

Il presente memorandum contiene una sintesi delle principali disposizioni normative, pronunce ministeriali e giurisprudenziali in materia fiscale, pubblicate sui quotidiani e riviste specializzate nel mese di maggio 2022. Il carattere meramente informativo e non esaustivo delle notizie ivi contenute non consente di assumere, sulla base delle segnalazioni riportate nel presente fascicolo, decisioni di natura operativa, la cui adozione non può comunque prescindere da approfondimenti specifici.

Contents

Approvazione di modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili al periodo d'imposta 2021.....	3
Misure urgenti in materia di accise e IVA sui carburanti.....	3
Definizione del contenuto informativo, delle modalità e dei termini di presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 43-bis del D.L. n. 73/2021	4
Modifica del modello “Adesione al regime di adempimento collaborativo” approvato con i Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate protocolli. n. 54237 e 54749 del 14 aprile 2016.....	6
Detrazioni fiscali per interventi edilizi - comunicazione delle opzioni di cui all'articolo 121 del D.L. n. 34/2020.....	6
Ravvedimento c.d. “operoso” in presenza di violazioni derivanti da condotte “fraudolente” - Articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Chiarimenti	7
Crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica relativi al primo e al secondo trimestre 2022, per imprese “energivore” e “non energivore” previsti dal D.L. 27 gennaio 2022, n. 4, dal D.L. 1° marzo 2022, n. 17 e dal D.L. 21 marzo 2022, n. 21. Primi chiarimenti	9
Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina	14
Crediti d'imposta - Legge 30 dicembre 2021 (Legge di Bilancio 2022) - Commento alle novità fiscali.....	18



Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto-Legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina	23
Prezzi di trasferimento (articolo 110, comma 7, del TUIR): intervallo di libera concorrenza. Istruzioni operative	25
Indici sintetici di affidabilità fiscale – periodo d’imposta 2021	27
Modifiche al Superbonus e ai Bonus diversi dal Superbonus – Misure antifrode - Modifiche alla disciplina della cessione dei crediti di cui agli articoli 121 e 122 del D.L. n. 34/2020	28
Riscossione – Modello F24 – Istituzione dei codici tributo per l’utilizzo dei crediti d’imposta per l’acquisto di carburanti per l’esercizio dell’attività agricola e della pesca di cui all’articolo 18 del D.L. n. 21/2022.....	30



Approvazione di modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili al periodo d'imposta 2021

Con Decreto del 29 aprile 2022, pubblicato sulla G.U. n. 111 del 13 maggio 2022, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha disposto l'approvazione di modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili al periodo d'imposta 2021.

In particolare, con l'articolo 1, comma, 1 del Decreto in esame sono approvate, in base all'articolo 9-*bis*, comma 2, del D.L. n. 50/2017, le modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale approvati con i decreti ministeriali 2 febbraio 2021 e 21 marzo 2022, indicate nei successivi articoli del medesimo Decreto.

Ai sensi del successivo articolo 2, la metodologia statistico-economica utilizzata per la revisione congiunturale straordinaria degli indici sintetici di affidabilità fiscale, ed i relativi interventi correttivi in relazione al solo periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, al fine di tenere conto, in base all'art. 148 del D.L. n. 34/2020, degli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente all'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del COVID-19, sono individuati sulla base della nota tecnica e metodologica di cui all'allegato 5 dell'esaminato Decreto.

L'articolo 8, comma 1, del Decreto in commento dispone che, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, gli indici sintetici di affidabilità fiscale, in vigore per il medesimo periodo d'imposta, non si applicano nei confronti dei soggetti che:

- a) esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate dai codici attività riportati nell'allegato 11;
- b) hanno aperto la partita I.V.A. a partire dal 1° gennaio 2019.

Tali soggetti sono comunque tenuti alla comunicazione dei dati economici, contabili e strutturali previsti dal comma 4 dell'articolo 9-*bis* del D.L. n. 50/2017.

Misure urgenti in materia di accise e IVA sui carburanti

Con Decreto Legge 2 maggio 2022, n. 38, pubblicato sulla G.U. n. 101 del 2 maggio 2022, sono state introdotte misure urgenti in materia di accise e IVA sui carburanti.

In particolare, l'articolo 1, comma 1, del Decreto Legge in commento ha previsto che, in considerazione del perdurare degli effetti economici derivanti dall'eccezionale incremento dei prezzi dei prodotti energetici, a decorrere dal 3 maggio 2022 e fino all'8 luglio 2022:

- a) le aliquote di accisa, di cui all'allegato I del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, approvato con il D.Lgs. n. 504/1995 e successive modificazioni, dei sottoindicati prodotti sono rideterminate nelle seguenti misure:
 1. benzina: 478,40 euro per mille litri;
 2. oli da gas o gasolio usato come carburante: 367,40 euro per mille litri;



3. gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburanti: 182,61 euro per mille chilogrammi;
 4. gas naturale usato per autotrazione: zero euro per metro cubo;
- b) l'aliquota IVA applicata al gas naturale usato per autotrazione è stabilita nella misura del 5 per cento.

Ai sensi del successivo comma 2 dell'articolo 1 in esame, in dipendenza della rideterminazione dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante stabilita, per il periodo dal 22 aprile 2022 al 2 maggio 2022, dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del Decreto del MEF del 6 aprile 2022, e per il periodo dal 3 maggio 2022 all'8 luglio 2022, dal comma 1, lettera a), numero 2), del presente articolo, l'aliquota di accisa sul gasolio commerciale usato come carburante, di cui al numero 4-*bis* della Tabella A allegata al Testo Unico delle Accise approvato con il D.Lgs. n. 504/1995, non trova applicazione per il periodo dal 22 aprile 2022 all'8 luglio 2022.

L'articolo 3, comma 1, del D.L. n. 38/2022 dispone che l'esaminato Decreto Legge entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, ovvero il 2 maggio 2022.

Definizione del contenuto informativo, delle modalità e dei termini di presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 43-*bis* del D.L. n. 73/2021

Con Provvedimento del 3 maggio 2022, n. prot. 151077/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 3 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito il contenuto informativo, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 43-*bis* del D.L., n. 73/2021 a favore delle imprese operanti nei servizi di ristorazione collettiva.

Con il punto 1.1 del Provvedimento esaminato è approvato il modello "*Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto per i servizi della ristorazione collettiva*" (di seguito "Istanza") con le relative istruzioni, comprensivo del frontespizio, contenente anche l'informativa relativa al trattamento dei dati personali.

Il successivo punto 1.2 dispone che l'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 43-*bis* del D.L. n. 73/2021 deve contenere, tra le altre informazioni:

- l'attestazione di svolgere servizi di ristorazione collettiva mediante codice ATECO 2007 56.29.10 "Mense" o 56.29.20 "Catering continuativo su base contrattuale";
- la dichiarazione che i ricavi del 2019 siano stati generati per almeno il 50 per cento da corrispettivi derivanti da contratti di ristorazione collettiva;
- l'attestazione di essere un soggetto iscritto nel Registro delle imprese e attivo alla data di presentazione dell'istanza;
- l'attestazione di aver subito una riduzione dei ricavi dell'anno 2020 di almeno il 15 per cento rispetto a quelli del 2019;



- l'attestazione di avere esercizi fiscali non coincidenti con l'anno solare;
- l'attestazione di essere un soggetto costituitosi nel corso del 2019;
- la dichiarazione di essere in possesso degli altri requisiti previsti al comma 3 dell'art. 4 del decreto interministeriale;
- l'indicazione del numero dei dipendenti con contratto di lavoro dipendente a tempo determinato e indeterminato, come risultanti dall'ultima dichiarazione retributiva e contributiva dell'impresa alla data del 31 dicembre 2019.

Ai sensi del punto 1. 3 del Provvedimento in esame l'istanza, inoltre, contiene le dichiarazioni rese dal richiedente relative al non superamento dei limiti degli aiuti di Stato rispetto a quelli ricevuti fino al momento della presentazione dell'istanza, nonché alla sussistenza degli ulteriori requisiti definiti dalla sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e successive modifiche.

