

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 giugno 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

Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo, prevista dall'articolo 5, commi da 7 a 12, del D.L. n. 146/2021	4
Definizione delle modalità di presentazione della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nelle Zone logistiche semplificate, di cui all'articolo 1, commi da 61 a 65-bis, della L. n. 205/2017	6
Disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, per l'esercizio delle opzioni relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica	7
Riscossione – Modello F24 – Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, di cui all'articolo 15.1 del D.L. n. 4/2022.....	9
Aliquote IVA e crediti d'imposta nel settore del gas. D.L. 27 gennaio 2022, n. 4, D.L. 1° marzo 2022, n. 17, D.L. 21 marzo 2022, n. 21 e D.L. n. 17 maggio 2022 n. 50. Primi chiarimenti	10
Definizione degli adempimenti, anche dichiarativi, e delle modalità di versamento del contributo straordinario, ai sensi dell'articolo 37 del D.L. n. 21/2022.....	12
Riscossione – Modello F24 – Istituzione dei codici tributo per il versamento del contributo straordinario contro il caro bollette, di cui all'articolo 37 del D.L. n. 21/2022	13
Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali	13



Indirizzi operativi e linee guida per il 2022 sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti	19
Proroga del termine di presentazione dell'autodichiarazione per gli aiuti della Sezione 3.1 e della Sezione 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final. Modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 143438 del 27 aprile 2022	22
Contributo straordinario contro il caro bollette - Articolo 37 del D.L. 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. Decreto Ucraina)	22
Detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020. Ulteriori chiarimenti	24
Definizione delle modalità con cui l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti tenuti all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) di cui all'articolo 9-bis del D.L. n. 50/2017 o dei loro intermediari, elementi e informazioni al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale - Articolo 1, commi da 634 a 636, della L. n. 190/2014.....	29
Riscossione – Modello F24 – Istituzione del codice tributo per il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta ai sensi dell'articolo 110, comma 8-<i>quater</i>, del D.L. n. 104/2020.....	30
Determinazione dei contributi a fondo perduto riconosciuti ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del D.L. n. 4/2022.....	31
Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. n. 36/2022, recante ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)	32
Disposizioni di attuazione dell'articolo 22, comma 5, ultimo periodo, del D.L. n. 124/2019. Definizione dei termini, delle modalità e delle informazioni da trasmettere relativi ai dati identificativi degli strumenti di pagamento messi a disposizione degli esercenti attività	

d'impresa, arte e professione e dell'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con i predetti strumenti	32
Modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici..	33
Definizione delle modalità, dei termini di presentazione e del contenuto dell'autodichiarazione attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle Sezioni 3.1 e 3.12 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», che gli operatori economici sono tenuti a presentare per beneficiare del credito d'imposta di cui all'articolo 5 del D.L. n. 4/2022	35



Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo, prevista dall'articolo 5, commi da 7 a 12, del D.L. n. 146/2021

Con Provvedimento del 1° giugno 2022, prot. n. 188987/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 1° giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito la procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo, prevista dall'articolo 5, commi da 7 a 12, del D.L. n. 146/2021.

Il punto 1.1 del Provvedimento in esame dispone che con la procedura di riversamento spontaneo prevista dall'articolo 5, commi da 7 a 12, del D.L. n. 146/2021 possono essere regolarizzati, senza l'irrogazione delle sanzioni e l'applicazione degli interessi, gli indebiti utilizzi in compensazione del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del D.L. n. 145/2013.

Il successivo punto 1.2 specifica che la procedura è riservata ai soggetti che intendono riversare il credito maturato in uno o più periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019 e utilizzato indebitamente in compensazione alla data del 22 ottobre 2021, data di entrata in vigore del D.L. n. 146/2021, che si trovino in almeno una delle seguenti condizioni:

- hanno realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta;
- hanno applicato il comma 1-*bis* dell'articolo 3 del D.L. n. 146/2021, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della L. n. 145/2018;
- hanno commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- hanno commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

Il punto 2 del Provvedimento in commento individua i casi di esclusione e decadenza dalla procedura di riversamento spontaneo.

Ai sensi del successivo punto 2.1, la procedura in parola non può essere utilizzata per il riversamento dei crediti il cui indebito utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti o con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data del 22 ottobre 2021. Sono definitivi gli atti o provvedimenti non più soggetti ad impugnazione o definiti con il pagamento o con altra forma di definizione oppure oggetto di pronunce passate in giudicato.

La regolarizzazione è in ogni caso esclusa, e gli effetti di cui al successivo punto 9.1 non si producono, nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, della mancanza

di documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta (punto 2.2).

Il punto 2.3 prevede che, nel caso in cui gli Uffici, accertino in capo al contribuente una o più condotte di cui al precedente punto, il contribuente decade dalla procedura e la richiesta non produce effetti. Le somme già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti.

Con il punto 3.1 del Provvedimento esaminato è approvato, unitamente alle relative istruzioni, il modello per il riversamento spontaneo del credito d'imposta in parola.

Ai sensi del punto 5.1 il modello è presentato esclusivamente per via telematica direttamente dai contribuenti abilitati a Entratel o Fisconline, ovvero tramite i soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3 dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998.

Il modello contenente la richiesta di regolarizzazione deve essere presentato all'Agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2022 (punto 6.1).

È consentita la sostituzione dell'istanza originaria, barrando la casella "Istanza sostitutiva" fino alla scadenza del termine per la presentazione del modello di cui al punto 6.1 (punto 6.3).

Ai sensi del successivo punto 8.1, l'importo della regolarizzazione di cui al punto 1 deve essere riversato entro il 16 dicembre 2022 in unica soluzione, oppure in tre rate annuali di pari importo, da corrispondere entro il 16 dicembre 2022, 16 dicembre 2023 e 16 dicembre 2024, senza avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/2021. Dall'importo si scomputano le somme già versate, sia a titolo definitivo sia a titolo non definitivo, senza tener conto delle sanzioni e degli interessi. La procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restituzione delle somme eccedenti, qualora già versate, rispetto a quanto dovuto.

Il punto 8.2 stabilisce che, in caso di opzione per il versamento rateale, sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 17 dicembre 2022.

Ai sensi del punto 8.3 del Provvedimento esaminato la rateazione non è ammessa nel caso in cui l'importo del credito di imposta da riversare sia stato accertato con atto di recupero o atto impositivo, notificato alla data del 22 ottobre 2021 e non ancora divenuto definitivo a tale data, ovvero constatato con processo verbale già consegnato alla medesima data. In tal caso il contribuente che intenda aderire alla procedura deve riversare entro il 16 dicembre 2022 in unica soluzione l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione.

Il successivo punto 8.4 prevede che la rateazione è ammessa nel caso in cui il contribuente che aderisce alla procedura è stato interessato da atto di recupero o atto impositivo, notificato successivamente alla data del 22 ottobre 2021, ovvero da constatazione contenuta in un processo verbale consegnato successivamente alla medesima data.



La procedura si perfeziona con il pagamento in unica soluzione o dell'ultima rata, con le modalità previste nel punto 8, dell'intero importo dovuto o dell'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione (punto 9.1).

Il successivo punto 9.2 prevede che in caso di perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'articolo 10-*quater* (indebita compensazione) del D.Lgs. n. 74/2000.

In caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta il mancato perfezionamento della procedura e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli stessi e degli interessi nella misura prevista dall'articolo 20 del D.P.R. n. 602/1973, con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2022 (punto 9.4).

Definizione delle modalità di presentazione della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nelle Zone logistiche semplificate, di cui all'articolo 1, commi da 61 a 65-bis, della L. n. 205/2017

Con Provvedimento del 6 giugno 2022, prot. n. 193276/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 6 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di presentazione della comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nelle Zone logistiche semplificate (di seguito "credito d'imposta ZLS"), di cui all'articolo 1, commi da 61 a 65-bis, della L. n. 205/2017.

Il punto 1.1 del Provvedimento esaminato dispone che i soggetti che intendono beneficiare dell'anzidetto credito d'imposta presentano all'Agenzia delle Entrate l'apposita comunicazione, avvalendosi del modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2017, come modificato, da ultimo, con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 aprile 2022, che a tal fine è aggiornato e sostituito con il modello allegato al presente Provvedimento.

Il modello di comunicazione, nella versione aggiornata è reso disponibile sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate e sostituisce il precedente modello a partire dal 7 giugno 2022.

Ai sensi del successivo punto 1.3, la presentazione dell'istanza per la fruizione del credito di imposta in ogni ZLS è consentita a partire dal ventesimo giorno lavorativo successivo alla data di adozione del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di istituzione di ogni singola Zona logistica semplificata.

Ai sensi del punto 3.1 del Provvedimento in commento il credito d'imposta ZLS è utilizzabile in compensazione con le modalità di cui all'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.



Con separata risoluzione dell'Agenzia delle Entrate è istituito il relativo codice tributo da indicare nel modello F24.

Disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, per l'esercizio delle opzioni relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica

Con Provvedimento del 10 giugno 2022, prot. n. 202205/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 10 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha dettato disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, per l'esercizio delle opzioni relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica, apportando modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 35873 del 3 febbraio 2022.

Le modifiche si sono rese necessarie a seguito dell'emanazione:

- dell'articolo 28 del D.L. n. 4/2022 che, intervenendo sull'articolo 121 del D.L. n. 34/2020, ha previsto la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni dei crediti 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, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al D.Lgs. n. 209/2005;
- dell'articolo 14 del D.L. n. 50/2022 che ha nuovamente modificato l'articolo 121 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, sia sempre consentita la cessione 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 da parte dei suddetti clienti.

In particolare, il punto 1.1 del Provvedimento in esame ha eliminato nel punto 1.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 35873 del 3 febbraio 2022 le parole "senza facoltà di successiva cessione".

Il successivo punto 1.2 ha inserito nel precedente Provvedimento il punto 1.1.1. con la previsione che le eventuali ulteriori cessioni dei crediti sono disciplinate dal punto 6 del presente provvedimento.

