

CIRCOLARE 01/2022

24/01/2022



RELEVANT  
BUSINESS MATTERS

LEGGE n. 234 del 30-12-2021  
D. L. 228 del 30-12-2021

# Legge di Bilancio 2022 e Decreto Milleproroghe

A CURA DI

**ELIANA RIZZI**  
**LUIGI MELLONI**

La Legge n. 234 del 30-12-2021 (c.d. "Legge di Bilancio 2022", di seguito anche per brevità "Legge") è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale – Serie generale n. 310 – Suppl. ordinario n. 49 del 31-12-2021 ed è entrata in vigore il giorno successivo (1-1-2022).

La presente circolare si propone di segnalarne le disposizioni più rilevanti e fornire un primo commento, riservando eventuali approfondimenti a successivi interventi.

Insieme con la Legge di Bilancio 2022, ha trovato pubblicazione il c.d. Decreto Milleproroghe (DL 228/2021, pubblicato in Gazzetta Ufficiale – Serie generale n. 309 del 30-12-2021), cui si farà un breve cenno in questa sede.

Per semplicità di esposizione, abbiamo pensato di suddividere la presente circolare in quattro paragrafi:

- 1) Disposizioni in materia di imposte dirette (IRES, IRPEF e detrazioni)**
- 2) Riscossione**
- 3) Introduzione di nuove agevolazioni e modifica/abrogazione di agevolazioni pregresse**
- 4) Rinvii e proroghe. Cenni al DL 228/2021.**

Vediamo nel dettaglio il contenuto delle disposizioni di ultima introduzione.

## 1. Disposizioni in materia di imposte dirette

### Revisione di scaglioni e aliquote Irpef e modifiche delle detrazioni d'imposta

La Legge di Bilancio 2022 prevede la rimodulazione degli scaglioni di reddito imponibile ai fini IRPEF e delle relative aliquote applicabili.

La tabella che segue pone a confronto gli scaglioni di reddito e le aliquote applicabili secondo la disciplina previgente (colonna di sinistra) e quella in vigore a partire dal periodo d'imposta 2022 (colonna di destra):

PREVIGENTE (fino al periodo d'imposta 2021) art. 11 comma 1 Tuir		NUOVO (a partire dal periodo d'imposta 2022) art. 11, comma 1 del TUIR	
Scaglioni di reddito imponibile	Aliquota	Scaglioni di reddito imponibile	Aliquota
Fino a 15.000 euro	23%	Fino a 15.000 euro	23%
Oltre 15.000 e fino a 28.000	27%	Oltre 15.000 e fino a 28.000	25%
Oltre 28.000 e fino a 55.000	38%	Oltre 28.000 e fino a 50.000	35%
Oltre 55.000 e fino a 75.000	41%	Oltre 50.000	43%
Oltre 75.000	43%	-	

Le nuove disposizioni in commento troveranno applicazione a decorrere dal periodo d'imposta 2022 (modello 730/2023 o REDDITI PF 2023).

Si segnala altresì che, nell'ambito degli interventi in materia di determinazione dell'IRPEF, oltre alla citata modifica concernente gli scaglioni e le aliquote marginali, sono state rimodulate le detrazioni spettanti per le tipologie reddituali di cui all'art. 13 del TUIR, afferenti ai redditi derivanti dallo svolgimento di attività lavorative (redditi di lavoro dipendente e assimilati) e da trattamenti pensionistici. Lo Studio è a disposizione per ogni ulteriore approfondimento.

## **Novità in materia di Irap – esclusione da Irap per i professionisti e gli imprenditori individuali<sup>1</sup>**

Un'altra importante novità riguarda la esclusione dall'IRAP di imprenditori individuali e professionisti. Si ricorda che già prima della modifica in commento "piccoli imprenditori" ed esercenti arti e professioni risultavano esclusi dall'ambito applicativo dell'IRAP qualora, in alternativa: (i) si avvalessero del regime forfetario ex L. 190/2014 o di quello di vantaggio ex D.L. 98/2011, ovvero (ii) fossero privi di autonoma organizzazione.

Con la modifica introdotta dalla Legge di Bilancio 2022 l'esclusione viene estesa a tutti gli imprenditori individuali ed i professionisti. La disposizione circoscrive la sua portata agevolativa esclusivamente alle persone fisiche (lavoratori autonomi, imprese individuali), di conseguenza le società di qualunque tipo ed oggetto (di capitale, di persone, semplici), nonché le associazioni professionali e gli studi associati, continueranno ad essere soggette a tributo, salvo diverse indicazioni o ulteriori chiarimenti.

