



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Ammortamenti sospesi
- Stampa e conservazione digitale dei registri
- Inadempimento tributario e causa di forza maggiore
- Caro petrolio del primo trimestre 2022
- Le novità del Decreto "Ucraina"

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



9

Il Giudice ha sentenziato



.....	12
In breve.....	15
Ammortamenti sospesi.....	15
Stampa e conservazione digitale dei registri.....	17
L'Approfondimento – 1.....	20
Inadempimento tributario e causa di forza maggiore.....	20
L'Approfondimento – 2.....	28
Caro petrolio del primo trimestre 2022.....	28
L'Approfondimento – 3.....	40
Le novità del Decreto “Ucraina”.....	40
L'angolo informatico.....	48
Iscrizione al portale Banca Intesa – Deloitte e portale PWC.....	48

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Moro Nicola
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel
.it

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



Fatturazione elettronica per operazioni con l'estero	IL SOLE 24 ORE 04.04.2022	Non è obbligatorio emettere la fattura elettronica per operazioni con soggetti non stabiliti in Italia, finché non sarà modificato l'art. 1, c. 3 D.lgs. 127/2015. Per questo motivo, la fattura elettronica emessa facoltativamente a fronte di una cessione intracomunitaria di beni serviva e serve solo ad evitare l'esterometro. Tuttavia, la controparte Ue continuerà a pretendere la fattura cartacea o il relativo file Pdf, anche dal 1.7.2022.
Regolarizzazioni con autofattura elettronica	IL SOLE 24 ORE 04.04.2022	Nel caso di mancata ricezione della fattura o ricezione di un documento irregolare per operazioni con l'estero, la regolarizzazione deve essere effettuata tramite autofattura elettronica con la causale TD20. Per regolarizzare invece lo splafonamento, invece, il codice da utilizzare è TD21, indicando una data ricadente nell'anno della violazione.
Bonus investimenti con prenotazione del modello Redditi	IL SOLE 24 ORE 04.04.2022	Nei modelli dichiarativi 2022, per il periodo d'imposta 2021, i beni prenotati entro il 31.12.2021 (in consegna nel 2022), inerenti al bonus investimenti, vanno gestiti distinguendo il momento dell'effettuazione rispetto all'entrata in funzione. Occorre prestare particolare attenzione nel compilare il quadro RU.
Emendamenti alla riforma fiscale	IL SOLE 24 ORE 04.04.2022	<p>Le principali novità della riforma sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2 anni di scivolo per l'uscita dall'aliquota agevolata del 15% per coloro che superano la soglia di € 65.000 di ricavi ed applicazione di un'aliquota piatta superiore; • estensione dell'obbligo di e-fattura anche ai forfettari; • soggetti Isa: versamento saldo e acconto mensili per i lavoratori autonomi e addio alla ritenuta; • abolizione dell'Irap per studi associati, società di persone e Stp; • agli enti territoriali saranno garantiti

- gli stessi spazi fiscali di oggi;
- introduzione della clausola anti-rincari.

Processo tributario in presenza	ITALIA OGGI 05.04.2022	La possibilità di svolgere le udienze del processo tributario in presenza, con la pubblicazione della legge di conversione del decreto Milleproroghe, è stata prorogata oltre il 30.04.2022.
Asseverazioni per il Superbonus 110%	ITALIA OGGI 04.04.2022	La L. 25/2022, di conversione del D.L. 4/2022, ha previsto che si applicano da 2 a 5 anni con la multa da 50.000 a 100.000 euro, per il tecnico abilitato che espone notizie false oppure omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti del progetto di intervento o sull'effettiva realizzazione dell'opera ovvero attesta falsamente la congruità delle spese.
Revoca effetti della rivalutazione	ITALIA OGGI 04.04.2022	La conversione in legge del decreto Sostegni-ter (L. 25/2022) concede la possibilità di revocare sia gli effetti fiscali che quelli contabili della rivalutazione, con la conseguenza di dover ripristinare la situazione ante rivalutazione.
Recupero crediti Iva del primo trimestre	ITALIA OGGI 04.04.2022	Entro il 2.05.2022 possono essere presentate, tramite il modello TR da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, le istanze per il rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito Iva maturato nel primo trimestre 2022.
Blocco all'esportazione verso territori russi e bielorusi	ITALIA OGGI 04.04.2022	L'invasione russa dell'Ucraina ha portato l'UE ad adottare un blocco commerciale all'export verso i territori russi e bielorusi, la violazione dei quali è punita con multe da 15.000 e fino a 250.000 euro e pena detentiva da 2 a 6 anni.
Proroga dei termini per disservizi dell'Agenzia delle Entrate	ITALIA OGGI 06.04.2022	Basandosi sul comunicato stampa pubblicato dall'Agenzia delle Entrate il 1.04.2022, si ritiene che le istanze di autotutela per correggere le comunicazioni di irregolarità, il cui termine di pagamento e di invio di chiarimenti scadeva tra il 30 e il 31.03.2022 (periodo di blackout del sito),

		siano da considerare “nei termini” se presentate entro l'11.04.2022, per beneficiare delle sanzioni ridotte.
Esclusioni ISA per pandemia	IL SOLE 24 ORE 07.04.2022	È atteso per oggi, 7.04.2022, dalla Commissione degli esperti il via libera per escludere dagli ISA i soggetti colpiti dalla pandemia tramite i codici Ateco.
Blocco delle cessioni di crediti per bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 07.04.2022	L’Agenzia delle Entrate ha affermato che bloccherà le cessioni dei bonus casa catalogate come a rischio. Per questo motivo, sono state inviate comunicazioni agli intermediari, ai sensi del D.L. 157/2021 (“Decreto Antifrodi”), al fine di effettuare i controlli preventivi sulle opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito esercitate dai contribuenti.
Esteso fino al 02.05.2022 il taglio delle accise	IL SOLE 24 ORE 07.04.2022	Il Governo ha annunciato che il taglio delle accise dei 25 centesimi su benzina e gasolio durerà fino al 02.05.2022.
Correttivi ISA 2022	IL SOLE 24 ORE 07.04.2022	La Commissione degli esperti ha approvato i correttivi Isa per il periodo d'imposta 2021, al fine di adeguare i risultati dell'applicazione dei 175 indici sintetici di affidabilità fiscale agli effetti economici negativi provocati dalle misure restrittive, predisposte per contrastare la diffusione del Covid-19.
Esclusione dagli Isa per discoteche e palestre	IL SOLE 24 ORE 08.04.2022	È probabile che vengano escluse dagli Isa 2022 ai fini fiscali (resta l’obbligo di compilazione ai fini statistici) le discoteche e scuole di danza, gestione di palestre e piscine, agenzie di viaggio e tour operator, sale giochi e biliardi, guide turistiche e guide alpine, trasporto terrestre di passeggeri (tra cui anche i taxi), attività di associazioni e organizzazioni, gestione di spazi culturali, sportivi e ricreativi, produzione e commercio al dettaglio di pellicceria e di abbigliamento in pelle.
Controlli visto di conformità bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 08.04.2022	L’Agenzia delle Entrate ha avviato la campagna dei controlli ordinari sui bonus edilizi. Viene inviata una Pec agli intermediari che hanno curato la