Con il punto 1.3 del Provvedimento in commento in sostituzione degli ultimi tre periodi del punto 4.1 del Provvedimento modificato è stato disposto che la comunicazione deve essere inviata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione, ovvero, nei casi di cui al punto 1.3, entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.



Il successivo punto 1.4 ha aggiunto al punto 4.7 del Provvedimento del 3 febbraio 2022 la previsione secondo la quale le comunicazioni da inviare entro il termine di cui al punto 4.1, trasmesse nel mese di marzo, possono essere annullate o sostituite entro il successivo 5 aprile e le eventuali comunicazioni sostitutive non possono più essere annullate o sostituite dopo tale data.

Con il punto 1.6 del Provvedimento in esame è stata sostituita la lettera a) del punto 5.2 del precedente Documento di prassi, che ora prevede che i cessionari e i fornitori sono tenuti preventivamente a confermare l'esercizio dell'opzione, esclusivamente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate (d'ora in poi definite "Piattaforma cessione crediti"). Inoltre, per i crediti derivanti dalle comunicazioni di cui al punto 4 inviate dal 1° maggio 2022, è necessario comunicare preventivamente tramite la Piattaforma cessione crediti la scelta irrevocabile di fruizione in compensazione, con riferimento a ciascuna rata annuale. L'utilizzo in compensazione di ciascuna rata può avvenire anche in più soluzioni.

Con il punto 1.7 del Provvedimento esaminato è stato sostituito il paragrafo 6 del Provvedimento del 3 febbraio 2022, ora rubricato "Ulteriori cessioni dei crediti d'imposta".

Il novellato punto 6.1 prevede che, in alternativa all'utilizzo in compensazione, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione di cui al punto 4:

- i fornitori che hanno applicato gli sconti di cui al punto 1.1, lettera a), possono cedere i relativi crediti ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. In tale contesto, i successivi cessionari possono effettuare una sola ulteriore cessione 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, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico, oppure di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al D. Lgs. n. 209/2005 (d'ora in poi definiti "soggetti qualificati"). I soggetti qualificati che hanno acquistato i crediti possono effettuare una sola ulteriore cessione esclusivamente a favore di altri soggetti qualificati;
- i primi cessionari che hanno acquistato i crediti ai sensi del punto 1.1, lettera b), possono effettuare una sola ulteriore cessione a favore di soggetti qualificati. I soggetti qualificati che hanno acquistato i crediti possono effettuare una sola ulteriore cessione esclusivamente a favore di altri soggetti qualificati. Tuttavia, se la comunicazione di cui al punto 4 è stata inviata all'Agenzia delle Entrate entro il 16 febbraio 2022, i primi cessionari possono cedere il credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, che possono poi procedere alla cessione dei crediti in favore dei soggetti qualificati;
- 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 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. Le funzionalità della Piattaforma cessione crediti che consentiranno di comunicare le predette cessioni saranno disponibili a partire dal 15 luglio 2022.

Ai sensi del nuovo punto 6.2 del Provvedimento del 3 febbraio 2022, con riferimento ai crediti acquistati dai successivi cessionari, comunicati tramite la Piattaforma cessione crediti fino al 16 febbraio 2022, resta fermo quanto previsto dall'articolo 28, comma 2, del D.L. n. 4/2022, circa la possibilità di cedere il credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, che possono poi procedere alla cessione dei crediti in favore dei soggetti qualificati.

La comunicazione delle cessioni di cui agli anzidetti punti 6.1 e 6.2 avviene esclusivamente a cura del soggetto cedente tramite la Piattaforma cessione crediti, dopo aver proceduto all'accettazione della cessione, utilizzando la medesima Piattaforma (nuovo punto 6.3 del Provvedimento del 3 febbraio 2022).

Ai sensi del nuovo punto 6.4, i cessionari utilizzano i crediti d'imposta secondo gli stessi termini, modalità e condizioni applicabili al cedente, dopo l'accettazione della cessione da comunicare esclusivamente a cura degli stessi cessionari tramite la Piattaforma cessione crediti. Inoltre, in caso di utilizzo in compensazione, per i crediti derivanti dalle comunicazioni di cui al punto 4 inviate dal 1° maggio 2022, è necessario comunicare preventivamente, tramite la suddetta Piattaforma, la scelta irrevocabile di fruizione in compensazione, con riferimento a ciascuna rata annuale.

Riscossione – Modello F24 – Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, di cui all'articolo 15.1 del D.L. n. 4/2022

Con Risoluzione n. 28/E del 13 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, di cui all'articolo 15.1 del D.L. n. 4/2022.

Preliminarmente, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che l'articolo 4 del D.L. n. 50/2022 ha introdotto l'articolo 15.1 al D.L. n. 4/2022, che:

- riconosce a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, come definite al comma 2 dello stesso articolo 15.1, 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, alle condizioni e nei termini ivi indicati;
- stabilisce che il suddetto credito d'imposta, entro la data del 31 dicembre 2022, sia utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, mediante modello F24, oppure ceduto solo per intero a terzi.



Tanto premesso, per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, è istituito il seguente codice tributo:

- **“6966” denominato “credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2022) – art. 15.1 del decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4”.**

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”.

Aliquote IVA e crediti d'imposta nel settore del gas. D.L. 27 gennaio 2022, n. 4, D.L. 1° marzo 2022, n. 17, D.L. 21 marzo 2022, n. 21 e D.L. n. 17 maggio 2022 n. 50. Primi chiarimenti

Con Circolare n. 20/E del 16 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito all'ambito applicativo delle numerose agevolazioni fiscali introdotte a sostegno delle imprese al fine di contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi del gas naturale.

In particolare, il paragrafo 2 della Circolare in esame contiene chiarimenti in merito al credito d'imposta per le imprese a forte consumo di gas naturale (c.d. “*imprese gasivore*”), relativo al primo trimestre 2022, previsto dall'articolo 15.1 del D.L. n. 4/2022.

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione, l'Agenzia delle Entrate, facendo riferimento alle disposizioni del Decreto del Ministro della transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541 ha ricordato che possono beneficiare dell'agevolazione in parola, le imprese che:

- operano in uno dei settori elencati nell'allegato 1 al medesimo decreto;
- nel primo trimestre solare dell'anno 2022 hanno consumato 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.

Al fine di poter accedere al beneficio in esame, è richiesto, inoltre, che le imprese abbiano subito un incremento del 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), superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito all'ultimo trimestre dell'anno 2019.

Il paragrafo 2.2 della Circolare in esame, in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 15.1 del D.L. n. 4/2022, chiarisce che al ricorrere dei presupposti di cui sopra, l'anzidetta disposizione normativa prevede la concessione di un credito d'imposta pari al 10 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale e che, ai fini del computo del beneficio fiscale spettante, occorre

procedere alla determinazione del totale delle spese sostenute per l'acquisto della componente "gas" acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate precisa, altresì, che ai fini del calcolo della spesa per l'acquisto del gas naturale devono essere considerati i costi della componente "gas" (costo della commodity), ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente gas. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia gas naturale". Deve trattarsi, inoltre, secondo quanto previsto dalla norma, di gas consumato per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

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 punto 2.3 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.

Pertanto lo stesso non può essere chiesto a rimborso.

Il paragrafo 3 della Circolare in esame contiene chiarimenti in merito al credito d'imposta per le imprese a forte consumo di gas naturale (c.d. "imprese *gasivore*"), relativo al secondo trimestre 2022, previsto dall'articolo 5, comma 1, del D.L. n. 17/2022.

Con riferimento a detto ulteriore credito di imposta, la Circolare in esame ha fornito chiarimenti in merito al termine iniziale di fruizione del credito d'imposta in commento; a tale riguardo la stessa ha precisato che, in assenza di una esplicita indicazione della norma primaria, si ritiene che lo stesso decorra dal momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati i presupposti soggettivo e oggettivo nonché certificativo previsti dalla disciplina agevolativa in commento, a prescindere, pertanto dalla conclusione del trimestre di riferimento.

Quanto ad ulteriori chiarimenti, trattandosi in sostanza di una disposizione agevolativa analoga a quella trattata nel paragrafo precedente anche se con un ambito temporale di applicazione differente, l'Agenzia delle Entrate rinvia ai chiarimenti già forniti nel paragrafo 2.

Il paragrafo 4 della Circolare in commento si occupa del credito d'imposta riconosciuto a favore delle imprese non *gasivore* per l'acquisto di gas naturale relativo al secondo trimestre 2022.

Anche per tale misura agevolativa l'Agenzia delle Entrate rimanda ai chiarimenti forniti nel precedente paragrafo 2, avente ad oggetto analogo beneficio riconosciuto a favore delle imprese "*gasivore*".

Nel paragrafo 5 della Circolare in commento l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che i crediti di imposta esaminati nei paragrafi precedenti, 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. 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.

Definizione degli adempimenti, anche dichiarativi, e delle modalità di versamento del contributo straordinario, ai sensi dell'articolo 37 del D.L. n. 21/2022

Con Provvedimento del 17 giugno 2022, prot. n. 221978/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 17 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito gli adempimenti, anche dichiarativi, e le modalità di versamento del contributo straordinario, ai sensi dell'articolo 37 del D.L. n. 21/2022.

In particolare, il punto 2.1 del Provvedimento in esame dispone che i soggetti passivi del contributo assolvono gli adempimenti dichiarativi previsti dall'articolo 37, comma 5, secondo periodo, del decreto con la dichiarazione IVA da presentare nell'anno 2023.

Ai sensi del successivo punto 2.2, per i soggetti passivi del contributo che partecipano a un gruppo IVA, gli adempimenti dichiarativi di cui al punto 2.1 sono assolti dal rappresentante con la dichiarazione IVA di gruppo da presentare nell'anno 2023.