Nell'istanza è, altresì, indicato l'ammontare di aiuti ancora fruibili, senza che si verifichi il superamento dei limiti previsti dalla sezione 3.1 della citata Comunicazione della Commissione europea.

Il successivo punto 2 del Provvedimento in commento illustra le modalità e i termini di trasmissione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto.

In particolare, la trasmissione dell'Istanza è effettuata mediante il servizio web disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

L'Istanza può essere trasmessa direttamente dal richiedente o tramite un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998.

Come specificato nel punto 2.4 la trasmissione dell'Istanza può essere effettuata a partire dal giorno 6 giugno 2022 e non oltre il giorno 20 giugno 2022.

Nel periodo innanzi indicato è possibile, in caso di errore, presentare una nuova Istanza, in sostituzione dell'istanza precedentemente trasmessa. È inoltre possibile presentare una rinuncia all'Istanza precedentemente trasmessa, da intendersi come rinuncia totale al contributo (punto 2.5).

L'Agenzia delle Entrate procede prioritariamente a ripartire, in egual misura per ciascun soggetto che ha validamente presentato istanza per il contributo, le risorse finanziarie stabilite dall'articolo 43-bis, comma 1, del D.L. n.73/2021, con un limite massimo di 10.000 euro per ciascun soggetto beneficiario.

Nel punto 4 del Documento in esame vengono disciplinate le attività di controllo espletate dall'Amministrazione finanziaria successivamente all'erogazione del contributo in parola.



Qualora dai predetti controlli emerga che il contribuente sia in tutto o in parte non spettante, l'Agenzia delle Entrate procede alle attività di recupero della parte del contributo non spettante, irrogando le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'articolo 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 e gli interessi dovuti ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. n. 602/1973, in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 421 a 423, della L. n. 311/2004.

Ai sensi del successivo punto 5, il soggetto che ha percepito il contributo in tutto o in parte non spettante, anche a seguito della rinuncia di cui al punto 3.4, può regolarizzare l'indebita percezione, restituendo spontaneamente il contributo, i relativi interessi, e versando le relative sanzioni mediante applicazione delle riduzioni di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

I versamenti di cui ai periodi precedenti sono effettuati mediante compilazione del modello F24 con specifici codici tributo istituiti dall'Agenzia con apposita risoluzione.

Modifica del modello “Adesione al regime di adempimento collaborativo” approvato con i Provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate protocolli. n. 54237 e 54749 del 14 aprile 2016

Con Provvedimento del 4 maggio 2022, n. prot. 153271/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 4 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha apportato modifiche al modello “Adesione al regime di adempimento collaborativo” approvato con i Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate protocolli. n. 54237 e 54749 del 14 aprile 2016.

Dette modifiche si sono rese necessarie a seguito dell'emanazione del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 31 gennaio 2022 e delle disposizioni di cui all'articolo 20, comma 1, del D.L. n. 119/2018.

In particolare, il Decreto del MEF del 31 gennaio 2022, per gli anni 2022, 2023 e 2024, ha esteso la possibilità di accesso al regime di adempimento collaborativo ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro e l'articolo 20, comma 1, del D.L. n. 119/2018, ha inserito il nuovo comma *6-bis* all'articolo *70-duodecies* del D.P.R. n. 633/1972, al fine di introdurre una ulteriore previsione di estensione dei requisiti soggettivi di accesso al regime, dedicata ai partecipanti a Gruppi IVA.

Detrazioni fiscali per interventi edilizi - comunicazione delle opzioni di cui all'articolo 121 del D.L. n. 34/2020

Con Risoluzione n. 21/E del 5 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alla comunicazione delle opzioni di cui all'articolo 121 del D.L. n. 34/2020.

Preliminarmente, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che:

- l'articolo *10-quater* del D.L. n. 4/2022 ha previsto che, per le spese sostenute nel 2021, nonché per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, le



comunicazioni per l'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121 del D.L. n. 34/2020, dovevano essere trasmesse all'Agenzia delle Entrate entro il 29 aprile 2022;

- sono giunte alla stessa alcune segnalazioni da parte di contribuenti, professionisti e associazioni di categoria, nelle quali è stato evidenziato che numerose comunicazioni trasmesse entro la prevista scadenza del 29 aprile 2022 sono state scartate e/o accolte ma con evidenti errori sostanziali nella determinazione dei crediti d'imposta.

Tanto premesso, per consentire la sistemazione delle comunicazioni errate o scartate, che potrebbero avere effetti nei rapporti tra cedenti e cessionari dei crediti d'imposta, con la Risoluzione esaminata l'Agenzia delle Entrate ha reso noto che dal 9 al 13 maggio 2022 sarà possibile:

- a) inviare comunicazioni sostitutive e annullamenti di comunicazioni trasmesse e accolte dal 1° al 29 aprile 2022, per le rate residue delle spese del 2020 (4 o 9 rate, in base al tipo di intervento) e le spese del 2021;
- b) ritrasmettere comunicazioni scartate dal 25 al 29 aprile 2022, per le rate residue delle spese del 2020 (4 o 9 rate) e le spese del 2021, a parità di codice fiscale del beneficiario (condominio o beneficiario dell'intervento sulla singola unità immobiliare) e anno della spesa.

Entro il 13 maggio 2022 dovranno essere inderogabilmente inviate comunicazioni sostitutive o annullamenti di comunicazioni trasmesse dal 9 al 13 maggio 2022, di cui ai precedenti punti a) e b).

Con la Risoluzione esaminata è stato, inoltre, precisato che i crediti emergenti dalle comunicazioni relative alle rate residue delle spese del 2020 (4 o 9 rate) e alle spese del 2021, correttamente ricevute dal 1° al 29 aprile 2022 e dal 9 al 13 maggio 2022 (per quest'ultimo periodo, solo se trattasi di comunicazioni sostitutive o ritrasmissione di scarti di cui ai precedenti punti 'a' e 'b'), saranno caricati entro il 17 maggio 2022 sulla Piattaforma accessibile dall'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, a beneficio dei fornitori e dei primi cessionari, applicando le disposizioni vigenti per le comunicazioni ricevute nel mese di aprile 2022.

Ravvedimento c.d. “operoso” in presenza di violazioni derivanti da condotte “fraudolente” - Articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Chiarimenti

Con Circolare n. 11/E del 12 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di avvalersi del cosiddetto “ravvedimento operoso”, in presenza di violazioni derivanti da condotte connotate da “frode”.

I chiarimenti forniti sono finalizzati a rendere coerenti le diverse disposizioni intervenute, negli ultimi anni, che hanno interessato, da un lato l'istituto del ravvedimento previsto dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie), dall'altro le norme contenute nel D.Lgs. n. 74/2000 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto).

Innanzitutto, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che:

- a) la Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2014) ha ampliato sotto il profilo temporale l'utilizzabilità del ravvedimento fino alla scadenza dei termini di accertamento nonché il novero dei comportamenti oggetto di ravvedimento;
- b) il legislatore ha modificato a più riprese la disciplina dei reati tributari individuati nel D.Lgs. n. 74/2020, incidendo in maniera significativa sugli effetti del ricorso al ravvedimento operoso in sede penale.