		<p>trasmissione della comunicazione per le opzioni, in particolare nella veste di professionisti incaricati del visto di conformità.</p>
<p>Blocco della cessione del credito per bonus edilizi</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 08.04.2022</p>	<p>In base al “Decreto Antifrodi” (D.L. 157/2021) non sempre il blocco preventivo delle cessioni dei bonus edilizi si traduce in una richiesta di documenti da parte dell’Agenzia delle Entrate. può essere sufficiente un avviso presente nel cassetto fiscale per attuare il blocco della cessione nel caso in cui l’Agenzia delle Entrate non ritenga necessario chiedere documenti all’intermediario.</p>
<p>Aliquote Iva ridotte</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 08.04.2022</p>	<p>La nuova direttiva europea in tema di Iva vuole mantenere un elenco positivo di beni e servizi ad aliquota ridotta, non aderendo quindi alla proposta (del gennaio 2018) di una lista negativa delle vendite o prestazioni obbligatoriamente ad aliquota ordinaria.</p>
<p>Cessione bonus edilizi</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 09.04.2022</p>	<p>In merito alle cessione bonus edilizi, la quarta cessione per banche, intermediari e assicurazioni, ha una nuova complicazione: la responsabilità solidale direttamente con il beneficiario originario dell’agevolazione. È prevista anche la proroga per la comunicazione delle opzioni di cessione e sconto in fattura, ma solo per i soggetti Ires e le partite Iva. Potranno arrivare fino al 15.10.2022: un modo soprattutto, per dare più tempo alle imprese per gestire gli acconti in fattura. I privati dovranno chiudere come previsto entro il 29.04.2022. Tali novità sono contenute nell’emendamento riformulato il 28.04 alla legge di conversione del Decreto Bollette D.L. 17/2022.</p>
<p>Ristori per imprese del commercio al dettaglio</p>	<p>ITALIA OGGI 09.04.2022</p>	<p>Sono pronti i ristori per le imprese del commercio al dettaglio con ricavi 2019 non superiori a 2 milioni di euro penalizzate economicamente dalla pandemia. Gli indennizzi sono parametrati su tre scaglioni di fatturato, possono arrivare fino al 60% della differenza tra l’ammontare medio mensile dei ricavi 2021 e l’ammontare</p>

medio mensile dei ricavi 2019, purché la riduzione del fatturato non sia inferiore al 30%. Questo è quanto è previsto dal D.M. 24.03.2022, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 82 del 7.04.2022 con cui il Ministero dello Sviluppo Economico ha reso nota la finestra temporale per l'invio delle domande: dal 3 al 24.05.2022.

Nuovo registro delle opposizioni

IL SOLE 24 ORE
11.04.2022

Il D.P.R. 26/2022 prevede che sarà operativo entro il 27.07.2022 il nuovo Registro pubblico delle opposizioni, al quale potranno essere iscritti anche i numeri dei telefoni cellulari per bloccare le chiamate commerciali indesiderate.

L'Agenzia interpreta



<p>Avvisi bonari e blackout dell'Agenzia delle Entrate</p>	<p>PROVVEDIMENTO N. 103772/2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha prorogato di 10 giorni i termini di prescrizione e di decadenza, così come quelli di adempimento di obbligazioni e di formalità previsti dalle norme riguardanti le imposte e le tasse a favore dell'Erario, scadenti nel periodo 30.03.2022-31.03.2022, a seguito dei disservizi causati dal blackout.</p>
<p>Sconti a dipendenti su beni aziendali</p>	<p>INTERPELLO N. 158 DEL 25.03.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che lo sconto ai dipendenti non è soggetto a tassazione se inferiore a quello medio applicato alla clientela e se il prezzo pagato è quello mediamente praticato per i beni della stessa specie in condizioni di libera concorrenza, suffragando il tutto con apposita documentazione.</p>
<p>Riporto a nuovo per le compensazioni oltre 2 milioni</p>	<p>CIRCOLARE N. 9/E DEL 01.01.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che la legge di Bilancio 2022 ha elevato il limite massimo compensabile a € 2 milioni (dal 2022 "a regime"), per l'utilizzo dei crediti e dei contributi nel mod. F24.</p>
<p>Nuovo modello per il bonus Sud</p>	<p>PROVVEDIMENTO N. 107620 DEL 06.04.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha reso disponibile il nuovo modello di richiesta per beneficiare del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno e nelle zone economiche speciali.</p>
<p>Somme aggiuntive Erasmus tassabili</p>	<p>INTERPELLO N. 171 DEL 06.04.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non potrà fruire di benefici fiscali, l'Ateneo che provvede a integrare con fondi propri la borsa di studio Erasmus+.</p>
<p>Asset test per le holding</p>	<p>INTERPELLO N. 177 DEL 06.04.2022 INTERPELLO N. 178</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la prima risposta, ha affermato che i finanziamenti alle società controllate devono essere conteggiate nell'asset test delle società holding, anche nel caso in cui si trattino di operazioni occasionali. Con la seconda</p>

	DEL 06.04.2022	risposta invece è stato precisato che non devono essere considerate le fidejussioni e le garanzie nel test delle holding industriali.
Dotazioni di bordo non imponibili	INTERPELLO N. 174 DEL 06.04.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nel caso in cui si configuri una cessione all'esportazione, le dotazioni di bordo sono sempre da considerare come non imponibili.
Imposta di bollo su documenti digitali	INTERPELLO N. 170 DEL 06.04.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'imposta di bollo forfettaria da 16 euro deve essere versata solo se il documento è interamente digitale e non se è in formato Pdf.
Regime impatriati per cittadino britannico	INTERPELLO N. 172 DEL 06.04.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che si può applicare al cittadino britannico in attesa di cittadinanza italiana il regime agevolato per gli impatriati, in quanto l'accordo Brexit equipara i cittadini del Regno Unito a quelli comunitari ai fini della proroga dell'agevolazione.
Premio corrisposto a dirigente nell'anno successivo	INTERPELLO N. 173 DEL 06.04.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'incentivo erogato al dirigente nell'anno successivo a quello di maturazione non può essere qualificato come emolumento arretrato pagato in ritardo per sopraggiunta causa giuridica. Per questo motivo, la somma, ritenuta un premio va sottoposta a tassazione ordinaria.
Comunicazione degli amministratori di condominio	PROVVEDIMENTO N. 110854/2022	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha disposto la proroga, al 19.04.2022 per l'invio all'Agenzia delle comunicazioni dei dati dei bonus edilizi spettanti per le spese sostenute nell'anno 2021 per i lavori eseguiti sulle parti comuni.
Mancata insinuazione al passivo e nota di variazione	INTERPELLO N. 181 DEL 06.04.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che può essere emessa la nota di variazione anche in caso di mancata insinuazione al passivo per le procedure ante 26.05.2021, a condizione che sia dimostrata la mancanza di attivo da liquidare.