In tale ipotesi, il rappresentante è tenuto a elencare nella dichiarazione di cui al punto 2.2 i dati identificativi dei singoli soggetti passivi del contributo.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 37, comma 5, del D.L. n. 21/2022, il contributo, determinato in misura pari al 25 per cento della base imponibile, è versato, con le modalità di cui all'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, per un importo pari al 40 per cento a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022, e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022, utilizzando il modello di versamento F24.

Con successiva risoluzione dell'Agenzia delle Entrate sono istituiti i codici tributo per il versamento del contributo.

Il punto 4 disciplina le modalità di rimborso delle eccedenze di versamento del contributo in parola.



Riscossione – Modello F24 – Istituzione dei codici tributo per il versamento del contributo straordinario contro il caro bollette, di cui all’articolo 37 del D.L. n. 21/2022

Con Risoluzione n. 29/E del 20 giugno 2022, l’Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento del contributo straordinario contro il caro bollette, di cui all’articolo 37 del D.L. n. 21/2022.

Preliminarmente, l’Agenzia delle Entrate ha ricordato che l’anzidetto articolo 37 del D.L. n. 21/2022:

- ha istituito un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l’attività di produzione di energia elettrica o di gas metano, di estrazione di gas naturale, di rivendita di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale o di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi.;
- ha previsto che il contributo è versato con le modalità di cui all’articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, per un importo pari al 40 per cento, a titolo di acconto, entro il 30 giugno 2022 e per la restante parte, a saldo, entro il 30 novembre 2022.

Tanto premesso, per consentire il versamento, tramite modello F24, del contributo in oggetto e degli eventuali interessi e sanzioni dovuti in caso di ravvedimento, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- “2710” denominato “**Contributo straordinario contro il caro bollette - ACCONTO – art. 37, comma 1, del decreto-legge 31 marzo 2022, n. 21**”;
- “2711” denominato “**Contributo straordinario contro il caro bollette - SALDO – art. 37, comma 1, del decreto-legge 31 marzo 2022, n. 21**”;
- “1939” denominato “**Contributo straordinario contro il caro bollette - INTERESSI – art. 37, comma 1, del decreto-legge 31 marzo 2022, n. 21**”;
- “8939” denominato “**Contributo straordinario contro il caro bollette - SANZIONE – art. 37, comma 1, del decreto-legge 31 marzo 2022, n. 21**”.

In sede di compilazione del modello di pagamento F24 i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione “*Erario*”, in corrispondenza esclusivamente delle somme indicate nella colonna “*importi a debito versati*”, specificando nel campo “*anno di riferimento*” l’anno d’imposta cui si riferisce il versamento, nel formato “AAAA”.

Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali

Con Decreto Legge 21 giugno 2022, n. 73, pubblicato sulla G.U. n. 143 del 21 giugno 2022, sono state introdotte misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali.

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



Modifiche al calendario fiscale (articolo 3)

L'articolo 3, comma 1, del D.L. n. 73/2022 modificando l'articolo 21-*bis*, comma 1, del D.L. n. 78/2010 posticipa dal 16 al 30 settembre il termine per l'invio delle liquidazioni IVA relative al secondo trimestre dell'anno di riferimento.

Il successivo comma 2 dell'articolo 3 del Decreto Legge in esame apporta modificazioni all'articolo 50, comma 6-*bis* del D.L. n. 331/1993, norma che affida a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le disposizioni attuative dell'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi Intrastat.

Con le modifiche in esame si dispone che tali elenchi siano presentati entro il mese successivo al periodo di riferimento (e non più entro il giorno 25 del mese successivo a quello di riferimento).

Il comma 4 dell'articolo 3 del Decreto Legge in commento modifica la disciplina contenuta nell'articolo 17, comma 1-*bis*, lettere a) e b) del D.L. n. 124/2019, elevando da 250 a 5000 euro gli importi-soglia che consentono di usufruire di modalità di pagamento semplificate e unitarie dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche.

Il comma 5 della disposizione normativa esaminata chiarisce che l'innalzamento delle predette soglie si applica alle fatture elettroniche emesse a decorrere dal 1° gennaio 2023.

Il successivo comma 6 dell'articolo 3 in esame posticipa dal 30 giugno al 30 settembre 2022 il termine previsto dagli articoli 4, comma 1-*ter*, del D.Lgs. n. 23/2011, e 4, comma 5-*ter*, del D.L. n. 50/2017 per la presentazione della dichiarazione dell'imposta di soggiorno per gli anni di imposta 2020 e 2021.

Modifica domicilio fiscale stabilito dall'amministrazione (articolo 4)

L'articolo 4 del D.L. n. 73/2022 ha apportato modificazioni all'articolo 59 del D.P.R. n. 600/1973, stabilendo che l'autorità competente a stabilire il domicilio fiscale di un contribuente in un comune diverso da quello della residenza anagrafica o della sede legale è la Direzione regionale o la Divisione contribuenti dell'Agenzia delle Entrate (non più l'intendente di finanza o il Ministro per le finanze) a seconda che il provvedimento importi lo spostamento del domicilio fiscale nell'ambito della stessa regione o in altra regione (non più della stessa provincia o in altra provincia).

Inoltre, la novella legislativa ha disposto che quando il domicilio fiscale è stato modificato, ogni successiva revoca ed eventuale ulteriore variazione del precedente provvedimento, anche richieste con istanza motivata del contribuente, sono stabilite con provvedimento dell'ufficio e hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui il provvedimento stesso viene notificato. Competente all'esercizio della sola revoca è l'organo che ha emanato l'originario provvedimento. Quando alla revoca consegue una contestuale variazione del domicilio fiscale, competente a emanare il nuovo e unico provvedimento è la Direzione regionale o la Divisione contribuenti dell'Agenzia delle Entrate a seconda che il provvedimento importi lo spostamento del domicilio fiscale nell'ambito della stessa regione o in altra regione.

Disposizioni in materia di dichiarazione dei redditi precompilata (articolo 6)

L'articolo 6, comma 1, del D.L. n. 73/2022 ha apportato modifiche all'articolo 5 del D.Lgs. n. 175/2014.

In particolare, la lettera a) del comma 1 dell'articolo 6 in esame sostituisce interamente il comma 1 del citato articolo 5 prevedendo che nel caso di presentazione della dichiarazione precompilata, direttamente ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, ovvero mediante CAF o professionista senza modifiche, non si effettua il controllo formale sui dati relativi agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi. Su tali dati resta fermo il controllo della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni.

Le successive lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 6, modificano il comma 3 del richiamato articolo 5 del D.Lgs. n. 175/2014 stabilendo che solo nel caso di presentazione della dichiarazione precompilata con modifiche è possibile effettuare il controllo formale; controllo che non è eseguito sui dati delle spese sanitarie che non risultano modificati rispetto alla dichiarazione precompilata.

Infine, il comma 2 dell'articolo 6, prevede che le disposizioni dell'articolo in esame si applicano a partire dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Estensione del principio di derivazione rafforzata alle micro imprese e disposizioni in materia di errori contabili (articolo 8)

L'articolo 8, comma 1, lettera a) del D.L. n. 73/2022 ha apportato modificazioni all'articolo 83, comma 1, del TUIR che ora prevede che il principio di derivazione rafforzata si applica ai soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria.

Ai sensi della successiva lettera b) del comma 1 dell'articolo 8 del Decreto in esame, i criteri di imputazione temporale di cui al terzo periodo del citato articolo 83 del TUIR valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili. Tuttavia, tale disposizione non si applica ai componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998.

Il comma 2 dell'articolo 8 del D.L. n. 73/2022 dispone che le modifiche si applichino a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Abrogazione disciplina delle società in perdita sistematica e dell'addizionale IRES di cui all'articolo 3 della L. n. 7/2007 (articolo 9)

L'articolo 9, comma 1, del D.L. 73/2022 ha abrogato i commi 36-decies, 36-undecies e 36-duodecies dell'articolo 2 del D.L. n. 138/2011, recanti la disciplina delle società in perdita sistematica. L'abrogazione decorre dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022.



Semplificazioni in materia di dichiarazione IRAP (articolo 10)

L'articolo 10, comma 1, del D.L. n. 73/2022 ha apportato modificazioni all'art. 11, del D.Lgs. n. 446/1997 in materia di determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

In particolare, con il comma 1, lettera a), n. 1, dell'art. 10 del Decreto Legge in esame è stato modificato il comma 1, lettera a), n. 1, del citato articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997 che ora prevede che nella determinazione della base imponibile siano ammessi in deduzione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro solo in relazione a soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

Il comma 1, lettera a), n. 2), dell'articolo 10 in esame ha abrogato le deduzioni previste dai numeri 2) e 4) del comma 1, lettera a), dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997, riconosciute ai soggetti passivi d'imposta. In particolare sono state abrogate:

- la deduzione di importo pari a 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta, aumentato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni;
- la deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

Con il comma 1, lettera a), n. 3, dell'articolo 10 in esame sono apportate modificazioni al comma 1, lettera a), n. 5), dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997 che ora limita ai soli soggetti diversi dai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, la deduzione delle spese relative agli apprendisti, ai disabili e delle spese per il personale assunto con contratti di formazione e lavoro e dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo.

La successiva lettera c) del comma 1 dell'articolo 10 in esame ha abrogato il comma 4-quater dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997, che prevedeva una deduzione del costo del personale, per un importo annuale non superiore a 15.000 euro per ciascun nuovo dipendente assunto.

Con le successive lettere d) ed e) della disposizione normativa in commento sono novellati i commi 4-*septies* e 4-*octies* dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997.

In particolare, il nuovo comma 4-*septies* contiene modifiche di coordinamento con le precedenti disposizioni dirette a sopprimere i riferimenti a disposizioni abrogate, mantenendo fermo il principio secondo il quale per ciascun dipendente l'importo delle deduzioni ammesse dai commi 1 e 4-*bis*.1 non possa comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli oneri e spese a carico del datore di lavoro.