## **Proroga della possibilità di sospensione degli ammortamenti<sup>2</sup>**

Già lo scorso anno avevamo commentato con alcune riserve la portata della norma che prevedeva la deroga ai principi contabili di redazione del bilancio che consentiva di non effettuare (o effettuare in misura ridotta) gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali. La norma, volta a ridurre l'impatto degli effetti negativi sui dati di bilancio, è stata riproposta per i bilanci relativi all'esercizio 2021.

Non è tuttavia chiaro se la deroga possa essere applicata da tutti o (come letteralmente sembrerebbe disposto dalla norma in commento) solo dai soggetti che avessero già fruito della sospensione degli ammortamenti nel precedente esercizio. Si attendono chiarimenti in merito.

---

<sup>1</sup> Art. 1, comma 8, Legge 234 del 30.12.2021.

<sup>2</sup> Art. 1, comma 711, Legge 234 del 30.12.2021.

## 2. Riscossione

Con riferimento all'attività di riscossione, si segnalano le seguenti novità, introdotte con le disposizioni citate nelle rispettive note:

- **definitivo innalzamento a 2 milioni di euro**<sup>3</sup>, a decorrere dall'1-1-2022, del limite annuo<sup>4</sup> dei crediti d'imposta e contributivi che possono essere utilizzati in compensazione "orizzontale" nel modello F24<sup>5</sup> ( );
- estensione a 180 giorni del termine per effettuare il pagamento delle somme contenute nelle cartelle di pagamento notificate dall'1-1-2022 al 31-3-2022<sup>6</sup>, in luogo dell'ordinario termine di 60 giorni<sup>7</sup>;
- riduzione degli aggi di riscossione a carico del contribuente<sup>8</sup>, per i carichi di ruolo affidati all'agente della riscossione a decorrere dall'1-1-2022<sup>9</sup>. La determinazione dei nuovi aggi è demandata ad un decreto ministeriale di prossima emanazione<sup>10</sup>.

---

<sup>3</sup> Art. 1, comma 72, Legge di Bilancio 2022.

<sup>4</sup> previsto dall'art. 34 co. 1 della L. 388/2000

<sup>5</sup> ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. 241/97

<sup>6</sup> Art. 1, comma 913, Legge Bilancio 2022.

<sup>7</sup> Art. 25, D.P.R. 602/1973.

<sup>8</sup> Art. 1, comma 15, Legge di Bilancio 2022.

<sup>9</sup> Sino al 31-12-2021, per le cartelle di pagamento l'aggio era pari al 3% delle somme riscosse, se il pagamento avveniva entro 60 giorni dalla notifica della cartella, e saliva al 6% in caso di pagamento oltre il predetto termine. Per gli accertamenti esecutivi e gli avvisi di addebito l'aggio era pari al 6%, per l'ipotesi di pagamento oltre i termini di legge.

<sup>10</sup> Ad oggi, la disposizione in commento ha comportato l'adozione, in data 17-1-2022, da parte dell'Agenzia delle entrate, di un provvedimento volto ad approvare un nuovo modello di cartella di pagamento, nel quale non compaiono aggi di alcun tipo né ammontare.

### 3. Introduzione di nuove agevolazioni e modifica/abrogazione di agevolazioni pregresse

#### Proroga delle agevolazioni prima casa per giovani infra-trentaseenni<sup>11</sup>

Viene estesa fino al 31.12.2022 l'operatività delle agevolazioni "prima casa under 36"<sup>12</sup>. Tali agevolazioni, in estrema sintesi, consentono ai giovani di età inferiore a 36 anni di acquistare la prima casa in esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale (per le cessioni soggette ad IVA è invece attribuito un credito d'imposta pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto stesso) e riconoscono un'esenzione dall'imposta sostitutiva delle imposte di registro, di bollo, ipotecarie e catastali sui finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione degli immobili agevolati. I richiamati benefici trovano applicazione esclusivamente in favore di soggetti che non abbiano ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato e che abbiano un indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) non superiore a 40.000 euro. Viene inoltre prevista, sempre per gli under 36 una proroga al 31.12.2022 del termine per la presentazione delle domande per l'accesso al Fondo di garanzia per la prima casa, che prevede la concessione di garanzie a prima richiesta su mutui per l'acquisto di unità immobiliari site sul territorio nazionale, da adibire ad abitazione principale del mutuatario.