<p>Aliquota Iva ordinaria per rifacimento della piazza a titolo di manutenzione straordinaria</p>	<p>INTERPELLO N. 180 DEL 06.04.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che ai fini del rifacimento della piazza senza eliminazione di barriere architettoniche si applica l'aliquota Iva ordinaria, nel caso in cui il contratto d'appalto prevede un corrispettivo unitario e si riferisce genericamente alla realizzazione di un intervento di manutenzione straordinaria.</p>
<p>Dichiarazione dei redditi per scissione parziale senza modifiche</p>	<p>INTERPELLO N. 179 DEL 06.04.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che se «in esito all'operazione di riorganizzazione non si produrrà alcuna modifica soggettiva idonea a legittimare l'applicazione di un diverso regime fiscale, risultando mutate esclusivamente le regole di calcolo dell'imposta», non ricorrerebbero «gli estremi che determinano l'interruzione del periodo d'imposta alla data di efficacia della scissione».</p>
<p>Mancato pagamento e variazione in diminuzione</p>	<p>INTERPELLO N. 175/2022 DEL 06.04.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate con la risposta ha precisato che in caso di mancato pagamento della fattura «la variazione in diminuzione costituisce una facoltà del cedente/prestatore, alla quale lo stesso rinunciare e non un obbligo in assenza del cui adempimento il cessionario/committente deve procedere». Come sancito dall'art. 26 del D.P.R. 633/1972 «se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola».</p>

Il Giudice ha sentenziato



Confisca e prescrizione del reato tributario	CORTE DI CASSAZIONE N. 12236/2022	La Cassazione ha sancito che la prescrizione del reato tributario consente comunque di applicare la confisca.
Imposta di soggiorno e oneri dei gestori delle strutture ricettive	CORTE DI CASSAZIONE N. 9213/2022	La Cassazione ha chiarito che, dopo le indicazioni del decreto fiscale (D.L. 146/2021), i gestori delle strutture ricettive dovranno essere ritenuti responsabili d'imposta, ma, in caso di mancato riversamento ai Comuni dell'imposta di soggiorno incassata dai propri clienti, non possono essere condannati per il reato di peculato commesso prima del 2020.
Nessun obbligo di tracciabilità per le pro loco	CORTE DI CASSAZIONE N. 10711/2022	La Cassazione ha sancito che le pro loco sono escluse dagli obblighi di tracciabilità dei pagamenti oltre 1.000 euro, previsti per enti sportivi e associazioni bandistiche e filodrammatiche.
Rimborsi imposte a Fondi europei	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-545/19	La Corte di Giustizia Europea, ha affermato che la legittimità del rimborso ai Fondi Ue delle imposte pagate sui dividendi, in quanto è stata operata una violazione alla libera circolazione di capitali disciplinata dall'art. 63 del Tfu.
Concetti di stabile organizzazione	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-330/20	La Corte di Giustizia Europea ha sancito che non si configura una stabile organizzazione qualora una società non residente abbia nello Stato una società figlia che realizzi per lei dei servizi con delle proprie risorse.
Inerenza delle spese di sponsorizzazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 11324/2022	La Cassazione ha precisato che il contratto di sponsorizzazione consiste in un negozio a prestazioni corrispettive che genera una pubblicità indiretta del soggetto sponsorizzato.
Omesso versamento	CASSAZIONE	La Cassazione ha affermato che per

Ici per più anni con cumulo giuridico	SENTENZA N. 11432/2022	l'omesso versamento per più anni dell'Ici riferita allo stesso immobile si applica il cumulo giuridico. Questa pronuncia ha impatto anche nei casi in cui il contribuente non provveda al versamento di altri tributi diversi dall'Ici per più anni.
Condanna alle spese nel processo tributario	CASSAZIONE ORDINANZA N. 6318/2022	La Cassazione ha precisato che nel processo tributario non sono ammesse condanne alle spese sommarie. La liquidazione degli onorari in modo globale è lesiva del decoro e della dignità professionale e non è rispettosa delle tariffe minime. Il giudice deve quantificare le spese in modo puntuale per consentire alla parte vittoriosa di verificare se sono stati osservati i criteri e i parametri stabiliti dalla legge e dai tariffari professionali.
Poteri del CTU nella consulenza contabile	CASSAZIONE SENTENZA N. 3086/2022	La Cassazione ha affermato che in materia di consulenza tecnica d'ufficio, il consulente nominato dal giudice, nei limiti delle indagini commessegli e nell'osservanza del contraddittorio delle parti, può accertare tutti i fatti inerenti all'oggetto della lite il cui accertamento si rende necessario al fine di rispondere ai quesiti sottopostigli a condizione che si tratti dei fatti principali che è onere delle parti allegare. Può quindi acquisire anche prescindendo dall'attività di allegazione delle parti, tutti i documenti che si rende necessario acquisire al fine di rispondere ai quesiti sottopostigli a condizione che gli stessi siano diretti a provare i fatti principali dedotti a fondamento della domanda e delle eccezioni che è onere delle parti provare.
Trattamento di fine mandato dell'amministratore	C.T.R. DELLE MARCHE SENTENZA N. 128/2022	La Commissione tributaria regionale delle Marche ha affermato che per la tassazione in forma separata dell'indennità percepita dall'amministratore in occasione della fine del mandato, l'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto può essere costituito dallo statuto sociale nel

quale è prevista l'indennità differita a chi riveste tale carica.

In breve

Ammortamenti sospesi

Di Francesco Costa

La L. 25/2022 ha confermato la proroga agli esercizi 2021 e 2022, della disciplina della sospensione degli ammortamenti di cui all'art. 60 comma 7-bis ss. del DL104/2020 (conv. L. 126/2020).

Tale norma è stata inizialmente introdotta nell'ambito delle misure volte al sostegno delle imprese e al rilancio dell'economia a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, in relazione all'esercizio in corso al 15 agosto 2020 data di entrata in vigore del DL 104/2020, e quindi per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, in relazioni ai bilanci. È utile ricordare in merito che secondo il documento interpretativo OIC 9 e circ. Assonime n. 2/2021 la società poteva avvalersi della deroga nel 2020 per ridurre l'effetto economico negativo derivante dalla chiusura parziale degli stabilimenti di produzione avvenuta a causa della pandemia oppure per ridurre la perdita o non incorrere in una perdita operativa registrata per effetto della pandemia.

Secondo la normativa il ricorso al regime derogatorio non trovava giustificazione nel caso la pandemia avesse inciso positivamente sull'operatività dell'impresa, come per i soggetti operanti nei settori che avevano registrato un incremento della produzione o del fatturato.

La norma è stata successivamente estesa "in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2", all'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 e quindi per i soggetti solari in relazione ai bilanci 2021:

- art. 1 c. 711 della L. 234/2021. In questo caso la proroga era prevista per i soli soggetti che nell'esercizio 2020 "non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali";
- art. 3 c. 5-quinquiesdecies del DL 228/2021 (Milleproroghe) conv. L. 15/2022, senza alcuna limitazione in relazione all'ambito applicativo della proroga.

Per effetto dell'ultimo intervento, l'adozione del regime derogatorio sembra possibile nel 2021 per tutti i soggetti che se ne erano avvalsi nel 2020 a prescindere dal fatto che la sospensione fosse stata totale o parziale e a prescindere dal fatto che la stessa avesse interessato tutte le immobilizzazioni oppure soltanto alcune.

Un eventuale peggioramento dei risultati nel 2021 non sembrava poter essere determinato dalla pandemia, ma da ragioni interne all'impresa, le quali non sembravano consentire la deroga alle ordinarie regole dell'ammortamento.

