

Le principali novità fiscali nel decreto legge n. 146/2021

SOMMARIO

PREMESSA.....	2
1. Rimessione in termini per la “Rottamazione-ter” e “Saldo e stralcio”	3
2. Estensione termini per le cartelle notificate dal 1° settembre al 31 dicembre 2021.....	5
3. Modifiche alle regole sulla decadenza dai piani di dilazione	7
4. Disposizioni urgenti in materia fiscale	8
4.1 Sanatoria per compensazione indebita credito d'imposta per ricerca e sviluppo	8
4.2 Nuove misure per le quali rilevano condizioni e limiti delle sezioni 3.1 e 3.12 della Comunicazione CE 19.03.2020 c(2020) 1863 final.....	10
4.3 Revisori legali nel novero dei soggetti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni annuali.....	10

PREMESSA

Il decreto legge del 21 ottobre 2021 n. 146 (c.d. *“Decreto fiscale”*) ha introdotto nell’ordinamento italiano alcune novità in materia fiscale. Oggetto d’analisi di questo contributo saranno, nel novero delle *“Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili”*, le maggiori innovazioni del decreto pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 21 ottobre 2021 n. 252. Più nel dettaglio, tali novità riguardano:

- la rimessione in termini per la *“Rottamazione-ter”* e *“Saldo e stralcio”*;
- l’estensione del termine di pagamento per le cartelle di pagamento notificate dall’agente della riscossione dal 1° settembre al 31 dicembre 2021;
- le modifiche alle regole sulla decadenza dai piani di dilazione, con l’estensione della relativa rateazione;
- la sanatoria per l’utilizzo indebito del credito d’imposta *“Ricerca e Sviluppo”*;
- la previsione che ricomprende nel quadro normativo che consente di fruire dei nuovi massimali previsti dalle sezioni 3.1 *«Aiuti di importo limitato»* e 3.12 *«Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti»* della comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final, anche le misure di aiuto di cui agli articoli 1-ter, 5 e 6-sexies del decreto legge n. 41 del 2021, nonché le misure introdotte con gli articoli 1 e 4 del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73;
- l’inserimento dei revisori legali nel novero dei soggetti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni annuali.

1. RIMESSIONE IN TERMINI PER LA “ROTTAMAZIONE-TER” E “SALDO E STRALCIO”

L'unico comma dell'articolo 1 del decreto fiscale rimette in termini tutti coloro che non hanno adempiuto al **versamento delle rate scadute nell'anno 2020**, nonché di quelle che andavano corrisposte **nel 2021**, rispettivamente, alla data del **28 febbraio, 31 marzo, 31 maggio e 31 luglio**.

I predetti versamenti potranno essere effettuati **entro il 30 novembre 2021** e, ove effettuati integralmente, verranno considerati tempestivi ad ogni fine ed effetto ed eviteranno, quindi, l'inefficacia della definizione agevolata.

Peraltro, ricordiamo che l'articolo 3, comma 14-*bis*, del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, la cui applicabilità è espressamente prevista per la remissione, consente comunque di evitare la perdita di efficacia della definizione ove il versamento venga effettuato **entro cinque giorni dalla scadenza prevista**.

Pertanto, l'eventuale ritardato pagamento oltre il termine del 30 novembre 2021, ove effettuato **entro il 6 dicembre 2021** (il 5 dicembre cade di domenica), consentirà di salvaguardare l'efficacia della definizione agevolata.

Il campo di applicazione riguarda le seguenti definizioni agevolate:

- di cui agli articoli 3 e 5 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136 (*Rottamazione-ter*);
- di cui all'articolo 16-bis del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 (*Saldo e stralcio*);
- di cui all'articolo 1, commi 190 e 193 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (*Rottamazione UE*).

Ricordiamo che, nel corso dell'emergenza pandemica, le rate del 2020 e 2021 sono state sospese dai diversi provvedimenti che si sono succeduti, a partire dall'articolo 68 del decreto legge 17 marzo 2020 n. 18, convertito dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, più volte modificato. A mettere la parola fine alla predetta sospensione è stato l'articolo 1-sexies del D.L. n. 73/2021, convertito dalla legge 23 luglio 2021, n. 106.

