

www.soluzionilavoro.it



SOLUZIONI LAVORO

OSSERVATORIO PERMANENTE IN MATERIA DI LAVORO, SINDACATO E PREVIDENZA SOCIALE DIRETTO DALLA PROF. MARIA NOVELLA BETTINI E COORDINATO DALLA DR. FLAVIA DURVAL, DAL PROF. AVV. PAOLO PIZZUTI E DALL'AVV. ALFONSO TAGLIAMONTE

Le novità fiscali per il 2021: Legge di Bilancio 2021

Le novità fiscali per il 2021: Legge di Bilancio 2021

di *Marialuisa De Vita, Francesco Palladino e Antonio Guidone*

* * *

Parte I

Le novità fiscali per i lavoratori dipendenti e i lavoratori autonomi

Marialuisa De Vita

La Legge di Bilancio 2021 (L. 30 dicembre 2020, n. 178) ha introdotto molteplici disposizioni fiscali che interessano, tra gli altri, i soggetti titolari di redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e d'impresa.

Tra le tante novità rilevanti per costoro risultano rivestire particolare interesse le modifiche recate dal co. 50 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2021 al regime speciale per i lavoratori impatriati (cfr., in q. sito, M. DE VITA, *Regime speciale per i lavoratori impatriati: i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate*). La Legge di Bilancio ha, infatti, ampliato la platea dei soggetti che possono beneficiare della proroga dell'agevolazione per un totale di 10 periodi di imposta, anziché per soli 5 periodi di imposta.

Come noto, ai sensi dell'art. 16, D.LGS. n. 147/2015, i redditi di lavoro autonomo, i redditi di lavoro dipendente, quelli assimilati ai redditi di lavoro dipendente e (dal 2019) i redditi di impresa, prodotti in Italia da lavoratori (cittadini italiani o esteri) che vi trasferiscono la residenza a fini fiscali, concorrono alla formazione del reddito complessivo nei limiti del 30% del loro ammontare ovvero del 10% per coloro che trasferiscono la residenza in una delle regioni del Mezzogiorno (Calabria, Sicilia, Sardegna, Molise, Puglia, Campania, Basilicata e Abruzzo). Tale regime trova attuazione a decorrere dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e per i 4 periodi d'imposta successivi.

Possono beneficiare della suddetta agevolazione i soggetti che sono in possesso dei requisiti previsti, in via alternativa, dal co.1 e dal co. 2 dell'art. 16 summenzionato. In dettaglio, possono accedere al regime agevolativo solo i lavoratori che (art. 16, co. 1, D.LGS. n. 147/2015):

- sono stati residenti all'estero nei 2 periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia e si impegnano a permanervi per almeno 2 anni;
- prestano l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Il regime in questione vale anche per i cittadini di Stati UE e, dal 2017, per quelli di Stati extra UE (con i quali è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale), che soddisfano uno dei seguenti requisiti (art. 16, co. 2, D.LGS. n. 147/2015):

- sono in possesso di un titolo di laurea e hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, ovvero autonomo oppure d'impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più;

- hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea ovvero una specializzazione *post lauream*.

I soggetti con i predetti requisiti, che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a decorrere dall'anno 2020, possono fruire di una proroga dell'agevolazione per ulteriori 5 periodi di imposta (per un totale, dunque, di 10 periodi di imposta), beneficiando della tassazione però del 50% (invece che del 30% previsto per il primo quinquennio) del reddito imponibile, in presenza di ulteriori specifici requisiti quali, alternativamente:

- 1) l'avere almeno un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo; oppure
- 2) l'acquistare il lavoratore oppure il coniuge, il convivente o i figli, anche in comproprietà, un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia. Tale ultima ipotesi deve realizzarsi successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento.

La percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato nel secondo quinquennio può essere ridotta al 10% nel caso in cui i contribuenti abbiano almeno 3 figli minorenni o a carico.

Come anticipato, la Legge di Bilancio 2021 è proprio intervenuta su tale proroga estendendo la platea dei soggetti che ne possono beneficiare. Ora essa si applica anche ai soggetti rientrati in Italia prima del 2020 e che, alla data del 31 dicembre 2019, risultano già beneficiari del regime in esame. Tali soggetti possono optare per l'estensione temporale, previo versamento di un importo pari:

- al 10% dei redditi agevolati relativi all'annualità precedente a quella di esercizio dell'opzione, se al momento dell'esercizio dell'opzione hanno, alternativamente, almeno un figlio minore, anche in affidato preadottivo o sono diventati proprietari di una unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diventano proprietari (anche unitamente al coniuge, al convivente o ai figli) entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione delle sanzioni;
- al 5% dei redditi agevolati relativi all'annualità precedente a quella di esercizio dell'opzione, se al momento dell'esercizio dell'opzione hanno, questa volta congiuntamente, almeno 3 figli minorenni, anche in affidato preadottivo e diventano o sono diventati proprietari di una unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diventano proprietari (anche unitamente al coniuge, al convivente o ai figli) entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione delle sanzioni.