A tale ultimo riguardo, il punto 2 della Circolare in commento ha passato in rassegna le novità legislative intervenute sul D.Lgs. n. 74/2000, evidenziando che:

- l'articolo 11 del D.Lgs. n. 158/2015 ha sostituito integralmente l'articolo 13 del D.Lgs. n. 74/2000 e introdotto nel sistema penale tributario, con decorrenza dal 22 ottobre 2015, talune cause di non punibilità per alcune fattispecie di reato. In particolare, il novellato comma 1 del citato articolo 13 dispone che per i reati individuati negli articoli 10-*bis* (omesso versamento di ritenute dovute o certificate), 10-*ter* (omesso versamento di IVA) e 10-*quater*, comma 1 (indebita compensazione di crediti non spettanti), del D.Lgs. n. 74/2000, è esclusa la punibilità se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, compresi interessi e sanzioni, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso;
- l'articolo 12, comma 1, del D.Lgs. n. 158/2015 ha inserito l'articolo 13-*bis* nel D.Lgs. n. 74/2000, rubricato "Circostanze del reato", il cui comma 1 prevede che, al di fuori dei casi di non punibilità dei reati tributari innanzi indicati, il pagamento integrale dei debiti tributari comporta la diminuzione fino alla metà delle pene previste per i delitti di cui al D.Lgs. n. 74/2000 e la non applicazione delle pene accessorie, a condizione che lo stesso pagamento avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado; il successivo comma 2 del citato articolo 13-*bis* subordina la richiesta di patteggiamento (art. 444 c.p.p.) al ricorrere delle circostanze indicate nel comma 1;
- l'articolo 39, comma 1, lettera q-*bis*), del D.L. n. 124/2019 ha modificato l'articolo 13, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000, disponendo, per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici, nonché di dichiarazione infedele ed omessa (articoli 2, 3, 4 e 5 del medesimo D.Lgs. n. 74/2000) l'esclusione della punibilità se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Nel punto 3 della Circolare esaminata l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato come l'estensione delle cause di non punibilità anche ai reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici conferma la

volontà del legislatore di incentivare progressivamente il ricorso al ravvedimento operoso ai fini degli effetti penali, senza alcuna distinzione circa la tipologia di reato tributario contestato.

Pertanto, chiarisce ancora l'Amministrazione finanziaria, alla luce delle intervenute modifiche legislative, deve dunque ritenersi superata la preclusione al ravvedimento in presenza di condotte fraudolente come espressa con la Circolare n. 180/E del 1998, riconoscendo al contribuente la possibilità di accedere allo strumento del ravvedimento operoso per regolarizzare anche le violazioni fiscali connesse a dette condotte.

Crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica relativi al primo e al secondo trimestre 2022, per imprese "energivore" e "non energivore" previsti dal D.L. 27 gennaio 2022, n. 4, dal D.L. 1° marzo 2022, n. 17 e dal D.L. 21 marzo 2022, n. 21. Primi chiarimenti

Con Circolare n. 13/E del 13 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito all'ambito applicativo delle agevolazioni fiscali previste, a sostegno delle imprese, in relazione alle spese sostenute per l'energia elettrica consumata.

In particolare, le misure in commento sono recate dalle seguenti norme:

- articolo 15 del D.L. n. 4/2022 (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 25/2022), rubricato «Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese energivore» (primo trimestre 2022);
- articolo 4 del D.L. n. 17/2022 (convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 34/2022), rubricato «Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese energivore» (secondo trimestre 2022);
- articolo 3 del D.L. n. 21/2022, rubricato «Contributo, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica» (secondo trimestre 2022);
- articolo 9 del D.L. n. 21/2022, rubricato «Cedibilità dei crediti di imposta riconosciuto alle imprese energivore e alle imprese a forte consumo di gas naturale».

Il paragrafo 1 della Circolare in commento ha illustrato l'ambito soggettivo di applicazione del credito d'imposta per "imprese energivore" relativo al primo trimestre 2022 previsto dall'articolo 15 del D.L. n. 4/2022.

In particolare, ha ricordato l'Agenzia delle Entrate, rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione della disposizione agevolativa in esame le imprese:

1. che siano qualificabili come "imprese a forte consumo di energia elettrica" ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017 (di seguito "DM");
2. e i cui costi medi per kWh della componente energia elettrica riferibili all'ultimo trimestre 2021 abbiano subito un incremento in misura superiore al 30 per cento del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019.



Con riferimento al punto *sub* 1), l'articolo 3, comma 1, del DM identifica le imprese a forte consumo di energia elettrica, che accedono alle agevolazioni di cui allo stesso decreto, come quelle che hanno un consumo medio di energia, calcolato nel periodo di riferimento, pari ad almeno 1 GWh/anno e che rispettano uno dei seguenti requisiti:

- a) operano nei settori dell'Allegato 3 alla Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (estrazione di minerali, produzione di oli e grassi, tessitura, produzione di cemento, fabbricazione di componenti elettronici, etc.);
- b) operano nei settori dell'Allegato 5 all'anzidetta Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (altri settori minerari e manifatturieri non inclusi nell'Allegato 3);
- c) non rientrano fra quelle di cui ai precedenti punti a) e b), ma sono ricomprese negli elenchi delle imprese a forte consumo di energia redatti, per gli anni 2013 o 2014, dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA). L'articolo 6, comma 1, del DM stabilisce peraltro che la CSEA, nel rispetto delle disposizioni impartite dall'Autorità per l'energia, costituisce, in riferimento a ciascun anno di competenza, l'elenco delle imprese a forte consumo di energia di cui all'articolo 3.

Ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, per fruire del credito d'imposta in commento, oltre a possedere i requisiti di cui al citato articolo 3, sia necessario che le imprese energivore risultino regolarmente inserite nell'elenco, di cui al comma 1 dell'articolo 6, dell'anno 2022, ossia quello che include il periodo oggetto di agevolazione.

Di conseguenza, qualora l'impresa non risulti definitivamente iscritta nell'elenco relativo all'anno 2022, sebbene presente nello stesso al momento della fruizione del credito d'imposta, la stessa dovrà restituire le somme utilizzate, maggiorandole degli interessi nel frattempo maturati.

Con riferimento al punto *sub* 2), nel Documento di prassi in esame viene precisato che, ai fini del calcolo del costo medio per kWh della componente energia elettrica, si tiene conto dei costi sostenuti per l'energia elettrica (incluse le perdite di rete), il dispacciamento (inclusi i corrispettivi relativi alla copertura dei costi per il mercato della capacità o ai servizi di interrompibilità) e la commercializzazione, ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. In sostanza, precisa l'Agenzia, trattasi della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia energia".

Il paragrafo 1.2 della Circolare n esame, in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 15 del D.L. n. 4/2022, chiarisce che trattasi di un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 20 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022.

Costituisce, quindi, presupposto per l'applicazione della disposizione in commento il sostenimento di spese per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel periodo dal 1° gennaio al 31 marzo 2022.

Così come precisato nel documento di prassi in esame, le spese per l'acquisto dell'energia elettrica utilizzata si considerano sostenute in applicazione dei criteri di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR e il loro sostenimento nel periodo di riferimento deve essere documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto.

Il credito d'imposta riconosciuto, ai sensi del comma 2 del suindicato articolo 15, non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Il punto 1.3 della Circolare in commento descrive le modalità di utilizzo del credito di imposta in parola che può essere utilizzato esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997 entro il 31 dicembre 2022.

Con riguardo al termine iniziale di fruizione del credito d'imposta in commento, in assenza di una esplicita indicazione della norma primaria, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che lo stesso decorre dal momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati i presupposti soggettivo e oggettivo nonché gli obblighi di certificazione previsti dalla disciplina agevolativa in commento.

Nel paragrafo 1.4 l'Agenzia delle Entrate precisa che l'agevolazione è cumulabile con altre misure di favore (fiscali e non) insistenti sugli stessi costi ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo rappresentato dal costo sostenuto, tenendo conto, a tal fine, anche del beneficio dato dall'irrilevanza ai fini fiscali del credito d'imposta in parola.

Il paragrafo 2 della Circolare in esame ha illustrato la disciplina di cui all'articolo 4 del D.L. n. 17/2022 che ha riconosciuto un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata ed impiegata nell'attività economica durante il secondo trimestre 2022, in favore delle «imprese a forte consumo di energia elettrica» (cosiddette imprese energivore) di cui al DM, della cui adozione è stata data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 300 del 27 dicembre 2017.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che le imprese energivore possono beneficiare del contributo in esame a condizione che i costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del primo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi abbiano subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa.