L'art. 5-bis del DL 4/2022 convertito, modifica ora nuovamente la disposizione in esame stabilendo che la stessa si applica negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022 e quindi per i soggetti solari nei bilanci 2021 e 2022. Non sono previste limitazioni in ordine all'ambito di applicazione della proroga.

L'estensione almeno testualmente, non risulta più collegata agli effetti della pandemia. Questo aspetto potrebbe indurre a ritenere applicabile la sospensione nei bilanci 2021 e 2022 non solo da parte dei soggetti che se ne sono avvalsi (in modo totale o parziale) nel 2020, ma anche da parte dei soggetti che non se ne sono avvalsi in precedenza.

Questo potrebbe essere il caso per quelle imprese, che subiscono gli effetti del conflitto in Ucraina e delle conseguenti sanzioni imposte alla Russia o per le imprese costrette a rallentare la produzione a causa dell'incremento dei prezzi delle fonti energetiche o delle difficoltà di approvvigionamento di materie prime o semilavorati.

Stampa e conservazione digitale dei registri

di Francesco Costa

Con la recente Risoluzione 28.03.2022 n. 16/E l'Agenzia delle Entrate ha richiamato le precisazioni già fornite nelle risposte 9.4.2021 n. 236 e 17.5.2021 n. 346 ha riepilogato la disciplina fornendo un quadro completo e confermando la distinzione tra "tenuta e conservazione dei documenti".

La tenuta dei registri contabili con sistemi meccanografici come disposto dall'art. 7 comma 4-ter, DL n. 357/94 *"è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi, allorquando anche in sede di controlli ed ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengono stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza"*.

A quanto stabilito dal comma 4-ter che dispone l'obbligo di effettuare la stampa dei registri tenuti in modalità meccanografica entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione annuale è prevista una deroga, contenuta nel 4 comma 4-quater del citato art. 7 in base al quale *"la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza"*.

Questa deroga, che è stata introdotta originariamente dal DL n. 148/2017 esclusivamente per i registri IVA, è stata poi estesa dall'art. 12-octies del DL n. 34/20219 a qualsiasi registro contabile e quindi riguarda anche il libro giornale, il libro degli inventari, ecc.. In merito l'Agenzia nella Risoluzione n. 16/E in esame ha evidenziato:

- che nel dossier dei lavori parlamentari relativi a detta disposizione è stato specificato che con la stessa il Legislatore *"ha inteso estendere l'obbligo di stampa cartacea soltanto all'atto del controllo e su richiesta dell'organo procedente, già previsto limitatamente ai registri IVA ... a tutti i registri contabili tenuti in modalità meccanizzata o elettronica"*;
- che l'intervento normativo non ha modificato le norme in materia di conservazione tra le quali, con particolare attenzione ai documenti informatici fiscalmente rilevanti come: Libro giornale, Libro degli inventari; Scritture ausiliarie di magazzino; Registro dei beni ammortizzabili; Registri IVA ecc... contenute nel DM 17.6.2014.

Per quanto riguarda la conservazione dei registri contabili, la risoluzione 16/E dell'Agenzia ricorda che in base al DM 17.6.2014 i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono presentare le seguenti caratteristiche: immodificabilità; integrità, autenticità, leggibilità.

La conservazione richiede il rispetto delle norme del Codice Civile/Codice dell'Amministrazione digitale e delle relative regole tecniche nonché delle altre norme tributarie la corretta tenuta della contabilità; la possibilità di effettuare ricerche/estrazioni delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno a cognome, nome, denominazione, codice fiscale, partita IVA, data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste.

Il processo di conservazione si conclude con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale che rappresenta "l'evidenza informatica che consente di rendere opponibili a terzi un riferimento temporale"; va effettuato entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La Risoluzione 16/E dell'Agenzia dopo aver precisato come sopra che la "tenuta e conservazione dei documenti restano concetti ed adempimenti distinti, seppure posti in continuità", ribadisce che nel caso in cui i documenti fiscalmente rilevanti consistono in registri tenuti in formato elettronico:

- ai fini della relativa regolarità non sussiste l'obbligo di stampa fino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi (salva specifica richiesta da parte degli organi di controllo in sede di accesso / ispezione / verifica). In merito l'Agenzia ricorda che con riferimento al periodo d'imposta 2019, per effetto di quanto stabilito dal DL n. 41/2021 (Decreto Sostegni) il termine è stato prorogato di 3 mesi con conseguenza che l'obbligo di stampa non sussisteva fino al sesto mese successivo alla presentazione della relativa dichiarazione, ossia fino al 10.6.2021 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare considerato che la scadenza del mod. Redditi 2020 è stata prorogata al 10.12.2020;
- entro il terzo (sesto per il 2019) mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi i registri vanno: materializzati (stampa in formato cartaceo) ovvero posti in conservazione digitale nel rispetto delle regole stabilite dal DM 17.6.2014 nel caso il contribuente intenda mantenerli in formato elettronico.

Quanto esposto nel presente articolo si riassume nella tabella sottostante con riferimento alle scadenze.

Tipologia soggetto	Termine invio mod. Redditi	Termine stampa/conservazione digitale registri
Con esercizio coincidente con l'anno solare	30.11	28.02 dell'anno successivo (3 mesi dal 30.11)
Con esercizio non coincidente con l'anno solare	Ultimo giorno dell'undicesimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta	3 mesi dal termine di presentazione mod. Redditi
Interessato da operazione straordinaria	Ultimo giorno del nono mese dalla chiusura del periodo d'imposta	3 mesi dal termine di presentazione mod. Redditi

L'Approfondimento – 1

Inadempimento tributario e causa di forza maggiore

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Nel particolare contesto storico economico che stiamo vivendo non è così raro vedere imprenditori ed imprese che giustificano un omesso versamento IVA o un omesso pagamento di ritenute fiscali perché versano in uno stato di illiquidità. È su questa tipologia di reati tributari che si sono, infatti, moltiplicate le pronunce di merito e di legittimità nel corso degli ultimi anni.

Ebbene, recentemente la terza sezione penale della Corte di Cassazione con la sentenza n. 24879/2021 in relazione all'omesso versamento di ritenute fiscali e IVA ha chiarito che la grave crisi economica non è una ragione sufficiente per giustificare il mancato corretto adempimento degli obblighi tributari da parte dei soggetti economici che pongono in essere operazioni imponibili.

In buona sostanza, per la Suprema Corte l'inadempimento di una obbligazione tributaria può essere collegato ad una causa di forza maggiore solo quando l'imprenditore non riesce a porvi rimedio per motivi che esulano dalla sua volontà e che sfuggono dalla sua sfera di controllo.

Di seguito l'analisi della questione.

IL CASO DI SPECIE

La Corte di Appello di Brescia con la sentenza del 28.10.2019 rigettava parzialmente la sentenza di primo grado del Tribunale di Bergamo del 17.9.2018, tramite la quale gli imputati erano stati condannati per i reati ex artt. 10-bis¹ e 10-ter² del Dlgs n. 74-2000.

¹ L'art. 10-bis del Dlgs n. 74-2000 afferma che: "1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta".