La novella ha previsto il pagamento delle citate definizioni agevolate alle seguenti scadenze:

- entro il 31 luglio 2021, relativamente alle rate in scadenza il 28 febbraio 2020 e il 31 marzo 2020;
- entro il 31 agosto 2021, relativamente alla rata in scadenza il 31 maggio 2020;
- entro il 30 settembre 2021, relativamente alla rata in scadenza il 31 luglio 2020;
- entro il 31 ottobre 2021, relativamente alla rata in scadenza il 30 novembre 2020;

- entro il 30 novembre 2021, relativamente alle rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021.

Alla luce delle ultime modifiche introdotte dall'articolo 1 del D.L. n. 146/2021 in esame, pertanto, per evitare l'inefficacia della definizione agevolata, il contribuente dovrà procedere **entro il 30 novembre 2021 (rectius: 6 dicembre 2021)** al versamento di tutte le rate, comprese quelle già scadute precedente nel 2020 e 2021, fermo restando che devono essere state pagate nei termini previsti le rate scadute nel 2019.

Un aspetto particolare riguarda, inoltre, l'impatto dei **debiti di importo residuo fino a 5.000 euro**, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, **risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010**, potenzialmente oggetto di annullamento ai sensi dell'articolo 4, commi da 4 a 9, del decreto legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito dalla legge 21 maggio 2021, n. 69.

Come è noto, il predetto comma 4 prevede che **l'annullamento riguarda anche i debiti ricompresi nelle definizioni agevolate** oggetto della rimessione in termini, ove il contribuente abbia i requisiti soggettivi richiesti:

- persone fisiche che hanno conseguito, nel periodo d'imposta 2019, un reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi fino a 30.000 euro;
- soggetti diversi dalle persone fisiche che hanno conseguito, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2019, un reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi fino a 30.000 euro.

A tal fine, l'Agenzia Entrate Riscossione, rispondendo ad una *Faq*, ha evidenziato che il contribuente può verificare la presenza, nel suo piano di pagamento della "Rottamazione-ter" e/o del "Saldo e stralcio", di carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010 rientranti tra quelli di importo residuo fino a 5.000 euro per i quali la legge ha previsto l'annullamento (cfr. art. 4, commi da 4 a 9 del D.L. n. 41/2021), utilizzando lo **specifico servizio "Verifica lo stralcio dei debiti nella tua Definizione agevolata"**.

2. ESTENSIONE TERMINI PER LE CARTELLE NOTIFICATE DAL 1° SETTEMBRE AL 31 DICEMBRE 2021

L'articolo 2 del decreto in esame interviene per tentare di rimediare agli effetti della fine del periodo di sospensione delle attività di notifica di nuovi atti relativi alla riscossione, le quali, per effetto di quanto previsto dall'articolo 9 del D.L. n. 73/2021, sono riprese dal 1° settembre 2021. Le novità introdotte dall'articolo 2 riguardano esclusivamente i **termini di pagamento delle cartelle di pagamento notificate a partire dal 1° settembre 2021 e fino al 31 dicembre 2021**, che potranno essere effettuati **entro centocinquanta giorni dalla notifica**, in luogo dei canonici sessanta giorni ordinariamente previsti, senza applicazione di interessi di mora.

Tale allungamento determina evidentemente l'impossibilità per l'agente della riscossione di avviare ogni attività di recupero, in quanto la scadenza più ampia opera espressamente ai fini di quanto previsto dall'articolo 25, comma 2, del D.Lgs. n. 602/1973.

Naturalmente, per le cartelle di pagamento notificate **dal 1° gennaio 2022 i termini di pagamento** saranno nuovamente quelli **ordinari**, cioè **entro sessanta giorni dalla notificazione**.

Il tenore letterale della norma fa emergere dei dubbi circa il perimetro dei debiti oggetto di pagamento entro il maggior termine di centocinquanta giorni. Il primo periodo dell'articolo 2 del decreto individua l'ambito di applicazione *"con riferimento alle cartelle di pagamento notificate dall'agente della riscossione dal 1° settembre al 31 dicembre 2021"*. Come si può notare, la norma non fa riferimento agli avvisi di pagamento emessi ai sensi degli articoli 29 e 30 del D.L. n. 78/2010, convertito dalla legge n. 122/2010, riscossi, anch'essi, tramite l'agente della riscossione.