L'Agenzia delle Entrate, essendo la disposizione agevolativa in esame analoga a quella commentata nel paragrafo precedente, anche se con un diverso ambito temporale di riferimento, per un approfondimento del suo ambito soggettivo di applicazione rinvia ai chiarimenti già forniti nel paragrafo 1 della presente Circolare.

Quanto all'ambito oggettivo di applicazione della disposizione agevolativa in esame, l'Agenzia ha ricordato che il credito di imposta previsto dall'articolo 4 del D.L. n. 17/2022 è pari al 25 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022.

Pertanto, costituisce presupposto per l'applicazione della disposizione in commento, il sostenimento di spese per la componente energetica acquistata o prodotta ed effettivamente utilizzata nel periodo dal 1° aprile al 30 giugno 2022.

Valgono le precisazioni fornite nella prima parte del documento di prassi in esame con riguardo alla spesa considerata agevolabile.

Anche con riguardo all'utilizzo del credito di imposta in compensazione e alla cumulabilità dell'agevolazione in questione, l'Amministrazione finanziaria rinvia ai chiarimenti forniti ai precedenti paragrafi 1.3 e 1.4, relativi all'analoga norma recata dall'articolo 15 del D.L. n. 4/2022, di identico tenore sul punto.

Il paragrafo 3 della Circolare in commento ha ad oggetto il credito d'imposta a favore delle imprese "non energivore" per l'acquisto di energia elettrica relativo al secondo trimestre 2022.

In particolare, l'articolo 3 del D.L. n. 21/2022 ha previsto il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata ed impiegata nell'attività economica durante il secondo trimestre 2022, in favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica (c.d. imprese energivore).

Le sopra citate imprese possono beneficiare del contributo in esame a condizione che il prezzo di acquisto della componente energia calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Anche in tal caso, ai fini del calcolo del costo medio per kWh della componente energia elettrica, precisa l'Agenzia delle Entrate, si tiene conto dei costi sostenuti per l'energia elettrica (incluse le perdite di rete), il dispacciamento (inclusi i corrispettivi relativi alla copertura dei costi per il mercato della capacità o ai servizi di interrompibilità) e la commercializzazione, ad esclusione di ogni altro

onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica (macrocategoria abitualmente indicata in fattura alla voce “spesa per la materia energia”).

Costituisce, quindi, presupposto per l’applicazione della disposizione in commento il sostenimento di spese per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel periodo dal 1° aprile al 30 giugno 2022.

Ai sensi del comma 2 del suindicato articolo 3, il credito d’imposta in parola:

- non concorre alla formazione del reddito d’impresa né della base imponibile dell’IRAP;
- non incide sul calcolo della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d’impresa ai sensi dell’articolo 61 del TUIR;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito d’impresa ai sensi dell’articolo 109, comma 5, del TUIR

Per quanto concerne, infine, l’utilizzo del credito d’imposta in compensazione e la cumulabilità dell’agevolazione in questione, l’Agenzia delle Entrate ha rinviato ai chiarimenti forniti ai precedenti paragrafi 1.3 e 1.4, relativi all’analogia norma recata dall’articolo 15 del D.L. n. 4/2022, di identico tenore sul punto.

Nel paragrafo 4 della Circolare in commento l’Agenzia delle Entrate ha ricordato che i crediti di imposta di cui agli esaminati articoli 15 del D.L. n. 4/2022 e 4 del D.L. n. 17/2022 (imprese energivore) e all’articolo 3, comma 1, del D.L. n. 21/2022 (imprese non energivore), tutti utilizzabili entro il 31 dicembre 2022, sono anche cedibili entro il medesimo termine, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione.

Al fine di uniformare la cessione dei predetti crediti a quella prevista dall’articolo 121 del D.L. n. 34/2020, con riferimento al Superbonus e ai Bonus diversi dal Superbonus, è fatta salva, inoltre, la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni, successive alla prima, solo a favore di:

- banche e intermediari finanziari iscritti nell’albo previsto dall’articolo 106 del D. Lgs. n. 385/1993 (testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia);
- società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all’albo del predetto testo unico;
- imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del D.Lgs. n. 209/2005.

L’Agenzia delle Entrate sottolinea che la circostanza che il legislatore abbia precisato che i crediti di cui trattasi sono cedibili “solo per intero” implica che l’utilizzo parziale di ciascun credito in compensazione tramite modello F24 impedisce la cessione della quota non utilizzata.

Il credito d’imposta è usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 31 dicembre 2022.



Le norme in esame demandano l'individuazione delle modalità attuative della cessione del credito ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina

Con Decreto Legge 17 maggio 2022, n. 50, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 114 del 17 maggio 2022, sono state introdotte misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina.

Riportiamo qui di seguito le misure da noi ritenute maggiormente significative.

Incremento dei crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale (articolo 2)

L'articolo 2, comma 1, del D.L. n. 50/2022 ha disposto che il contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, fissato dall'articolo 4 del D.L. n. 21/2022, nella misura del 20 per cento è rideterminato nella misura del 25 per cento.

Ai sensi del successivo comma 2 dell'articolo 2 in esame, il contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, di cui all'articolo 5 del D.L. n. 17/2022, fissato, da ultimo, dall'articolo 5, comma 2, del D.L. n. 21/2022, nella misura del 20 per cento è rideterminato nella misura del 25 per cento.

Infine, il comma 3 dell'articolo 2 del D.L. n. 50/2022 prevede che il contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese diverse dalle quelle a forte consumo di energia elettrica, fissato dall'articolo 3, comma 1, del D.L. n. 21/2022, nella misura del 12 per cento è rideterminato nella misura del 15 per cento.

Credito d'imposta per gli autotrasportatori (articolo 3)

L'articolo 3, comma 1, del D.L. n. 50/2022, al fine di mitigare gli effetti economici derivanti dall'aumento eccezionale del prezzo del gasolio utilizzato come carburante, riconosce alle imprese aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia esercenti le attività di trasporto indicate all'articolo 24-ter, comma 2, lettera a), del testo unico delle accise approvato con D.Lgs. n. 504/1995, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, nella misura del 28 per cento della spesa sostenuta nel primo trimestre dell'anno 2022 per l'acquisto del gasolio impiegato dai medesimi soggetti in veicoli, di categoria euro 5 o superiore, utilizzati per l'esercizio delle predette attività, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto.



Il successivo comma 2 dell'articolo 3 in esame dispone che il credito d'imposta in parola è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della L. n. 244/2007, e di cui all'articolo 34 della L. n. 388/2000. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

L'anzidetto credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.

Ai sensi del successivo comma 3 le disposizioni dell'esaminato articolo 3 del D.L. n. 50/2022 si applicano nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato.

Estensione al primo trimestre dell'anno 2022 del contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (articolo 4)

L'articolo 4, comma 1, del D.L. n. 50/2022 inserisce nel D.L. n. 4/2022, dopo l'art. 15, l'art. 15.1 rubricato "*Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale per il primo trimestre dell'anno 2022*".

Il nuovo articolo 15.1, al comma 1, prevede a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto del gas naturale, il riconoscimento, in favore delle imprese a forte consumo di gas naturale di cui al comma 2, di un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 10 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita all'ultimo trimestre 2021, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Ai sensi del successivo comma 2 dell'esaminato articolo 4, è impresa a forte consumo di gas naturale quella che opera in uno dei settori di cui all'allegato

1 al decreto del Ministro della transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541, e ha consumato, nel primo trimestre solare dell'anno 2022, un quantitativo di gas naturale per usi energetici non inferiore al 25 per cento del volume di gas naturale indicato all'articolo 3, comma 1, del medesimo decreto, al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici.

Il successivo comma 3 dell'articolo 4 del D.L. n. 50/2022 dispone che il credito d'imposta sia utilizzabile esclusivamente in compensazione entro la data del 31 dicembre 2022, senza

l'applicazione dei limiti di compensabilità di cui all'articolo 1, comma 53, della L. n. 244/2007, e di cui all'articolo 34 della L. n. 388/2000.

Il credito d'imposta in parola non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR ed è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.