² L'art. 10-ter del Dlgs n. 74-2000 prevede che: "1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta

Contro la pronuncia di secondo grado veniva presentato ricorso in Cassazione denunciando:

- la mancata motivazione, da parte dei giudici di appello, dell'assenza di colpevolezza per il mancato versamento delle ritenute fiscali e dell'IVA, sebbene fosse stato dimostrato che le difficoltà economiche, sopraggiunte per cause non imputabili al contribuente, erano state, comunque, fronteggiate con l'utilizzo di beni personali. In altri termini, per il ricorrente l'imputato avrebbe potuto provvedere al pagamento dell'IVA e delle ritenute fiscali con proprie risorse, dato che queste erano state destinate ad altre spese;
- che in merito alla sussistenza del dolo per l'imputato non era stata eseguita una completa indagine sulla reale sussistenza di questo elemento.

Chiamati a dirimere la controversia i massimi giudici hanno anzitutto chiarito quali casistiche rientrano nel reato ex art. 10-ter del Dlgs n. 74/2000, rilevando che l'omesso versamento IVA costituisce un illecito omissivo proprio, perché di fatto riguarda il mancato compimento di un'azione dovuta.

In particolare, la Suprema Corte ha specificato che gli elementi costitutivi di un illecito omissivo sono:

- a) il presupposto, ovvero la situazione da cui nasce l'obbligo di agire;
- b) la condotta omissiva;
- c) il termine, esplicito o implicito, allo spirare del quale il mancato adempimento dell'obbligo assume rilevanza e si realizza l'illecito.

Relativamente al comportamento omissivo gli ermellini rilevano, invece, che trattasi di dolo generico. Di conseguenza, è sufficiente dimostrare la coscienza e la volontà di non versare all'Erario l'IVA dovuta nel periodo considerato, perché si possa riscontrare la volontà di evadere del contribuente.

Nella stessa sentenza la Cassazione precisa, infine, che la crisi di liquidità in cui versa il contribuente al momento della scadenza del versamento dell'imposta non può escludere la sua colpevolezza, se non viene dimostrato che sono state intraprese tutte le azioni possibili per provvedere al pagamento di questo tributo. Qualora, poi, il mancato pagamento fosse dipeso dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, la

colpevolezza del contribuente non sarebbe, comunque, esclusa se non venissero provati i motivi che hanno spinto l'imprenditore ad emettere la fattura prima della ricezione del corrispettivo.

Detto ciò, occorre osservare che i principi enunciati nella sentenza in esame sono stati confermati dalla giurisprudenza di legittimità in più occasioni. Quello che risulta dibattuto è, invece, il motivo dell'inadempimento tributario, soprattutto quando si richiama la causa di forza maggiore. È, infatti, su questo elemento che il contribuente spesso si "**gioca**" l'intero processo.

LA FORZA MAGGIORE COME CAUSA DI NON COLPEVOLEZZA

Sovente, quando i giudici di merito e di legittimità si trovano a dirimere contenziosi che riguardano il reato di omesso versamento di ritenute fiscali e il reato di omesso versamento dell'IVA, di cui agli artt. 10-bis e 10-gter del Dlgs n. 74/2000, si trovano di fronte alla particolare questione della forza maggiore quale esimente di non colpevolezza del contribuente.

La forza maggiore quale causa di non colpevolezza del contribuente inadempiente verso il Fisco è in effetti uno dei temi più dibattuti nelle sezioni penali della Corte di Cassazione e nonostante nel corso del tempo si sia formata una sostanziosa giurisprudenza non esiste ancora un orientamento univoco.

In relazione a questa tematica coesistono, infatti, posizioni giurisprudenziali che privilegiano la tutela dell'interesse dello Stato a percepire il più velocemente possibile quanto dovuto e altre posizioni che tendono, invece, a favorire il comportamento del contribuente, impossibilitato ad adempiere a causa della crisi d'impresa.

Ebbene, anche nella sentenza in commento ci troviamo in presenza di due linee di pensiero diametralmente opposte. Da un lato troviamo i giudici di merito che hanno assunto una posizione di favore, vicina alle problematiche della vita quotidiana del contribuente, dall'altro lato troviamo, invece, i giudici di legittimità, che tenendo conto esclusivamente della vigente normativa hanno escluso la causa di forza maggiore quale motivo di non colpevolezza del contribuente.

In particolare, i massimi giudici hanno ribadito che **“la forza maggiore che esclude la suitas della condotta è la vis maior cui resisti non potest, a causa della quale l'uomo non agit sed agitur, essa sussiste solo laddove la realizzazione dell'evento o la consumazione della condotta antigiuridica sia determinata dall'assoluta e incolpevole impossibilità dell'agente a rispettare il precetto normativo”**.

In buona sostanza, per la Suprema Corte la forza maggiore può essere invocata dal contribuente solo in caso di assoluta impossibilità e non in presenza di una mera difficoltà ad adempiere.

Sono queste, quindi, le ragioni che hanno condotto i giudici di Cassazione a ribadire quanto affermato nella decisione n. 24879/2021, ovvero che le semplici difficoltà economiche del contribuente non sono sufficienti per riconoscere la causa di forza maggiore. Pertanto, il contribuente che decide di utilizzare la propria liquidità per sostenere altre spese, in luogo del pagamento delle imposte, non può richiamare la forza maggiore quale esimente di non colpevolezza.

In base a quanto detto occorre, dunque, distinguere il caso di chi è impossibilitato ad adempiere, perché non dispone di alcuna risorsa economica, da chi, disponendo dei mezzi, sceglie di posticipare il pagamento delle imposte per fronteggiare altre spese.

Sempre su questo punto, si deve segnalare, però, che a seguito della crisi economica mondiale, la giurisprudenza ha prestato maggiore attenzione a questa problematica.

Nei numerosi ricorsi presentati i contribuenti hanno evidenziato, infatti, che in presenza di una crisi imprenditoriale il comportamento omissivo non è frutto di una libera scelta, ma è una conseguenza dello stato di illiquidità dell'impresa che non consente di adempiere prontamente agli obblighi tributari.

Tuttavia, per quanto attiene all'oggettiva impossibilità di adempiere gli Ermellini hanno osservato, come la stessa Cassazione, in merito agli oneri di allegazione che incombono sul contribuente, avesse già chiarito che:

- **“Occorre cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile, per il contribuente, reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza**

di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a egli non imputabili" (sentenza n. 5905/2014);

- **“poiché la forza maggiore postula l'individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto e imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo a un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, va escluso che le mere difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. La predetta omissione inoltre, non può essere giustificata, ai sensi dell'art. 51, Codice penale, dal pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti, posto che l'ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente (art. 2777, Codice civile) rispetto ai crediti erariali (art. 2778, Codice civile.), vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della “par conditio creditorum”, al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato (n. 52971/2018)”** (pronuncia n. 52971/2018).

Dalla lettura delle due decisioni si capisce bene come l'onere probatorio sia piuttosto gravoso, rendendo il più delle volte difficile per il contribuente sottrarsi ad una responsabilità penale.

ALCUNE RIFLESSIONI

A ben vedere le motivazioni rese dalla Suprema Corte sembrano estremamente rigide, perché non tengono conto del particolare momento che molte imprese stanno vivendo. La crisi economica in atto sta facendo aumentare a dismisura il numero delle imprese in crisi e sempre più frequenti sono i casi di omesso versamento cosciente, ma non volontario.