Il nuovo comma 4-*octies* dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 446/1997 prevede che, ai fini della determinazione del valore della produzione netta, per i soggetti che determinano il predetto valore secondo le previsioni di cui agli articoli da 5 a 9 del D.Lgs. n. 446/1997, è ammesso in deduzione il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato.



La predetta deduzione è altresì ammessa, seppur nei limiti del 70 per cento del costo complessivamente sostenuto, per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto.

L'articolo 10, comma 2, del D.L. n. 73/2022 prevede che le disposizioni sopra indicate si applichino a partire dal periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge in commento.

Rinvio dei termini per l'approvazione della modulistica dichiarativa (articolo 11)

L'articolo 11, comma 1, del D.L. n. 73/2022 apporta modificazioni al D.P.R. n. 322/1998.

In particolare, il comma 1, lettera a), dell'articolo in commento modifica l'articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998, posticipando al mese di febbraio il termine di approvazione della modulistica dichiarativa per l'IRPEF e per l'IRAP e allineando al mese di febbraio anche il termine di approvazione dei modelli di dichiarazione previsti per i sostituti d'imposta.

Il comma 1, lettera b), dell'articolo 11 del Decreto Legge in esame apporta modificazioni all'articolo 2, comma 3-bis, del D.P.R. n. 322/1998, posticipando dal 15 febbraio alla fine di febbraio il termine entro il quale l'Agenzia delle Entrate rende disponibili, in formato elettronico, i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Modifica della disciplina in materia di esterometro (articolo 12)

L'articolo 12 del D.L. n. 73/2022 ha sostituito l'articolo 1, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 127/2015.

La nuova disposizione normativa prevede che i soggetti passivi residenti o stabiliti nel territorio dello Stato trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale, quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3, nonché quelle, purché di importo non superiore ad euro 5.000 per ogni singola operazione, relative ad acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini IVA in Italia ai sensi degli articoli da 7 a 7-octies del D.P.R. n. 633/1972.

La trasmissione telematica è effettuata trimestralmente entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.

Con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022, i dati di cui al primo periodo sono trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di interscambio.

Con riferimento alle medesime operazioni:

- a) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;



- b) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Decorrenza della misura sanzionatoria per omessa o errata trasmissione delle fatture relative alle operazioni transfrontaliere (articolo 13)

L'articolo 13 del D.L. n. 73/2022 ha modificato l'articolo 11, comma 2-*quater*, terzo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997 posticipando al 1° luglio 2022 (il termine previgente era il 1° gennaio 2022) il termine a partire dal quale troveranno applicazione le sanzioni per omessa o errata trasmissione delle fatture relative alle operazioni transfrontaliere.

Termine per la richiesta di registrazione degli atti in termine fisso (articolo 14)

L'articolo 14, comma 1, del D.L. n. 73/2022 ha modificato l'articolo 13, commi 1 e 4, e l'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 131/1986 estendendo da venti a trenta giorni il termine per la registrazione degli atti in termine fisso, ai fini dell'imposta di registro.

Proroga del meccanismo di inversione contabile (articolo 22)

L'articolo 22 del D.L. n. 73/2022 ha modificato l'articolo 17, comma 8, del D.P.R. n. 633/1972 prorogando al 31 dicembre 2026 (prima il termine era fissato al 30 giugno 2022) l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile facoltativa (cd. reverse charge IVA).

Disposizioni in materia di indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 24)

L'articolo 24, comma 1, del D.L. n. 73/2022 ha apportato modificazioni all'articolo 148, comma 1, del D.L. n. 34/2020, estendendo al 2022 i correttivi in materia di Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), previsti per il solo 2020 e 2021, introdotti per contrastare gli effetti della pandemia sull'economia nazionale.

La disposizione normativa in esame ha, altresì, apportato modifiche al comma 2 dell'articolo 148 del D.L. n. 34/2020 che prevede che:

- per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021, si tiene conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli indici per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020;
- per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022, si tiene conto anche del livello di affidabilità fiscale più elevato derivante dall'applicazione degli indici per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021.

Il comma 2 dell'articolo 24 del D.L. n. 73/2022 ha modificato l'articolo 9-*bis*, comma 2, del D.L. n. 50/2017 stabilendo che:

- gli indici sono approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze entro il mese di marzo del periodo d'imposta successivo a quello per il quale sono applicati;
- le eventuali integrazioni degli indici, indispensabili per tenere conto di situazioni di natura straordinaria, anche correlate a modifiche normative e ad andamenti economici e dei mercati,



con particolare riguardo a determinate attività economiche o aree territoriali, sono approvate entro il mese di aprile del periodo d'imposta successivo a quello per il quale sono applicate.

Proroga dei termini in materia di registrazione degli aiuti di Stato COVID-19 nel Registro nazionale aiuti, della presentazione della dichiarazione IMU anno di imposta 2021 e della Commissione consultiva tecnico-scientifica e del Comitato prezzi e rimborso operanti presso l'Agenzia italiana del farmaco (articolo 35)

L'articolo 35, comma 1, del D.L. n. 73/2022 ha previsto che con riferimento agli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione ovvero subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati, i termini di cui all'articolo 10, comma 1, secondo periodo, del D.M. 31 maggio 2017, n. 115, in scadenza:

- dalla data di entrata in vigore del presente decreto (22 giugno 2022) al 31 dicembre 2022, sono prorogati al 30 giugno 2023;
- dal 1° gennaio al 30 giugno 2023, sono prorogati al 31 dicembre 2023.

Ai sensi del successivo comma 2 dell'articolo 35 in esame, l'anzidetta proroga si applica alla registrazione nel Registro nazionale aiuti di Stato (RNA), nonché nei registri aiuti di Stato riguardanti il settore agricolo, della pesca e dell'acquacoltura, SIAN-Sistema Informativo Agricolo Nazionale e SIPA Sistema Italiano della Pesca e dell'Acquacoltura, degli aiuti riconosciuti ai sensi del «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19», delle sezioni 3.1 e 3.12.

L'articolo 35, comma 4, del D.L. n. 73/2022 proroga al 31 dicembre 2022 il termine per la presentazione della dichiarazione sull'imposta municipale propria (IMU) di cui all'articolo 1, comma 769, della L. n. 160/2019, relativa all'anno di imposta 2021.

Entrata in vigore (art. 47)

L'articolo 47, comma 1, del D.L. n. 73/2022 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 22 giugno 2022.

Indirizzi operativi e linee guida per il 2022 sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti

Con Circolare n. 21/E del 20 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha delineato gli indirizzi operativi e le linee guida per il 2022 sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti.

Il Documento di prassi si sofferma innanzitutto sulle attività di prevenzione e contrasto all'evasione, sottolineando come l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli

anni 2022-2024 ha previsto un significativo incremento delle comunicazioni per la promozione della compliance, con l'indicazione di incrementare il personale dedicato a tale attività e di potenziare le infrastrutture tecnologiche e gli algoritmi di selezione, nonché l'interoperabilità delle banche dati, sfruttando al massimo i flussi informativi derivanti dallo scambio automatico di informazioni previsto dalle Direttive europee e dagli Accordi internazionali, e da quelli derivanti dalla fatturazione elettronica integrati con quelli generati dalla trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle transazioni verso i consumatori finali.

Particolare attenzione, sottolinea l'Agenzia delle Entrate, sarà volta anche ai fenomeni di frode che hanno comportato l'indebita appropriazione di somme destinate a fronteggiare la crisi economica causata dall'emergenza Covid, che porta a indirizzare l'attività di controllo, in via prioritaria, nei confronti dei contribuenti ad elevata pericolosità fiscale e, in particolare, verso coloro che pongono in essere schemi frodati, anche attraverso l'utilizzo indebito di crediti d'imposta ovvero la percezione di contributi a fondo perduto e ristori non spettanti.

La Circolare in commento distingue l'attività svolta nei confronti:

- dei grandi contribuenti, per cui la Direzione centrale Grandi Contribuenti e Internazionale rafforzerà le attività di supporto nei confronti delle Direzioni regionali, impegnate nelle attività di controllo dei grandi contribuenti, sia con la predisposizione di documenti di prassi e indicazioni operative in merito alle attività di controllo, sia attraverso l'ordinaria attività di coordinamento, subordinata all'espressa richiesta di parere o di consulenza giuridica da parte delle Direzioni regionali;
- imprese di Medie e piccole dimensioni, per cui sono incrementate le attività di promozione per l'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA, affiancando alle comunicazioni aventi funzione di *reminder* quelle che, tramite gli incroci centralizzati basati sull'utilizzo dei dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici individuano potenziali maggiori imponibili da sottoporre a tassazione. Entrambe le tipologie di comunicazione preventiva consentono al contribuente di regolarizzare la propria posizione attraverso il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso evitando ulteriori aggravii futuri;
- persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed enti non commerciali, per cui nell'anno 2022 è previsto l'invio di lettere di compliance finalizzato a favorire il corretto adempimento degli obblighi dichiarativi e a porre rimedio ad eventuali errori od omissioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso. Nel corso del 2022, saranno, inoltre, elaborate ulteriori comunicazioni aventi la finalità di ricordare ai contribuenti l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione all'anno di imposta 2021. Queste comunicazioni saranno inviate, probabilmente nel mese di gennaio 2023, alle persone fisiche che, sulla base dei dati in possesso dell'Agenzia, risultino aver percepito redditi di lavoro dipendente e assimilati e per i quali non risulta presentata la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2021 in presenza di più certificazioni uniche non conguagliate.

Nella Circolare in commento viene, altresì, evidenziato che l'attività di contrasto agli illeciti fiscali sarà assicurata su due principali macro-aree: il contrasto alle frodi fiscali e il contrasto agli illeciti fiscali internazionali, e deve muoversi, con sempre maggiore tempestività rispetto al perpetrarsi delle condotte fraudolente, su due piani distinti, ma interconnessi reciprocamente:

- individuazione delle fattispecie più ricorrenti, ai fini della definizione e della pianificazione delle più efficienti strategie di prevenzione e di contrasto;
- esecuzione dei controlli a maggiore complessità ed aventi ad oggetto gli illeciti di maggiore rilevanza e connotati da elementi di novità.

