

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini
Dott. Alessandro Bianchi
Dott. Marco Corali

Bergamo, 1 ottobre 2022

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 20/2022

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 223 del 23.9.2022, il D.L. n. 144/2022 (Decreto “Aiuti-ter”), recante “*Ulteriori misure urgenti in materia di politica energetica nazionale, produttività delle imprese, politiche sociali e per la realizzazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)*”.

Il decreto è entrato in vigore il 24.9.2022 e deve essere convertito in legge entro il 21.11.2022.

Con la presente circolare si fornisce una prima analisi di alcune delle principali novità fiscali introdotte dal Decreto, riservandosi peraltro di approfondire gli argomenti nelle prossime circolari anche alla luce degli emanandi chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate

**1. CREDITI D’IMPOSTA IN FAVORE DELLE IMPRESE PER L’ACQUISTO DI ENERGIA
ELETRICA E DI GAS NATURALE – OTTOBRE E NOVEMBRE 2022 (art. 1, commi 1-10)**

Il Decreto “Aiuti-ter” prevede la proroga e il rafforzamento dei crediti d’imposta a favore delle imprese per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale già previsti per i mesi precedenti (*cfr.* circolare di Studio n. 18/2022 § 1), anche per i mesi di ottobre e novembre 2022.

Imprese energivore

Alle imprese “energivore” (imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al DM 21.12.2017), i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del terzo trimestre 2022 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% relativo al medesimo periodo dell’anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall’impresa, è riconosciuto un credito d’imposta pari al 40% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022.

Il credito d’imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l’energia elettrica prodotta dalle suddette

imprese e dalle stesse autoconsumata nei mesi di ottobre e novembre 2022.

Imprese non energivore

Alle imprese “non energivore”, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW (in luogo dei 16,5 kW previsto per le precedenti versioni dell’agevolazione), è riconosciuto un credito d’imposta pari al 30% della spesa sostenuta per l’acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022, comprovato mediante le relative fatture d’acquisto.

L’agevolazione spetta qualora il prezzo dell’energia, calcolato sulla base della media riferita al terzo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell’anno 2019.

Imprese gasivore

Alle imprese a forte consumo di gas naturale è riconosciuto un credito di imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l’acquisto del gas naturale, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

L’agevolazione spetta qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell’anno 2019.

Imprese non gasivore

Alle imprese non “gasivore” (imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui all’art. 5 del DL 17/2022) è riconosciuto un credito di imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l’acquisto del medesimo gas, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

L’agevolazione spetta qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell’anno 2019.

Comunicazione del fornitore

Ai fini della fruizione dei crediti d’imposta per le imprese non energivore e non gasivore, ove l’impresa destinataria del contributo si rifornisca nel terzo trimestre dell’anno 2022 e nei mesi di ottobre e novembre 2022, di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva nel terzo trimestre dell’anno 2019, il venditore, entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d’imposta, invia al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale è riportato:

- il calcolo dell’incremento di costo della componente energetica;
- l’ammontare del credito d’imposta spettante per i mesi di ottobre e novembre 2022.

L’ARERA dovrà definire il contenuto della comunicazione e le sanzioni in caso di mancata ottemperanza da parte del venditore.

Modalità di utilizzo

Analogamente ai precedenti, anche i suddetti crediti d’imposta:

- sono utilizzabili esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n.

241/97, entro il 31.3.2023 (a tal fine, non si applicano i limiti alle compensazioni di cui all'art. 1, comma 53 della L. n. 244/2007 e all'art. 34 della L. n. 388/2000);

- sono cedibili, solo per intero, dalle medesime imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di soggetti “vigilati”. I crediti dovranno essere comunque utilizzati dal cessionario entro il 31.3.2023.

Per consentire l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta da parte delle imprese beneficiarie, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con la Risoluzione n. 54/E del 30.9.2022 sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- **6983** - Credito d'imposta a favore delle imprese energivore (ottobre e novembre 2022);
- **6984** - Credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022);
- **6985** - Credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (ottobre e novembre 2022);
- **6986** - Credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022).

In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione “Erario”, nella colonna “importi a credito compensati”, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna “importi a debito versati”. Nel campo “anno di riferimento” è indicato l'anno di sostenimento della spesa, nel formato “AAAA”.

Comunicazione sull'importo del credito entro il 16.2.2023

Entro il 16.2.2023 i beneficiari del credito, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito, inviano all'Agenzia delle Entrate un'apposita comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.

Il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione saranno definiti con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Irrelevanza fiscale

I crediti d'imposta:

- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile IRAP;
- non rilevano ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 comma 5 del TUIR.