È fuor di dubbio, infatti, che i soggetti che si trovano in uno stato di illiquidità e non versano alle scadenze prefissate l'IVA siano consapevoli di ciò che stanno facendo, ma è altrettanto vero che spesso questi comportamenti omissivi sono dovuti da una mancanza

di disponibilità economica della società, che non dipende certamente dalla volontà del legale rappresentante,

Tuttavia, non sono di questo avviso i massimi giudici che ritengono il legale rappresentante non esente da responsabilità, perché l'andamento della società dipende pur sempre dalle scelte gestionali dello stesso e dalle sue capacità di amministrare correttamente l'attività, garantendo l'assolvimento degli obblighi tributari.

In molti casi la Cassazione ha, infatti, rilevato che quando un cliente paga una fattura, di fatto viene anche pagata l'IVA. Pertanto, un bravo amministratore deve accantonare immediatamente questo importo, dimodoché possa essere regolarmente versato alle scadenze prefissate.

Ad avviso di molti si tratta, però, di una visione superficiale, che non tiene conto del fatto che non sempre la società riceve il pagamento della fattura e si trova, comunque, costretta ad iscriverne questi importi tra i ricavi e a pagare l'Erario pur non avendo incassato alcunché. Ecco che al verificarsi di una situazione di tal genere non si può certamente accusare l'amministratore di aver gestito malamente l'impresa.

Ciononostante, la Cassazione non si dimostra favorevole con chi dispone dell'IVA come fosse una risorsa propria. Il corretto comportamento da tenere per i giudici di Cassazione è quello di accantonare l'importo e versarlo. In caso contrario il contribuente ne deve rispondere, senza poter motivare a sua discolpa lo stato di insolvenza che ha contribuito a provocare.

Per chiudere la questione occorre, pure, rilevare che a questa posizione di chiusura della giurisprudenza di legittimità si è recentemente contrapposta una posizione di apertura da parte dei giudici di merito, più sensibili nei confronti del contribuente rispetto a quelli di legittimità.

Sono diverse, infatti, le pronunce di merito in cui è stata esclusa la colpevolezza del legale rappresentante per il mancato versamento IVA a causa della crisi di liquidità in cui versava la società. Ad ogni modo, ricordiamo che a queste decisioni i giudici di merito sono giunti basandosi più sulla logica della vita quotidiana che sulla corretta applicazione del dato normativo. Ed è proprio per questo che in molti casi queste decisioni di merito non hanno trovato l'appoggio della Suprema Corte.

LA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA E LA CAUSA DI FORZA MAGGIORE

La posizione della Cassazione circa il concetto di forza maggiore sembra scontrarsi non solo con l'orientamento della giurisprudenza di merito, ma anche con il recente orientamento della Corte di Giustizia europea.

È indubbio che da tempo la Suprema Corte abbia recepito gli indirizzi elaborati dalla Corte di Giustizia in ambito tributario per il tema della forza maggiore. Una linea di condotta che di fatto tende ad estendere le maglie della forza maggiore, includendo anche il caso in cui il contribuente risulti vittima di circostanze esterne, ed impreviste.

Ciò che rileva per i giudici comunitari è sempre la salvaguardia del patrimonio aziendale anche a discapito dell'assolvimento dell'obbligazione tributaria. L'obbligazione tributaria non dovrebbe mai compromettere la continuità aziendale, quale espressione della libertà di iniziativa economica e né tantomeno il lavoro dei dipendenti, perché trattasi di diritti costituzionalmente garantiti.

Premesso ciò, si osserva che sebbene siano stati recepiti da tempo gli indirizzi della Corte di Giustizia europea la Cassazione non si è mai dimostrata propensa ad applicare “*in toto*” al concetto di forza maggiore il pensiero dei giudici europei. Molto spesso il richiamo alla posizione della Corte di Giustizia è stato limitato al riconoscimento della forza maggiore solo quando il contribuente adotta tutte le misure necessarie per scongiurare l'evento, dimenticandosi, però, che i giudici di Lussemburgo riconoscono la forza maggiore anche in presenza di misure che richiedono un sacrificio eccessivo per lo stesso contribuente.

Ad ogni modo, si deve riconoscere che una leggera apertura c'è stata, anche se da una parte minoritaria della giurisprudenza di legittimità. Trattasi ovviamente di casi isolati e criticati³ in cui i massimi giudici hanno riconosciuto l'assenza di dolo a chi ha preferito pagare i dipendenti e i fornitori, piuttosto che l'Erario. La scelta in questione è stata così motivata dai giudici di legittimità “***non potrebbe che configurarsi un contrasto con la carta costituzionale laddove dovesse ritenersi la punibilità del soggetto imprenditore che omette il versamento delle ritenute fiscali, a causa di una crisi finanziaria e per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso altri creditori, quali i lavoratori dipendenti, pure tutelati dalla Costituzione, con particolare riferimento al diritto al lavoro e alla conseguente retribuzione***”.

³ Si vedano a tal riguardo le sentenze di Cassazione n. 20777/2014 e n. 6737/2018.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

È estremamente difficile appoggiare la rigida posizione della Suprema Corte nel particolare momento storico di crisi sanitaria ed economica che stiamo vivendo, in cui lo Stato offre strumenti per sostenere la liquidità e tutelare il credito delle imprese in difficoltà economiche. La scelta di privilegiare sempre e, comunque, l'obbligazione fiscale anche quando questo potrebbe compromettere non solo la continuità aziendale, ma addirittura il diritto dei lavoratori a percepire lo stipendio non è comprensibile, oltre che inopportuna.

Non sarebbe forse il caso di seguire l'indirizzo dei giudici comunitari ed interpretare in maniera allargata il tema della forza maggiore in modo da uniformarsi al consolidato indirizzo della Corte di Giustizia? A mio avviso ciò sarebbe auspicabile, ma ahimè bisogna fare i conti con la realtà dei fatti e con la posizione di chiusura della Cassazione. Pertanto, in un'ottica difensiva è necessario puntare tutto sul corretto adempimento degli oneri di allegazione e di prova, affidandosi in primis alla valutazione dei giudici di merito.

La buona fede del legale rappresentante dimostrata tramite le prove potrà rappresentare un'ancora di salvezza nella speranza che il Legislatore apporti in futuro dei correttivi ai reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del Dlgs n. 74/2000.

Per questi reati tributari si potrebbe aprire, infatti, una questione di legittimità costituzionale sul presupposto che gli effetti della sanzione irrogata non possono e non devono mai compromettere diritti garantiti dalla Costituzione, anche quando vi è un creditore privilegiato come l'Erario.

Aggiungiamo, infine, che non è accettabile nemmeno la soluzione proposta dai giudici di piazza Cavour di imporre un obbligo di accantonamento per fronteggiare un possibile omesso versamento. Così facendo verrebbe introdotto un obbligo che non è previsto da alcuna norma attualmente in vigore e che, pertanto, violerebbe il principio costituzionale della riserva di legge in materia penale e tributaria.