La Legge di Bilancio 2021 (art. 1, co. 8 e 9) ha inoltre disposto la proroga per il 2021 della c.d. "ulteriore detrazione fiscale", introdotta a decorrere dal 1° luglio 2020 dal D.L. 5 febbraio 2020, n. 3, al fine di ridurre la pressione fiscale sui redditi da lavoro dipendente (cfr., in q. sito, M. DE VITA, A. GUIDONE, *Misure per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente: trattamento integrativo e ulteriore detrazione fiscale*).

Nel dettaglio, l'art. 2 del D.L. n. 3/2020 ha previsto una detrazione fiscale di importo decrescente all'aumentare del reddito – inizialmente limitata al periodo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020 – per i lavoratori dipendenti con un reddito complessivo compreso tra € 28.001 e € 40.000.

Dal 1° gennaio 2021, invece, l'importo della detrazione (raddoppiato dall'art. 1, D.L. 30 dicembre 2020 n. 182, in aggiunta alla proroga della misura *de qua* disposta dalla Legge di Bilancio 2021), è pari a:

- a) € 960, aumentato del prodotto tra € 240 e l'importo corrispondente al rapporto tra € 35.000, diminuito del reddito complessivo, e € 7.000, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a € 28.000, ma non a € 35.000;
- b) € 960, se il reddito complessivo è superiore a € 35.000, ma non a € 40.000; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 40.000, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di € 5.000.

Possono fruire della detrazione in esame i soggetti che percepiscono:

- redditi di lavoro dipendente ex art. 49 TUIR, ad esclusione di quelli indicati nel co. 2, lett. a), TUIR (pensioni di ogni genere e assegni ad esse equiparati);
- taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente come: compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative; indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità; somme da chiunque corrisposte a titolo di studio, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale; redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa; remunerazioni dei sacerdoti; prestazioni pensionistiche comunque erogate; compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.

I soggetti titolari dei redditi suindicati possono accedere al beneficio purché l'imposta lorda determinata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati a quelli di lavoro dipendente sia superiore alle detrazioni da lavoro eventualmente spettanti e il contribuente percepisca nell'anno di riferimento un reddito complessivo compreso tra € 28.001 e € 40.000.

L'art. 1, co. 117-123 della Legge in commento ha poi previsto un credito di imposta del 40% (c.d. bonus chef) fino a un massimo di € 6.000 in favore di chi esercita attività di cuoco professionista presso alberghi e ristoranti, per le spese sostenute tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2021, per l'acquisto di beni strumentali durevoli e per la partecipazione a corsi di aggiornamento professionale, strettamente funzionali all'esercizio dell'attività.

In particolare, il bonus spetta ai cuochi professionisti impiegati presso alberghi e ristoranti:

- sia come lavoratori autonomi con Partita IVA (anche nei casi in cui non siano in possesso del Codice ATECO 5.2.2.1.0);
- sia come lavoratori dipendenti.

Il beneficio è riconosciuto per le spese sostenute per:

- l'acquisto di macchinari di classe energetica elevata per la conservazione, la lavorazione, la trasformazione e la cottura dei prodotti alimentari;
- l'acquisto di strumenti e attrezzature professionali per la ristorazione;
- la partecipazione a corsi di aggiornamento professionale.

Il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24 e non concorre alla formazione del reddito ai fini IRPEF e IRAP.

Infine, il co. 1127 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2021 ha chiarito, con una norma di interpretazione autentica, che, in relazione al regime di favore previsto dall'art. 3 della L. n. 238/2010 (regime dei c.d. controesodati), le fisiologiche interruzioni dell'anno accademico non precludono l'accesso al regime per gli studenti che rientrano in Italia dopo aver svolto continuativamente un'attività di studio all'estero.