Cumulabilità con altre agevolazioni

I crediti d'imposta sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

2. CREDITI D'IMPOSTA IN FAVORE DELLE IMPRESE PER L'ACQUISTO DI ENERGIA ELETTRICA E DI GAS NATURALE – PROROGA TERZO TRIMESTRE 2022 (art. 1, commi 8 e 11)

Modificando l'art. 6, commi 6 e 7 del Decreto “Aiuti-bis”, viene prorogato dal 31.12.2022 al 31.3.2023 il termine per l'utilizzo in compensazione nel modello F24 dei crediti d'imposta energia e gas per il terzo trimestre 2022 (cfr. circolare di Studio n. 18/2022 § 1).

Comunicazione sull'importo del credito entro il 16.2.2023

Entro il 16.2.2023 i beneficiari del credito, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito, inviano all'Agenzia delle Entrate un'apposita comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.

Il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione saranno definiti con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

3. INCREMENTO DELLE SPESE ENERGETICHE - CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO IN FAVORE DI ASD E SSD CHE GESTISCONO IMPIANTI SPORTIVI (art. 7)

Per far fronte alla crisi economica determinatasi in ragione dell'aumento dei costi dell'energia termica ed elettrica, sono stanziati 50 milioni di euro per il 2022 finalizzati all'erogazione di contributi a fondo perduto per le associazioni e le società sportive dilettantistiche, nonché per le federazioni sportive nazionali, che gestiscono impianti sportivi e piscine.

Disposizioni attuative

Le modalità e i termini di presentazione delle domande saranno definite con apposito decreto dell'Autorità politica delegata in materia di sport, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 144/2022.

4. SANATORIA PER INDEBITO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO (art. 38)

L'art. 38 del Decreto "Aiuti-ter" ha rinviato al 31.10.2022 l'originario termine del 30.9.2022, previsto dall'art. 5 del D.L. n. 146/2021 ("Decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2022") per la presentazione della domanda per accedere alla procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per ricerca e sviluppo maturati ex art. 3 del D.L. n. 145/2013 (cfr. circolare di Studio n. 22/2021 § 4).

Ambito di applicazione

La regolarizzazione riguarda gli indebiti utilizzi in compensazione del credito d'imposta maturato per attività svolte nei periodi d'imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (periodi d'imposta 2015-2019, per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare), ove si realizzi almeno una delle seguenti condizioni:

- sono state realmente svolte le attività, in relazione alle quali sono state sostenute le relative spese, ma che in tutto o in parte non sono qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta;
- è stato applicato l'art. 3, comma 1-bis del D.L. n. 145/2013 in modo non conforme alla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 72 della L. n. 145/2018, in relazione alle attività di ricerca e sviluppo svolte per altre imprese;
- sono stati commessi errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- sono stati commessi errori nella determinazione della media storica di riferimento.

Esclusioni

La procedura di riversamento è preclusa nel caso in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia già stato contestato “*con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi*” al 22.10.2021.

La regolarizzazione è altresì preclusa se il credito d'imposta utilizzato in compensazione è frutto di:

- condotte fraudolente;
- fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate;
- false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti;
- mancanza di documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento di spese ammissibili al credito d'imposta.

Decadenza dalla procedura di riversamento

Si decade dalla procedura di riversamento se, dopo la presentazione della domanda, l'ufficio dovesse accertare una o più condotte tra quelle indicate nell'art. 5, comma 8 del D.L. n. 146/2021 e ritenute idonee a precludere la possibilità di accedere alla procedura di riversamento spontaneo.

Benefici

I benefici consistono nello stralcio integrale delle sanzioni amministrative previste dall'art. 13, commi 4 e 5 del D.Lgs. n. 471/97 e degli interessi.

Se la procedura va a buon fine il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 non è punibile.

Domanda di riversamento

Per accedere alla definizione il contribuente deve presentare una richiesta predisposta utilizzando l'apposito modello approvato con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 188987/2022 e procedere al riversamento del credito, che non può avvenire mediante la compensazione di crediti *ex art.* 17 del D.Lgs. n. 241/97. Il riversamento del credito potrà essere effettuato in unica rata entro il 16.12.2022, oppure in 3 rate annuali di pari importo, maggiorate di interessi calcolati dal 17.12.2022 per pagamenti rateali.

5. INDENNITÀ UNA TANTUM PER I LAVORATORI DIPENDENTI (art. 18)

Viene riconosciuta ai lavoratori dipendenti un'indennità *una tantum* di 150,00 euro anche per il mese di novembre 2022, simile a quella già prevista per il mese di luglio 2022 (*cf.* circolare di Studio n. 14/2022 § 8).

Ambito soggettivo

L'indennità viene riconosciuta ai lavoratori dipendenti – esclusi i lavoratori domestici – aventi una retribuzione imponibile nella competenza del mese di novembre 2022 non eccedente l'importo di 1.538,00 euro e che non siano titolari dei trattamenti di cui all'art. 19 dello stesso Decreto “*Aiuti-ter*”.