Ai sensi del comma 4 dell'esaminata disposizione normativa il credito d'imposta di cui trattasi è cedibile, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al D.Lgs. n. 385/1993, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del D.Lgs. 209/2005, ferma restando l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 122-bis, comma 4, del D.L. n. 34/2020, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima.

Modifiche alla disciplina in materia di incentivi per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici (articolo 14)

L'articolo 14, comma 1, lettera a), del D.L. n. 50/2022, apporta modificazioni all'articolo 119, comma 8-bis, del D.L. n. 34/2020.

La novella legislativa prevede che per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del medesimo articolo 119.

L'articolo 14, comma 1, lettera b), n. 1) e n. 2), del Decreto Legge in commento interviene sull'articolo 121, comma 1, lettera a) e lettera b), del D.L. n. 34/2020, prevedendo che alle banche, ovvero alle società appartenenti ad un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del D.Lgs. n. 385/1993, è sempre consentita la cessione dei crediti di cui al medesimo D.L. n. 34/2020 a favore dei clienti professionali privati di cui all'articolo 6, comma 2-quinquies, del D.Lgs. n. 58/1998, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione.



Fondo per il sostegno alle imprese danneggiate dalla crisi ucraina (articolo 18)

L'articolo 18, comma 1, del D.L. n. 50/2022 ha istituito, nello stato di previsione del Ministero dello sviluppo economico, un fondo con una dotazione di 130 milioni di euro finalizzato a far fronte, mediante erogazione di contributi a fondo perduto, alle ripercussioni economiche negative per le imprese nazionali derivanti dalla crisi internazionale in Ucraina, che si sono tradotte in perdite di fatturato derivanti dalla contrazione della domanda, dall'interruzione di contratti e progetti esistenti e dalla crisi nelle catene di approvvigionamento.

Ai sensi del successivo comma 2 dell'articolo 18 in esame, sono destinatarie dell'anzidetto fondo le piccole e medie imprese, diverse da quelle agricole, come definite dalla raccomandazione n. 2003/361/CE della Commissione europea, del 6 maggio 2003, che presentano, cumulativamente, i seguenti requisiti:

- a) hanno realizzato negli ultimi due anni operazioni di vendita di beni o servizi, ivi compreso l'approvvigionamento di materie prime e semilavorati, con l'Ucraina, la Federazione russa e la Repubblica di Bielorussia, pari almeno al 20 per cento del fatturato aziendale totale;
- b) hanno sostenuto un costo di acquisto medio per materie prime e semilavorati nel corso dell'ultimo trimestre antecedente la data di entrata in vigore del presente decreto incrementato almeno del 30 per cento rispetto al costo di acquisto medio del corrispondente periodo dell'anno 2019 ovvero, per le imprese costituite dal 1° gennaio 2020, rispetto al costo di acquisto medio del corrispondente periodo dell'anno 2021;
- c) hanno subito nel corso del trimestre antecedente la data di entrata in vigore del presente decreto un calo di fatturato di almeno il 30 per cento rispetto all'analogo periodo del 2019. Ai fini della quantificazione della riduzione del fatturato rilevano i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del TUIR.

Ai sensi del successivo comma 3, l'ammontare del contributo è calcolato applicando una percentuale pari alla differenza tra l'ammontare medio dei ricavi relativi all'ultimo trimestre anteriore alla data di entrata in vigore del presente decreto e l'ammontare dei ricavi riferiti al corrispondente trimestre del 2019, determinata come segue:

- a) pari al sessanta per cento, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 non superiori a 5 milioni di euro;
- b) quaranta per cento, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta superiori a 5 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- c) per le imprese costituite dal 1° gennaio 2020 il periodo di imposta di riferimento di cui alle lettere a) e b) è quello relativo all'anno 2021.

I contributi di cui al presente articolo, che non possono comunque superare l'ammontare massimo di euro 400.000 per singolo beneficiario, sono attribuiti nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea 2022/C131 I/01, recante «Quadro temporaneo di



crisi per misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia a seguito dell'aggressione della Russia contro l'Ucraina» (art. 14, comma 4, del D.L. n. 50/2022).

Maggiorazione del credito di imposta per investimenti in beni immateriali 4.0 (articolo 21)

L'articolo 21 del D.L. n. 50/2022 stabilisce che per gli investimenti aventi ad oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla L. n. 232/2016, effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, la misura del credito d'imposta prevista dall'articolo 1, comma 1058, della L. n. 178/2020, è elevata al 50 per cento.

Credito d'imposta formazione 4.0 (articolo 22)

L'articolo 22, comma 1, del D.L. n. 50/2022 dispone che, al fine di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese, con specifico riferimento alla qualificazione delle competenze del personale, le aliquote del credito d'imposta del 50 per cento e del 40 per cento previste dall'articolo 1, comma 211, della L. n. 160/2019, per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, sono rispettivamente aumentate al 70 per cento e al 50 per cento, a condizione che le attività formative siano erogate dai soggetti individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico e che i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano certificati secondo le modalità stabilite con il medesimo decreto ministeriale.

Ai sensi del successivo comma 2, con riferimento ai progetti di formazione avviati successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto che non soddisfino le condizioni previste dal comma 1, le misure del credito d'imposta sono rispettivamente diminuite al 40 per cento e al 35 per cento.

Entrata in vigore (articolo 59)

L'articolo 59, comma 1, del D.L. n. 50/2022 stabilisce che l'esaminato Decreto Legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, ovvero il 18 maggio 2022.

Crediti d'imposta - Legge 30 dicembre 2021 (Legge di Bilancio 2022) - Commento alle novità fiscali

Con Circolare n. 14/E del 17 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una trattazione sistematica delle novità in materia di agevolazioni fiscali, nella forma del credito d'imposta, contenute



nelle disposizioni dell'articolo 1 della L. n. 234/2021 (di seguito anche "Legge di Bilancio 2022"), al fine di illustrarne il contenuto e facilitarne la lettura.

Riportiamo di seguito gli argomenti trattati da noi ritenuti più significativi.

Nel paragrafo 1 della Circolare in commento è stata analizzata la disciplina relativa al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi così come modificata dall'art. 1, comma 44, della Legge di Bilancio 2022.

In particolare, la novella legislativa ha prorogato e rimodulato la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, limitatamente ai beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, secondo la logica "Industria 4.0".

L'Agenzia delle Entrate ha preliminarmente ricordato le previsioni di cui all'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della L. n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), che aveva già riformulato la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi introdotta dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della L. n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), il quale, a sua volta, aveva già sostituito le precedenti agevolazioni per investimenti in beni strumentali nuovi, fruite sotto forma di maggiorazione del costo fiscalmente ammortizzabile, note come "super" e "iper" ammortamento.

Successivamente ha richiamato le novità introdotte dal citato articolo 1, comma 44, della Legge di Bilancio 2022.

In particolare, la lettera b) dell'articolo 1, comma 44, in esame, prevede l'introduzione, dopo il comma 1057 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2021, del comma 1057-*bis*, che, con riferimento ai beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla L. n. 232/2016 (c.d. beni materiali 4.0), reca la disciplina valevole per gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026 se entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine sia accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Di conseguenza, spiega l'Agenzia delle Entrate, alle imprese che effettuano investimenti nei predetti beni materiali 4.0, nell'arco temporale e alle condizioni previsti dalla norma, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 5 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

A tale ultimo riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il *plafond* di cui sopra, pari a 20 milioni di euro, sia da intendersi riferito alla singola annualità e non all'intero triennio, ciò anche in considerazione della circostanza che, con riguardo agli investimenti nei c.d. "beni immateriali 4.0" è la stessa Legge di Bilancio 2022 che espressamente parla di *plafond* annuale.

Nel paragrafo 2 della Circolare in commento vengono illustrate le novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2022 in merito al credito d'imposta in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative.

In particolare, ricorda l'Agenzia delle Entrate, il comma 45 dell'articolo 1 della L. n. 234/2021 ha prorogato il periodo di applicazione dell'anzidetto credito d'imposta, individuando nuove scadenze differenziate e rimodulando le relative aliquote agevolative.