#### Incentivi per il rientro di ricercatori e docenti - Prolungamento della durata dell'agevolazione<sup>13</sup>

È stata introdotta la facoltà per i docenti e ricercatori universitari (che siano stati iscritti all'AIRE o, alternativamente, che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea) che abbiano trasferito la propria residenza fiscale in Italia prima del 2020 e che, alla data del 31 dicembre 2019, risultino già beneficiari del regime agevolativo previsto dall'art. 44 del D.L. 78/2010<sup>14</sup> di richiederne il prolungamento, così beneficiando dell'agevolazione in parola per complessivi 8, 11 ovvero 13 anni, mediante assolvimento di un onere *una tantum*. La possibilità di fruire del prolungamento, nonché la misura dell'estensione temporale, dipende dalla sussistenza di specifiche condizioni normativamente previste<sup>15</sup>. Tale facoltà, come poc'anzi anticipato, è altresì subordinata al versamento di un importo il cui ammontare, pari al 10% o al 5%-dei redditi di lavoro dipendente o autonomo oggetto di

<sup>11</sup> Art.1, comma 151, Legge 234 del 30.12.2021.

<sup>12</sup> Introdotte dall'art. 64 del D.L. n. 73/2021 ("D.L. Sostegni-bis").

<sup>13</sup> Art. 1, comma 763, Legge 234 del 30.12.2021.

<sup>14</sup> Il regime agevolativo in parola prevede l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo per un ammontare pari al 90% degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori.

<sup>15</sup> In estrema sintesi, in virtù dell'art. 44, comma 3-ter del D.L. 78/2010, l'agevolazione è fruibile per complessivi 8 anni per i docenti o ricercatori con un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo o in caso di acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento in Italia. Per i docenti e ricercatori che abbiano almeno due figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, l'agevolazione si applica per complessivi 11 anni. I docenti o ricercatori che hanno almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, invece, possono godere del regime di favore per 13 anni.

agevolazione relativi al periodo di imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, dipende dalla sussistenza di specifiche condizioni<sup>16</sup>.

La Legge di Bilancio 2022 consente anche a tali soggetti rientrati in Italia prima del 2020, dietro assolvimento del predetto onere, di estendere la durata del regime agevolativo equiparando pertanto il trattamento agevolativo a quello già previsto per i docenti e ricercatori trasferitisi in Italia a partire dal 2020.

### **Nuova Super Deduzione dei costi di R&D e abolizione del regime di Patent Box<sup>17</sup>**

La Legge di Bilancio 2022 è intervenuta modificando quanto disposto dall'articolo 6 del DL 146/2021, che aveva avviato una profonda riforma del sistema agevolativo degli investimenti in beni immateriali (o "Intellectual Property" - "IP"), abolendo il regime di Patent Box ed introdotto una nuova Super Deduzione dei Costi di R&D (si veda nostra circ. 14-2021).

In estrema sintesi, viene previsto, a partire dal periodo in corso alla data di entrata in vigore del Decreto<sup>18</sup>, una maggiorazione del **110%**<sup>19</sup> dell'importo **deducibile** ai fini **IRES ed Irap** per i **costi sostenuti** dalle imprese in **relazione ad attività di R&D** finalizzate alla **creazione** e allo **sviluppo** di:

- Software protetto da copyright;
- Brevetti industriali;
- Disegni e modelli.

Si sottolinea che, contrariamente a quanto previsto inizialmente, la nuova formulazione **non contempla più il know-how ed i marchi di impresa** tra i **beni eleggibili** per l'agevolazione in parola.

Viene riformulata la disciplina transitoria concernente l'abolizione del Patent Box, chiarendo che restano valide ed efficaci le opzioni per il "vecchio" regime di Patent Box esercitate **per il periodo precedente a quello in corso al 22 ottobre 2021**.

La normativa in esame deve essere integrata con specifiche disposizioni applicative ed essendo di particolare interesse per le imprese sarà oggetto di un separato specifico approfondimento.

---

<sup>16</sup> L'importo è pari al 10% dei redditi oggetto dell'agevolazione se il soggetto, al momento dell'esercizio dell'opzione, ha almeno un figlio minorenni, anche in affidato preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione. L'importo è invece pari al 5% dei predetti redditi se il soggetto, al momento dell'esercizio dell'opzione, ha almeno tre figli minorenni, anche in affidato preadottivo e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione.

<sup>17</sup> Articolo1, comma 10, Legge 234 del 30.12.2021.