Nel Documento di prassi esaminato viene, altresì, evidenziato che l'attività di contenzioso tributario degli Uffici è posta in essere promuovendo le esigenze di:

- valutare la sostenibilità della pretesa, così da anticipare il presumibile esito dell'eventuale lite ed intercettare, prima o durante la fase contenziosa, gli atti difficilmente difendibili in giudizio;
- favorire l'adesione agli strumenti deflativi del contenzioso, assicurare la corretta e tempestiva gestione dei procedimenti di mediazione ed esperire il tentativo di conciliazione giudiziale con riferimento alle controversie per le quali se ne ravvisi la percorribilità; ciò assume ancora maggiore rilevanza nell'anno in corso, in cui riprenderà la notifica degli atti impositivi che, unitamente alla crisi economica, potrebbe avere ricadute importanti sul nuovo contenzioso in entrata;
- svolgere tempestivamente tutti gli adempimenti, previsti in capo alle strutture deputate alla trattazione dei procedimenti di mediazione e dei giudizi tributari, imposti dalla legge;
- assicurare la corretta ed efficace definizione delle strategie di difesa, con conseguente incremento delle probabilità di vittoria dell'Agenzia.

Viene, inoltre, ribadita l'esigenza di potenziare le iniziative di confronto e collaborazione con il contribuente e i suoi difensori, da effettuare anche a distanza attraverso l'utilizzo degli strumenti tecnici ed informatici a disposizione.

Sul fronte della consulenza, anche per il 2022 l'Agenzia delle Entrate assicurerà il presidio dell'attività di interpretazione delle norme tributarie mediante l'emanazione di documenti di prassi (circolari e risoluzioni) e la pubblicazione, da parte delle strutture centrali, delle risposte rese ad istanze di interpello ammissibili e di consulenza giuridica esterna.

In tale contesto, nell'ambito delle attività che hanno la finalità di favorire una maggiore competitività delle imprese italiane e di incrementare l'attrazione in Italia di investimenti di imprese estere, svolge un ruolo importante la programmazione delle attività riferite ai soggetti che hanno presentato istanze di interpello nuovi investimenti, ai sensi dell'art. 2 del decreto Internazionalizzazione.

La Circolare in commento evidenzia, inoltre, che anche nel 2022, proseguirà l'attività di gestione da parte dell'Agenzia delle Entrate dei crediti di imposta e dei contributi a fondo perduto volti a ristorare

alcune categorie di soggetti economici dalle perdite connesse al perdurare dell'emergenza epidemiologica. L'Agenzia sarà fortemente impegnata anche nella gestione dei numerosi crediti d'imposta previsti per contrastare gli effetti economici e umanitari della grave crisi internazionale in atto in Ucraina.

In particolare, sarà fondamentale l'intervento degli Uffici per la gestione delle eventuali istanze di autotutela, volte alla revisione dell'esito di rigetto dell'istanza originaria con cui è stato richiesto il contributo.

Proroga del termine di presentazione dell'autodichiarazione per gli aiuti della Sezione 3.1 e della Sezione 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final. Modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 143438 del 27 aprile 2022

Con Provvedimento del 22 giugno 2022, prot. n. 233822/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 22 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha disposto la modifica dei punti 2.3 e 2.4 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 143438 del 27 aprile 2022, prorogando al 30 novembre 2022 il termine ultimo di presentazione dell'autodichiarazione per gli aiuti della Sezione 3.1 e della Sezione 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final.

Contributo straordinario contro il caro bollette - Articolo 37 del D.L. 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. Decreto Ucraina)

Con Circolare n. 22/E del 23 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo a quesiti posti da numerose associazioni di categoria e operatori del settore, ha fornito chiarimenti circa l'applicazione del contributo straordinario introdotto dall'articolo 37 del D.L. n. 21/2022.

Preliminarmente l'Agenzia delle Entrate ha ricordato il contenuto del menzionato articolo 37 che ha previsto l'applicazione di un contributo a titolo di prelievo straordinario, dovuto *una tantum*, a carico dei produttori, importatori e rivenditori di energia elettrica, di gas nonché di prodotti petroliferi.

Il contributo in parola è calcolato sull'incremento del saldo tra le operazioni attive e passive IVA, risultanti dalla Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE) del periodo dal 1° ottobre 2021 al 30 aprile 2022, rispetto al saldo delle medesime operazioni del periodo dal 1° ottobre 2020 al 30 aprile 2021; la misura dello stesso contributo è fissata al 25 per cento dell'anzidetto incremento e si applica solo se l'incremento medesimo è superiore al 10 per cento e ad euro 5.000.000.

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione del contributo in esame, la Circolare nel punto 1.1 ha ribadito che, richiamando il dato testuale dell'articolo 37, lo stesso è dovuto da tutti i soggetti, stabiliti o meno in Italia, che – anche in via residuale, e non solo come attività principale – esercitano nel territorio italiano una o più delle attività riconducibili, in linea di massima, ad una serie di codici ATECO elencati nello stesso documento di prassi; resta inteso che il soggetto deve esercitare una delle attività elencate in entrambi i periodi presi a riferimento per il confronto dei relativi saldi.

Nel successivo punto n. 1.2 è stato chiarito che i soggetti che hanno iniziato *ex novo* l'attività successivamente al 30 aprile 2021 sono esclusi dal prelievo di cui trattasi, dal momento che per tali soggetti non si realizza il presupposto per l'applicazione del contributo, mancando del tutto lo svolgimento dell'attività in tale periodo.

Se, invece, un soggetto ha iniziato l'attività nel corso del primo periodo di riferimento (1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021), ad esempio il 1° gennaio 2021, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il contributo sia dovuto, confrontando tuttavia dati omogenei. In particolare, nel caso citato ad esempio, si dovranno prendere come termine di confronto i dati desumibili dalle LIPE relative al periodo 1° gennaio 2021 - 30 aprile 2021 e raffrontarli con i dati relativi al periodo 1° gennaio 2022 - 30 aprile 2022.

Al riguardo, viene altresì chiarito che per inizio di attività, in conformità ai principi generali in materia di IVA, si intende il momento in cui il soggetto acquisisce la soggettività passiva ai fini IVA, ossia al momento dell'apertura della partita IVA, accompagnata dallo svolgimento delle attività di carattere preparatorio finalizzate alla costituzione delle condizioni d'inizio effettivo dell'attività tipica, a prescindere dall'effettiva realizzazione di operazioni attive.

Con riguardo alla determinazione della base imponibile, nel punto 2.1 della Circolare in esame è stato chiarito che nell'ipotesi di soggetti che liquidano l'IVA con periodicità trimestrale, le operazioni attive e passive relative ai mesi di aprile 2021 e di aprile 2022 concorreranno alla formazione della base imponibile per un importo pari all'ammontare complessivo delle operazioni attive e passive, al netto dell'IVA, annotate con riferimento alle medesime mensilità nei corrispondenti registri IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che se il soggetto passivo esercita anche attività diverse da quelle previste dall'articolo 37, il dato a cui fare riferimento per verificare se il contributo è o meno dovuto è comunque l'intero importo delle operazioni attive e passive desumibili dalle LIPE.

I dati riportati nelle LIPE, pertanto, precisa ancora l'Amministrazione finanziaria, non possono essere emendati, estrapolando i valori riferibili alle attività non interessate dal contributo, ma devono essere assunti nella loro interezza, fermo restando che deve trattarsi di operazioni rilevanti ai fini IVA.

Restano escluse dal calcolo dei saldi ai fini della determinazione della base imponibile del contributo di cui trattasi, al pari di quelle prive degli altri presupposti applicativi dell'IVA, le operazioni non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del DPR n. 633/1972.

Nel punto 3 della Circolare in esame viene affrontato il caso di soggetti che partecipano a un Gruppo IVA.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il contributo straordinario in parola è a carico di ciascuno dei soggetti che abbiano aderito ad un Gruppo IVA, purché questi esercitino singolarmente una o più delle attività rientranti in quelle di cui alla risposta n. 1.1.



La verifica circa la debenza del contributo e la determinazione dello stesso, nell'ipotesi di partecipazione al Gruppo IVA, richiede, tuttavia, adempimenti ulteriori rispetto a quelli previsti per la generalità dei contribuenti, dal momento che, ai fini IVA:

- in base a quanto disciplinato dall'articolo 70-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, sono irrilevanti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti appartenenti al Gruppo IVA;
- sono rilevanti e si considerano effettuate dal Gruppo IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da un soggetto partecipante al Gruppo nei confronti di un soggetto che del Gruppo non fa parte;
- tutti gli obblighi dichiarativi sono assolti dal Gruppo stesso, che si occupa, quindi, anche di presentare (per quanto qui interessa) le LIPE, che riepilogano tutte le attività riferibili all'unico soggetto "Gruppo IVA.

In merito, invece, alla determinazione della base imponibile, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, al fine di verificare se il contributo straordinario sia dovuto ed al fine di quantificare lo stesso, ciascun soggetto interessato che partecipi a un Gruppo IVA, di fatto, deve ricostruire, per i periodi 1° ottobre 2020 - 30 aprile 2021 e 1° ottobre 2021 - 30 aprile 2022, le LIPE che avrebbero dovuto essere autonomamente presentate nell'ipotesi di mancata adesione al Gruppo.

Detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020. Ulteriori chiarimenti

Con Circolare n. 23/E del 23 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito un quadro riassuntivo dei chiarimenti resi in tema di detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici (c.d. *Superbonus*), nonché di opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio).

Il Documento di prassi in commento fornisce nel suo complesso una illustrazione della disciplina del *Superbonus* applicabile in base alle diverse tipologie dei soggetti beneficiari (punto 1), degli edifici interessati dagli interventi (punto 2), delle tipologie di interventi (punto 3) e delle spese ammesse all'agevolazione (punto 4) e, infine, dei principali aspetti inerenti l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito (punto 5) corrispondente alla detrazione spettante e i relativi adempimenti previsti.

