

LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Agosto 2022

NEWS

FISCO

BONUS FIERE: DOMANDE DAL 9 SETTEMBRE 2022

Il MISE rende operativo il bonus fiere. Comunicata la data a partire dalla quale le imprese potranno fare domanda per accedere. Il bonus, istituito dal Decreto Aiuti, prevede un contributo a fondo perduto (DM 4 agosto 2022).

Il ministro dello Sviluppo Economico, **Giancarlo Giorgetti**, ha comunicato che a partire dalle ore 10.00 del 9 settembre 2022 le **imprese** con sede sul territorio nazionale potranno prenotare il bonus fiere, il nuovo incentivo che punta a sostenere la loro partecipazione a una o più **manifestazioni fieristiche internazionali** organizzate in **Italia** nel periodo compreso tra il 16 luglio 2022 e il 31 dicembre 2022. Per facilitare la presentazione delle richieste di **rimborso**, le imprese potranno effettuare già dalle ore 10.00 del 7 settembre 2022 le verifiche sul possesso dei requisiti tecnici e delle autorizzazioni necessarie in vista dell'invio della domanda di prenotazione del buono dal 9 settembre.

Domande di agevolazione

Le domande di agevolazione, presentate dal **legale rappresentante** dell'impresa, devono pervenire esclusivamente tramite procedura informatica, attraverso **CNS** (carta nazionale dei servizi) (art. 3 DM 4 agosto 2022, in corso di pubblicazione in GU); il link per la procedura sarà reso disponibile sul sito del MISE www.mise.gov.it. Nell'istanza deve essere riportato l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dell'impresa valido e funzionante e l'IBAN relativo al conto corrente bancario intestato al soggetto richiedente. Le domande si intendono correttamente trasmesse esclusivamente a seguito del rilascio da parte della procedura informatica dell'attestazione di avvenuta trasmissione.

Fac-simile Modulo di richiesta Buono Fiere

Il bonus fiere verrà riconosciuto in considerazione dell'ordine temporale di presentazione delle domande e tenuto conto delle risorse stanziare per la misura; può essere richiesto una sola volta da ciascun soggetto beneficiario. Per le istanze che si concludono con esito positivo, il MISE procede entro il 31 dicembre 2022 alla concessione del bonus mediante **accredito** del rimborso spese sul conto corrente indicato nella domanda (art. 5 DM 4 agosto 2022).

Contributo a fondo perduto

Nel dettaglio, il bonus (di cui all'art. 25 bis DL 50/2022, c.d. **Decreto Aiuti**) prevede un **contributo a fondo perduto**, nella misura massima di € 10.000, pari al 50% delle spese sostenute dalle imprese che partecipano a fiere internazionali organizzate sul territorio italiano. Gli eventi rispetto ai quali è possibile beneficiare del contributo sono quelli inseriti nel **calendario fieristico** approvato dalla Conferenza delle Regioni e delle province autonome. Il bonus ha lo scopo di contribuire alla promozione ed alla valorizzazione delle eccellenze del **made in Italy** ed alla ripresa del mondo fieristico, settore colpito durante l'emergenza **Covid-19**, ma anche dalle conseguenze del conflitto in **Ucraina**.

Spese ammissibili

Sono ammesse al bonus le spese sostenute per (art. 4 DM 4 agosto 2022):

- affitto, allestimento e pulizia dello **spazio espositivo**;
- trasporto di campionari;
- servizi di stoccaggio dei materiali necessari e dei prodotti esposti;
- noleggio di impianti audio-visivi e di attrezzature e strumentazioni;
- impiego di hostess, steward ed interpreti a supporto del personale aziendale;
- servizi di catering per la fornitura di buffet all'interno dello spazio espositivo;
- attività pubblicitarie, di promozione e di comunicazione.

NUOVI INCENTIVI PER AUTO NON INQUINANTI

Il Governo ha previsto nuovi incentivi per l'acquisto di auto non inquinanti ed interventi agevolativi mirati alla riconversione ed allo sviluppo della filiera del settore automotive.

Su proposta del ministro dello Sviluppo Economico, **Giancarlo Giorgetti**, il Governo ha adottato **due nuovi DPCM** che prevedono nuovi incentivi per l'acquisto di **auto non inquinanti** e interventi agevolativi mirati alla riconversione e sviluppo della filiera del settore **automotive**.

Con successivi provvedimenti ministeriali verranno disciplinate anche le procedure per l'erogazione delle agevolazioni previste nei due DPCM.

Incentivi per l'acquisto di auto non inquinanti

Nel dettaglio, per il 2022, nell'ipotesi in cui l'acquirente abbia un reddito inferiore ad € 30.000, è previsto l'innalzamento al 50% dei contributi finora previsti per l'acquisto di **veicoli non inquinanti**:

- fino ad un massimo di € 7.500 di contributi con **rottamazione** (€ 6.000 senza rottamazione) per l'acquisto di veicoli di **categoria M1** nuovi di fabbrica omologati in una classe non inferiore

ad **Euro 6**, con **emissioni** comprese nella fascia 0-20 g/km CO₂ (elettrico), con prezzo dal listino ufficiale della **casa automobilistica** produttrice pari od inferiore a € 35.000 IVA esclusa;

- fino ad un massimo di € 6.000 di contributi con **rottamazione** (4.500 € senza rottamazione) per l'acquisto di veicoli di categoria M1 nuovi di fabbrica omologati in una classe non inferiore ad Euro 6, con emissioni comprese nella fascia 21-60 g/km CO₂, con prezzo di listino ufficiale della casa automobilistica produttrice pari o inferiore a € 45.000 IVA esclusa.

Potrà beneficiare dell'incentivo aggiuntivo un solo soggetto nell'ambito dello stesso nucleo familiare. All'incentivo possono accedere anche le persone giuridiche che noleggiavano le autovetture, purché ne mantengano la proprietà almeno per 12 mesi.

Sviluppo della filiera di settore

Si prevede che le risorse, pari ad € 50 milioni per il 2022 ed € 350 milioni per ciascuno degli anni dal 2023 al 2030, siano destinate per il 70% ai **contratti di sviluppo** e per il restante 30% agli **accordi per l'innovazione**, tra le attività ricomprese nei programmi di investimento per la filiera **automotive**, che possono essere oggetto di agevolazione. Inoltre, per il 2022, viene introdotto un contributo per l'acquisto di infrastrutture di potenza standard per la **ricarica** di veicoli alimentati ad **energia elettrica**. Il contributo è pari all'80% del prezzo di acquisto e posa in opera, nel limite massimo di € 1.500 per richiedente e di € 8.000 in ipotesi di posa in opera sulle parti comuni di edifici condominiali.

CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO COVID-19: CHIARIMENTI SUI BENEFICIARI

L'AE, con tre risposte del 5 agosto 2022, ha fornito chiarimenti sui soggetti dichiarati falliti, società in liquidazione volontaria e cessione del ramo d'azienda relativamente all'accesso ai contributi a fondo perduto Covid-19 (Risp. AE 5 agosto 2022 nn. 414, 415 e 419).

L'Agenzia delle Entrate ha fornito nuovi chiarimenti con riferimento all'accesso ai **contributi a fondo perduto Covid-19**.

Soggetto dichiarato fallito

Il presupposto per l'accesso ai contributi a fondo perduto **Covid-19** è che l'**impresa** richiedente non sia soggetta a **procedure concorsuali** per insolvenza ai sensi del diritto nazionale (cfr. sul punto anche Circ. AE 14 maggio 2021 n. 5/E relativa al contributo sostegni che riprende la regolamentazione comunitaria in materia di **aiuti di Stato**, in considerazione di quanto disposto nel Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19 c.d. **Temporary Framework**).

Pertanto, con la risposta n. 414 del 5 agosto 2022, l'AE ha confermato che un soggetto dichiarato fallito nel 2021 non può fruire del **contributo a fondo perduto** di cui all'art. 1 c. 1 DL 73/2021 (c.d. **Decreto Sostegni bis**) poiché già alla data di entrata in vigore della citata disposizione risultava oggetto di procedura concorsuale per **insolvenza**.

Si ricorda che il citato contributo è riconosciuto a favore di tutti i soggetti con **partita IVA** attiva alla data di entrata in vigore del presente decreto e, inoltre, che presentano istanza ed ottengono il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 DL 41/2021, e che non abbiano

indebitamente percepito o che non abbiano restituito tale contributo.

Società in liquidazione volontaria

Gli aiuti possono essere concessi alle **microimprese** od alle piccole **imprese** che risultavano già in difficoltà al 31 dicembre 2019 (in base alla definizione di cui all'art. 2 punto 18 Reg. UE 651/2014), purché non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non abbiano rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione).

Con la risposta n. 415 del 5 agosto 2022, l'AE ha chiarito l'esclusione dall'accesso al contributo a fondo perduto perequativo di cui all'art. 1 c. 16-27 DL 73/2021 per una società in **liquidazione volontaria**, seguita da ricorso per **concordato preventivo**, prima del 31 dicembre 2019 in quanto rientrante tra i casi di cui all'art. 2 lett. c. punto 18 Reg. UE 651/2014).

Cessione di ramo d'azienda

In caso di cessione di ramo d'azienda dell'impresa individuale, l'AE, con la risposta n. 419 del 5 agosto 2022, ha chiarito che le somme riferibili all'impresa ceduta vanno eliminate dal calcolo dell'ammontare del **fatturato medio** mensile da porre a confronto per la verifica dei requisiti di accesso al contributo di cui all'art. 1 c. 5 DL 73/2021. È stato poi precisato che, anche se nel caso di specie il soggetto ha variato il codice ATECO, il passaggio dall'attività di impresa a quella professionale non determina alcun effetto sulle modalità di fruizione del contributo.

Si ricorda che il contributo in questione spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020 (art. 1 c. 8 DL 73/2021).