L'indennità *una tantum* di 150,00 euro:

- è riconosciuta anche nei casi in cui il lavoratore sia interessato da eventi con copertura di contribuzione figurativa integrale dall'INPS;
- spetta ai dipendenti una sola volta, anche nel caso in cui essi siano titolari di più rapporti di lavoro;
- non costituisce reddito ai fini fiscali e ai fini della corresponsione di prestazioni previdenziali ed

assistenziali;

- non è cedibile, né sequestrabile, né pignorabile.

Modalità di erogazione

L'indennità è riconosciuta, in via automatica, per il tramite dei datori di lavoro nella retribuzione erogata nella competenza del mese di novembre 2022, previa dichiarazione del lavoratore di non essere titolare delle prestazioni di cui all'art. 19, comma 1 e 16 del D.L. n. 144/2022.

UniEmens

Il datore di lavoro recupera il credito maturato per effetto dell'erogazione dell'indennità in argomento attraverso la denuncia contributiva mensile le cui istruzioni di compilazione saranno fornite dall'INPS.

6. INDENNITÀ UNA TANTUM PER PENSIONATI E ALTRE CATEGORI (art. 19)

La norma introduce un'indennità *una tantum* di 150,00 euro anche per il mese di novembre 2022, simile a quella già prevista per il mese di luglio 2022 (*cf.* circolare di Studio n. 14/2022 § 9), in favore delle seguenti categorie di soggetti:

- pensionati;
- lavoratori domestici;
- percettori di NASpI, DIS-COLL e indennità di disoccupazione agricola;
- titolari di rapporti di co.co.co. di cui all'art. 409 c.p.c., dottorandi e assegnisti di ricerca;
- lavoratori beneficiari delle indennità *ex* artt. 10, commi 1 - 9 del D.L. n. 41/2021 e 42 del D.L. n. 73/2021, nonché collaboratori sportivi;
- lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti;
- lavoratori iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo;
- lavoratori autonomi occasionali;
- incaricati alle vendite a domicilio;
- percettori di reddito di cittadinanza.

In particolare, per quanto riguarda i pensionati e i titolari di altre prestazioni sociali, i commi 1 - 7 riconoscono l'indennità *una tantum* ai:

- titolari di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione, con decorrenza entro l'1.10.2022;
- con un reddito personale assoggettabile IRPEF, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali, fino a 20.000,00 euro per l'anno 2021;
- che siano residenti in Italia.

L'indennità in esame:

- è riconosciuta d'ufficio dall'INPS nel mese di novembre 2022;
- non costituisce reddito ai fini fiscali né ai fini della corresponsione di prestazioni previdenziali e assistenziali;
- non è cedibile, né sequestrabile, né pignorabile;

- viene corrisposta una sola volta anche qualora l'avente diritto svolga attività lavorativa.

Invece, per quanto riguarda i lavoratori domestici, il comma 8 dispone l'erogazione da parte dell'INPS, nel mese di novembre 2022, dell'indennità in esame ai lavoratori domestici già beneficiari dell'indennità *una tantum* di 200,00 euro di cui all'art. 32, comma 8 del D.L. n. 50/2022 che abbiano in essere uno o più rapporti di lavoro alla data del 24.9.2022.

7. INCREMENTO INDENNITÀ UNA TANTUM PER I LAVORATORI AUTONOMI E I PROFESSIONISTI (art. 20)

Il Decreto "Aiuti-ter" prevede un incremento di 150,00 euro dell'indennità *una tantum* prevista dall'art. 33 del D.L. n. 50/2022 (cfr. circolari di Studio n. 14/2022 § 10 e n. 19/2022 § 2) in favore di:

- lavoratori autonomi e professionisti iscritti all'INPS;
- professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui ai D.Lgs. n. 509/94 e D.Lgs. n. 103/96.

Si ricorda che i criteri e le modalità per la concessione dell'indennità *una tantum* ex art. 33 del D.L. n. 50/2022 sono state stabilite con il D.M. del 19.8.2022, il quale prevede che l'indennità *una tantum* per lavoratori autonomi e professionisti è:

- pari a 200,00 euro;
- subordinata al possesso di specifici requisiti, tra cui un reddito complessivo non superiore a 35.000,00 euro nel periodo d'imposta 2021.

Incremento di 150,00 euro

L'indennità *una tantum* prevista dall'art. 33 del D.L. n. 50/2022 è ora incrementata di 150,00 euro a condizione che, nel periodo d'imposta 2021, i lavoratori autonomi e i professionisti abbiano percepito un reddito complessivo non superiore a 20.000,00 euro (in luogo del previgente limite di 35.000,00 euro).

Termine per la presentazione delle domande

Si ricorda che le domande di indennità *una tantum* possono essere presentate dal 26.9.2022 al 30.11.2022.

* * * * *

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