Si tratta delle somme dovute a seguito della notifica degli avvisi di accertamento dell'Agenzia delle Entrate e degli avvisi di addebito della riscossione notificati dall'Inps.

L'interpretazione letterale della norma farebbe propendere per l'esclusione di tali avvisi in quanto non si tratta di *cartelle di pagamento* e, inoltre, non sono *notificate dall'agente della riscossione*, ma direttamente dall'Agenzia delle Entrate e dall'Inps.

Va considerato, inoltre, che l'articolo 68 del D.L. n. 18/2020, laddove è intervenuto per sospendere i versamenti nel corso della pandemia, ha previsto un più ampio e puntuale perimetro di applicazione prevedendo il seguente ambito di operatività: *"Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, [...] sono sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. [...]"*

Infine, si rileva che non sono previsti interventi sulle altre attività dell'agente della riscossione, già sospese fino al 31 agosto 2021 e riprese dal 1° settembre 2021, quali fermi amministrativi su autoveicoli, iscrizioni ipotecarie, pignoramenti ed altre procedure.

Non è stato introdotto, inoltre, alcun maggior termine per effettuare il pagamento delle somme dovute all'agente della riscossione nel corso della pandemia, oggetto di sospensione ai sensi dei provvedimenti già citati, il cui pagamento doveva essere effettuato entro il mese successivo alla fine del periodo di sospensione (30 settembre 2021).

3. MODIFICHE ALLE REGOLE SULLA DECADENZA DAI PIANI DI DILAZIONE

L'articolo 3 del decreto n. 146/2021 consente ai contribuenti di evitare la decadenza dalle dilazioni in essere alla data dell'8 marzo 2020, in caso di **mancato pagamento di diciotto rate**, anche non consecutive, nel periodo di rateazione.

La novità consiste, pertanto, nell'**aumento da dieci a diciotto del numero di rate che, se non pagate, determinano la decadenza** ed opera mediante la modifica del comma 2-ter dell'articolo 68 del D.L. n. 18/2020.

Un'ulteriore previsione, contenuta al comma 2, articolo 3, del decreto, prevede che **coloro che siano già incorsi in decadenza**, sempre relativamente alle dilazioni di pagamento in essere alla data dell'8 marzo 2020, **sono automaticamente riammessi ai medesimi piani** e il **termine per il pagamento** delle rate scadute nel periodo di sospensione (8 marzo 2020 – 31 agosto 2021) viene differito dal 30 settembre al **31 ottobre 2021**.

4. DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE

4.1 Sanatoria per compensazione indebita credito d'imposta per ricerca e sviluppo

I **commi da 7 a 12** dell'articolo 5 del decreto fiscale sono finalizzati a consentire alle imprese che si siano avvalse, in modo non corretto, della previgente disciplina del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo maturato tra il 2015 e il 2019 – di cui all'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9 – di procedere alla regolarizzazione della propria posizione fiscale, **senza applicazione di sanzioni e interessi**, attraverso il riversamento anche rateale dell'importo del credito utilizzato in compensazione.

4.1.1 Ambito oggettivo

Tale opportunità viene riservata alle imprese che, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, ossia per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal 2015 al 2019, **hanno applicato in modo non corretto, ma in buona fede, la disciplina di cui all'articolo 3 del decreto legge n. 145 del 2013**, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 9 del 2014. tali soggetti potranno procedere al riversamento del credito utilizzato in compensazione senza applicazione di sanzioni e interessi purché non abbiano posto in essere condotte fraudolente, simulate, ovvero appositamente perfezionate tramite l'utilizzo di documenti, contratti e documentazione contabile falsa, sia in senso materiale sia in senso ideologico. In questo caso le somme eventualmente già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti.

4.1.2 Ambito soggettivo

Potranno beneficiare della regolarizzazione i soggetti che, nei periodi d'imposta indicati, abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo, ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta secondo i requisiti prescritti dalla norma oltre che i soggetti che, in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, hanno applicato il comma 1-bis dell'articolo 3 del citato decreto legge n. 145 del 2013, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, inerente ai soggetti commissionari residenti in Italia che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati Ue, in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Mef 4 settembre 1996, per i quali, ai fini del calcolo del bonus spettante, assumono rilevanza esclusivamente le spese relative alle attività svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio nazionale, non anche all'estero.