TRASFERITA CON VEICOLO DEL DIPENDENTE: COME VIENE TASSATO L'INDENNIZZO

L'Agenzia delle Entrate torna sul regime fiscale da applicare in caso di indennizzo corrisposto ai dipendenti per la trasferta effettuata con l'utilizzo del mezzo di trasporto personale: quando è da considerare reddito di lavoro dipendente? (Risp. AE 2 agosto 2022 n. 405).

L'Istante, nel caso di specie, intende autorizzare, in via eccezionale, i propri dipendenti all'**utilizzo del mezzo di trasporto personale** per effettuare delle **trasferte** in presenza di particolari esigenze di servizio e di determinate condizioni che favoriscano un migliore espletamento dell'attività lavorativa, anche in termini di economicità, riconoscendo un **indennizzo** corrispondente alla somma che il dipendente avrebbe speso ove fosse ricorso ai mezzi di trasporto pubblico.

Disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente oppure regime della trasferta?

In virtù di ciò, il dubbio posto dall'Istante si concretizza nella necessità di comprendere se l'indennità che intende riconoscere ai propri dipendenti per l'utilizzo del mezzo personale di trasporto:

- debba concorrere interamente alla formazione del **reddito di lavoro dipendente** (art. 51 c. 1 DPR 917/86);
- debba vedersi applicare il **regime delle trasferte** (art. 51 c. 5 DPR 917/86).

Il parere dell'Istante

L'Istante ritiene che l'erogazione di un indennizzo **corrispondente alla somma che il dipendente avrebbe speso ove fosse ricorso ai mezzi di trasporto pubblico** possa essere **equiparata** a quella del **rimborso chilometrico**, calcolato sulla base delle tabelle ACI, per espletamento di attività lavorative in un Comune diverso da quello in cui si trova la sede di lavoro.

Il parere dell'Agenzia delle Entrate

In relazione al caso di specie, l'Istante ha precisato di voler autorizzare, in presenza di particolari esigenze di servizio, i dipendenti all'utilizzo del mezzo proprio per l'esecuzione delle trasferte, prevedendo, solo in caso di **trasferte svolte al di fuori del territorio comunale**, il riconoscimento di un indennizzo a ristoro delle spese sostenute.

Tale indennizzo, riconosciuto in misura pari alla somma che il dipendente avrebbe speso ove fosse ricorso ai mezzi di trasporto pubblico (ad esempio costo del biglietto del treno, del bus, ecc.), sarà corrisposto, secondo quanto dichiarato, **a prescindere dalla considerazione analitica della spesa effettivamente sostenuta e senza esibizione di idonea documentazione**.

Lo stesso sarà **sostitutivo delle spese direttamente sostenute dal lavoratore** con il mezzo proprio per il viaggio (es. carburante, pedaggio autostradale, parcheggio), le quali non saranno rimborsate.

L'indennità riconosciuta per le trasferte svolte al di fuori del territorio comunale è, pertanto, parametrata al **costo di percorrenza stabilito in base alle tariffe del trasporto pubblico** e non al costo chilometrico relativo al veicolo usato dal dipendente, che costituisce il parametro di riferimento ai fini della detassazione.

Pertanto, il Fisco ritiene che laddove l'indennizzo basato sulle tariffe del trasporto pubblico risulti:

- di **importo uguale o minore** rispetto a quello determinato dalle tabelle ACI, lo stesso sarà da considerarsi **non imponibile** ai sensi del regime delle trasferte (art. 51 c. 5 DPR 917/86);
- di **importo maggiore** rispetto a quello determinata sulla base delle tabelle ACI, la differenza sarà da considerarsi **reddito di lavoro dipendente** (art. 51 c. 1 DPR 917/86).

Risp. AE 2 agosto 2022 n. 405

SUCCESSIONE: REGOLE PER CONTI CORRENTI, STIPENDI E QUOTE SU LIBRETTO

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito in quale misura ricadono nella successione i conti correnti intestati unicamente al *de cuius*, gli stipendi maturati e le quote versate come socio su libretto, nel caso di regime di comunione legale dei beni tra i coniugi (Risp. AE 1° agosto 2022 n. 398).

Ai fini dell'imposta di **successione**, deve costituire oggetto di dichiarazione l'intero importo del saldo del **conto corrente** intestato al *de cuius* e, fatta salva la dimostrazione da parte del contribuente che sussistono i presupposti per applicare il regime della **comunione legale differita**. Analoghe considerazioni valgono anche per le quote, produttive di interessi, versate come socio prestatore su un **libretto**.

Anche le somme ed i valori maturati dal *de cuius*, ma non ancora liquidati al momento del decesso, ad esempio **stipendi** maturati, **indennità per ferie** e **permessi** non goduti e non riscossi dal *de cuius*, sono da ricomprendere fra i beni caduti in successione e, come tali, da ricomprendere nell'attivo ereditario ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni; tali somme confluiscono nella **comunione "de residuo"** in quanto non consumati.

Circa il conto corrente intestato al solo *de cuius* in regime di comunione legale dei beni, è già stato precisato che non può ritenersi facente parte della comunione legale e, conseguentemente, cadere in successione, soltanto la metà della somma depositata in conto corrente (cioè la quota corrispondente al 50% del saldo del conto corrente esistente alla data della morte del coniuge intestatario), ma l'intero importo del conto corrente (cfr. Circ. AE 6 dicembre 1989 n. 53/E).

Si ricorda che il **regime legale** dei rapporti patrimoniali tra i **coniugi**, in mancanza di diversa convenzione stipulata ai sensi dell'art. 162 c.c., è costituito dalla **comunione dei beni** che implica la contitolarità e la cogestione dei beni acquistati, anche separatamente, in costanza di matrimonio e le aziende gestite da entrambi e costituite dopo le nozze.

Le ipotesi di **comunione differita** - c.d. "de residuo" – includono (artt. 177 e 178 c.c.):

- i frutti dei beni propri di ciascuno dei coniugi, percepiti e non consumati allo scioglimento della comunione;

- i proventi dell'attività separata di ciascuno dei coniugi se, allo scioglimento della comunione, non sono stati consumati.

Risp. AE 1° agosto 2022 n. 398

PRIMA CASA: IL PRECEDENTE ACQUISTO IN COMUNIONE CON IL CONIUGE PRECLUDE I BENEFICI

Il Fisco conferma l'orientamento secondo cui l'acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale dei beni comporta l'esclusione dall'agevolazione per entrambi i coniugi per i successivi acquisti (Risp. AE 1° agosto 2022 n. 400).

Ai fini dei benefici "**prima casa**", qualora l'acquirente sia titolare, anche in **comunione legale**, di una casa di abitazione acquistata in regime agevolato dallo stesso o dal coniuge, non può avvalersi nuovamente dell'agevolazione tributaria di cui alla Nota II-bis, art. 1 Tariffa, Parte prima, All. DPR 131/86. Ciò in quanto l'acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale dei beni, comporta l'**esclusione** dall'agevolazione per entrambi i coniugi per i successivi acquisti. È, parimenti, esclusa l'applicabilità dell'agevolazione "prima casa" anche in caso di titolarità, in comunione con il coniuge, di altra casa di abitazione nel territorio del **Comune** in cui si intende acquistare un nuovo immobile.

La fattispecie

Nel caso di specie il marito intende stipulare un atto di **permuta** per effetto del quale cederà la piena proprietà di un immobile residenziale acquistato **prima del matrimonio** e di esclusiva proprietà, per il quale ha usufruito dell'agevolazione "prima casa", per acquistare la piena proprietà di altro immobile residenziale sito nello stesso Comune. L'acquisto dell'immobile verrà qualificato quale suo bene personale. Ciò premesso, il marito risulta già proprietario, in **regime di comunione legale**, di una casa di abitazione per la quale la moglie, seppure relativamente alla sua quota, ha fruito dell'agevolazione "prima casa". Tramite interpello, chiede di poter beneficiare dei benefici prima casa in relazione all'immobile di cui di cui diverrà titolare per effetto della permuta.

Il parere del Fisco

Secondo l'Amministrazione finanziaria, il **precedente acquisto** dei coniugi relativo all'immobile residenziale in altro Comune, effettuato in regime di comunione legale, per il quale la moglie ha usufruito dell'agevolazione "prima casa" per la sua quota pari al 50%, è **ostativo** alla fruizione da parte del marito del regime agevolativo in relazione all'immobile da acquistare in sede di permuta, in quanto si produce *ope legis* un'**estensione dell'agevolazione** anche in capo al marito, seppure non abbia fruito del regime di favore sulla propria quota. Pertanto, permanendo la situazione di titolarità, per entrambi i coniugi è **preclusa** la possibilità di avvalersi di nuovo dei benefici "prima casa".

Risp. AE 1° agosto 2022 n. 400

DEDUCIBILITA' SPESE PER ASSISTENZA AI DISABILI E CRITERIO DI PROFESSIONALITA'

Per l'integrale deducibilità delle spese sostenute per “l'assistenza specifica” in favore dei portatori di handicap, il requisito della “specificità” va interpretato come riferito al carattere professionale della prestazione che, quindi, deve essere resa da personale qualificato (CTR Piemonte 24 maggio 2022 n. 633).

Per l'integrale deducibilità delle **spese** sostenute per “l'**assistenza specifica**” fornita in favore dei **portatori di handicap**, il requisito della “specificità” va interpretato come riferito al carattere professionale della prestazione che, dunque, deve essere resa da **personale qualificato** (art. 10 c. 1 lett. b) TUIR).

Nel caso esaminato, la CTR ha evidenziato la differenza tra la previsione, più favorevole per il contribuente, del citato art. 10 - con **deducibilità integrale** delle spese sostenute per l'assistenza professionale ai disabili, senza limiti di reddito - e quella dell'art. 15 c. 1 lett. i-septies) TUIR. Quest'ultima consente la **detrazione**, per un importo non superiore ad € 2.100, degli oneri sostenuti per l'**assistenza non qualificata** (come quella prestata da **colf** e **badanti**), a condizione che il reddito complessivo non superi € 40.000.