Preliminarmente, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che, per effetto delle modifiche intervenute, ad opera del D.L. n. 104/2020, della L. n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), del D.L. n. 59/2021, del D.L. n. 77/2021 e, da ultimo, della L. n. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) il *Superbonus* si applica alle spese sostenute entro il:

- 30 giugno 2022 dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del D.Lgs. n. 242 del 1999, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi;
- 30 giugno 2022 per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, ovvero 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 dell'articolo 119 del D.L. n. 34/2020;
- 30 giugno 2023 dagli IACP comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di «*in house providing*», per gli interventi di risparmio energetico e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa ovvero per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo;
- 31 dicembre 2025 dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del D.Lgs. n. 460/1997, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della L. n. 266/1991 e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dall'articolo 7 della L. n. 383/2000;
- 31 dicembre 2025 dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, con una progressiva diminuzione della percentuale di detrazione (110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023; 70 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2024; 65 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025);
- 31 dicembre 2025 dai condomini, con una progressiva diminuzione della percentuale di detrazione (110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023; 70 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2024; 65 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025).

Il paragrafo 5 della Circolare in esame fornisce ulteriori chiarimenti con riguardo al meccanismo dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito prevista dall'art. 121 del D.L. n. 34/2020 in alternativa all'utilizzo del *Superbonus* come detrazione fiscale.

Anche con riferimento al predetto argomento la Circolare in esame ha ricordato i diversi Provvedimenti che si sono succeduti nel tempo nonché i chiarimenti già forniti con precedenti interventi di prassi.

Nel documento in esame è stato tuttavia precisato che nell'ipotesi in cui le spese agevolate siano sostenute in periodi di imposta diversi, l'opzione esercitata con riferimento alle spese sostenute in un determinato periodo d'imposta non condiziona la modalità di fruizione delle agevolazioni con riferimento alle spese sostenute nei successivi periodi d'imposta.

Ciò implica, ad esempio, che in relazione a spese sostenute:

- nel 2020, il contribuente può fruire direttamente della detrazione indicando la spesa in questione nella dichiarazione dei redditi;
- nel 2021, sempre per il medesimo intervento agevolabile e nel rispetto dei massimali di spesa o di detrazione previsti, può optare per lo sconto in fattura e/o per la cessione del credito.

Qualora, chiarisce ancora l'Agenzia delle Entrate, sul medesimo immobile siano effettuati più interventi agevolabili (ad esempio, un intervento "trainante" di isolamento termico delle superfici disperdenti nonché interventi "trainati" quali l'installazione di pannelli solari fotovoltaici e colonnine di ricarica veicoli elettrici), è possibile decidere se fruire direttamente della detrazione o esercitare le opzioni previste, con riferimento alle spese sostenute per ciascun intervento indipendentemente dalla scelta operata con riferimento agli altri.

Il paragrafo 5.2 della Circolare in commento analizza l'esercizio dell'opzione di sconto e/o cessione del credito in relazione allo stato di avanzamento lavori (SAL).

Innanzitutto, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che ai sensi del comma 1-*bis* del citato articolo 121 del Decreto Rilancio, per gli interventi ammessi al Superbonus, i SAL non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento.

Al riguardo è stato chiarito che ai fini dell'esercizio dell'opzione relativamente all'importo indicato nella fattura a fronte di un SAL pari ad almeno il 30 per cento degli interventi, non rileva l'eventuale circostanza che gli interventi siano realizzati in periodi d'imposta diversi.

Ciò implica, ad esempio, che nel caso di interventi iniziati nell'anno 2020, può essere esercitata l'opzione per lo sconto di una fattura emessa a SAL nel 2021 qualora riferito ad almeno il 30 per cento degli interventi realizzati fino a quel momento (in parte nel 2020 e in parte nel 2021).

Qualora il SAL emesso, precisa ancora l'Agenzia delle Entrate, non si riferisca ad almeno il 30 per cento degli interventi realizzati fino a quel momento, è possibile fruire, per i corrispondenti importi fatturati, solo della detrazione nella dichiarazione dei redditi. In tale caso, inoltre, sarà possibile indicare in dichiarazione la prima rata di detrazione spettante e, eventualmente, optare per la cessione del credito corrispondente alle successive rate di detrazione non fruite.

Il Documento di prassi chiarisce altresì, che qualora sul medesimo immobile siano effettuati più interventi ammessi al *Superbonus*, la verifica dello stato di avanzamento dei lavori è effettuata separatamente per ciascuno degli interventi agevolabili.

Nel paragrafo 5.3 vengono esplicitate le attività di controllo e i profili di responsabilità in tema di utilizzo dei crediti.

In merito all'attività di controllo, l'Agenzia ricorda che:

- l'assenza dei requisiti richiesti dalle discipline agevolative in argomento, nonché la mancata effettuazione degli interventi, determina il recupero della detrazione in quanto indebitamente fruita - sia pure nella modalità alternativa dello sconto in fattura o della cessione del credito - maggiorato degli interessi e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997;
- il recupero dell'importo della detrazione non spettante è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario;
- in base al comma 4 dell'articolo 121 del D.L. n. 34/2020, i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto.

Sul punto, la Circolare esaminata chiarisce, inoltre, che in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, resta ferma anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante e dei relativi interessi. La predetta responsabilità in solido del fornitore e dei cessionari va individuata sulla base degli elementi riscontrabili nella singola istruttoria. In particolare, rilevano le ipotesi in cui il cessionario abbia ommesso il ricorso alla specifica diligenza richiesta, attraverso la quale sarebbe stato possibile evitare la realizzazione della violazione e l'immissione sul mercato di liquidità destinata all'arricchimento dei promotori dell'illecito.

La verifica circa la responsabilità in solido del singolo cessionario deve essere condotta, caso per caso, valutando il grado di diligenza effettivamente esercitato che, nel caso di operatori professionali deve essere particolarmente elevato e qualificato.

Nel paragrafo 5.6 sono state illustrate le modalità di computo dell'IVA indetraibile, anche parzialmente, ai fini del *Superbonus*.

Preliminarmente, l'Agenzia ha ricordato che l'articolo 6-bis del D.L. n. 41/20219, ha inserito nell'articolo 119 del D.L. n. 34/2020, il comma 9-ter ai sensi del quale l'IVA non detraibile, anche parzialmente, ai sensi degli articoli 19, 19-bis, 19-bis.1 e 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, dovuta sulle spese rilevanti ai fini degli incentivi previsti dal citato articolo 119, si considera nel calcolo dell'ammontare complessivo ammesso al beneficio, indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile adottata dal contribuente.

La stessa costituisce, quindi, una componente di costo degli interventi e si considera nel calcolo dell'ammontare complessivo ammesso al *Superbonus*.

Ai fini di tale agevolazione, in linea generale, il presupposto per computare la quota di IVA indetraibile tra le spese ammesse a beneficiare del *Superbonus* è che tale importo sia determinato secondo criteri oggettivi e l'ammontare sia puntualmente quantificato, coerentemente con la natura dei beni e dei servizi agevolabili.

Di conseguenza, se al momento dell'emissione della fattura relativa ai lavori agevolati, il soggetto passivo ammesso a beneficiare del *Superbonus* non è in grado di determinare secondo parametri oggettivi la quota di IVA indetraibile (perché, ad esempio, applica un *pro-rata* di detraibilità determinabile in misura definitiva solo a fine anno) effettivamente a suo carico, lo stesso non potrà computarla nell'ammontare della spesa "agevolabile" e, pertanto, in relazione a tale "quota" non potrà optare per lo "sconto in fattura" di cui all'articolo 121.

Lo stesso contribuente potrà computare l'IVA indetraibile nel calcolo della detrazione *Superbonus* spettante, direttamente in sede di dichiarazione dei redditi o, in alternativa, optare per la cessione del credito a condizione che sia oggettivamente definito il relativo ammontare.

Nel paragrafo 5.7 del Documento di prassi in commento, richiamando le precisazioni già contenute nella Circolare n. 24/E del 2020, si precisa che, ai fini del *Superbonus*, il pagamento delle spese per l'esecuzione degli interventi deve essere effettuato mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Nel caso in cui il contribuente eserciti l'opzione per lo "sconto in fattura" non è ovviamente necessario effettuare alcun pagamento tranne nell'ipotesi in cui il fornitore applichi uno sconto "parziale". In tale ultimo caso, la parte di corrispettivo non oggetto di sconto, deve essere pagata utilizzando un bonifico bancario o postale dal quale risultino le informazioni sopra elencate.

Nel paragrafo 6, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato la figura del "*general contractor*" che, nell'ambito degli interventi ammessi al *Superbonus*, può svolgere talune attività in qualità di contraente generale.

Si tratta, nella generalità dei casi, di imprese o professionisti che su incarico dei committenti (persone fisiche, condomini) gestiscono i rapporti con le imprese nonché, in taluni casi, con i professionisti e i tecnici, che rilasciano le prescritte asseverazioni, e con i Caf o i professionisti che rilasciano il visto di conformità ai fini dell'opzione per il c.d. sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante al committente.

Nello svolgere tale attività di coordinamento generale, oltre che eseguire direttamente le prestazioni che non subappalta a terzi, in alcuni casi il *general contractor* addebita al committente un corrispettivo che remunera sia le attività svolte direttamente e sia quelle effettuate dai diversi fornitori di beni e servizi necessari alla realizzazione delle opere agevolabili rapportandosi, ai fini dell'esecuzione dell'intero intervento, da un lato, con il committente e, dall'altro, con tutti i soggetti coinvolti nello svolgimento degli adempimenti necessari per il completamento dell'intervento stesso.