<sup>18</sup> Il periodo 2021 per i soggetti solari, in quanto il DL Fisco-Lavoro è stato pubblicato nella GU del 22.10.2021.

<sup>19</sup> In precedenza l'art. 6 prevedeva un'extra deduzione nella misura del 90%. La nuova misura del 110% per la Super Deduzione garantisce un risparmio fiscale pari al 30,69% del costo agevolabile sostenuto.

## **Agevolazioni fiscali in materia di edilizia – persone fisiche - detrazione, cessione del credito e sconto in fattura**

La Legge di Bilancio per il 2022 proroga la fruibilità del c.d. Superbonus 110% per gli interventi edilizi elencati all'art. 121, comma 2 del D.L. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio) relativi a (i) recupero del patrimonio edilizio, (ii) efficienza energetica, (iii) addizione di misure antisismiche, (iv) recupero e restauro delle facciate degli edifici esistenti, (v) installazione degli impianti fotovoltaici e (vi) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.

Per i condomini e le persone fisiche, che non esercitano attività di impresa, arti o professioni, il bonus è prorogato fino al 2025 con modifiche e rimodulazioni delle percentuali di detrazione. Di seguito un quadro di sintesi:

- detrazione del 110% delle spese sostenute fino al 31.12.2022 (a condizione che almeno il 30% dell'intervento complessivo sia ultimato entro il 30.6.2022, senza più riferimento al valore ISEE);
- detrazione del 110% delle spese sostenute fino al 31.12.2023 (a condizione che almeno il 60% dell'intervento complessivo sia ultimato entro il 30.6.2023);
- detrazione del 70% per le spese sostenute fino al 31.12.2024;
- detrazione del 65% per le spese sostenute fino al 31.12.2025 (110% per i e spese sostenute nei comuni dei territori colpiti dagli eventi sismici del 1.4.2009).

La disposizione in commento estende poi il visto di conformità da asseverarsi da un tecnico abilitato, già previsto in caso di "cessione del credito" e "sconto in fattura", anche allorquando il bonus venga usufruito mediante detrazione in dichiarazione dei redditi (salvo il caso di utilizzo di dichiarazione precompilata dall'Agenzia delle Entrate o tramite sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale). Viene chiarito che occorre infine far riferimento, per talune categorie di beni, ai valori massimi stabiliti con decreto del Ministro della transizione ecologica da emanare entro il 9.2.2022.

Viene inoltre prorogata<sup>20</sup> agli anni 2022, 2023 e 2024 la facoltà di usufruire delle detrazioni fiscali concesse per gli interventi in materia edilizia ed energetica mediante **(i) sconto in fattura e (ii) cessione del credito alle banche**. Fino al 31.12.2025 si potrà optare, **anche per la fruizione del c.d. Superbonus**, per la cessione del credito o sconto in fattura in luogo della detrazione in dichiarazione dei redditi.

La detrazione spettante per le spese sostenute per gli interventi **di (i) efficienza energetica, (ii) ristrutturazione edilizia e (iii) acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici è prorogata al 31.12.2024**<sup>21</sup>. Gli importi di spesa massimi detraibili sono:

<sup>20</sup> Articolo 1, comma 29, Legge 234 del 30.12.2021.

<sup>21</sup> Articolo 1, comma 37, Legge 234 del 30.12.2021.

- 10.000 euro per il 2022;
- 5.000 euro per 2023 e 2024

Infine il **c.d. Bonus facciate** viene prorogato al 2022 con riduzione della percentuale di detrazione delle spese che passa dal 90% al 60%.

### **Agevolazioni in favore delle imprese e delle persone giuridiche - crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi industria 4.0. - proroga**

La legge di Bilancio<sup>22</sup> dispone la proroga del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato aventi specifiche caratteristiche tecnologiche/digitali e di interconnessione al sistema informativo di fabbrica (della c.d. "industria 4.0"). L'agevolazione era prevista sino a tutto il 31.12.2022<sup>23</sup> (ovvero al 30.6.2023 a condizione che entro la data del 31.12. 2022 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione) e viene **estesa agli investimenti effettuati dal 2023 al 2025**, nelle seguenti misure:

- (i) 20% del costo per la quota d'investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- (ii) 10% del costo per la quota d'investimenti superiori a 2,5 milioni di euro fino a 10 milioni di euro;
- (iii) 5% del costo per la quota d'investimenti superiori a 10 milioni di euro fino al limite massimo di 20 milioni di euro.