CTR Piemonte 24 maggio 2022 n. 633

RIDUZIONE IVA ED ACCISE: NUOVE PROROGHE PER CARBURANTI E GAS

Con la pubblicazione in GU del DL Aiuti bis vengono ulteriormente prorogate le disposizioni in materia di IVA ed accise sui carburanti. Ulteriori misure di sostegno sono, invece, estese per mitigare i maggiori oneri sostenuti dalle imprese per l'acquisto di gas ed energia elettrica.

Il contrasto al caro-energia e carburanti continua ad essere attuato con il DL 115/2022 decreto Aiuti bis pubblicato in Gazzetta ufficiale il 9 agosto 2022 ed entrato in vigore dal 10 agosto 2022.

Le disposizioni introdotte intervengono riducendo l'IVA e gli oneri generali nel settore del gas, prevedendo l'estensione dei **crediti d'imposta** a favore delle imprese per l'acquisto di gas naturale ed energia elettrica, nonché di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca.

Riduzioni aliquota di accisa su carburanti ed IVA per il gas naturale

Vengono, inoltre, ancora una volta prorogate le riduzioni dell'aliquota di accisa sui carburanti e dell'IVA per il gas naturale.

In merito a tale ultimo intervento, si ricorda che, la **rideterminazione delle aliquote di accisa** è stata originariamente prevista dal DL 21/2022 e, da ultimo, prorogata al 21 agosto 2022 dal Decreto 19 luglio 2022. In considerazione del perdurare dell'incremento dei prezzi dei carburanti, l'art. 8 DL 115/2022 dispone un'ulteriore **proroga** fino al **20 settembre 2022** delle aliquote di accisa così ridotte:

- benzina, 478,40 euro per mille litri;
- oli da gas o gasolio usato come carburante, 367,40 euro per mille litri;
- gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburanti, 182,61 euro per mille chilogrammi;
- gas naturale usato per autotrazione, zero euro per metro cubo.

Viene, altresì, prorogata fino alla suindicata data, anche l'**aliquota IVA al 5%** per il gas naturale usato per autotrazione (metano) e la disapplicazione dell'aliquota agevolata prevista per il gasolio commerciale usato come carburante, di cui al n. 4-bis della Tabella A allegata al TUA (D. Lgs. 504/95).

Conseguentemente, la **proroga** interviene anche sui termini degli adempimenti previsti per i depositi commerciali di prodotti energetici (art. 25 TUA) ed i distributori stradali di carburante (art. 25 c. 2 lett. b) TUA), i quali dovranno trasmettere entro il 7 ottobre 2022, all'ufficio competente per territorio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, i dati relativi ai quantitativi dei prodotti per i quali è stata prevista la riduzione dell'accisa giacenti nei serbatoi dei relativi depositi ed impianti alla data del 20 settembre 2022, salvo ulteriori proroghe.

Il decreto “Aiuti- bis” interviene anche sulle **somministrazioni di gas metano** usato per combustione per usi civili ed industriali, di cui all'art. 26 c. 1 TUA, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati od effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022. Per tali somministrazioni, l'art. 5 del decreto in esame, dispone l'applicazione dell'aliquota IVA del 5%. Tuttavia, nel caso in cui i consumi siano stimati, l'IVA ridotta è applicata anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022.

La medesima aliquota IVA ridotta è, altresì, prevista per le somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto servizio energia, di cui all'art. 16 c. 4 D. Lgs. 115/2008, contabilizzate per i consumi stimati od effettivi relativi al periodo dal 1° ottobre 2022 al 31 dicembre 2022.

Il contenimento dell'aumento dei prezzi nel settore del gas naturale per il quarto trimestre 2022, inoltre, è attuato con il mantenimento da parte dell'ARERA delle aliquote relative agli oneri generali di sistema in vigore nel terzo trimestre del 2022.

Crediti d'imposta a favore delle imprese

Le misure previste dal Decreto Aiuti bis sono rivolte anche alle **imprese a forte consumo di energia elettrica** (DM 21 dicembre 2017), per le quali è previsto un contributo straordinario sotto forma di credito d'imposta. Nello specifico, per le suindicate imprese, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del secondo trimestre 2022 ed 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, è previsto un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di **credito d'imposta**, pari al 25% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre 2022.

Il medesimo beneficio è, altresì, riconosciuto anche relativamente alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle citate imprese e dalle stesse auto-consumata sempre nel terzo trimestre 2022.

In tale caso, però, occorre tenere presente che:

- l'incremento del costo per kWh di **energia elettrica prodotta ed auto-consumata** è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica;
- il credito d'imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica, pari alla media, relativa al terzo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica.

Gli ulteriori "aiuti" del decreto riguardano anche:

- le **imprese a forte consumo di gas naturale, nonché quelle diverse da quelle a forte consumo di gas naturale** (art. 5 DL 17/2022), per le quali è previsto un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 25% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas stesso, consumato nel terzo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici. A tal fine, il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al secondo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), deve avere subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019;
- le **imprese dotate di contatori di energia elettrica** di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW (diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica in precedenza menzionate), alle quali è riconosciuto un credito d'imposta pari al 15% della spesa sostenuta per l'acquisto (comprovato dalle relative fatture) della componente energetica, effettivamente utilizzata nel terzo trimestre dell'anno 2022, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al secondo 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.

I crediti d'imposta in precedenza elencati, le cui condizioni di cumulabilità e cedibilità sono regolamentati dall'art. 6 c. da 5 a 7 DL 115/2022, sono utilizzabili in compensazione, ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. 241/97, entro il 31 dicembre 2022.

Per gli esercenti **attività agricola e pesca**, infine, viene prorogato il credito d'imposta previsto dall'art. 18 DL 21/2022, riconosciuto per l'acquisto di gasolio e benzina per la trazione dei mezzi utilizzati per l'esercizio delle stesse attività, pari al 20% della spesa sostenuta. Ciò, con l'obiettivo di mitigare gli ingenti oneri che gli stessi sostengono per l'acquisto di gasolio e benzine usati come carburanti. Il beneficio, a seguito delle disposizioni del nuovo decreto, è fruibile anche per le spese sostenute per gli acquisti di carburante effettuati nel terzo trimestre solare dell'anno 2022.

DECRETO AIUTI BIS: RIDUZIONE CUNEO FISCALE E NOVITA' PER FRINGE BENEFITS

Publicato in GU n. 185 del 9 agosto 2022 il DL 115/2022, Decreto Aiuti bis, che contempla diverse disposizioni in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali ed industriali. In favore dei lavoratori viene prevista la riduzione del cuneo fiscale ed un nuovo innalzamento del limite di esenzione per i fringe benefits, con alcune particolarità.

Il Decreto Aiuti bis (DL 115/2022), pubblicato in GU n. 185 del 9 agosto 2022, contiene nuove misure urgenti per fronteggiare la crisi energetica e l'aumento dei prezzi che affliggono da mesi famiglie ed imprese.

Esonero parziale dei contributi previdenziali

Tra le misure più attese, il Decreto ha previsto l'abbattimento del cuneo fiscale mediante il taglio dei contributi previdenziali a carico dei lavoratori dipendenti fino a dicembre 2022.

Si tratta di un beneficio previsto in via eccezionale, da applicare sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti a carico del lavoratore per i periodi di paga **dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2022**, compresa la tredicesima o i relativi ratei erogati nei predetti periodi di paga. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

La misura prevede l'incremento di 1,2 punti percentuali dell'aliquota (0,80%) corrispondente alla riduzione già prevista dall'art. 1 c. 121 L. 234/2021, operativa e valida da gennaio a dicembre 2022 per i lavoratori con retribuzione imponibile fino a € 2.692 lordi mensili, maggiorata del rateo di tredicesima.

Dopo la riduzione dello 0,80% applicata nel primo semestre, dal periodo di paga che decorre dal 1° luglio fino al 31 dicembre 2022 si passa al **2%**, fermi restando i requisiti previsti dalla norma originaria che non subisce modificazioni.

Ricordiamo che possono accedere al beneficio tutti i lavoratori dipendenti, anche in regime di apprendistato, di datori di lavoro, pubblici e privati, a prescindere dalla circostanza che assumano o meno la natura di imprenditore. Restano esclusi i rapporti di lavoro domestico.

Requisito di base è il rispetto del limite della retribuzione mensile, da intendersi come retribuzione imponibile ai fini previdenziali, di € 2.692; il lavoratore che in un singolo mese percepisce una retribuzione di importo superiore a tale limite, per quel mese non avrà diritto al beneficio. Nelle ipotesi in cui il rateo di tredicesima sia erogato mensilmente, tale importo non deve superare € 224 (€ 2.692/12).

Rispettati i requisiti, la concessione avviene in automatico ed il lavoratore non deve presentare alcuna istanza, il calcolo sarà effettuato direttamente nel cedolino paga.

Infine, la riduzione non rientra nella nozione di Aiuto di Stato, trattandosi di un'agevolazione destinata alle persone fisiche e non alle imprese; inoltre, non assume la natura di incentivo all'assunzione e, conseguentemente, non è soggetta all'applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione (art. 31 D. Lgs. 150/2015) e non richiede il possesso del DURC.

Nuovo limite di esenzione per i fringe benefits

Tra le novità volte a sostenere i lavoratori, nel Decreto Aiuti bis figura un nuovo innalzamento del limite di esenzione fiscale previsto per i fringe benefits.

Limitatamente al periodo d'imposta 2022, in deroga a quanto previsto dall'art. 51 c. 3 TUIR, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il

pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale entro il limite complessivo di € 600.

In riferimento all'ultimo periodo dell'art. 51 c. 3 TUIR va ricordato che non si tratta di una franchigia, ma di un limite di rilevanza generale dei fringe benefits, alla formazione del reddito di lavoro dipendente, pari ad € 258,23 annui.

Se il limite viene superato nel corso del periodo di imposta, l'importo concorre integralmente alla formazione del reddito ed in presenza di più benefits, anche se determinati con criteri differenti, il datore di lavoro deve sommarne i valori per verificare il superamento della soglia.