Preliminarmente, al fine di meglio chiarire la portata dell'intervento operato dalla Legge di Bilancio 2022, l'Amministrazione finanziaria ha ricordato, in sintesi, che l'articolo 1, commi da 198 a 208, della L. n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), come modificato dall'articolo 1, comma 1064, lettere da a) a h), della L. n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), ha introdotto un nuovo incentivo, riconosciuto in via automatica nella forma del credito d'imposta, per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, in attività di innovazione tecnologica e in attività di design e ideazione estetica.

Pertanto, il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" compete alle condizioni e nelle misure stabilite nei commi da 199 a 206 della Legge di Bilancio 2020 in relazione all'effettuazione degli investimenti nelle diverse tipologie di attività eleggibili.

Per ogni tipologia di attività esercitata, le disposizioni sopra menzionate indicano le spese ammissibili ai fini della determinazione della base di calcolo del beneficio nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che, rispetto alla previgente disciplina agevolativa, in cui il beneficio era calcolato con il metodo incrementale (aliquota agevolativa applicata sul valore incrementale delle spese ammesse al beneficio, sostenute in eccedenza rispetto alla media storica dei medesimi investimenti), la nuova disciplina considera l'ammontare degli investimenti effettuati, adottando il metodo di calcolo volumetrico (aliquota agevolativa applicata sulla spesa complessiva relativa a ciascuna tipologia di attività ammissibile) e non richiede l'effettuazione di un ammontare minimo di investimenti (in precedenza pari a 30.000 euro) al fine di poter accedere al credito d'imposta.

In particolare, il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" è riconosciuto nelle misure percentuali e nei limiti massimi seguenti:

- per le attività di ricerca e sviluppo, in misura pari al 20 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 4 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;
- per le attività di innovazione tecnologica, in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;



- per le attività di design e ideazione estetica, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;
- per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 individuati con il decreto ministeriale attuativo della disposizione, previsto dal comma 200, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 15 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Per tutte le fattispecie sopra indicate, la norma specifica che la base di calcolo è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili e che, nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta.

Quanto agli adempimenti e agli oneri documentali, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti e che, per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile danno diritto ad un credito di imposta aggiuntivo, per un importo non superiore a 5.000 euro.

Le imprese sono tenute, inoltre, a redigere e conservare una relazione tecnica asseverata, predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa, che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o sottoprogetti in corso di realizzazione.

Dopo aver delineato l'agevolazione in esame così come prevista dalla Legge di Bilancio 2020, l'Agenzia delle Entrate si è soffermata sulle novità introdotte dalla lettera b) del comma 45 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2022 che ha sostanzialmente integrato il contenuto del comma 203 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2020 introducendo i nuovi riferimenti temporali (31 dicembre 2022) valevoli per il credito d'imposta attribuito in relazione a ciascuna tipologia di attività ammissibile, specificando, altresì, che il limite massimo ivi previsto è annuale.

Con la successiva lettera c) del comma 45, sono stati introdotti, dopo il comma 203 della Legge di Bilancio 2020, i commi da 203-bis a 203-sexies con cui è stata prevista la proroga dei benefici con

tempistiche, misure e limiti massimi differenziati a seconda della tipologia di attività esercitata. In particolare:

- relativamente alle attività di ricerca e sviluppo previste dal comma 200 della Legge di Bilancio 2020, il credito d'imposta è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2031 (si tratta, nella generalità dei casi, dei periodi d'imposta dal 2023 al 2031), in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro (comma 203-*bis*);
- per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 della Legge di Bilancio 2020, nonché per le attività di design e ideazione estetica previste dal comma 202 della medesima Legge, il credito d'imposta è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 (si tratta, nella generalità dei casi, dei periodi d'imposta 2024 e 2025), in misura pari al 5 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro (commi 203-*ter* e 203-*quater*);
- per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 della Legge di Bilancio 2020, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito d'imposta è riconosciuto:
 - o per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 (si tratta, nella generalità dei casi, del periodo d'imposta 2023), in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro, (comma 203-*quinqies*);
 - o dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025 (si tratta, nella generalità dei casi, dei periodi d'imposta 2024 e 2025), in misura pari al 5 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro (comma 203-*sexies*).

Nel paragrafo 3, il Documento di prassi in commento si sofferma sul credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI, di cui all'articolo 1, commi da 89 a 92, della L. n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), prorogato dal comma 46 dell'articolo 1 della L. n. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) fino al 31 dicembre 2022, seppure in misura ridotta.

In particolare, la lettera a) del comma 46 citato interviene sul comma 89 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018, disponendo che alle piccole e medie imprese, così come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003, che intraprendono una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, è riconosciuto, nel caso di ottenimento dell'ammissione alla quotazione, un credito d'imposta, fino ad un importo massimo nella misura di 200.000 euro (prima era pari a 500.000 euro), fino al 50 per cento

dei costi di consulenza sostenuti a tal fine, sino al 31 dicembre 2022 (prima era fino al 31 dicembre 2021).

Nel merito, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'applicabilità del Decreto interministeriale del MISE e del MEF del 23 aprile 2018 anche alla proroga in esame, per quanto concerne la definizione delle modalità e dei criteri di concessione del credito d'imposta in parola.

I costi che partecipano all'investimento agevolato possono essere sostenuti dal 1° gennaio 2018, data di entrata in vigore della descritta agevolazione, fino alla data del 31 dicembre 2022, sempreché l'ammissione alla quotazione avvenga entro l'anno 2022.

In merito alle spese agevolabili, la Circolare esaminata precisa che costituisce una componente del costo l'eventuale IVA, relativa alle singole operazioni di acquisto, totalmente indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-bis del medesimo DPR n. 633/1972; di contro, non rileva ai fini della determinazione dei costi agevolabili l'IVA parzialmente indetraibile, in conseguenza dell'applicazione della percentuale di detrazione di cui al combinato disposto degli articoli 19, comma 5, e 19-bis del DPR n. 633/1972.

Infine, nel Documento di prassi in commento vengono riepilogati taluni profili procedurali relativi alle modalità di presentazione della domanda, all'utilizzo in compensazione e all'indicazione in dichiarazione dei redditi del credito d'imposta di cui trattasi.

Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto-Legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina

L'articolo 1, comma 1, della Legge 20 maggio 2022, n. 51, pubblicata sulla G.U. n. 117 del 20 maggio 2022, ha convertito, con modificazioni, il Decreto Legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina.

Il successivo comma 2 dell'articolo 1 della L. n. 51/2022 ha abrogato il Decreto Legge 21 marzo 2022, n. 21, restando validi gli atti e i provvedimenti adottati e facendo salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo Decreto.

Il comma 3 dell'articolo 1 della L. n. 51/2022 sancisce che la presente Legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ovvero il 21 maggio 2022.

Di seguito si riporta una sintesi delle disposizioni aventi rilevanza fiscale che integra e aggiorna quanto analizzato nella tax newsletter del mese di marzo.

Disposizioni in materia di accisa e di IVA sui carburanti (articolo 1-bis)

Con Legge n. 51/2022 è stato introdotto l'articolo 1-bis del D.L. n. 21/2022 rubricato "Disposizioni in materia di accisa e di IVA sui carburanti".



In sostanza la nuova disposizione normativa riproduce quanto già disposto dal D.L. n. 38/2022, ora abrogato, il cui contenuto è stato riportato nella presente *tax newsletter*.

Qualificazione delle imprese per l'accesso ai benefici di cui agli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020 (articolo 10-bis)

Con la Legge n. 51/2022 è stato introdotto l'art. 10-*bis* del D.L. n. 21/2022 il cui comma 1 ha disposto che ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 30 giugno 2023, l'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi previsti dall'articolo 119 ovvero dall'articolo 121, comma 2, del citato D.L. n. 34 del 2020, è affidata:

- a) ad imprese in possesso, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, della occorrente qualificazione ai sensi dell'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. n. 50/2016;
- b) ad imprese che, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, documentano al committente ovvero all'impresa subappaltante l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al rilascio dell'attestazione di qualificazione con uno degli organismi previsti dall'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. n. 50/2016.