Si ricorda che il summenzionato art. 3, L. 30 dicembre 2010, n. 238 ha accordato la detassazione (nella misura del 80% per le lavoratrici e del 30% per i lavoratori) ai fini IRPEF dei redditi di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, ai cittadini dell'Unione Europea che, dopo aver risieduto continuamente per almeno 24 mesi in Italia, si sono recati all'estero e hanno uno dei seguenti requisiti:

- laurea ed esercizio senza interruzione, negli ultimi 24 mesi o più, di un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia;
- residenza nel proprio Paese d'origine, ma studio ininterrotto per almeno 24 mesi con conseguimento al termine di tale periodo di una laurea o un titolo di specializzazione *post lauream* fuori dal Paese d'origine e dall'Italia.

Il beneficio spetta a tali soggetti a condizione che siano stati assunti o abbiano intrapreso un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia e, nei successivi 3 mesi, vi abbiano trasferito il domicilio e la residenza.

* * *

Parte II

Le agevolazioni fiscali alle imprese per gli investimenti in beni strumentali nuovi, ricerca, sviluppo e formazione del personale dipendente

Francesco Palladino

La Legge di Bilancio 2021, al fine di incentivare l'avanzamento tecnologico e gli investimenti (anche) in ricerca e sviluppo delle imprese, ha, da un lato, prorogato (ed in alcuni casi esteso) talune agevolazioni fiscali già presenti nell'ordinamento tributario e, dall'altro, introdotto nuove disposizioni agevolative.

In particolare, la Legge di Bilancio 2021 ha prorogato i seguenti crediti d'imposta fino al 31 dicembre 2022:

- credito d'imposta di cui all'art. 1, co. 98-108, della L. n. 208/2015, per le imprese che acquistano beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo;
- credito di imposta di cui all'art. 1, co. 198, della L. n. 160/2019 per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative volte a supportare la competitività delle imprese e ad incrementare i livelli di occupazione;
- credito di imposta formazione 4.0, introdotto originariamente dalla Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017, co. 210), per le spese sostenute dalle imprese per la formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0 (quali big data e analisi dei dati, cloud, cyber security, sistemi cyber-fisici, integrazione digitale dei processi aziendali).

La Legge di Bilancio 2021 ha, inoltre, previsto un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dal 16.11.2020 al 2022 (con termine fino al 30.6.2023 al ricorrere di talune condizioni).

Tale credito d'imposta è riconosciuto alle imprese e agli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali e immateriali strumentali nuovi diversi da quelli "4.0":

- nella misura del 10% del costo (elevata al 15% per gli investimenti nel lavoro agile) e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro, per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021;
- nella misura del 6% del costo e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro, per gli investimenti effettuati nel 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023 a talune condizioni).

La Legge di Bilancio 2021 ha tuttavia escluso dal beneficio *de quo* le seguenti categorie di investimenti:

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto a motore indicati all'art. 164, co. 1, del TUIR;
- i beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento ai fini fiscali inferiori al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni elencati nell'All.3 della L. n. 208/2015 (condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali; condotte utilizzate dalle industrie di produzione e distribuzione di gas naturale; aerei completi di equipaggiamento; materiale rotabile, ferroviario e tramviario);
- i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti, in concessione e a tariffa, nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Quanto alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi "4.0", il credito d'imposta è, invece, riconosciuto nei termini che seguono:

a) per gli investimenti in beni materiali "4.0", compresi nell'All. A alla L. n. 232/2016¹:

- nella misura del 50% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del 30% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro e del 10% per gli investimenti tra 10 e 20 milioni di euro, per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022;
- nella misura del 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del 20% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro e del 10% per gli investimenti tra 10 e 20 milioni di euro, per gli investimenti effettuati nel 2022;

b) per gli investimenti in beni immateriali "4.0", compresi nell'All. B alla L. n. 232/2016²:

- nella misura del 20% del costo nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro, per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022.

¹ Si tratta di beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0» il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti quali, a titolo esemplificativo, macchine utensili operanti con laser, robot, magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industrial ed altri beni.

² Trattasi di beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0» quali, ad esempio, Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione, definizione/qualificazione delle prestazioni e produzione di manufatti in materiali non convenzionali o ad alte prestazioni, in grado di permettere la progettazione, la modellazione 3D, la simulazione, la sperimentazione, la prototipazione e la verifica simultanea del processo produttivo, del prodotto e delle sue caratteristiche (funzionali e di impatto ambientale) e/o l'archiviazione digitale e integrata nel sistema informativo aziendale delle informazioni relative al ciclo di vita del prodotto (sistemi EDM, PDM, PLM, Big Data Analytics) ed altri beni.

Il credito d'imposta in argomento può essere utilizzato esclusivamente in compensazione mediante il modello F24.