La nuova disposizione, sul modello di quanto stabilito per il 2020 (DL 104/2020 conv. in L. 126/2020) e poi confermato per il 2021 (DL 41/2021 convertito in L. 69/2021), ferme restando le regole generali, prevede ora un'importante novità: nella soglia di esenzione di € 600,00 (per il 2020 e per il 2021 il limite era fissato a € 516,46) vengono ricomprese le somme erogate o rimborsate, dai datori di lavoro ai lavoratori, per il pagamento delle **utenze domestiche** del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

L'applicazione di tale beneficio è **limitata al periodo d'imposta 2022**, pertanto ha effetto retroattivo e si applica anche a quei beni o servizi erogati o rimborsati dal datore di lavoro nel medesimo anno, prima dell'entrata in vigore del decreto.

La misura assume rilievo, quindi, non solo per l'innalzamento del limite di esenzione dei fringe benefits, ma anche perché ad essa si accompagna l'aspetto strettamente correlato al caro energia, in riferimento alle erogazioni ed ai rimborsi che si riferiscono alle “bollette”.

Il limite tornerà al valore ordinario di € 258,23 dal 1° gennaio 2023, salvo nuove disposizioni normative.

AIUTI BIS: SANZIONI RADDOPPIATE SUL CONTRIBUTO STRAORDINARIO PER GLI EXTRAPROFITTI

Il Decreto Aiuti Bis comprende l'offensiva sugli extraprofitto delle imprese energetiche. Sanzioni al 60% per chi omette il contributo oltre le scadenze. La tassa governativa sugli extraprofitto ha garantito l'incasso di appena un miliardo di euro sui dieci attesi (art. 42 DL 115/2022).

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.185 del 9 agosto 2022 il DL **Aiuti bis** in riferimento alle “Misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali”.

Dopo la firma del Capo dello Stato, il **DL 115/2022** diventa pienamente operativo con alcuni piccoli ritocchi rispetto alla vecchia bozza, introducendo un pacchetto di misure da 17 miliardi di euro, tra cui rientrano alcuni interventi a favore di famiglie ed imprese.

Extraprofitto

Il testo definitivo è cresciuto fino a **44 articoli** ed ha previsto per i **mancati o tardivi versamenti del contributo sugli extraprofitto**, l'applicazione di una sanzione raddoppiata rispetto a quella ordinaria.

La decisione relativa all'inasprimento delle sanzioni sul mancato pagamento della tassa sugli extraprofitto è stata presa in quanto il gettito degli acconti pagati fino ad oggi è stato inferiore alle attese e, quindi, il Governo ha deciso di correre ai ripari con l'obiettivo, ha detto chiaramente il Presidente del Consiglio Mario Draghi, che le aziende “paghino tutto”.

La disposizione è presente all'art. 42 del decreto Aiuti Bis, all'interno del Capo VIII “Disposizioni finanziarie e finali” recante le misure in materia di versamenti del contributo straordinario.

Scadenze per le imprese energivore

In pratica il legislatore ha previsto che, per le **imprese energivore** tenute a pagare il contributo straordinario sugli **extraprofitti**, previsto per legge per calmierare il prezzo crescente dell'energia, una volta decorsi i termini del **31 agosto 2022**, per l'acconto, e del **15 dicembre 2022**, per il saldo, senza che i versamenti siano stati effettuati in tutto od in parte, non possono più avvalersi delle disposizioni in materia di **ravvedimento operoso**, e dunque alle sanzioni ridotte.

Gli stessi soggetti non potranno, inoltre, beneficiare della riduzione della metà della sanzione se pagano con un ritardo non superiore a 90 giorni. Inoltre, decorse le due scadenze, la sanzione prevista è applicata in misura doppia.

Al comma 3 dello stesso articolo viene, inoltre, disposto che l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, sulla base di **analisi di rischio** sviluppate anche mediante l'utilizzo delle banche dati, realizzino piani di intervento coordinati per la verifica della sussistenza dei presupposti per il pagamento del contributo straordinario e della corretta effettuazione dei relativi versamenti.

Il Governo predilige la linea dura per far quadrare il bilancio dello Stato dove all'appello mancherebbe buona parte dei 10 miliardi attesi come gettito del tributo.

Le stime di raccolta sui **contributi straordinari sugli extraprofitti** delle imprese energetiche sono state molto deludenti.

L'**acconto** che andava pagato, prima della modifica del decreto aiuti bis, **entro il 30 giugno** ha portato il ministero dell'Economia a rivedere le stime di incasso, considerando che non sono stati versati al Fisco 9,2 miliardi di euro su 10,5 miliardi di euro. Se tutti avessero pagato fedeli ai calcoli governativi, i miliardi per le nuove misure sarebbero stati 23. La stima iniziale annunciava un prelievo del 25% su una base imponibile stimata in **40 miliardi di euro**.

La norma è stata studiata sia per evitare e, quindi, tutelare il rischio di possibili soggetti economici di sottrarsi alla tassa, ma soprattutto per ridefinire l'effettivo importo che ciascuno dovrebbe versare.

Tempi stretti per il pagamento del 31 agosto

Per il pagamento del **saldo** sono state di fatto concesse due settimane in più rispetto alla scadenza fissata a fine novembre.

Dal punto di vista prettamente numerico la sanzione, in caso di omesso o mancato pagamento previsto per le due scadenze è pari al 60%.

La disposizione normativa è stata prevista per generare potenziali effetti positivi di gettito che, tuttavia, in via prudenziale, non formano oggetto di quantificazione.

PRONTO IL NUOVO MODELLO IMU/IMPI

Pubblicato il decreto 29 luglio 2022 che approva il modello di dichiarazione IMU/IMPI ed i relativi allegati e che supera il precedente modello di cui al DM 30 ottobre 2012. Il termine di presentazione per l'anno 2021 è il 31 dicembre 2022.

Premessa

Sono stati approvati il modello di **dichiarazione** e le relative **istruzioni** relativi all'imposta municipale propria (**IMU**) ed all'imposta immobiliare sulle piattaforme marine (**IMPI**), denominato "**Dichiarazione IMU/IMPI**", per i soggetti passivi di cui all'art. 1 c. 743 L. 160/2019 (proprietario, titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi, genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice che costituisce altresì il diritto di abitazione in capo al genitore affidatario dei figli, ecc.), ad eccezione degli enti non commerciali di cui alla lettera i) del c. 1 dell'art. 7 D. Lgs. 504/92 che possiedono ed utilizzano gli

immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali.

Presentazione

La dichiarazione IMU/IMPi deve essere presentata in modalità cartacea o, in alternativa, deve essere trasmessa in via telematica, entro il **30 giugno** dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. La dichiarazione deve essere presentata nei casi individuati nelle istruzioni allegate al presente decreto. Restano ferme le dichiarazioni presentate ai fini dell'IMU e del tributo per i servizi indivisibili, in quanto compatibili.

La dichiarazione cartacea o telematica deve essere presentata al Comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati. Se l'immobile insiste su territori di Comuni diversi, la dichiarazione IMU/IMPi deve essere presentata al Comune sul cui territorio insiste prevalentemente la superficie dell'immobile stesso. In caso di variazioni delle circoscrizioni territoriali dei Comuni, la dichiarazione deve essere presentata al Comune nell'ambito del cui territorio risultano ubicati gli immobili al 1° gennaio dell'anno cui l'imposta si riferisce.

Resta sempre possibile presentare una dichiarazione IMU/IMPi “nuova”, “sostitutiva” o “multipla”; la dichiarazione può essere presentata anche:

- a mezzo posta, mediante raccomandata senza ricevuta di ritorno, in busta chiusa recante la dicitura “Dichiarazione IMU/IMPi 20__” e deve essere indirizzata all'ufficio tributi del Comune competente;
- in via telematica con posta certificata;
- dall'estero a mezzo lettera raccomandata od altro mezzo equivalente dal quale risulti la data di spedizione.

La data di spedizione è considerata come data di presentazione della dichiarazione.

Termini di presentazione della dichiarazione

La dichiarazione, cartacea o telematica, deve essere presentata entro il **30 giugno** dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta. La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

Le dichiarazioni relative all'anno di imposta **2021** devono essere presentate entro il **31 dicembre 2022**. Restano comunque valide le dichiarazioni già presentate per l'anno di imposta 2021, utilizzando il “vecchio” modello di dichiarazione nel solo caso in cui i dati dichiarati non differiscano da quelli richiesti nel nuovo modello dichiarativo.

Limitatamente all'IMPi, le dichiarazioni sono presentate a decorrere dall'anno d'imposta 2022.

Caratteristiche tecniche del modello

Le **dimensioni** per il formato a **pagina singola** del modello di dichiarazione IMU/IMPi possono variare entro i seguenti limiti:

- larghezza minima: cm 19,5 - massima cm 21,5;
- altezza minima: cm 29,2 - massima cm 31,5.

Le dimensioni per il formato a **pagina doppia ripiegabile** possono variare entro i seguenti limiti:

- larghezza minima: cm 35 - massima cm 42;
- altezza minima: cm 29,2 - massima cm 31,5.

PRIMA CASA: DECADENZA PARZIALE IN CASO DI USUFRUTTO A TEMPO DETERMINATO

La costituzione del diritto di usufrutto a tempo determinato, prima dei cinque anni dall'acquisto agevolato, fa scattare la decadenza "parziale" dai benefici che opera proporzionalmente al valore del diritto ceduto (Risp. AE 30 agosto 2022 n. 441).

Chi acquista un immobile con i benefici **prima casa** e, prima di cinque anni dall'acquisto agevolato, costituisce a favore di un terzo un **diritto di usufrutto** sull'abitazione decade dall'agevolazione limitatamente alla parte di prezzo corrispondente al diritto ceduto. Lo stesso accade se il diritto di usufrutto è a **tempo "determinato"**.

Il principio si ricava dalla **Risposta ad interpello n. 441** pubblicata dall'Agenzia delle Entrate il 30 agosto 2022.