Ai sensi del successivo comma 2 del nuovo articolo 10-*bis* del D.L. n. 21/2022, a decorrere dal 1° luglio 2023, ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, l'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi previsti dall'articolo 119 ovvero dall'articolo 121, comma 2, del citato D.L. n. 34 del 2020, è affidata esclusivamente alle imprese in possesso, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, della occorrente qualificazione ai sensi dell'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. n. 50/2016.

Il comma 3 dell'articolo 10-*bis* prevede che, in relazione ai lavori affidati alle imprese di cui alla lettera b) del comma 1, la detrazione relativa alle spese sostenute a decorrere dal 1° luglio 2023 è condizionata dall'avvenuto rilascio dell'attestazione di qualificazione di cui all'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. n. 50/2016, all'impresa esecutrice.

Ai sensi del successivo comma 4, le disposizioni del comma 1 non si applicano ai lavori in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore della L. n. 51/2022, nonché ai contratti di appalto o di subappalto aventi data certa, ai sensi dell'articolo 2704 del codice civile, anteriore alla data di entrata in vigore della stessa Legge di conversione in esame.



Prezzi di trasferimento (articolo 110, comma 7, del TUIR): intervallo di libera concorrenza. Istruzioni operative

Con Circolare n. 16/E del 24 maggio 2022, l’Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative in merito alla corretta interpretazione della nozione di “intervallo di libera concorrenza” come anche specificato nell’articolo 6 del Decreto del 14 maggio 2018 (d’ora in avanti il “Decreto”), in sede di applicazione delle disposizioni previste dall’articolo 110, comma 7, del TUIR, ovvero delle disposizioni contenute nei Trattati contro le Doppie Imposizioni stipulati dall’Italia conformi a quanto previsto nell’articolo 9 del Modello di Convenzione OCSE.

Il Documento di prassi effettua dapprima un excursus normativo, con riferimento anche alle disposizioni OCSE, per poi esaminare la nozione di intervallo di libera concorrenza.

Innanzitutto, l’Agenzia delle Entrate ha ricordato che con l’articolo 59, comma 1, del D.L. 50/2017, è stata modificata la materia dei prezzi di trasferimento, disciplinata dall’articolo 110 del TUIR.

La modifica si è resa necessaria per recepire nell’ordinamento interno gli aggiornamenti degli standard internazionali, ivi incluse, in particolare, le risultanze del progetto OCSE-G20 in tema di “Base Erosion and Profit Shifiting” (BEPS) che hanno apportato importanti modifiche alle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento.

Nello specifico, a seguito della modifica, l’articolo 110 del TUIR prevede che i componenti di reddito che derivano da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di “libera concorrenza” e in circostanze comparabili se ne deriva un aumento del reddito.

Quindi con questa modifica il Legislatore ha sostituito la nozione di “valore normale” dei beni ceduti e dei servizi prestati (cui ancorare la determinazione dei prezzi di trasferimento), con quella di “principio di libera concorrenza” (cosiddetto “arm’s length principle”).

Inoltre, precisa sempre l’Agenzia delle Entrate, sotto il profilo procedurale e in relazione alla variazione del reddito conseguente alla determinazione del valore delle operazioni sulla base del principio di libera concorrenza da parte di amministrazioni fiscali estere, l’intervento normativo ha previsto la possibilità di riconoscere, a determinate condizioni indicate all’articolo 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973, le variazioni in diminuzione del reddito, che in precedenza erano previste solo in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.

Pertanto, le anzidette variazioni in diminuzione possono essere riconosciute:

- a) in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli;
- b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;
- c) su istanza del contribuente, con le modalità stabilite nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia prot. n. 108954/2018 del 30 maggio 2018, a condizione che la corrispondente rettifica in aumento del reddito nella giurisdizione estera abbia carattere definitivo, sia conforme al principio di libera concorrenza secondo il vaglio dell'amministrazione fiscale italiana e sia stata effettuata da Stati con i quali è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni che consenta un adeguato scambio di informazioni.

Nel paragrafo 3 della Circolare in commento è stato esaminato il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 14 maggio 2018 con cui è stata data attuazione alla delega prevista dall'articolo 110, comma 7, del TUIR.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato il contenuto dell'articolo 6 del Decreto che:

- al comma 1 considera conforme al principio di libera concorrenza l'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato, qualora tali valori siano riferibili a un numero di operazioni realizzate tra due parti indipendenti (operazioni non controllate), ognuna delle quali risulti parimenti comparabile all'operazione controllata;
- al comma 2 precisa che un'operazione controllata, o un insieme di operazioni controllate, si considerano realizzate in conformità al principio di libera concorrenza qualora l'indicatore finanziario applicato sia compreso nell'intervallo di libera concorrenza.

Qualora invece l'indicatore finanziario di un'operazione controllata, o di un insieme di operazioni aggregate, non rientri nell'intervallo di libera concorrenza, l'Amministrazione finanziaria effettua una rettifica al fine di riportare il predetto indicatore all'interno dell'intervallo di libera concorrenza.

In questi casi, tuttavia, precisa il Documento di prassi esaminato, l'impresa potrà presentare elementi che attestino che l'operazione controllata soddisfa il principio di libera concorrenza, mentre l'Amministrazione finanziaria potrà non tenerne conto adducendo idonea motivazione.

La Circolare in commento specifica, inoltre, che Il Decreto si ispira alle Linee Guida OCSE le quali precisano che l'applicazione del principio di libera concorrenza può determinare, in luogo di un unico valore dell'indicatore finanziario comparabile, un intervallo di valori (cd. "intervallo di libera concorrenza") tutti ugualmente affidabili.

Parimenti, spiega l'Agenzia delle Entrate, può accadere che non tutte le transazioni prese in considerazione abbiano lo stesso livello o grado di comparabilità.



In tali casi, viene comunque riconosciuta la possibilità di utilizzare “strumenti statistici” al fine di rafforzare l’affidabilità dell’analisi, soprattutto qualora l’intervallo dovesse comprendere un numero significativo di transazioni.

Nel paragrafo 5 della Circolare esaminata viene definito come intervallo di libera concorrenza quell’intervallo di valori formato dagli indicatori finanziari selezionati in applicazione del metodo più appropriato relativo a ciascuna operazione tra terzi indipendenti che risulti parimenti comparabile con l’operazione controllata.

Quindi, se l’analisi effettuata risulta affidabile e le operazioni individuate hanno tutte il medesimo livello o grado di comparabilità, andrà preso in considerazione l’intero intervallo di valori risultante dall’applicazione dell’indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato (cd. “*full range*”), ciascuno dei quali è da considerare conforme al principio di libera concorrenza.

Qualora invece le transazioni all’interno dell’intervallo di valori non dovessero avere lo stesso livello o grado di comparabilità con l’operazione controllata, è necessario fare riferimento ai citati “strumenti statistici” al fine di restringere l’intervallo e, quindi, rafforzarne l’affidabilità, sempre che vi sia un numero significativo di operazioni.

Sia in caso si adotti l’intervallo pieno (cd. “*full range*”), sia nel caso in cui sia invece necessario individuare un intervallo più ristretto basato su “strumenti statistici”, spiega ancora l’Agenzia delle Entrate, tutti i valori contenuti all’interno dell’intervallo devono essere considerati conformi al principio di libera concorrenza. Pertanto, nel caso in cui l’indicatore finanziario dovesse ricadere all’interno di tale range di libera concorrenza (sia esso intervallo pieno o ristretto), non sarà necessario apportare alcuna rettifica.

Viceversa, se l’indicatore finanziario dovesse ricadere al di fuori dell’intervallo di libera concorrenza, l’impresa dovrà fornire idonea documentazione atta a dimostrare la conformità dell’indicatore utilizzato al principio di libera concorrenza al fine di evitare rettifiche.

