), oppure in presenza di oggettive condizioni di impossibilità a procedere all'adeguata verifica del titolare effettivo delle prestazioni.

6. Proroga dei crediti di imposta "Transizione 4.0"

I co. 44-45 dell'art. 1 della L. 234/2021 prorogano, con alcune modifiche, le discipline agevolative riconducibili al c.d. "pacchetto Transizione 4.0". In particolare:

- il co. 44 interviene sulla disciplina recata dai co. 1051-1063 della L. 178/2020, con i quali era stata disposta una prima proroga del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, originariamente previsto dall'art. 1 co. 184-197 della L. 160/2019;
- il co. 45 apporta una serie di modifiche e integrazioni alla disciplina di cui all'art. 1 co. 198 e ss. della L. 160/2019, in materia di credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative.

6.1. Credito di imposta per investimenti in beni strumentali

La legge di bilancio per il 2021 (L. 178/2020) aveva già prorogato il credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali, originariamente previsto dall'art. 1 co. 184-197 della L. 160/2019, effettuati sino a tutto il 2022 (con termine prolungato al 30.6.2023, a condizione che entro il 31.12.2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

Nel disporre questa proroga, la L. 178/2020 aveva disposto anche:

- l'ampliamento dell'ambito oggettivo, includendo anche i beni immateriali "ordinari";
- il potenziamento delle aliquote agevolative e l'incremento dell'ammontare delle spese ammissibili;
- la possibilità di fruire dell'agevolazione per i beni "ordinari" in un'unica quota annuale per i soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni;
- l'utilizzo del credito d'imposta sin dall'anno dell'investimento e in tre quote costanti.

La seguente tabella sintetizza le principali caratteristiche del "nuovo" credito d'imposta, con indicazione anche della precedente misura ex L. 160/2019.

	Credito d'imposta L. 160/2019	Credito d'imposta L. 178/2020
Soggetti beneficiari	Imprese Esercenti arti e professioni (solo beni "ordinari")	Imprese Esercenti arti e professioni (solo beni "ordinari")
Ambito temporale	Investimenti effettuati dall'1.1.2020 al 31.12.2020 (termine "lungo" 30.6.2021)	Investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022 (termine "lungo" 30.6.2023)
Ambito oggettivo	Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali: <ul style="list-style-type: none"> • materiali "ordinari"; • materiali "4.0"; • immateriali "4.0". 	Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali: <ul style="list-style-type: none"> • materiali "ordinari"; • immateriali "ordinari"; • materiali "4.0"; • immateriali "4.0".
Misura del credito d'imposta	Differenziata in relazione alla tipologia di investimenti	Differenziata in relazione alla tipologia di investimenti e al periodo di effettuazione, con un incremento delle aliquote e dei limiti massimi di costi ammissibili
Modalità di fruizione	Il credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (art. 17 del DLgs. 241/97), • spetta per i beni materiali (sia "ordinari" che "4.0") in 5 quote annuali di pari importo, mentre per i soli investimenti in beni immateriali in 3 quote annuali; • nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari" è utilizzabile a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione 	Il credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (art. 17 del DLgs. 241/97), • spetta per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in 3 quote annuali di pari importo; • per i soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro che hanno effettuato investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" dal 16.11.2020 al 31.12.2021, spetta in un'unica quota annuale; • nel caso degli investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione
Adempimenti documentali	Indicazione della dicitura in fattura con il riferimento normativo Perizia tecnica semplice per i beni "4.0" (costo superiore a 300.000,00 euro)	Indicazione della dicitura in fattura con il riferimento normativo Perizia tecnica "asseverata" per i beni "4.0" (costo superiore a 300.000,00 euro)

La L. 234/2021, nel mantenere inalterato questo assetto disciplinare, amplia ulteriormente la finestra temporale agevolata, ma limitatamente agli investimenti che hanno per oggetto:

- beni materiali 4.0;
- beni immateriali 4.0.

Beni materiali 4.0

Per gli investimenti in beni strumentali "materiali 4.0" viene prevista l'estensione della finestra temporale agevolata sino agli investimenti effettuati entro il 31.12.2025, con termine allungato al 30.6.2026, se entro il 31.12.2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

Questa proroga temporale è però "dimezzata" dal punto di vista quantitativo, posto che viene previsto un credito di imposta:

- pari al 20% del costo, fino a 2,5 milioni di euro;
- pari al 10% del costo, oltre 2,5 milioni di euro e sino a 10 milioni di euro;
- pari al 5% del costo, oltre 10 milioni di euro e sino a 20 milioni di euro.

Per gli investimenti effettuati sino al 31.12.2022 (ed anche per quelli effettuati sino al 30.6.2023, qualora entro il 31.12.2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisizione) restano applicabili le corrispondenti misure "doppie" del 40%, 20% e 10% già previste dalla L. 178/2020.