Nel **caso di specie** un cittadino italiano residente all'estero, nel 2021 ha acquistato in Italia un immobile abitativo, fruendo dell'agevolazione prima casa (Nota II-bis art. 1 Tariffa, Parte I, All. DPR 131/86). Non potendo prevedere, per motivi lavorativi, di trasferire la propria residenza in Italia in tempi brevi, il contribuente sta valutando se costituire un diritto di usufrutto a tempo determinato a favore della propria moglie. Così facendo la moglie (usufruttuario) acquisirebbe il possesso dell'immobile solo per un tempo predeterminato, trascorso il quale il marito ritornerebbe pieno proprietario della casa.

Secondo l'Agenzia delle Entrate la soluzione immaginata produce per il contribuente la cd. **decadenza parziale** dall'agevolazione prima casa, ovvero la decadenza che opera proporzionalmente al valore del diritto parziario ceduto prevista dall'art. 1, c.4, Nota II-bis Parte prima TUR. Ai sensi della menzionata norma, ai fini fiscali, sul valore del diritto alienato va recuperata la **differenza** tra la tassazione agevolata e la tassazione ordinaria, oltre alla sanzione ed agli interessi. La **base imponibile**, su cui calcolare le imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura ordinaria ai fini del recupero della differenza dovuta, dovrà essere rapportata al valore dell'usufrutto a tempo determinato, calcolato ai sensi dell'art. 48 DPR 131/86 ("Valore della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione") che fa espresso rinvio all'art. 46 DPR 131/86 ("Rendite e pensioni").

In particolare, sul valore dell'annualità calcolata in base all'art. 48 DPR 131/86, si applicheranno i **coefficienti** per la determinazione dei diritti di usufrutto di cui al prospetto dei coefficienti allegato al DPR 131/86, con riferimento alla data di acquisto. Il valore del diritto reale parziario trasferito verrà preso in considerazione per il calcolo delle somme dovute a seguito della decadenza parziale.

Risp. AE 30 agosto 2022 n. 441

NON SONO COMPENSABILI I CREDITI D'IMPOSTA ACQUISITI TRAMITE CESSIONE

Se la riscossione di un'entrata avviene tramite la sezione accise del mod. F24, i crediti ad essa relativi non possono essere utilizzati in compensazione, mentre i debiti possono essere pagati utilizzando in compensazione i crediti delle altre sezioni del modello (Risp. AE 25 agosto 2022 n. 435).

Una società operante nel settore assicurativo, intende acquisire, a mezzo di cessione del credito, una serie di crediti d'imposta agevolativi derivanti dagli interventi di cui all'art. 121 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020. Al riguardo, chiede all'Agenzia delle Entrate di sapere se sia possibile compensare tali crediti con alcune entrate, come, ad esempio, imposte di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari, imposte sulle assicurazioni, contributi al SSN sui premi di assicurazione per RC auto.

Con la risposta del 25 agosto 2022 n. 435, l'Agenzia delle Entrate ricorda che i crediti d'imposta di cui all'art. 121 DL 34/2020 sono utilizzati in compensazione ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. 241/97 sulla base delle rate residue di detrazione non fruite. L'art. 17 D. Lgs. 241/97 disciplina i versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

L'art. 17 c. 2 D. Lgs. 241/97 elenca i crediti ed i debiti interessati dal versamento unitario e dalla compensazione, includendovi altresì una previsione di chiusura del sistema secondo cui il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti ed i debiti relativi alle altre entrate individuate con decreto del MEF, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore.

La norma in questione, dunque, nel disciplinare la c.d. compensazione orizzontale, consente di utilizzare il modello di versamento unitario (F24) al fine di assolvere, con un'unica operazione, il pagamento delle somme, anche mediante compensazione con eventuali crediti relativi alle entrate indicate.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ricorda che, quando la riscossione di un'entrata avviene tramite la sezione accise del mod. F24, i crediti ad essa relativi non possono essere utilizzati in compensazione, mentre i debiti possono comunque essere pagati utilizzando in compensazione i crediti relativi ad imposte e contributi da esporre nelle altre sezioni del modello.

Peraltro, versare i debiti della sezione accise utilizzando in compensazione i crediti esposti in altre sezioni del mod. F24, configura sempre una compensazione orizzontale, soggetta al limite annuale di compensabilità di 2.000.000 di euro, a meno che i crediti non siano esclusi espressamente dal computo del limite, come accade per i crediti oggetto di interpello.

Per tali ragioni, la Società può compensare i crediti d'imposta agevolativi, derivanti dagli interventi di cui all'art. 121 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020 ed acquisiti a mezzo di cessione del credito, con tutte le entrate oggetto dell'interpello, il cui versamento per il tramite del mod. F24 è previsto, direttamente od indirettamente, da disposizioni normative primarie o da decreti ministeriali che richiamino le modalità di versamento di cui all'art. 17 D. Lgs. 241/97.

Risp. AE 25 agosto 2022 n. 435

IL PUNTO SUGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI EFFETTUATI DA UN SOGGETTO FORFETTARIO

Il punto dell'Agenzia delle Entrate: nel caso di acquisti inferiori a 10mila euro, l'IVA è assolta dal cedente nel Paese di origine dei beni (Risp. AE 23 agosto 2022 n. 431).

L'**Agenzia delle Entrate** ha fornito un chiarimento in merito agli acquisti intracomunitari effettuati da un soggetto in regime forfettario presso un fornitore UE che usufruisce del regime speciale delle piccole imprese.

Gli acquisti di beni intracomunitari sono soggetti alle disposizioni secondo le quali, laddove gli acquisti da Paesi comunitari siano di ammontare **inferiore a 10.000 euro**, l'IVA è assolta dal cedente nel Paese di origine dei beni e, conseguentemente, il cessionario che applica il regime forfettario non ha l'obbligo di iscriversi al VIES, né di compilare gli elenchi riepilogativi Intrastat, salva la possibilità per lo stesso di optare per l'applicazione dell'imposta in Italia anche prima del raggiungimento della soglia. Quando gli acquisti intracomunitari **superano il limite di 10.000 euro**, invece, l'acquisto assume rilevanza in Italia secondo le regole ordinarie degli acquisti UE. Indipendentemente dall'ammontare complessivo di acquisti effettuati da Paesi comunitari (superiore od inferiore a 10.000 euro), gli acquisti di beni effettuati da un soggetto passivo d'imposta italiano presso un operatore di un altro Stato membro sottoposto al regime delle piccole imprese non si considerano acquisti intracomunitari, in quanto si deve supporre che si tratta di operazioni rilevanti ai fini IVA nello Stato membro di origine.

Il Fisco ha ricordato che la norma stabilisce che: «**Non costituiscono acquisti intracomunitari**: gli acquisti di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese». Il regime speciale delle piccole imprese, concesso agli Stati membri entro determinate soglie di esonero, prevede modalità semplificate di imposizione e riscossione dell'imposta per le operazioni attive da esse effettuate. Pertanto, non sono considerate cessioni intracomunitarie le cessioni di beni da esse effettuate nei confronti di altri operatori stabiliti in altro Stato membro.

Risp. AE 23 agosto 2022 n. 431

SISMABONUS ACQUISTI PREVIA DEMOLIZIONE E RICOSTRUZIONE

L'accesso al sismabonus acquisti è possibile per gli acquirenti delle unità immobiliari demolite e ricostruite; non quindi a coloro che hanno ristrutturato o risanato l'edificio non demolito (Risp. AE 12 agosto 2022 n. 423).

Il **sismabonus acquisti** può essere fruito in relazione ai soli acquisti delle unità immobiliari realizzate **previa demolizione e ricostruzione dell'edificio preesistente**, mentre non possono accedere al bonus edilizio gli acquirenti delle unità immobiliari realizzate in seguito alla ristrutturazione o al risanamento dell'edificio non demolito, fermo restando che i medesimi acquirenti - in presenza di tutte le condizioni di legge - potranno accedere alla detrazione prevista dall'art. 16 bis TUIR.

L'**Agenzia delle Entrate** ha fornito un chiarimento in merito al sismabonus acquisti. La disciplina prevista dall'art. 16 c. 1-septies) si ispira a quella prevista dall'art. 16-bis c. 3 TUIR, che attribuisce una detrazione, in misura pari al **25%** del prezzo dell'unità immobiliare, a favore di coloro che acquistano dalle «imprese di costruzione o ristrutturazione» unità immobiliari realizzate in esito ad

«interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia [...] riguardanti interi fabbricati».

L'art. 16 c. 1-septies), invece - in quanto inserito nel contesto delle disposizioni che disciplinano il c.d. "sisma bonus", con cui il legislatore ha inteso agevolare gli interventi edilizi nelle zone a rischio sismico 1, 2 e 3 - riconosce una **detrazione limitata** agli acquisti di immobili ubicati nelle zone ad alto rischio sismico, a condizione che per effetto dell'intervento sia stata ottenuta la riduzione di almeno una classe di rischio sismico, e che l'acquisto sia effettuato, nel rispetto della tempistica prescritta, dalle imprese che hanno realizzato l'unità immobiliare «mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico».

Il riferimento alla demolizione e ricostruzione dell'intero edificio **non può essere considerato *tamquam non esset***, né tantomeno tale requisito può considerarsi assorbito una volta raggiunto il miglioramento sismico richiesto dal citato c. 1-quater), in quanto la "demolizione e ricostruzione" costituisce un requisito nuovo ed ulteriore rispetto a quelli previsti dal c. 1-quater.

Ne consegue che l'agevolazione può essere fruita in relazione ai **solì acquisti delle unità immobiliari** realizzate previa demolizione e ricostruzione; al contrario, non potranno accedere al bonus gli acquirenti delle unità immobiliari realizzate dopo la ristrutturazione od il risanamento dell'edificio non demolito.

Risp. AE 12 agosto 2022 n. 423

RISTRUTTURAZIONE SU IMMOBILE COMMERCIALE: IL PUNTO SUI CANONI A SCALETTA

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in tema di spese di ristrutturazione su immobile commerciale in locazione e canoni a "scaletta o scalettati". Ai fini delle imposte dirette, le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate (Risp. AE 12 agosto 2022 n. 424).