L'Approfondimento – 2

Caro petrolio del primo trimestre 2022

di Gianfranco Costa

PREMESSA

Il settore dell'autotrasporto conto terzi ha visto ha sopportato nel tempo l'aumento dei costi dei carburanti senza vedere riconosciuto un pari incremento nelle tariffe da applicare ai servizi svolti. Ecco che interviene il Legislatore con dei bonus volti a mitigare il divario fra le tariffe ed i costi, con particolare riferimento a quelli riferiti al carburante che risulta essere il maggiore dei costi che sostiene l'autotrasportatore. Ciò avviene con l'articolo 6, D.Lgs. n. 26/2007 ed il DPR n. 277/2000, con il quale si riconosce agli esercenti l'attività di autotrasporto merci, sia in conto proprio che per conto terzi. Rammentiamo che il beneficio connesso con la spesa per il carburante riguarda i veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate.

Altro aspetto è la volontà del Legislatore⁴ a stimolare l'aggiornamento del parco veicolare. Stabilisce infatti che l'agevolazione non spetta per il gasolio consumato dai veicoli di categoria Euro 4 o inferiore.

Il beneficio del 1° trimestre

Più sotto analizzeremo chi sono i soggetti beneficiari ma vediamo ora di analizzare la quantificazione dello stesso. Il bonus è quantificato in base agli incrementi dell'aliquota dell'accisa sul gasolio per autotrazione, rapportati ai consumi nei periodi di riferimento.

A seguito della riduzione da parte del DL n. 21/2022, c.d. "Decreto Crisi Ucraina" dell'accisa applicata al gasolio usato come carburante per il periodo 22.3.2022 - 21.4.2022, l'Agenzia delle Dogane nella citata Nota n. 142124/RU precisa che per il primo trimestre 2022 vanno considerati gli acquisti effettuati dall'1.1.2022 al 21.3.2022. ciò significa che sono agevolabili i litri riforniti entro la fine della giornata del 21.3.2022, anche se utilizzati nei giorni successivi.

⁴ articolo 1, comma 630, Legge n. 160/2019, Finanziaria 2020

Per il predetto periodo il comma 3 dell'art. 1, DL n. 21/2022 ha disposto la disapplicazione dell'aliquota dell'accisa sul gasolio commerciale (€ 403,22 per 1.000 litri) in quanto meno favorevole per gli autotrasportatori.

Ciò significa che viene escluso dal "caro petrolio" il gasolio imputabile a rifornimenti da distributori stradali o consegnato ad apparecchi di distribuzione per uso privato nel periodo 22 al 31 marzo 2022.

Quindi, spiega l'Agenzia delle Dogane che, in relazione ai consumi del periodo 1.1 – 21.3.2022 il beneficio è pari a € 214,18 per mille litri di prodotto.

Ricordiamo che a decorrere dal 2020, con riferimento al gasolio commerciale usato come carburante l'articolo 8, comma 1, DL n. 124/2019, ha introdotto un parametro per la determinazione dell'importo massimo rimborsabile, pari a 1 litro di gasolio consumato da ciascun veicolo agevolabile, per ogni chilometro percorso.

Quando chiedere il beneficio

Per il riconoscimento del credito spettante, i soggetti interessati devono inviare telematicamente all'Agenzia delle Dogane un'apposita domanda entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento. Quindi, schematizzando, le date entro le quali presentare la domanda è il seguente:

Periodo riferimento consumi 2022	Termine presentazione domanda
Primo trimestre	Entro il 2.5.2022 (il 30.4 cade di sabato)
Secondo trimestre	Entro il 2.8.2022 (il 31.7 cade di domenica)
Terzo trimestre	Entro il 31.10.2022
Quarto trimestre	Entro il 31.1.2023

Il modello è composto dai seguenti quadri.

Frontespizio	Oltre al periodo di riferimento, ai dati anagrafici del contribuente, ai litri consumati e all'importo del credito, va indicata la modalità di fruizione del credito (compensazione o rimborso).
Quadro A-1	Vanno riportati la targa ed i dati del veicolo / mezzo speciale, il numero fatture, i litri consumati, i km effettivamente percorsi o ore di funzionamento dell'attrezzatura in caso di mezzo speciale e l'importo del relativo credito.
Quadro B	È riservato agli autotrasportatori con distributore privato di carburante (con capacità superiore ovvero pari o inferiore a 5 mc). Va specificato se il gasolio è stato utilizzato anche per automezzi esclusi dal beneficio (da indicare nel quadro C).
Quadro C	Vanno indicati i dati degli "altri" automezzi, riforniti a mezzo del distributore privato di cui al quadro B, non agevolabili.

L'Agenzia delle Dogane nella Circolare 23.2.2016, n. 4/D e nella Nota 22.3.2016, n. 35427/RU ha individuato le figure negoziali ammesse e conseguentemente i soggetti tenuti a presentare la domanda per il riconoscimento del credito in esame ed ha precisato che *"le figure negoziali ammesse di disponibilità degli autoveicoli ... sono esclusivamente quelle previste dalle norme di settore del trasporto merci. Il beneficio fiscale in esame include due distinte categorie di esercenti (per conto terzi, in conto proprio) operanti nell'attività di trasporto merci, ciascuna delle quali sottoposta ad una specifica disciplina che ne stabilisce le condizioni ed i requisiti, oggettivi e soggettivi, per l'esercizio nonché i vincoli di utilizzo dei mezzi"*. Ecco perché:

- ai sensi del comma 6 dell'articolo 3, del DPR n. 277/2000, alla domanda va allegata copia dei certificati di immatricolazione degli autoveicoli agevolati, nonché un prospetto riportante il numero di targa, il chilometraggio alla chiusura del trimestre di riferimento, il proprietario ovvero, in caso di locazione con facoltà di compera o di noleggio ex art. 84, D.Lgs. n. 285/92, l'intestatario dei predetti contratti (anch'essi da allegare in copia);

- nella pratica del settore si riscontrano molteplici forme di titolarità giuridica del veicolo utilizzato per lo svolgimento dell'attività di autotrasporto oltre a quelle sopra citate;

Aspetti soggettivi

Con la Nota 31.3.2022, n. 142124/RU, l'Agenzia delle Dogane precisa che l'agevolazione spetta per:

- l'attività di trasporto merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate, esercitata da:
 - persone fisiche o giuridiche iscritte nell'Albo degli autotrasportatori di cose per conto terzi;
 - persone fisiche o giuridiche munite della licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio e iscritte nell'apposito Elenco;
 - imprese stabilite in altri Stati UE, in possesso dei requisiti previsti dalla disciplina comunitaria per l'esercizio della professione di trasportatore di merci su strada;
 - l'attività di trasporto persone svolta da Enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto ex D.Lgs. n. 422/97, da imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale, regionale, locale o in ambito comunitario. Ricordiamo che il bonus non spetta con riferimento ai veicoli di categoria M1, ossia aventi al massimo 8 posti a sedere oltre al sedile del conducente;
 - l'attività di trasporto persone effettuata da Enti pubblici o imprese esercenti trasporti a fune in servizio pubblico.

Per individuare il soggetto legittimato a richiedere o fruire del beneficio con riferimento a particolari situazioni (ad esempio, esercizio dell'attività in forma consortile / soggetto subentrante / incorporante, ecc.).

Il beneficio del "caro petrolio" può essere richiesto sia per il trasporto conto proprio che per il conto terzi. Vediamo allora di analizzare queste due categorie di soggetti.