Beni immateriali 4.0

Anche per gli investimenti in beni strumentali "materiali 4.0" viene prevista l'estensione della finestra temporale agevolata sino agli investimenti effettuati entro il 31.12.2025.

Se però per quelli effettuati sino al 31.12.2023 il credito di imposta spetta nella misura del 20% del costo sostenuto per la realizzazione (con un tetto massimo di spesa agevolata pari a 1 milione di euro), la percentuale scende al 15% per quelli realizzati nel 2024 ed ulteriormente al 10% per quelli realizzati nel 2025.

6.2. Credito di imposta per attività "innovative"

Il co. 45 dell'art. 1 della L. 234/2021 proroga, con alcune modifiche in merito alla misura agevolativa, il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, di cui all'art. 1 co. da 198 a 206 della L. 160/2019, ferma restando la disciplina di base dell'agevolazione.

Se per il 2022 vengono mantenuti la stessa misura e lo stesso limite massimo disposto dalla legislazione previgente, la proroga dei benefici oltre il 2022 opera con tempistiche, misure e limiti massimi differenziati a seconda della tipologia di investimenti.

Attività di ricerca e sviluppo

Il credito per attività di ricerca e sviluppo è riconosciuto in misura pari al 20% dei costi (al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti), con un limite massimo di 4 milioni di euro, fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, mentre dal periodo d'imposta successivo (2023, per i soggetti "solari") e fino a quello in corso al 31.12.2031 è riconosciuto in misura pari al 10%, nel limite massimo annuale di 5 milioni.

Per espressa disposizione normativa, il limite massimo del credito d'imposta deve sempre essere

ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi.

Attività di innovazione tecnologica

Il credito per attività di innovazione tecnologica è riconosciuto in misura pari al 10%, nel limite massimo di 2 milioni, fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023, mentre dal periodo d'imposta successivo (2024, per i soggetti "solari") e fino a quello in corso al 31.12.2025 in misura pari al 5%, nel limite massimo di 2 milioni.

Attività di *design* e ideazione estetica

Analoghe misure e periodi di applicazione sono previsti per il credito d'imposta per *design* e ideazione estetica. Pertanto, il credito per attività di *design* e ideazione estetica è riconosciuto fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 in misura pari al 10%, nel limite massimo di 2 milioni, mentre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (2024, per i soggetti "solari") e fino a quello in corso al 31.12.2025, in misura pari al 5%, nel limite massimo annuale di 2 milioni (nuovo co. 203-*quater* dell'art. 1 della L. 160/2019).

Attività di innovazione digitale 4.0

Quanto al credito d'imposta per innovazione digitale 4.0 e transizione ecologica, esso spetta:

- fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, in misura pari al 15%, con un limite massimo di 2 milioni;
- per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022 (2023, per i soggetti "solari"), in misura pari al 10%, con un limite massimo di 4 milioni (nuovo co. 203-*quinqües* dell'art. 1 della L. 160/2019);
- dal periodo d'imposta successivo (2024, per i soggetti "solari") e fino a quello in corso al 31.12.2025, in misura pari al 5%, con un limite massimo annuale di 4 milioni (nuovo co. 203-*sexies* dell'art. 1 della L. 160/2019).

Riepilogo delle misure e della durata delle agevolazioni per le diverse attività

La tabella di seguito riepiloga le misure dell'agevolazione dal 2022 al 2031.

Attività	2022	2023	2024	2025	2026-2031
Ricerca e sviluppo	20% Max 4 milioni	10% Max 5 milioni	10% Max 5 milioni	10% Max 5 milioni	10% Max 5 milioni
Innovazione tecnologica	10% Max 2 milioni	10% Max 2 milioni	5% Max 2 milioni	5% Max 2 milioni	-
Design e creazione estetica	10% Max 2 milioni	10% Max 2 milioni	5% Max 2 milioni	5% Max 2 milioni	-
Innovazione 4.0 e green	15% Max 2 milioni	10% Max 4 milioni	5% Max 4 milioni	5% Max 4 milioni	-

7. Novità in materia di "bonus aggregazioni"

Il co. 70 dell'art. 1 della L. 234/2021 amplia dal 31.12.2021 al 30.6.2022 il termine finale della finestra

temporale durante la quale può trovare applicazione l'incentivo fiscale alle aggregazioni aziendali disciplinato dai co. 233 e ss. della L. 178/2020.

In ragione di tale ampliamento, il successivo co. 71 dell'art. 1 della L. 234/2021 anticipa dal 31.12.2022 al 31.12.2021 la cessazione del diverso incentivo, avente però le medesime finalità di promozione delle aggregazioni aziendali, che era stato precedentemente introdotto dall'art. 11 del DL 34/2019, ponendo così fine alla coesistenza delle due misure.

Il *bonus* aggregazioni che viene prorogato è quello che consente, al soggetto risultante dall'operazione di aggregazione aziendale (società fusa o incorporante, società beneficiaria o società conferitaria), di trasformare in credito di imposta fruibile in compensazione le attività per imposte anticipate (c.d. "DTA") riferite a perdite fiscali pregresse e a eccedenze ACE non ancora utilizzate.