La riduzione dei canoni dei canoni a "scaletta o scalettati", concessa dalla parte locatrice rientra in un accordo tra le Parti che non incide sulla quota dei canoni di locazione che devono essere iscritti in bilancio in base alla loro maturazione, ma che rappresenta l'imputazione in capo al proprietario degli immobili di una parte dei costi sostenuti dal conduttore per le migliorie apportate ai beni. È quanto ha chiarito l'**Agenzia delle Entrate** con la Risp. AE 12 agosto 2022 n. 424, in tema di spese di ristrutturazione su immobile commerciale in locazione e canoni a "scaletta o scalettati".

I canoni a scaletta o scalettati sono **canoni di locazione di importo variabile** in aumento od in diminuzione in base ad elementi predeterminati dalle Parti interessate, quali il fatturato oppure l'esecuzione da parte del conduttore dei lavori necessari a rendere l'immobile idoneo all'attività commerciale che verrà ivi svolta. Il canone di locazione stabilito annualmente in un certo ammontare, subisce delle variazioni in diminuzione durante l'esecuzione del contratto e nella pratica è utilizzato per consentire al conduttore di "rientrare", totalmente o parzialmente, delle spese dallo stesso sostenute per la preliminare ristrutturazione dell'immobile, il cui esborso si aggiunge a quello della locazione. Ciò ovviamente nel presupposto, più o meno esplicitato nel relativo contratto, che le opere di ristrutturazione eseguite sull'immobile da parte del conduttore ne accrescano il valore, a beneficio, ovviamente, del proprietario dello stesso.

Ai fini IVA

Nel caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate in sede di interpello, l'istante chiede chiarimenti in merito al corretto trattamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA della riduzione del canone di locazione pattuita per 96 mensilità, a fronte dell'esecuzione di opere eseguite sull'immobile commerciale da parte del conduttore e chiede conferma circa la riconducibilità o meno dell'operazione alla permuta. **Ai fini IVA**, l'Agenzia ritiene che nella fattispecie ricorrano gli estremi della **permuta**.

Chiarita la natura permutativa dell'operazione, l'Agenzia specifica che sono applicabili alla fattispecie oggetto del presente interpello le disposizioni dell'art. 11 DPR 633/72.

Ai fini delle imposte dirette

Ai fini delle imposte dirette, per i canoni di affitto, trova applicazione quanto disposto per i contratti derivanti da prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 109 c. 2 lett. b) TUIR per cui «i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione ed altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi».

Risp. AE 12 agosto 2022 n. 424

FATTURAZIONE ELETTRONICA: DAL 1° OTTOBRE 2022 AL VIA LE NUOVE SPECIFICHE TECNICHE

L'ottimizzazione del processo ed un miglioramento della qualità del dato sono alla base dell'aggiornamento della fatturazione elettronica che prende il via a partire dai primi giorni di ottobre. Cosa aspettarsi nei prossimi mesi.

Nei primi giorni di agosto l'Agenzia delle Entrate, nell'area tematica apposita, ha pubblicato le novità che interesseranno il processo di **fatturazione elettronica** a partire dal 1° ottobre 2022. In buona sostanza è stata rilasciata una nuova versione delle specifiche tecniche che andranno ad ottimizzare il procedimento di fatturazione elettronica, assicurando al contempo una qualità del dato sempre più elevata, introducendo nuovi controlli del **Sistema di Interscambio** e procedendo alla modifica del tracciato della fattura.

L'Agenzia ha altresì precisato che tali aggiornamenti non prevedono impatti indesiderati né sui fornitori e neppure sulle PA, siccome sono rivolte principalmente alla fatturazione tra privati.

Ecco che le novità principali riguardano:

- l'introduzione del nuovo codice TD28 per le operazioni con San Marino;
- il controllo sulle fatture elettroniche transitate via SdI;
- ulteriori funzionalità relative al blocco “Altri Dati Gestionali”.

Cosa cambia

Il 1° agosto 2022 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato, all'interno dell'area tematica “Fattura elettronica e corrispettivi telematici”, sia l'Allegato A (specifiche tecniche vers. 1.7.1.), sia la

Rappresentazione tabellare dei tracciati della **fattura ordinaria** e **semplificata**, nonché dei relativi schemi xsd per introdurre:

- nella fattura ordinaria il nuovo tipo documento TD28 per comunicare **operazioni di acquisto** di beni da San Marino per le quali sono state ricevute fatture cartacee con indicazione dell'IVA;
- nuove codifiche per il blocco “AltriDatiGestionali” per riportare in fattura l'informazione circa l'avvenuta regolarizzazione dell'**imposta a debito** con versamento tramite **modello F24** e per riportare in fattura il riferimento al corretto periodo di imposta dell'operazione nel caso di operazioni **di estrazione** beni da deposito IVA;
- nuovo controllo sulla fattura con codice 00476 per verificare la non ammissibilità di una fattura riportante contemporaneamente nel **Paese identificativo fiscale** del cedente/prestatore e del cessionario committente un valore diverso da IT.

Dall'altro lato, saranno apportate anche le seguenti modifiche relative al:

- **criterio di controllo** per l'errore 00472 “per il valore indicato nell'elemento 2.1.1.1 <TipoDocumento> il cedente/prestatore deve essere uguale al cessionario/committente (*i tipi documento TD21 e TD27 non ammettono l'indicazione in fattura di un cedente diverso dal cessionario*) (*vale solo per le fatture ordinarie*)” per il **documento TD27 (fattura per autoconsumo o per cessioni gratuite senza rivalsa)**;
- criterio di controllo per l'errore 00475 “per il valore indicato nell'elemento 2.1.1.1 <TipoDocumento> deve essere presente l'elemento 1.4.1.1 <IdFiscaleIVA> del cessionario/committente (*i tipi documento TD16, TD17, TD18, TD19, TD20, TD22, TD23 e TD28 prevedono obbligatoriamente la presenza della partita IVA del cessionario/committente*) (*vale solo per le fatture ordinarie*)” per il **documento TD28**, ossia per gli acquisti da San Marino con IVA.

Infine, sarà aggiornata la descrizione:

- dei codici 00473 “*per il valore indicato nell'elemento 2.1.1.1 <TipoDocumento> il valore presente nell'elemento 1.2.1.1.1 <IdPaese> non è ammesso (i valori TD17, TD18, TD19 e TD28 del tipo documento non ammettono l'indicazione in fattura di un cedente italiano. Nei casi di TD17 e TD19 è ammessa l'indicazione del valore 'OO' nell'elemento 1.2.1.1.1 <IdPaese> per operazioni effettuate da soggetti residenti in Livigno e Campione d'Italia. Inoltre, nel caso del TD28, l'elemento 1.2.1.1.1 <IdPaese> deve essere valorizzato con il valore SM)* (*vale solo per le fatture ordinarie*)” e modifica del criterio di controllo per il tipo di documento TD28, ossia per gli acquisti da San Marino con IVA;
- dei codici errore 00401 (descrizione in caso di fatture ordinarie e semplificate con **aliquota IVA** diversa da zero) e 00430 (indicazione di un'aliquota IVA diversa da zero) qualifica i dati riepilogo come dati riferiti ad operazioni imponibili e, quindi, non è ammessa la presenza dell'elemento <Natura>, ad eccezione del caso in cui l'elemento TipoDocumento assuma valore **TD16**);
- natura N7, relativa all'IVA assolta in altro Stato UE (**prestazione di servizi di telecomunicazioni, tele-radiodiffusione ed elettronici** ex art. 7-octies c. 1 lett. a, b, DPR 633/72 e art. 74-sexies DPR 633/72).

Breve focus sulle operazioni con San Marino (TD28)

Tra le novità viste sopra, emerge l'introduzione del nuovo codice TD28 per gli acquisti da San Marino. Infatti, dallo scorso 1° luglio 2022, in seguito alle disposizioni previste dal DM 21 giugno 2021, è entrato in vigore l'obbligo di emettere e-fattura via SdI per documentare le **cessioni di beni** nei confronti di operatori di San Marino e gli acquisti da tali soggetti.

Ricapitolando, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, nella descrizione dell'operazione il **soggetto passivo IVA residente o stabilito** in Italia che riceve una fattura cartacea con addebito dell'imposta da soggetto residente nella Repubblica di San Marino, deve emettere una fattura, inviandola al Sistema di Interscambio, con tipo documento TD28 al fine di assolvere all'obbligo di comunicazione dati relativi alle operazioni di cessione di beni o prestazioni di servizi ricevute da operatori esteri, ai sensi dell'art. 1 c. 3-bis D. Lgs. 127/2015. In presenza di una fattura cartacea emessa da un fornitore di San Marino con addebito dell'imposta, va utilizzato il documento TD28 e non il TD17 o TD19 che, invece, deve essere adoperato per l'assolvimento dell'imposta ex art. 17 c. 2 DPR 633/72 qualora la fattura ricevuta dall'operatore sammarinese (elettronica o cartacea) sia senza addebito dell'imposta.

MODELLO F24 ESTESO A TUTTI I VERSAMENTI

Il Decreto Semplificazioni ha esteso l'utilizzo del modello F24 a tutte le tipologie di versamento, con l'obiettivo di razionalizzare ulteriormente le modalità di pagamento e, conseguentemente, semplificare gli adempimenti fiscali per i contribuenti.

Il sistema di **versamento unificato** delle imposte, dei contributi e delle altre somme dovute allo Stato, alle Regioni ed agli enti previdenziali, regolamentato dall'art. 17 D. Lgs. 241/97, consente di eseguire, con l'utilizzo del modello F24 e con un'unica operazione, il pagamento delle somme dovute. Tale sistema consente, inoltre, di compensare quanto dovuto con eventuali crediti.