* * *

Parte III
Le altre agevolazioni fiscali finalizzate al miglioramento
degli ambienti di lavoro e del capitale umano

Antonio Guidone

Tra le altre agevolazioni fiscali introdotte dalla Legge di Bilancio 2021, rilevano in particolare quelle finalizzate alla valorizzazione della qualità dell'attività lavorativa, intendendo come tali gli investimenti finalizzati al miglioramento del contesto produttivo, degli ambienti di lavoro e del capitale umano.

In primo luogo, la Legge di Bilancio 2021, all'art. 1, comma 173, ha introdotto una particolare misura consistente nella riduzione del 50% dell'imposta sul reddito delle società per tutte quelle imprese che decidono di intraprendere una nuova attività all'interno delle zone economiche speciali, c.d. ZES, istituite dal D.L. 20 giugno 2017, n. 91. Tale agevolazione decorre dal periodo d'imposta nel quale è stata intrapresa la nuova attività e sarà fruibile per i 6 periodi d'imposta successivi.

I successivi co. 174 e 175, hanno stabilito più nel dettaglio le condizioni per il suo riconoscimento:

- 1) le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività all'interno della ZES per almeno 10 anni;
- 2) le imprese devono conservare i posti di lavoro creati nell'ambito della ZES per almeno 10 anni;
- 3) le imprese beneficiarie non devono essere in stato di liquidazione o di scioglimento.

Il mancato rispetto anche di una sola delle condizioni indicate comporta la decadenza dal beneficio e l'obbligo di restituire quanto già percepito.

A norma del co. 176, l'agevolazione spetta solo se è rispettata la regola *de minimis* imposta dall'Unione Europea in materia di aiuti di Stato.

In secondo luogo, il co. 536 ha introdotto un credito d'imposta a favore di tutti quei soggetti, sia pubblici che privati, che, nell'anno 2021 o 2022, sostengono finanziariamente, con borse di studio, iniziative formative finalizzate a far sviluppare e a far acquisire competenze manageriali ai neolaureati, consentendo loro un più efficace inserimento nel sistema produttivo. Le attività di formazione dovranno essere promosse da università pubbliche e private, da istituti di formazione avanzata o da scuole di formazione manageriale pubbliche e private.

Sull'importo delle donazioni è concesso un credito d'imposta di diverso ammontare, variabile in base alle dimensioni dell'impresa, ripartito come segue:

- fino al 100% per le piccole e microimprese;
- fino al 90% per le medie imprese;

- fino all'80% per le grandi imprese.

In ogni caso, si potrà beneficiare del credito d'imposta fino all'importo massimo di 100.000 euro.

Quanto alla qualità del percorso formativo offerto, il co. 537 ha specificato quanto segue:

- i percorsi formativi realizzati attraverso università pubbliche e private devono garantire il conseguimento di almeno 60 crediti formativi universitari o 60 European credit transfer system oppure un volume di lavoro di apprendimento pari a 1.500 ore;
- se i percorsi formativi si realizzano per il tramite di istituti di formazione avanzata o di scuole di formazione manageriale pubbliche o private, allora queste devono essere in possesso degli accreditamenti ASFOR, EQUIS O AACSB; inoltre, devono avere una durata non inferiore a 1.000 ore, di cui almeno 700 di formazione in aula, e comunque almeno il 30 % di stage, calcolato sulla base della durata complessiva del percorso.

Per identificare i soggetti sostenitori di tale iniziativa, all'interno della sezione di attività economica 85 «*istruzione*» del codice Ateco, è stata istituita la sottocategoria 85.43 «*istruzione post universitaria; formazione manageriale; master post lauream; master executive*».

Infine, si evidenzia che la Legge di Bilancio 2021, con l'art. 1, co. 1098-1100, ha ristretto il periodo di efficacia nonché l'entità della spesa autorizzata per la fruizione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, previsto dall'art. 120, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L.17 luglio 2020, n. 77. Si tratta del credito d'imposta, riconosciuto in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, per un importo massimo di 80.000 euro, a coloro che esercitano attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico, alle fondazioni e agli altri enti privati, per tutti gli interventi destinati a far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19. L'ampio ventaglio di misure agevolate comprende, ad esempio, il rifacimento di spogliatoi e mense, la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, l'acquisto di strumenti e tecnologie per lo svolgimento dell'attività lavorativa.

Ora è utilizzabile in compensazione dal 1° gennaio al 30 giugno 2021, anziché entro il 31 dicembre 2021 (co. 1098). Entro gli stessi termini, i beneficiari del credito d'imposta possono optare per la cessione dello stesso (co.1099).

L'autorizzazione di spesa è stata ridotta da 2 miliardi a 1 miliardo di euro per l'anno 2021 (co. 1100).