

*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, 29 novembre 2022

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 22/2022

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 270 del 18.11.2022, il D.L. n. 176/2022 (Decreto “Aiuti-*quater*”), recante “*Misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica*”.

Il decreto è entrato in vigore il 19.11.2022 e deve essere convertito in legge entro il 17.1.2023.

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 – DICEMBRE 2022 (art. 1)**

Il Decreto “Aiuti-*quater*” prevede il riconoscimento anche per il mese di dicembre 2022 dei crediti d’imposta a favore delle imprese per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale già previsti dall’art. 1 del Decreto “Aiuti-*ter*” per i mesi di ottobre e novembre 2022 (*cf.* circolare di Studio n. 20/2022 § 1).

Crediti d’imposta per il mese di dicembre 2022

Ferme restando le condizioni previste dall’art. 1 del Decreto “Aiuti-*ter*”, vengono quindi riconosciuti:

- alle imprese “energivore”, un credito d’imposta pari al 40% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata anche nel mese di dicembre 2022;
- alle imprese “non energivore”, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, un credito d’imposta pari al 30% della spesa sostenuta per l’acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022;
- alle imprese “gasivore”, un credito d’imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l’acquisto di gas naturale consumato nel mese di dicembre 2022;

- alle imprese “non gasivore”, un credito d’imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l’acquisto del gas naturale consumato nel mese di dicembre 2022.

Modalità di utilizzo

I crediti d’imposta relativi al terzo e quarto trimestre 2022:

- sono utilizzabili esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, entro il 30.6.2023; 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. Viene quindi prorogato il termine in precedenza fissato al 31.3.2023 per l’utilizzo in compensazione dei crediti relativi al terzo trimestre 2022 e ai mesi di ottobre e novembre 2022;
- 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 30.6.2023. Viene quindi prorogato il termine in precedenza fissato al 31.3.2023 per la cessione dei crediti relativi al terzo trimestre 2022 e ai mesi di ottobre e novembre 2022.

Comunicazione entro il 16.3.2023

Entro il 16.3.2023, i beneficiari dei crediti d’imposta relativi al terzo e quarto trimestre 2022, 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. Viene quindi sostituito il termine del 16.2.2023 inizialmente previsto dal Decreto “Aiuti-ter” per tale comunicazione.

Il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione saranno definiti con provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle Entrate.

Irrelevanza fiscale

I crediti d’imposta relativi al mese di dicembre 2022:

- 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 relativi al mese di dicembre 2022 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. INCREMENTO DEL LIMITE DI ESENZIONE DEI “FRINGE BENEFIT” PER IL 2022 (art. 3, comma 10)

Con una modifica all’art. 12, comma 1, del Decreto “Aiuti-bis” (cfr. circolare di Studio n. 18/2022 § 5), viene innalzata da 600,00 a 3.000,00 euro la soglia dei *fringe benefit* per il 2022.

Pertanto, limitatamente al periodo d’imposta 2022, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore dipendente, nonché le somme erogate o rimborsate al medesimo dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell’energia elettrica e del gas naturale, non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini IRPEF nel limite complessivo di 3.000 euro, in deroga a quanto previsto

dall'art. 51 comma 3 del TUIR, prima parte del terzo periodo.

Oltre all'aumento del limite di esenzione a 3.000 euro, la norma prevede un'estensione delle tipologie dei fringe benefit che non concorrono a formare il reddito, includendo anche le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro ai propri lavoratori per il pagamento delle utenze domestiche di luce, acqua e gas.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, le utenze devono riguardare immobili a uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio, a condizione che ne sostengano effettivamente le relative spese.

Inoltre, possono beneficiare dell'agevolazione anche:

- le utenze per uso domestico (come quelle idriche o di riscaldamento) – intestate al condominio – che vengono ripartite fra i condomini (per la quota rimasta a carico del singolo condomino);
- le utenze per le quali, anche se intestate al proprietario dell'immobile (locatore), nel contratto di locazione è prevista espressamente una forma di addebito analitico e non forfetario a carico del lavoratore (locatario) o del proprio coniuge e familiari (resta fermo che tali soggetti debbano sostenere effettivamente la spesa). In questo caso, il locatore che viene rimborsato dal conduttore non potrà beneficiare dell'agevolazione per le medesime spese.