Nel corso del tempo, l'applicazione della disciplina in materia di versamento unitario è stata progressivamente estesa. Attualmente, l'utilizzo del **modello F24** è ammesso per i **debiti** ed i **crediti** di cui al c. 2 del suindicato art. 17 e riepilogati nella tabella che segue.

- imposte sui redditi (Irpef, Ires);
- ritenute sui redditi da lavoro e sui redditi da capitale;
- IVA;
- imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'IVA;
- imposte sui giochi;
- Irap;
- addizionale regionale e comunale all'Irpef;
- accise, imposte di consumo e di fabbricazione;
- contributi Inps, Inail, Inpgi, Cipag, Cnpr, Enpacl, Enpap, Enpapi, Epap, Eppi, Cnocl e premi Inail;
- Imu, Imi, Imis, Tari e Tasi;
- Tosap/Cosap, Imposta comunale sulla pubblicità/canone per l'installazione di mezzi pubblicitari;
- imposta/contributo di soggiorno;
- diritti camerali;
- alcune tipologie di proventi derivanti dall'utilizzo dei beni di Demanio e di Patrimonio dello Stato sulla base delle comunicazioni specificatamente trasmesse agli utilizzatori;
- somme dovute per la registrazione dei contratti di locazione;
- le somme dovute in relazione alla presentazione della dichiarazione di successione (imposta sulle successioni, imposta ipotecaria e catastale, tasse ipotecarie, imposta di bollo, Invim e tributi speciali, nonché i relativi accessori, interessi e sanzioni);

- imposta sostitutiva sui finanziamenti;
- imposta sulle assicurazioni;
- tasse scolastiche;
- somme da corrispondere agli uffici provinciali-territorio dell'Agenzia delle Entrate in relazione ai servizi ipotecari e catastali;
- imposte e relativi interessi, sanzioni ed accessori richiesti dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate in sede di registrazione degli atti giudiziari emessi a partire dal 23 luglio 2018.

Il sistema di versamento unificato è, altresì, utilizzato dai contribuenti per versare tutte le somme, ivi inclusi **interessi** e **sanzioni**, dovute in caso di **ravvedimento**, **autoliquidazione** da dichiarazione, **controllo automatizzato** e **documentale** della dichiarazione, di avviso di accertamento (in caso di omessa impugnazione), di avviso di irrogazione di sanzioni e nelle ipotesi di istituti conciliativi di avvisi di accertamento.

Ai fini del processo di estensione del sistema di versamento in esame, si ricorda che, il DM MEF 8 novembre 2011 ha ampliato l'utilizzo del modello F24 anche per i pagamenti dell'**imposta sulle successioni** e **donazioni**, dell'imposta di **registro**, delle imposte **ipotecarie** e **catastali**, delle tasse ipotecarie, dell'imposta **di bollo**, nonché ai relativi accessori, interessi e sanzioni ed ai **tributi speciali**. Successivamente, è stata data attuazione al decreto con il Prov. AE 21 novembre 2020 n. 365557, il quale ha previsto l'utilizzo del sistema di versamento unificato per il pagamento delle somme dovute in relazione alla registrazione presso gli uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate, di cui al DPR 131/86, degli **atti pubblici** e delle **scritture private autenticate**, nonché al versamento dell'imposta sulle donazioni di cui all'art. 2 c. 47 DL 262/2006 ed al D. Lgs. 346/90. In seguito, con la Ris. AE 2 dicembre 2020 n. 76/E sono stati istituiti i relativi codici tributo per il versamento delle predette somme tramite modello F24.

L'ultimo intervento normativo relativamente al sistema di versamento unitario, è stato operato dall'art. 3-bis introdotto nel DL 73/2022 (c.d. Decreto “Semplificazioni fiscali”) in sede di conversione in Legge 122/2022. Il legislatore ha, infatti, disposto un'ulteriore estensione dell'utilizzo del modello F24 per il pagamento di imposte, tasse e contributi in favore dello Stato e degli **enti territoriali** e **previdenziali**, per consentire ai contribuenti il pagamento di qualsiasi imposta, tassa o contributo con tale modalità di versamento. Tuttavia, sarà un Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in attuazione di quanto previsto dall'art. 17 c. 2 lett. h-ter) D. Lgs. 241/97, a definire e disciplinare le tipologie di versamenti che possono essere pagate con F24 ed attualmente non comprese nel c. 2 del citato art. 17.

Il testo dell'art. 3-bis fa riferimento a "qualsiasi imposta, tassa o contributo"; pertanto, sembrerebbe che l'estensione riguarderà tutte le tipologie di tributi e contributi.

Regole di presentazione del modello F24 e compensazione

Come già anticipato in premessa, i debiti derivanti dai versamenti di imposte, interessi e sanzioni il cui pagamento avviene con modello F24 possono essere compensati con eventuali crediti disponibili relativi ad IVA, alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, alle **imposte sostitutive** delle imposte sul reddito, all'imposta **regionale sulle attività produttive**, ovvero crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e crediti d'imposta da indicare nel quadro RU. Tuttavia, in tali casi, è previsto l'obbligo generalizzato di utilizzare i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24, così come previsto dall'art. 37 c. 49-bis DL 223/2006, modificato dall'art. 3 c. 2 DL 124/2019. A prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, inoltre, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 con “saldo zero” esclusivamente attraverso i **servizi telematici “F24 web”** o “F24 online”.

Da ultimo, si ricorda che, la compensazione in F24 di **crediti erariali**, è preclusa in caso di presenza di **debiti** erariali iscritti a ruolo e per i quali è scaduto il termine di pagamento superiori ad € 1.500, a norma dell'art. 31 DL 78/2010. Tale disposizione interessa, quindi, debiti e crediti erariali, mentre, sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "erario" del modello F24 (Risp. AE 1° luglio 2021 n. 451). Infine, si precisa che, il divieto in esame, riguarda le **compensazioni "orizzontali" o "esterne"** che intervengono tra tributi di diversa tipologia tramite il modello F24, mentre restano escluse dal divieto le ipotesi di compensazione **"verticale"** o **"interna"** che intervengono, invece, nell'ambito dello stesso tributo e ciò, anche nel caso di utilizzo del medesimo modello.

Art. 3-bis DL 73/2022

SANZIONI ALLA RUSSIA: VIETATE TRIANGOLAZIONI PER AGGIRARE LE RESTRIZIONI

Il blocco previsto per le restrizioni commerciali è stato oggetto di precisazioni con riferimento all'import del petrolio, rispetto al quale sono state vietate anche le rivendite intra-UE dei beni listati ed alle importazioni di oro, per le quali sono state disposte misure a contrasto delle triangolazioni c.d. complesse, contraddistinte da lavorazioni sostanziali sui prodotti sanzionati nel Paese terzo.

La Commissione UE, nelle FAQ pubblicate, ha ribadito la sussistenza di un **divieto generale** di elusione dei divieti imposti alla Russia tramite il trasporto delle merci in Paesi non allineati.

Il divieto di triangolazioni

L'invasione dell'Ucraina ha comportato l'adozione di una serie di regolamenti da parte dell'UE che limitano fortemente gli **scambi commerciali** con la **Russia**.

In particolare, tramite sette diversi pacchetti di sanzioni, sono state vietate le esportazioni relative ai prodotti utilizzabili sia a fini civili che militari (c.d. **"beni dual use"** e **"quasi dual use"**), nonché i prodotti che interessano il settore dell'energia e dei trasporti, le merci di lusso e quelle in grado di contribuire alla crescita industriale russa.

Anche le importazioni in UE sono state colpite, con l'inclusione di misure restrittive per **prodotti tipici dell'export russo**, come quelli siderurgici ed energetici, tra cui carbone e petrolio, nonché dei beni maggiormente esportati dalla Federazione russa, tra i quali spiccano, per esempio, il caviale, i liquori ed i pneumatici e, da ultimo, l'oro proveniente dalla Russia.

Tutti i divieti disposti, sia quelli relativi all'*import* che le misure volte a limitare l'*export* verso la Russia, prevedono delle specifiche misure antielusive, vietando sia le operazioni direttamente effettuate con la Federazione russa che quelle indirette, in cui il traffico delle merci è deviato in Paesi terzi non allineati, come per esempio la Turchia, il Kazakistan o gli Emirati Arabi Uniti.

Al fine di evitare ogni possibile elusione, le misure restrittive alle esportazioni vietano, in particolare, ogni **vendita verso soggetti terzi** di prodotti destinati ad essere utilizzati in Russia.

Allo stesso modo, per le restrizioni all'*import* è chiaramente indicato che non sono solamente le importazioni provenienti dalla Russia dei beni inclusi nei divieti a essere vietate: anche le operazioni, provenienti da Paesi terzi, relative a beni di origine russa sono oggetto dell'ambito di applicazione delle misure restrittive.

Le triangolazioni speciali: le operazioni intra-UE e le lavorazioni sostanziali

Alcune misure restrittive all'import recentemente stabilite, relative all'importazione di **petrolio greggio** e raffinato e dell'oro di origine russa, introdotte dagli artt. 3 *quaterdecies* e *sexiesdecies* Reg. UE 833/2014, prevedono, con riferimento alle operazioni elusive, delle misure di maggiore dettaglio.

Per quanto concerne l'importazione del petrolio, in particolare, a causa delle numerose deroghe disposte verso alcuni Paesi UE, come Ungheria, Repubblica Ceca, Bulgaria e Croazia, i quali possono continuare ad importare i prodotti russi, la Commissione UE ha, infatti, dovuto prendere espressamente in considerazione le triangolazioni intra-UE, vietando che i prodotti importati fruendo delle esenzioni specificamente disposte, siano successivamente ceduti in altri Paesi dell'Unione europea, aggirando le sanzioni previste.

Con riferimento, invece, al **divieto di import dell'oro russo**, l'art. 3 *sexiesdecies*, comma 2 prevede delle disposizioni antielusive del tutto peculiari: non è, infatti, solamente l'oro ad essere incluso nelle misure restrittive, ma anche l'acquisto o importazione di tutte le merci classificate nei codici doganali presenti nell'all. XXVII Reg. UE 833/2014, ottenute a partire dai prodotti aurei russi, lavorate presso Paesi terzi.