Per poter beneficiare dell'incentivo consistente nella trasformabilità in credito di imposta delle DTA riferite a perdite fiscali pregresse e/o a eccedenze ACE non utilizzate, le operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda devono essere deliberate dall'assemblea dei soci, o dal diverso organo competente per legge, tra l'1.1.2021 e il 30.6.2022.

Nell'ampliare il termine finale della finestra agevolata, il co. 70 dell'art. 1 della L. 234/2021 introduce anche alcune modifiche alla disciplina del *bonus* aggregazioni, tra cui in particolare:

- la previsione di un tetto massimo di 500 milioni di euro di trasformazione delle DTA in credito di imposta;
- la previsione che, se alle operazioni di aggregazione partecipano società controllanti capogruppo tenute a redigere il bilancio consolidato secondo i principi contabili ad esse applicabili, per il cumulo dei limiti delle DTA trasformabili in credito di imposta si considerano le attività risultanti dall'ultimo bilancio consolidato disponibile.

8. Restrizioni in materia di rivalutazione e riallineamento di avviamenti e marchi

I co. 622-624 dell'art. 1 della L. 234/2021 introducono alcune limitazioni "postume" alla rivalutazione e al riallineamento dei valori fiscali di marchi e avviamenti, che sono state effettuate ai sensi dell'art. 110 del DL 104/2020, mediante applicazione dell'imposta sostitutiva del 3% ivi prevista.

Queste modifiche sono state operate al dichiarato fine di correggere la sottostima degli effetti sul bilancio pubblico del richiamato art. 110 del DL 104/2020 ed è per questo che hanno ad oggetto le sole immobilizzazioni immateriali "responsabili", secondo la Relazione tecnica al provvedimento, della maggior parte dei risparmi in eccesso delle imprese rispetto al dato programmato.

In questo contesto, la L. 234/2020 inserisce il nuovo co. 8-*ter* nell'art. 110 del DL 104/2020, ai sensi del quale, con riferimento ai maggiori valori imputati ai sensi dei co. 4, 8 e 8-*bis* dello stesso art. 110 alle attività immateriali che sono ammortizzabili, *ex art.* 103 del TUIR, per diciottesimi (ossia: marchi e avviamento), la deduzione è effettuata in misura non superiore a un cinquantesimo.

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

Una terza opzione è quella di revocare, anche parzialmente, la disciplina fiscale dell'art. 110 del DL

104/2020, con modalità e termini che verranno stabiliti da un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

All’impresa che rinuncia agli effetti della rivalutazione o del riallineamento l’imposta sostitutiva del 3% pagata viene rimborsata, o ne è ammesso l’utilizzo in compensazione nel modello F24.

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

Il nuovo co. 8-*ter* dell’art. 110 del DL 104/2020 prevede, poi, un apposito meccanismo a seguito del quale, in presenza di operazioni realizzative, il periodo cinquantennale di deduzione è “traslato” sulle minusvalenze.

Più precisamente, 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:

- la minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo del maggior valore imputato a seguito della rivalutazione (oppure oggetto di riallineamento), in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento come rideterminato in virtù delle nuove disposizioni;
- per l’eventuale soggetto avente causa la quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile di tale maggior valore, al netto dell’eventuale minusvalenza dedotta dal dante causa, è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento.

Come precisato dalla Relazione al Ddl. di bilancio 2022, la disposizione è volta a specificare che il regime di deduzione cinquantennale delle componenti negative non viene meno se il soggetto perde la disponibilità del bene rivalutato o riallineato, ovvero non presenti più in bilancio il costo relativo all’attività immateriale. La norma interessa il solo caso in cui l’impresa rimanga “inerte” e accetti, quindi, l’allungamento a 50 anni del periodo di ammortamento fiscale (e non, quindi, le altre due casistiche, riferite al pagamento dell’ulteriore imposta sostitutiva del 9%-11%-13% e alla rinuncia agli effetti della rivalutazione).

9. Ampliamento transitorio dei termini per il pagamento delle cartelle

A norma del co. 2 dell’art. 25 del DPR 602/73, le cartelle di pagamento contengono l’intimazione ad adempiere l’obbligo risultante dal ruolo entro 60 giorni dalla notificazione, con l’avvertimento che, in mancanza, si procede ad esecuzione forzata.

Il co. 913 dell’art. 1 della L. 234/2021 amplia detto termine da 60 a 180 giorni dalla notificazione, specificando che tale slittamento vale anche ai fini dell’inizio del calcolo degli interessi di mora di cui all’art. 30 del DPR 602/73 e della procedura di esecuzione forzata di cui all’art. 50 del DPR 602/73.

Questo ampliamento dei termini è però limitato alle sole cartelle di pagamento notificate dall’agente della riscossione dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2022.