Al riguardo nella Circolare viene precisato che l'eventuale corrispettivo corrisposto al *general contractor* per l'attività di "mero" coordinamento svolta non rientra tra le spese ammesse al *Superbonus* trattandosi di costi non direttamente imputabili alla realizzazione dell'intervento agevolato.

In sostanza, il committente può fruire del *Superbonus* in relazione ai costi che gli vengono addebitati da un'impresa (o anche da una associazione temporanea di imprese, o da un consorzio di imprese) o da un professionista, in qualità di *general contractor*, per l'esecuzione degli interventi nonché per il rilascio delle asseverazioni, delle attestazioni e del visto di conformità, a condizione che siano documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del predetto committente/beneficiario dell'agevolazione, mentre non è ammesso alla detrazione alcun margine funzionale alla remunerazione dell'attività posta in essere dal general contractor, in quanto esso costituisce un costo non incluso tra quelli detraibili.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, nel punto 6.2.1 della Circolare esaminata, richiamando il comma 15 dell'articolo 119 del D.L. n. 34/2020, ha ricordato che tra le spese detraibili rientrano anche quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni e del visto di conformità. Il professionista (ad esempio, il dottore commercialista) che appone il predetto visto, nonché i tecnici abilitati e i professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico possono considerarsi "fornitori di servizi".

Di conseguenza, si può applicare lo sconto in fattura di cui all'articolo 121 del Decreto Rilancio con riferimento ai compensi per le prestazioni professionali sopra citate.

A seguito dell'opzione esercitata dal committente, il professionista o il tecnico recupera il contributo anticipato sotto forma di sconto acquisendo un credito d'imposta pari al 110 per cento dell'importo oggetto di sconto.

Definizione delle modalità con cui l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti tenuti all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) di cui all'articolo 9-bis del D.L. n. 50/2017 o dei loro intermediari, elementi e informazioni al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale - Articolo 1, commi da 634 a 636, della L. n. 190/2014

Con Provvedimento del 23 giugno 2022, prot. n. 237932/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 24 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità con cui la stessa Agenzia mette a disposizione dei contribuenti tenuti all'applicazione degli ISA di cui all'articolo 9-bis del D.L. n. 50/2017, o dei loro intermediari, elementi e informazioni al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

In particolare, il punto 1.1 del Provvedimento in esame individua quali siano gli elementi ed informazioni messi a disposizione del contribuente, ossia:

- le comunicazioni relative a possibili omissioni o anomalie nei dati dichiarati ai fini degli studi di settore o degli ISA, rilevate dall’Agenzia delle Entrate sia analizzando i dati stessi sia le altre fonti informative disponibili;
- le risposte inviate dal contribuente, anche per il tramite del proprio intermediario, relative alle comunicazioni di cui al precedente punto utilizzando la specifica procedura informatica resa disponibile dall’Agenzia delle Entrate.

Nei successivi punti 2.1 e 2.2 viene previsto che i contribuenti e gli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni (muniti di apposita delega) possono accedere agli anzidetti elementi e informazioni consultando il “Cassetto fiscale” mediante i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate.

Le comunicazioni di anomalie sono anche trasmesse dall’Amministrazione finanziaria, via Entratel, all’intermediario, se il contribuente ha effettuato questa scelta al momento della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e se tale intermediario ha accettato, nella medesima dichiarazione, di riceverle (punto 2.3).

Così come indicato nel successivo punto 3.1, i contribuenti, in relazione alle citate comunicazioni di anomalie, possono fornire chiarimenti e precisazioni utilizzando lo specifico *software* gratuito reso disponibile sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate.

Il punto 4 del Provvedimento in esame prevede che i contribuenti possono regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commesse secondo le modalità previste dall’articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse, così come previsto dalla medesima norma.

Con il successivo punto 5 viene, infine, approvata la specifica tecnica con cui sono individuate le tipologie di anomalie previste nei dati degli studi di settore e degli ISA per il triennio 2018-2019-2020.

Riscossione – Modello F24 – Istituzione del codice tributo per il versamento dell’imposta sostitutiva dovuta ai sensi dell’articolo 110, comma 8-*quater*, del D.L. n. 104/2020

Con Risoluzione n. 31/E del 24 giugno 2022, l’Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per il versamento dell’imposta sostitutiva dovuta ai sensi dell’articolo 110, comma 8-*quater*, del D.L. n. 104/2020.

Preliminarmente, l’Agenzia delle Entrate ha ricordato che l’articolo 1, comma 622, della L. n. 234/2021 ha inserito i commi 8-*ter* e 8-*quater* all’articolo 110 del D.L. n. 104/2020, recante disposizioni in materia di rivalutazione generale dei beni d’impresa e delle partecipazioni 2020, precisando che:

- il citato comma 8-ter ha stabilito che la deduzione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive del maggior valore imputato ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis alle attività immateriali le cui quote di ammortamento ai sensi dell'articolo 103 del TUIR, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore, è effettuata, in ogni caso, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo di detto importo;
- il successivo comma 8-quater ha previsto, inoltre, la possibilità di effettuare la deduzione del maggior valore imputato in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un diciottesimo di detto importo, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR, al netto dell'imposta sostitutiva determinata ai sensi del comma 4 dello stesso articolo 110 del D.L. n. 104/2020, da effettuare alle condizioni ivi previste.

Tanto premesso, per consentire il versamento tramite modello F24 della suddetta imposta sostitutiva, si istituisce il seguente codice tributo:

- **“1862”** denominato **“IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL MAGGIOR VALORE ATTRIBUITO ALLE ATTIVITA' IMMATERIALI - art. 110, comma 8- quater, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104”**.

In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione “*Erario*”, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “*importi a debito versati*”, con l’indicazione nel campo “*Anno di riferimento*” dell’anno d’imposta per cui si effettua il versamento, nel formato “AAAA”.

Determinazione dei contributi a fondo perduto riconosciuti ai sensi dell’articolo 1, comma 1, del D.L. n. 4/2022

Con Provvedimento del 27 giugno 2022, n. prot. 244635/2022, pubblicato sul sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate il 27 giugno 2022, l’Agenzia delle Entrate ha disposto che il contributo a fondo perduto riconosciuto ai sensi dell’articolo 1, comma 1, del D.L. n. 4/2022 è pari a 22.002 euro per ciascun beneficiario.

In particolare, l’anzidetta disposizione normativa ha rifinanziato il fondo per il sostegno delle attività economiche chiuse di cui all'articolo 2 del D.L. 25 maggio 2021, n. 73/2021, in misura pari a 20 milioni di euro per l'anno 2022 destinati alle attività che alla data di entrata in vigore del D.L. n. 4/2022, risultano chiuse in conseguenza delle misure di prevenzione adottate ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del D.L. n. 221/202, che ha previsto la sospensione, fino al 10 febbraio 2022 delle attività che si svolgono in sale da ballo, discoteche e locali assimilati.



Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. n. 36/2022, recante ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)

L'articolo 1, comma 1, della Legge 29 giugno 2022, n. 79, pubblicata sulla G.U. n. 150 del 29 giugno 2022, ha convertito, con modificazioni, il Decreto Legge 30 aprile 2022, n. 36, recante ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR).

Il comma 2 dell'articolo 1 della L. n. 79/2022 sancisce che la presente Legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ovvero il 30 giugno 2022.

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

Disposizioni riguardanti le sanzioni per mancata accettazione dei pagamenti elettronici, la fatturazione elettronica e i pagamenti elettronici (articolo 18)

La Legge n. 79/2022 ha aggiunto all'articolo 18 del D.L. n. 36/2022 il comma 4-bis che ha apportato modificazioni all'articolo 1 della L. n. 232/2016.

In particolare, la lettera a) del nuovo comma 4-bis del citato articolo 18 ha sostituito il comma 540 dell'articolo 1 della L. n. 232/2016, che ora prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2021, le persone fisiche maggiorenni residenti nel territorio dello Stato che effettuano, esclusivamente attraverso strumenti che consentano il pagamento elettronico, acquisti di beni o servizi, fuori dall'esercizio di attività di impresa, arte o professione, presso esercenti che trasmettono telematicamente i corrispettivi, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del D.Lgs. n. 127/2015, possono partecipare all'estrazione a sorte di premi attribuiti nel quadro di una lotteria nazionale.

I premi attribuiti non concorrono a formare il reddito del percipiente per l'intero ammontare corrisposto nel periodo d'imposta e non sono assoggettati ad alcun prelievo erariale.

Inoltre, in sede di conversione in legge è stato inserito nell'articolo 18 del D.L. n. 36/2022 il comma 4-ter che ha apportato modificazioni all'articolo 119, comma 4, del D.L. n. 34/2020.

La nuova disposizione normativa prevede che per gli acquirenti delle unità immobiliari che, alla data del 30 giugno 2022, abbiano sottoscritto un contratto preliminare di vendita dell'immobile regolarmente registrato, che abbiano versato acconti mediante il meccanismo dello sconto in fattura e maturato il relativo credito d'imposta, che abbiano ottenuto la dichiarazione di ultimazione dei lavori strutturali, che abbiano ottenuto il collaudo degli stessi e l'attestazione del collaudatore statico che asseveri il raggiungimento della riduzione di rischio sismico e che l'immobile sia accatastato almeno in categoria F/4, l'atto definitivo di compravendita può essere stipulato anche oltre il 30 giugno 2022 ma comunque entro il 31 dicembre 2022.

Disposizioni di attuazione dell'articolo 22, comma 5, ultimo periodo, del D.L. n. 124/2019. Definizione dei termini, delle modalità e delle informazioni da

trasmettere relativi ai dati identificativi degli strumenti di pagamento messi a disposizione degli esercenti attività d'impresa, arte e professione e dell'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con i predetti strumenti

Con Provvedimento del 30 giugno 2022, n. prot. 253155/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 30 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione all'art. 22, comma 5, ultimo periodo, del D.L. n. 124/2019, definendo i termini, le modalità e le informazioni che i prestatori di servizi di pagamento autorizzati devono trasmettere in relazione ai dati identificativi degli strumenti di pagamento messi a disposizione degli esercenti attività d'impresa, arte e professione e dell'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con i predetti strumenti.