Tale disposizione, pertanto, vieta l'importazione anche dei gioielli e dei beni di oreficeria che siano fabbricati, in Paesi terzi, da materie prime russe.

Ai fini della restrizione in esame, di conseguenza, assume particolare importanza che le merci importate non siano ottenute tramite l'incorporazione dei prodotti vietati.

In forza di divieto, l'origine doganale non preferenziale in un Paese diverso dalla Russia non vale ad escludere la sussistenza di restrizioni all'*import*, giacché la stessa potrebbe essere stata modificata tramite la lavorazione effettuata nello Stato terzo.

Con tale misura la Commissione UE include nel campo delle sanzioni, pertanto, anche le c.d. “**triangolazioni complesse**”, contraddistinte dalla presenza, oltre che del semplice trasporto dei prodotti Paesi non allineati, anche di operazioni di lavorazione sostanziale sui prodotti, effettuate presso tali Stati terzi, nell'ottica di alterare fittiziamente l'origine doganale delle merci.

Il tema delle imprese consociate extra-UE

Come riconosciuto dalla stessa Commissione UE nelle diverse FAQ pubblicate, non sono tutte le vendite all'estero dei prodotti listati ad essere vietate, ma esclusivamente le **cessioni di tali merci verso soggetti russi** oppure per un uso in Russia. Allo stesso modo, per l'*import*, sono inclusi nei divieti le importazioni dalla Federazione russa o di prodotti russi, da parte di Società europee.

Sotto tale profilo, l'art. 13 Reg. UE 833/2014 afferma chiaramente l'assenza di ogni extraterritorialità delle misure restrittive.

Tale disposizione, in particolare, riconosce che le sanzioni si applicano esclusivamente nel territorio unionale per il comportamento tenuto da parte di qualsiasi cittadino di uno Stato membro, di una qualsiasi persona giuridica costituita conformemente al diritto di uno Stato membro, nonché di entità estere per le attività esercitate all'interno dell'Unione.

Non sono soggetti vincolati dalle restrizioni UE, pertanto, le Società, **controllate da imprese europee**, validamente costituite in osservanza alla normativa dello Stato estero che non esercitino attività in Unione Europea. Le **sanzioni unionali** non possono, di conseguenza, vincolare soggetti al di fuori della propria giurisdizione.

Nel caso in cui l'impresa extra-UE acquistasse o vendesse, in totale autonomia, i prodotti oggetto dei divieti, non sarebbe possibile effettuare nei suoi confronti alcuna contestazione.

Come stabilisce la Commissione UE, tuttavia, nel caso in cui la Società estera effettui tali operazioni su espressa indicazione della capogruppo UE, in assenza di valutazioni autonome, sarebbe in ogni caso sussistente una violazione delle sanzioni, essendo in tale ipotesi sussistente una

vendita od un acquisto indiretto da parte del soggetto unionale.

Le possibili tutele

Al fine di evitare ogni possibile contestazione per le **operazioni triangolari**, come espressamente riconosciuto dalla Camera di Commercio Internazionale, è consigliabile che le imprese attive nel commercio estero operino verso i propri partner extra-UE con la massima diligenza, disponendo delle necessarie cautele contrattuali, nell'ottica di accertarsi che i prodotti non siano esportati od importati in elusione delle sanzioni.

Sotto tale profilo assumono importanza centrale gli “**end user statement**”, con i quali le controparti extra-UE confermano, sotto propria **assunzione di responsabilità**, che le merci vendute non saranno successivamente esportate in ulteriori Stati terzi.

Per quanto concerne le operazioni in *import*, invece, necessita di essere osservata particolare attenzione alla documentazione comprovante l'origine doganale dei prodotti, verificando, nei casi dei beni di oreficeria, anche la provenienza delle materie prime.

SBLOCCO DELLE CESSIONI DEI CREDITI EDILIZI NEL DECRETO SEMPLIFICAZIONI

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 193 del 19 agosto 2022 della legge di conversione del decreto Semplificazioni (Legge 122/2022) viene abrogato il limite temporale che impediva alle banche di avvalersi della possibilità di cedere ai correntisti (clienti professionali con partita IVA) i crediti edilizi, acquisiti e comunicati all'Agenzia delle Entrate ante 1° maggio 2022.

Tra le novità emerse con l'approvazione definitiva e la **pubblicazione in Gazzetta Ufficiale** della legge di conversione del DL 73/2022 (decreto Semplificazioni Fiscali) viene abrogato il limite temporale che impediva, alle banche ed alle società appartenenti ad un gruppo bancario, di avvalersi della possibilità di cedere ai correntisti (**clienti professionali con partita IVA**) i crediti edilizi, acquisiti e comunicati all'Agenzia delle Entrate ante 1° maggio 2022. Viene **corretta una stortura** introdotta in sede di conversione del DL 50/2022 (**decreto Aiuti**) che limitava le cessioni effettuate prima di tale data e che consente di **alleggerire il carico dei crediti accumulati** dagli Istituti di credito.

Il limite contenuto nel DL Aiuti

Per cogliere appieno la necessità dell'intervento contenuto nella legge di conversione del DL Semplificazioni è opportuno ricostruire il groviglio normativo creatosi nel corso del semestre scorso in materia di **cessione dei crediti edilizi**: si parta dall'art. 29-bis DL 17/2022 che consentiva agli Istituti di credito la possibilità di cedere i crediti acquistati ad uno qualsiasi dei propri correntisti, solamente dopo aver esaurito le due cessioni possibili tra gli intermediari finanziari, norma che si applicava per le prime cessioni effettuate post **1° maggio 2022**.

Successivamente, il DL Aiuti (art. 14) ha concesso la possibilità per gli intermediari finanziari di cedere i crediti acquistati senza la necessità di effettuare le due cessioni previste tra gli intermediari finanziari, consentendo a questi ultimi di cedere solamente ai propri correntisti professionali privati: lo stesso DL Aiuti (art. 57) prevedeva che queste disposizioni innovative fossero applicabili per le prime cessioni effettuate successivamente al 1° maggio 2022.

La legge di conversione del DL 50/2022 ha modificato ulteriormente il citato articolo 14 prevedendo che gli intermediari finanziari **possono cedere i crediti acquistati in favore di soggetti diversi dai consumatori o utenti**, come definiti dall'articolo 3, comma 1, lettera a), del Codice del

Consumo, di cui al D. Lgs. n. 206/2005, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo: si tratta dei propri correntisti titolari di partita IVA. Nello stesso articolo 14 in commento è stato inserito il comma 1-bis stabilendo che queste nuove regole “si applicano anche alle cessioni o agli sconti in fattura comunicati all'Agenzia delle Entrate prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”.

Tuttavia, il “peccato normativo” è contenuto nell'art. 57 c. 3 DL 50/2022 nel quale si prevedeva che le disposizioni contenute nell'art. 14 si rendono applicabili “alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° maggio 2022”: nella sostanza quest'ultimo comma 3 contraddice quanto contenuto nel comma 1-bis dell'articolo 14.

La modifica della legge di conversione del DL 73/2022

Con la legge di conversione al DL 73/2022 (decreto Semplificazioni) viene introdotta la sesta modifica alla disciplina della **cedibilità dei crediti relativi a detrazioni fiscali**: gli intermediari finanziari possono cedere i crediti relativi a detrazioni fiscali a qualsiasi titolare di partita IVA, a prescindere dal momento in cui hanno acquistato il credito che intendono cedere. Vengono in tal modo superate le diverse regole per la cessione dei crediti succedutesi nel tempo: **le regole sancite dall'art. 14 DL 50/2022 risultano, quindi, applicabili a tutte le cessioni**, naturalmente sempre entro i limiti massimi di cessioni effettuabili previste dal DL 34/2020 (decreto Rilancio): una prima cessione libera, successivamente nel limite di due verso intermediari finanziari e, infine, una ulteriore verso i correntisti titolari di partita IVA degli intermediari finanziari.

La modifica introdotta dalla legge di conversione del DL 73/2022, consente agli intermediari finanziari di cedere i crediti relativi a detrazioni fiscali a qualsiasi titolare di partita IVA, a prescindere da quando abbiano acquistato il credito che intendono cedere, risolvendo l'incoerenza normativa creata con le richiamate norme precedenti.

La tecnica legislativa adottata per superare l'impasse creato è delineata nell'art. 40-bis DL 73/2022 (inserito dalla legge di conversione) che prevede **l'abrogazione dell'art. 57 c. 3 DL 50/2022**: l'eliminazione del citato comma 3 rende applicabili le regole sancite dall'art. 14 del decreto Aiuti a tutte le cessioni ed a prescindere da quando gli intermediari finanziari abbiano acquistato il credito. La sequenza che potrà essere adottata prevede, quindi, **una prima cessione libera, due sole cessioni successive a favore di intermediari finanziari e, infine, un'ulteriore cessione verso i correntisti titolari di partita IVA degli intermediari finanziari**.

La citata abrogazione supera una serie di provvedimenti normativi di modifica dell'art. 121 DL 34/2020 (decreto Rilancio), emanati nel corso del 2022, che avevano determinato l'esistenza di vari regimi temporanei:

- dal 27 gennaio 2022 al 25 febbraio 2022 restano in vigore le disposizioni di cui al DL 4/2022;
- dal 26 febbraio 2022 al 30 aprile 2022, resta il periodo di vigenza del DL 13/2022 e della legge di conversione del decreto Sostegni-ter;
- dal 1° maggio 2022 entrano in vigore le disposizioni previste dalla legge di conversione del decreto Aiuti (arrivata il 16 luglio 2022, ma con effetti retroattivi).

Da non dimenticare, inoltre, che il correntista cessionario del credito ha il divieto di **operare ulteriori cessioni**.

L. 122/2022

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza.

Studio Cassinis

STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

**Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36**

**Piazza di San Pietro in Vincoli, 10/10A
00184 Roma
Tel. + 39 06 92919104**

**Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com**