La procedura di riversamento spontaneo può essere utilizzata anche dai soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché nella determinazione della media storica di riferimento.

4.1.3 Procedura per avvalersi della regolarizzazione

Per poter accedere alla sanatoria, le imprese dovranno trasmettere, **entro il 30 settembre 2022**, una **comunicazione all'Agenzia delle Entrate** tramite il modello e secondo le modalità che saranno definiti da un provvedimento della stessa Agenzia entro il 31 maggio 2022 e in cui andranno specificati il periodo o i periodi d'imposta in cui è maturato il credito che si intende riversare, gli importi da restituire e una serie di dati ed elementi relativi alle attività e alle spese ammissibili.

Entro il 16 dicembre 2022 dovrà essere riversato **in un'unica soluzione** l'importo del credito utilizzato in compensazione indicato nella comunicazione inviata all'Agenzia delle Entrate.

In alternativa, il versamento potrà essere diluito **in tre rate annuali di pari importo**, a decorrere dalla medesima data del 16 dicembre 2022 e sulla seconda e la terza, scadenti rispettivamente il 16 dicembre 2023 e il 16 dicembre 2024, andranno applicati gli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 17 dicembre 2022. La procedura si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto: se si salta una delle scadenze, i residui importi verranno iscritti a ruolo, con l'applicazione di una sanzione del 30% e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo (articolo 20, D.P.R. n. 602/1973). La regolarizzazione non è punibile per il reato tributario di indebita compensazione, che condanna chi non versa le somme dovute impiegando crediti d'imposta non spettanti o inesistenti per un importo annuo superiore a 50.000 euro (articolo 10-*quater*, D.lgs. n. 74/2000).

4.1.4 Casi in cui è inibita la procedura di regolarizzazione

La procedura di riversamento spontaneo non può essere attivata se, alla data di entrata in vigore della disposizione (22 ottobre 2021), **l'utilizzo in compensazione, totale o parziale, del credito d'imposta è già stato rilevato con un atto di recupero crediti o con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi.**

Al contrario, in caso di atto istruttorio ovvero di atto di recupero crediti o di provvedimento impositivo non ancora divenuti definitivi (cioè oggetto di contenzioso o ancora impugnabile) ed in considerazione delle finalità deflattive che si intendono perseguire, l'impresa può utilizzare la procedura di riversamento solo aderendo interamente alle pretese impositive e riversando in un'unica soluzione l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, perdendo quindi l'opportunità di beneficiare della dilazione del pagamento in tre rate.

4.2 Nuove misure per le quali rilevano condizioni e limiti delle sezioni 3.1 e 3.12 della Comunicazione CE 19.03.2020 c(2020) 1863 final

Il **comma 13** dell'articolo 5 del decreto legge n. 146/2021 interviene sul comma 13 dell'articolo 1 del D.L. n. 41/2021, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 69 del 2021, al fine di ricomprendere nel quadro normativo che consente di fruire dei nuovi massimali previsti dalle **sezioni 3.1 «Aiuti di importo limitato» e 3.12 «Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti»** della comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final, recante «*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*», e successive modificazioni, anche le **misure di aiuto di cui agli articoli 1-ter, 5 e 6-sexies del medesimo decreto legge n. 41 del 2021**, nonché le misure introdotte con gli **articoli 1 e 4 del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73**, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106.

4.3 Revisori legali nel novero dei soggetti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni annuali

Il **comma 14** dell'articolo 5 del decreto legge n. 146/2021 in esame modifica l'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, integrando la lettera a) con il richiamo ai **soggetti iscritti nel registro dei revisori legali**, istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze in applicazione del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

Pertanto, per effetto di tale modifica, i revisori legali vengono fatti rientrare nel novero dei soggetti **abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni annuali** e, quindi, all'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni trasmesse ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Dipartimento Scientifico

**Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**
Consiglio Nazionale dell'Ordine

AREA ECONOMIA E FISCALITÀ

A cura di:

Sergio Giorgini (coordinamento)

Massimo Braghin

Giuseppe Buscema