Ciò premesso, tenuto conto che l'agevolazione si riferisce a specifiche spese, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 35/2022, ha sottolineato come il datore di lavoro debba acquisire e conservare per eventuali controlli – nel rispetto della normativa in materia di trattamento dei dati personali – la documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite di cui al comma 3 dell'art. 51 del TUIR.

Considerati i tempi molto stretti per l'applicazione della disciplina (entro il 12 gennaio 2023), al fine di rendere più sostenibile la gestione amministrativa del bonus, sempre nel citato documento di prassi, l'Agenzia ha consentito al datore di lavoro di acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa dal dipendente ai sensi del DPR 445/2000 con la quale lo stesso attesti di essere in possesso della documentazione comprovante il pagamento delle utenze domestiche.

Nella dichiarazione è necessario riportare gli elementi identificativi dei documenti, ad esempio: il numero della fattura; l'intestatario della fattura (e se diverso dal lavoratore, il rapporto intercorrente con quest'ultimo); la tipologia di utenza; l'importo pagato; la data e le modalità di pagamento (in caso di fatture che riguardino immobili locati al lavoratore, al coniuge o ai familiari, le cui utenze siano intestate al locatore, dalla documentazione o dalla predetta dichiarazione sostitutiva deve risultare il riaddebito analitico al locatario delle spese relative alle utenze).

Il dipendente rimane comunque obbligato alla conservazione della documentazione indicata nella dichiarazione sostitutiva, al fine di consentire eventuali controlli dell'Amministrazione finanziaria.

A prescindere dalle modalità sopra descritte (acquisizione e conservazione della documentazione o acquisizione della dichiarazione sostitutiva), è necessario che il datore di lavoro riceva anche un'ulteriore dichiarazione nella quale il lavoratore attesti la circostanza che le fatture non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, non solo presso il medesimo datore di lavoro, ma anche presso altri datori. Ciò al fine di evitare che il lavoratore fruisca più volte del beneficio in relazione alle medesime spese.

3. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL “SUPERBONUS” (art. 9)

Il Decreto “Aiuti-*quater*” modifica nuovamente la disciplina del “Superbonus” di cui all’art. 119 del D.L. n. 34/2020.

Riduzione dell’aliquota dal 110% al 90%

Modificando il comma 8-*bis* del citato art. 119, è previsto che gli interventi agevolati, che vengono effettuati dai condomini e dalle persone fisiche su parti comuni di edifici interamente posseduti, purché composti da massimo quattro unità immobiliari, ma anche dalle persone fisiche per gli interventi sulle singole unità immobiliari all’interno dello stesso condominio o dello stesso edificio (sempre nel limite di due unità immobiliari per gli interventi di riqualificazione energetica), al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni, beneficino del “Superbonus” nella misura:

- del 110%, per le spese sostenute a decorrere dall’1.7.2020 e sino al 31.12.2022;
- del 90% per le spese sostenute nell’anno 2023;
- del 70% per le spese sostenute nell’anno 2024;
- del 65% per le spese sostenute nell’anno 2025.

L’agevolazione spetterebbe nella stessa misura anche per le ONLUS, le ODV e le APS iscritte negli appositi registri.

Norma transitoria

La riduzione dell’aliquota dal 110% al 90% con riguardo alle spese sostenute nell’anno 2023, tuttavia, non si applica:

- agli interventi per i quali al 25.11.2022 è stata presentata la CILA e, in caso di interventi su edifici condominiali, all’ulteriore condizione che la delibera assembleare che abbia approvato l’esecuzione dei lavori risulti adottata in data antecedente al 25.11.2022;
- agli interventi di demolizione e ricostruzione degli edifici per i quali alla data del 25.11.2022 risulti presentata l’istanza per l’acquisizione del titolo abilitativo.

Interventi sulle “villette” delle persone fisiche

Per le persone fisiche, di cui al comma 9, lett. b) dell’art. 119 del D.L. n. 34/2020, che effettuano interventi su edifici unifamiliari, oppure su unità immobiliari “indipendenti e autonome” site in edifici plurifamiliari, invece, il “Superbonus” spetta nella misura del 110% con riguardo alle spese sostenute entro il 31.3.2023 (non più quindi soltanto fino al 31.12.2022), a condizione che alla data del 30.9.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell’intervento complessivo.