Ai sensi del punto 3.4, la prima trasmissione delle informazioni, riferite alle transazioni contabilizzate dal 1° settembre 2022, è effettuata dai prestatori di servizi di pagamento entro il 5 settembre 2022. Entro il 31 ottobre 2022, i prestatori di servizi di pagamento trasmettono a PagoPA le informazioni riferite alle transazioni contabilizzate nel periodo dal 1° gennaio al 31 agosto 2022.

Modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici

Con Provvedimento del 30 giugno 2022, n. prot. 253445/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 30 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici.

Nel punto 1.1 del Provvedimento in esame vengono indicati specificamente i crediti di imposta a cui lo stesso si applica. Trattasi, in particolare, dei seguenti crediti:

- 1) credito d'imposta a favore delle imprese energivore (primo trimestre 2022), di cui all'articolo 15 del D.L. n. 4/2022, pari al 20 per cento delle spese sostenute;
- 2) credito d'imposta a favore delle imprese energivore (secondo trimestre 2022), di cui all'articolo 4 del D.L. n. 17/2022, pari al 25 per cento delle spese sostenute;
- 3) credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2022), di cui all'articolo 15.1 del D.L. n. 4/2022, pari al 10 per cento delle spese sostenute;
- 4) credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (secondo trimestre 2022), di cui all'articolo 5 del D.L. n. 17/2022, pari al 25 per cento delle spese sostenute;
- 5) credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (secondo trimestre 2022), di cui all'articolo 3 del D.L. n. 21/2022, pari al 15 per cento delle spese sostenute;
- 6) credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (secondo trimestre 2022), di cui all'articolo 4 del D.L. n. 21/2022, pari al 25 per cento delle spese sostenute;



- 7) credito d'imposta a favore delle imprese esercenti attività agricola e della pesca, in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto di carburante (primo trimestre 2022), di cui all'articolo 18 del D.L. n. 17/2022, pari al 20 per cento delle spese sostenute.

Ai sensi del successivo punto 1.2, in alternativa all'utilizzo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, i crediti d'imposta di cui al punto 1.1 possono essere ceduti in base a quanto previsto dagli articoli 3, 4, 9 e 18 del citato D.L. n. 21/2022 e dall'articolo 15.1 del citato D.L. n. 4/2022.

Il punto 2.1 del Provvedimento esaminato specifica che ciascuno degli anzidetti crediti è cedibile, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Pertanto, tenuto conto di quanto sopra:

- a) l'utilizzo di uno dei suddetti crediti in compensazione tramite modello F24, da parte del beneficiario, non consente a quest'ultimo di effettuare la cessione di quel determinato credito;
- b) la comunicazione della cessione di uno dei suddetti crediti, non annullata in base a quanto stabilito al punto 3.6, oppure non rifiutata dal cessionario secondo quanto previsto al punto 4.3, non consente al beneficiario di fruirne in compensazione tramite modello F24.

Nel punto 3 del Provvedimento in commento sono disciplinate le modalità di comunicazione della cessione dei crediti d'imposta.

In particolare, il punto 3.1 prevede che la cessione dei crediti d'imposta in parola è comunicata all'Agenzia delle Entrate dal 7 luglio 2022 al 21 dicembre 2022 e che, a tal fine, sono approvati il "Modello per la comunicazione della cessione dei crediti d'imposta" (d'ora in poi definito "Modello"), le istruzioni di compilazione e le relative specifiche tecniche.

Ai sensi del successivo punto 3.2 la comunicazione della cessione è inviata dal beneficiario del credito d'imposta (cedente), direttamente oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998.

Per ciascun credito d'imposta, il beneficiario (cedente) può inviare una sola comunicazione di cessione, per l'intero ammontare del credito stesso.

Eventuali successive comunicazioni dello stesso soggetto per il medesimo credito saranno scartate, salvo che le precedenti comunicazioni non siano state annullate o rifiutate dal cessionario (punto 3.4).

Ai sensi del successivo punto 3.6, la comunicazione può essere annullata entro il quinto giorno lavorativo successivo all'invio della comunicazione stessa, pena il rifiuto della richiesta. Entro lo stesso termine, può essere inviata una comunicazione interamente sostitutiva della precedente.



Il punto 4.1 del Provvedimento esaminato prevede che i cessionari utilizzano i crediti d'imposta esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, tramite modello F24, entro il 31 dicembre 2022.

Ai sensi del punto 4.3, nel caso in cui il cessionario non intenda accettare la cessione del credito, è tenuto a comunicarne il rifiuto tramite la Piattaforma cessione crediti, onde consentire al cedente di inviare, se nei termini, una nuova comunicazione di cessione per il medesimo credito.

In alternativa all'utilizzo in compensazione tramite modello F24, il punto 5.1 del Provvedimento esaminato prevede che, a decorrere dal termine di cui al punto 4.4 e fino al 21 dicembre 2022, dopo l'accettazione della cessione e in assenza dell'opzione per la fruizione in compensazione, i cessionari possono effettuare una sola ulteriore cessione del credito, per l'intero importo, 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, di 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, oppure di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al D.Lgs. n. 209/2005 (d'ora in poi definiti "soggetti qualificati").

Ai sensi del successivo punto 5.2, in alternativa all'utilizzo in compensazione tramite modello F24, i soggetti qualificati che hanno acquistato i crediti ai sensi del punto 5.1, dopo l'accettazione della cessione e in assenza dell'opzione per la fruizione in compensazione, fino al 21 dicembre 2022 possono effettuare una sola ulteriore cessione del credito, per l'intero importo, esclusivamente a favore di altri soggetti qualificati. Tali ultimi cessionari possono solo utilizzare il credito in compensazione, anche in più soluzioni, non essendo prevista alcuna ulteriore cessione.

Le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate delle ulteriori cessioni sono effettuate, a pena d'inammissibilità, direttamente dai soggetti cedenti e avvengono esclusivamente tramite la Piattaforma cessione crediti. Nel caso in cui i soggetti qualificati non intendano accettare la cessione del credito, sono tenuti a comunicarne il rifiuto tramite la suddetta Piattaforma, in modo che il credito possa ritornare nella disponibilità del cedente e consentire a quest'ultimo, se nei termini, di utilizzarlo in compensazione oppure cederlo ulteriormente (punto 5.3).

Il punto 5.4 del Provvedimento esaminato dispone che l'utilizzo in compensazione del credito da parte dei soggetti qualificati deve avvenire entro il 31 dicembre 2022.

Definizione delle modalità, dei termini di presentazione e del contenuto dell'autodichiarazione attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle Sezioni 3.1 e 3.12 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», che gli operatori economici sono tenuti a presentare per beneficiare del credito d'imposta di cui all'articolo 5 del D.L. n. 4/2022

Con Provvedimento del 30 giugno 2022, n. prot. 253466/2022, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 30 giugno 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità, i termini di presentazione e il contenuto dell'autodichiarazione attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle Sezioni 3.1 «Aiuti di importo limitato» e 3.12 «Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti» della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», che gli operatori economici sono tenuti a presentare per beneficiare del credito d'imposta di cui all'articolo 5 del D.L. n. 4/2022.

Trattasi del credito di imposta previsto a favore di imprese turistiche, nonché di quelle dei settori di cui al codice ATECO 93.11.20 - Gestione di piscine, per canoni di locazione di immobili e che spetta a condizione che i beneficiari abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2022 (gennaio, febbraio e marzo) di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.

Con il Provvedimento in esame sono, altresì, definite le modalità attuative per la cessione del medesimo credito (punto 1.2).

Ai sensi del punto 1.4 del Provvedimento in esame è altresì approvato il modello denominato «Credito d'imposta in favore di imprese turistiche per canoni di locazione di immobili Autodichiarazione attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle sezioni 3.1 e 3.12 del «*Temporary Framework*» (di seguito «Autodichiarazione»), con le relative istruzioni.

Il successivo punto 1.5 precisa che, in conformità a quanto disposto dal punto 14 della decisione C(2022) 3099 final del 6 maggio 2022 della Commissione europea, il credito d'imposta in parola può essere riconosciuto solo per i canoni di locazione pagati entro il 30 giugno 2022.

Il punto 2 del Provvedimento in commento illustra le modalità e i termini per l'invio dell'Autodichiarazione.

In particolare, l'invio dell'Autodichiarazione è effettuato esclusivamente con modalità telematiche, direttamente dal contribuente oppure tramite un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998.

Come specificato nel successivo punto 2.4, in generale, l'invio dell'Autodichiarazione può essere effettuato a partire dall'11 luglio 2022 e fino al 28 febbraio 2023.

Tuttavia la stessa è inviata dal 15 settembre 2022 al 28 febbraio 2023:

- a) per i soggetti che hanno attivato una partita IVA per proseguire l'attività del *de cuius* ovvero che hanno posto in essere un'operazione che ha determinato trasformazione aziendale nel periodo che intercorre da gennaio 2019 alla data di presentazione dell'Autodichiarazione;



- b) per i soggetti che intendono comunicare la cessione del credito d'imposta al locatore, di cui al punto 4 del presente Provvedimento.

Si considerano tempestive le Autodichiarazioni trasmesse entro il predetto termine ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto.

Ai sensi del punto 2.5 del Provvedimento esaminato, negli stessi periodi di cui al punto 2.4 è possibile:

- inviare una nuova Autodichiarazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa. L'ultima Autodichiarazione validamente trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate;
- presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato, con le stesse modalità di cui al punto 2.1.

Nel punto 3 sono disciplinate le modalità di fruizione del credito di imposta in parola.

Il punto 4.2 del Provvedimento in commento, in merito alla cessione del credito d'imposta, specifica che per ciascun contratto di locazione per il quale si opta per la cessione del credito, questo deve essere ceduto per l'intero importo e non è ammessa la cessione parziale.