Anche il credito d'imposta per investimenti relativi a beni immateriali (software, applicazioni, piattaforme) connessi ad investimenti in beni materiali Industria 4.0 viene prorogata al 2025 con una rimodulazione e riduzione progressiva dei benefici (20% per il 2022, 15% per il 2023 e 10% per il 2024). **ATTENZIONE:** Non viene invece esteso il credito d'imposta previsto sino a tutto il 2022 relativo all'acquisto di beni strumentali nuovi "semplici" ovvero non aventi le caratteristiche richieste per la normativa sopra citata c.d. Industria 4.0.

### **Rivalutazioni dei beni dell'impresa limitazioni alla deducibilità di avviamento e marchi**

Si ricorda che l'anno scorso, nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31.12.2019, era stata data la possibilità<sup>24</sup> alle società ed enti commerciali, che non adottano i principi contabili internazionali, di rivalutare beni e partecipazioni (ad esclusione degli immobili c.d. merce).

<sup>22</sup> Articolo 1, comma 44, Legge 234 del 30.12.2021

<sup>23</sup> Articolo 1, comma 1051, Legge 178/2020

<sup>24</sup> Art. 110 c.d. Decreto Agosto - D.L. 104/2020

La legge di bilancio per il 2022<sup>25</sup> in deroga a quanto in allora previsto, introduce delle limitazioni alla deducibilità (IRES ed IRAP), delle rivalutazioni fatte su alcune attività immateriali.

Invero, per i beni immateriali, per i quali è previsto a regime, la deduzione a fini fiscali nella misura massima di 1/18 per ciascun anno (ovvero **Marchi d'impresa ed Avviamento**), ed oggetto di rivalutazione viene disposto che la deduzione annualmente riconosciuta del maggior valore (importo della rivalutazione) non può superare **1/50 di detto importo**.

Viene in altri termini introdotta una relevantissima limitazione al recupero fiscale dell'importo della rivalutazione sui predetti beni che passa da un previsto recupero in 18 anni (in base alla normativa vigente al momento della rivalutazione stessa) ad un recupero in 50 anni secondo le nuove norme.

La legge di Bilancio consente tuttavia due possibili rimedi:

- **pagamento di una ulteriore imposta sostitutiva** del 12% (fino a 5 mio), 14% (fino a 10 mio) e 16% (oltre i 10 mio), nel qual caso è possibile mantenere da deducibilità a fini fiscali in un periodo di 18 anni. L'imposta sostitutiva pagata in sede di rivalutazione (3%) può essere scomputata dalla nuova imposta sostitutiva; oppure
- **revoca** in tutto o in parte della disciplina fiscale prevista per l'originaria rivalutazione, con modalità che saranno stabilite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. In altri termini la rivalutazione in allora fatta su Marchi e Avviamento a fini fiscali pagando il 3% può essere riclassificata quale rivalutazione rilevante a soli fini civilistici e l'imposta sostitutiva pagata chiesta a rimborso o utilizzata in compensazione.

---

<sup>25</sup> Articolo 1, commi 622-624, Legge 234 del 30.12.2021

#### **4. Rinvii e proroghe - Cenni al Decreto Milleproroghe<sup>26</sup>.**

In breve, si riepilogano le questioni interessate da proroghe e rinvii:

- a) L'entrata in vigore di "Plastic tax" e "Sugar tax" è stata ulteriormente prorogata ed è ora prevista per il 1°-1-2023.
- b) Viene prorogata<sup>27</sup> al 31-7-2022 la possibilità di convocare le assemblee per l'approvazione dei bilanci di esercizio al 31-12-2021 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio<sup>28</sup> nonché la possibilità di tenere le assemblee con mezzi di telecomunicazione o con voto espresso per corrispondenza<sup>29</sup>.

Non è invece rinnovata la possibilità di effettuare la rivalutazione di partecipazioni e terreni.

---

<sup>26</sup> Decreto Legge 30.12.2021, n.228.

<sup>27</sup> Art. 3, comma 1, Decreto Milleproroghe - D.L. 228/2021.

<sup>28</sup> in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364, c. 2, e 2478-bis, c.c.

<sup>29</sup> Anche in deroga a quanto previsto dai singoli statuti sociali.



**ELIANA RIZZI**

ELIANA.RIZZI@RLVT.IT



**LUIGI MELLONI**

LUIGI.MELLONI@RLVT.IT



RELEVANT  
BUSINESS MATTERS

RLVT - ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

VIA AVOGADRO, 12/A - 10121 TORINO - ITALIA T. +39 011 55 67 222 - INFO@RLVT.IT