I medesimi soggetti di cui alla sopracitata lett. b) del comma 9, tuttavia, hanno diritto al “Superbonus” nella misura del 90% in relazione alle spese sostenute entro il 31.12.2023 se hanno avviato gli interventi a partire dall’1.1.2023, ma a condizione che:

- il contribuente sia titolare del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento sull’unità immobiliare oggetto degli interventi;
- l’unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale;
- il contribuente abbia un “reddito di riferimento” non superiore a 15.000,00 euro, determinato secondo le

modalità stabilite dal comma 8-bis.1 introdotto nell'art. 119 del D.L. n. 34/2020 dal Decreto "Aiuti-quater".

Interventi su immobili nei territori terremotati

Viene confermata la detrazione al 110% per le spese sostenute fino al 31.12.2025 per quegli immobili, di cui al comma 8-ter dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020, situati nei Comuni colpiti da eventi sismici dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, fermo restando il disposto contenuto nel comma 10-bis dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020, che prevede regole particolari di calcolo dei tetti massimi di spese detraibili al 110%, purché risultino soddisfatti tutti gli ulteriori presupposti soggettivi e oggettivi ivi contemplati.

Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo - Utilizzo del credito in 10 rate

Per gli interventi che danno diritto al "Superbonus" di cui all'art. 119 del D.L. n. 34/2020, è introdotta la possibilità di utilizzare in 10 rate annuali di pari importo (anziché in 4 o 5 rate) i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura, di cui all'art. 121 del D.L. n. 34/2020, inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.10.2022 e non ancora utilizzati.

A tal fine, dovrà essere inviata all'Agenzia un'apposita comunicazione da parte del fornitore o del cessionario secondo le modalità attuative che verranno definite da un successivo provvedimento. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno continua a non poter essere fruita negli anni successivi, né a poter essere richiesta a rimborso.

4. MISURE DI SOSTEGNO PER FRONTEGGIARE IL CARO BOLLETTE (art. 3, commi 1 - 9)

Per contrastare gli effetti dell'eccezionale incremento dei costi dell'energia, è prevista la possibilità di rateizzare gli aumenti delle bollette.

Per assicurare la più ampia applicazione della misura, il Decreto "Aiuti-quater" introduce due garanzie SACE:

- una a favore delle imprese di assicurazione che stipulino, con l'impresa richiedente la rateizzazione, una copertura assicurativa sul credito rateizzato nell'interesse del fornitore di energia;
- l'altra sui finanziamenti per i fornitori di energia elettrica e gas.

Si precisa che l'adesione al piano di rateizzazione è alternativa alla fruizione dei crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas per i periodi corrispondenti.

Rateizzazione degli aumenti delle bollette

Le imprese con utenze collocate in Italia ad esse intestate possono chiedere la rateizzazione degli importi dovuti a titolo di corrispettivo per la componente energetica di elettricità e gas naturale utilizzato per usi diversi dagli usi termoelettrici eccedenti l'importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021.

La misura opera con riferimento ai consumi effettuati dall'1.10.2022 al 31.3.2023 e fatturati entro il 30.9.2023.

A tal fine, le imprese interessate devono formulare un'istanza ai fornitori, secondo le modalità che saranno definite con decreto del Ministro delle Imprese e del Made in Italy, di concerto con il Ministro dell'Ambiente e della Sicurezza energetica, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (e pertanto entro il 19.12.2022).

Il fornitore, entro 30 giorni dalla ricezione dell'istanza, deve offrire ai richiedenti una proposta di rateizzazione recante:

- l'ammontare degli importi dovuti;
- l'entità del tasso di interesse eventualmente applicato, che non può superare il saggio di interesse pari al rendimento dei buoni del Tesoro poliennali (BTP) di pari durata;
- le date di scadenza di ciascuna rata;
- la ripartizione delle medesime rate, per un minimo di 12 e un massimo di 36 rate mensili.

L'obbligo di offrire la proposta di rateizzazione presuppone:

- l'effettivo rilascio della garanzia SACE sui finanziamenti richiesti dai fornitori;
- l'effettiva disponibilità di almeno un'impresa di assicurazione autorizzata all'esercizio del ramo credito a stipulare, con l'impresa richiedente la rateizzazione, una copertura assicurativa sull'intero credito rateizzato nell'interesse del fornitore di energia.

In caso di inadempimento di due rate anche non consecutive, l'impresa aderente al piano di rateizzazione decade dal beneficio della rateizzazione ed è tenuta al versamento, in un'unica soluzione, dell'intero importo residuo dovuto.

* * * * *

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

Dott. Alessandro Michetti