Qualora l’impresa non dovesse fornire alcuna prova, ovvero se la prova fornita non risultasse soddisfacente, l’Amministrazione finanziaria dovrà operare una rettifica individuando il punto che soddisfa maggiormente il principio di libera concorrenza all’interno dell’intervallo individuato.

Indici sintetici di affidabilità fiscale – periodo d’imposta 2021

Con Circolare n. 18/E del 25 maggio 2022, l’Agenzia delle Entrate ha reso disponibile, in occasione della campagna dichiarativa 2022, una rassegna sistematica di tutti gli elementi relativi agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) disciplinati nei mesi passati con diversi atti e documenti normativi (decreti ministeriali, provvedimenti, istruzioni alla modulistica dichiarativa) ovvero contenuti nel software di calcolo o relativi alle modalità di trasmissione degli ISA.

Il documento di prassi ripercorre le attività di revisione straordinaria che hanno interessato tutti gli ISA in applicazione per il periodo di imposta 2021, finalizzate ad adeguare gli stessi, come avvenuto

per il precedente periodo di imposta, alle mutate condizioni economiche e dei mercati e, in particolare, a cogliere gli effetti del Covid-19.

In particolare, l'attività si è orientata su due direttrici tra loro complementari:

- individuare gli interventi necessari a garantire il corretto funzionamento degli ISA tenuto conto delle ricadute economiche negative prodotte dall'emergenza sanitaria;
- definire nuove cause di esclusione destinate ad intercettare le fattispecie più colpite da tali effetti negativi.

Per il periodo d'imposta 2021 per gli ISA sono state, infatti, individuate nuove cause di esclusione connesse agli effetti economici negativi della pandemia (paragrafo 1.2).

In particolare, con due decreti ministeriali è stato previsto che, per il periodo d'imposta 2021, gli ISA non trovino applicazione per i contribuenti che:

- hanno subito una diminuzione dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del TUIR, di almeno il 33 per cento nel periodo d'imposta 2021 rispetto al periodo d'imposta 2019;
- hanno aperto la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019;
- esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate da specifici codici attività.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che i contribuenti esclusi dall'applicazione degli ISA sulla base di tali nuove cause di esclusione sono comunque tenuti alla comunicazione dei dati economici, contabili e strutturali previsti all'interno dei relativi modelli.

Anche in tal caso, coerentemente con quanto già precisato per coloro per cui sussiste una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA, è preclusa la possibilità di accedere ai benefici premiali.

Nel paragrafo 3.2 della Circolare in commento, l'Amministrazione finanziaria ha spiegato, inoltre, che i contribuenti che risultano esclusi dall'applicazione degli ISA, ma che sono comunque tenuti alla presentazione del relativo modello, potranno esimersi dall'acquisizione dei dati "precalcolati" limitandosi alla sola compilazione del modello.

Il Documento di prassi esaminato evidenzia, inoltre, come nessun elemento di novità è stato introdotto nelle modalità di consultazione ed acquisizione dei dati "precalcolati" e nella loro struttura.

Modifiche al Superbonus e ai Bonus diversi dal Superbonus – Misure antifrode - Modifiche alla disciplina della cessione dei crediti di cui agli articoli 121 e 122 del D.L. n. 34/2020

Con Circolare n. 19/E del 27 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in materia di Superbonus, di Bonus diversi dal Superbonus e di disposizioni anti-frode, che tengono conto delle

modifiche introdotte alle relative discipline dalla L. n. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) e da altri interventi normativi quali il D.L. n. 4/2022 (Decreto “Sostegni-ter”), il D.L. n. 228/2021 (Decreto “Milleproroghe”), il D.L. n. 17/2022 (Decreto “Energia”), il D.L. n. 50/2022 (Decreto “Aiuti”) e il D.L. n. 21/2022 (Decreto “Ucraina”).

Il paragrafo 1 della Circolare in esame ha illustrato le novità in materia di Superbonus e Bonus diversi dal Superbonus apportate dalla L. n. 234/2022 (Legge di Bilancio 2022).

In particolare, l’articolo 1, comma 28, lettere h), i) e l), della Legge di Bilancio 2022 ha modificato l’articolo 119 del D.L. n. 34/2020 (di seguito articolo 119), concernente *“Incentivi per l’efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici”*, prevedendo l’obbligo del visto di conformità per l’utilizzo del Superbonus nella dichiarazione dei redditi e specificando i prezzi da adottare per l’asseverazione/attestazione di congruità della spesa, ai fini dell’esercizio dello sconto in fattura o della cessione del credito.

Con la modifica in commento, ricorda l’Agenzia delle Entrate, l’obbligo del visto di conformità che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d’imposta, richiesto per fruire del Superbonus mediante le opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito, viene esteso anche al caso in cui il contribuente fruisca di tale detrazione nella dichiarazione dei redditi, salva l’ipotesi in cui la dichiarazione sia presentata direttamente dal contribuente all’Agenzia delle Entrate, ovvero tramite il sostituto d’imposta che presta l’assistenza fiscale.

Al riguardo è stato, altresì, chiarito che sono detraibili le spese sostenute per l’apposizione di tale visto anche nel caso in cui il contribuente fruisca del Superbonus direttamente nella propria dichiarazione dei redditi. In tal caso, qualora l’apposizione del visto di conformità sia assorbita da quella relativa al visto sull’intera dichiarazione, ai fini della fruizione della detrazione, è necessario che le spese concernenti l’apposizione del visto relativo al Superbonus siano separatamente evidenziate nel documento giustificativo, poiché solo queste ultime sono detraibili.

Nel punto 1.1.1. l’Agenzia delle Entrate ha ricordato che l’obbligo di apposizione del visto di conformità per la fruizione del Superbonus direttamente nella dichiarazione dei redditi trova applicazione con riferimento alle fatture emesse a decorrere dal 12 novembre 2021 sia per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali, sia per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali.

Il paragrafo 2 della Circolare in commento ha illustrato le novità in materia di sconto in fattura e cessione del credito apportate con l’articolo 1, comma 29, lettere a), b), c) e d), della L. n. 234/2022 all’art. 121 del D.L. n. 34/2022.

In particolare, ha evidenziato l’Agenzia delle Entrate, la lettera a) dell’art. 1, comma 29, della Legge di Bilancio 2022 ha disposto, anche per le spese sostenute negli anni 2022, 2023 e 2024, la possibilità di fruire delle detrazioni spettanti per gli interventi indicati nel comma 2 dell’articolo 121 mediante

sconto in fattura o cessione del credito, che la legislazione previgente limitava a quelle sostenute negli anni 2020 e 2021.

La lettera d) della suindicata disposizione normativa è intervenuta invece sul comma 7-bis dell'articolo 121 del D.L. n. 34/2022, prevedendo che, per gli interventi rientranti nel Superbonus, la facoltà di optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, venga estesa agli interventi effettuati fino al 31 dicembre 2025.

Riscossione – Modello F24 – Istituzione dei codici tributo per l'utilizzo dei crediti d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca di cui all'articolo 18 del D.L. n. 21/2022

Con Risoluzione n. 23/E del 30 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca di cui all'articolo 18 del D.L. n. 21/2022.

Preliminarmente, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che il citato articolo 18 del D.L. n. 21/2022:

- riconosce, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto di gasolio e benzina per la trazione dei mezzi utilizzati per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 20 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del carburante effettuato nel primo trimestre solare dell'anno 2022;
- prevede che il credito d'imposta vada utilizzato entro la data del 31 dicembre 2022, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, mediante modello F24, oppure ceduto solo per intero a terzi, secondo le modalità ivi indicate.

Tanto premesso, per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24, è istituito il seguente codice tributo:

- **“6965” denominato “credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca (primo trimestre 2022) – art. 18 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17”.**

In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione “*Erario*”, nella colonna “*importi a credito compensati*”.

Nel campo “*anno di riferimento*” è indicato l'anno di sostenimento della spesa, nel formato “AAAA”.