Autotrasportatori c/ terzi

Gli autotrasportatori per c/ terzi possono utilizzare i veicoli a titolo di:

- proprietà;
- locazione con facoltà di acquisto, cioè in leasing;
- acquisto con patto di riservato dominio;
- usufrutto.

Ricordiamo che per le imprese iscritte all'Albo degli autotrasportatori che effettuano i trasporti per c/ terzi è ammessa anche la possibilità di utilizzare autoveicoli concessi in comodato senza conducente o in locazione senza conducente.

Tali modalità di acquisizione del veicolo sono da considerarsi "valide" anche ai fini del riconoscimento dell'agevolazione del "caro petrolio", fermo restando il rispetto dei relativi vincoli normativamente previsti (ad esempio, l'obbligo, in caso di comodato, di stipulare il contratto in forma scritta, di registrarlo e di esibire copia vistata della prescritta dichiarazione sostitutiva resa all'Ufficio della Motorizzazione Civile).

In merito ai contratti stipulati per far fronte ad esigenze occasionali, quali ad esempio il c.d. "nolo a freddo", considerato che *"con tali figure negoziali, funzionalmente riconducibili alla locazione senza conducente, l'attività di trasporto merci viene svolta dall'esercente mediante la messa a disposizione dei mezzi da parte di altro autotrasportatore per conto terzi, sul quale non gravano oneri di acquisto dei carburanti"*, l'Agenzia delle Dogane evidenzia che, fermo restando il rispetto delle altre condizioni fissate dalla disciplina di settore per la locazione senza conducente e dei requisiti richiesti per l'ammissione al credito in esame *"il riconoscimento del rimborso d'accisa può aver luogo a favore del reale utilizzatore dell'autoveicolo sempreché sia garantita l'esclusività del possesso degli autoveicoli nel periodo di utilizzo e che il contratto sia stato debitamente registrato"*.

Nella Nota n. 35427/RU, l'Agenzia delle Dogane ha confermato che per il "nolo a freddo" è possibile fruire dell'agevolazione fermo restando che:

- tale rapporto contrattuale è fattispecie diversa e distinta dalla locazione senza conducente;
- l'agevolazione è riconosciuta a condizione che:
 - entrambe le imprese siano iscritte all'Albo degli autotrasportatori di cose per conto terzi;

- il contratto sia redatto in forma scritta e riporti, oltre al noleggiante e al noleggiatore, la data e la durata del contratto nonché i dati identificativi del veicolo;
- si configuri l'utilizzo esclusivo del veicolo nel periodo di consumo del gasolio per autotrazione e ciò risulti in modo inequivoco dal contratto;
- il contratto sia registrato.

Inoltre va ricordato che non è ammessa la sublocazione o il subcomodato.

Nel caso in cui il veicolo, acquisito in leasing da un autotrasportatore per c/ terzi, sia concesso in uso da quest'ultimo ad un altro esercente l'attività di trasporto per c/ terzi in forza di un distinto contratto di locazione, l'Agenzia delle Dogane ha precisato che non è ravvisabile la sublocazione:

- se i due soggetti, parti del contratto di locazione, sono entrambi iscritti all'Albo;
- se la società di leasing resta estranea al contratto di locazione di cui sopra e risulta solo legata da un precedente rapporto negoziale con il soggetto che concede in uso il mezzo.

Ciò anche in considerazione del fatto che “lo scopo del finanziamento esaurisce l'interesse immediato della locazione finanziaria” e che “la locazione del mezzo di trasporto da parte dell'esercente primo utilizzatore ad altra impresa locataria integra un'autonoma operazione economica non collegata al contratto precedente”.

Va tuttavia evidenziato che “per la certezza del titolo di possesso dell'autoveicolo”, in base al quale si individua il soggetto che può fruire del credito “caro petrolio”, “la trasferita disponibilità del mezzo di trasporto all'esercente che presenta la dichiarazione trimestrale di rimborso presuppone il consenso prestato dall'impresa di leasing proprietaria, anche se espresso in forma preventiva nel medesimo contratto di locazione finanziaria”.

Di conseguenza, quindi, anche nei predetti casi, l'autotrasportatore di merci per c/ terzi iscritto all'Albo che detiene il veicolo concesso in locazione da un altro autotrasportatore (che lo ha precedentemente acquisito in leasing) può accedere all'agevolazione relativamente al gasolio consumato.

Autotrasporti c/proprio

La categoria degli autotrasportatori merci in c/ proprio è individuata nell'articolo 31, comma 1, lettera a), della Legge n. 298/74 la quale precisa che i possibili titoli di disponibilità degli autoveicoli sono:

- proprietà;
- locazione con facoltà di compera;
- locazione finanziaria;
- acquisto con patto di riservato dominio;
- usufrutto.

Come si può notare, gli autotrasportatori c/proprio, per godere del beneficio, non possono detenere i veicoli con contratto di locazione o di comodato. Si rammentiamo, invece, per gli autotrasportatori c/terzi era riconosciuto il beneficio anche con la detenzione per locazione o comodato.

La domanda

La stessa Agenzia delle Dogane nella Nota 23.3.2020 n. 96399/RU e ribadito nella Nota n. 142124 evidenzia che l'introduzione del limite quantitativo di 1 litro di gasolio consumato da ciascun veicolo per ogni chilometro percorso, ha richiesto la modifica del quadro A-1 della domanda.

In particolare, è presente il campo "*Mezzi speciali*" riservato ai semirimorchi / rimorchi destinati a trasporti specifici dotati di attrezzature permanentemente installate, alimentate da motori e serbatoi autonomi risultanti dalla carta di circolazione o da idonea documentazione qualora non prevista l'indicazione nella carta di circolazione.

Al fine del riconoscimento dell'agevolazione relativamente ai predetti mezzi nella Nota 12.3.2020, n. 74668/RU l'Agenzia ha specificato quanto segue:

- il beneficio è collegabile al fatto che le "*speciali attrezzature*" sono complementari alla funzione di trasporto di merci che necessitano di certe condizioni per essere movimentate;
- i semirimorchi o rimorchi che rivestono un ruolo essenziale per l'esercizio di determinate tipologie di trasporto, in tal modo attrezzati, costituiscono un complesso veicolare unitariamente considerato;

- per i semirimorchi o rimorchi classificati come furgone isothermico con gruppo frigorifero permanentemente installato, è agevolabile il gasolio prelevato dal serbatoio autonomo e consumato dal distinto motore ausiliario asservito al funzionamento dell'impianto refrigerante in quanto mantiene la temperatura idonea per la conservazione delle merci durante il trasporto;
- tali mezzi devono essere trainati da autoveicoli, trattore o motrice, rientranti nelle categorie ammesse all'agevolazione;
- alla domanda vanno allegare, qualora non già presentate, le carte di circolazione dei semirimorchi o rimorchi unitamente agli eventuali attestati (ad esempio, certificati ATP) che ne costituiscono parti integranti,
- il soggetto interessato deve predisporre un prospetto riepilogativo trimestrale, da esibire a richiesta dell'Ufficio, contenente le seguenti informazioni per ciascun semirimorchio o rimorchio:
 - targa;
 - capacità del serbatoio;
 - lettura del contatore registrata alla fine del trimestre solare;
 - targhe dei trattori o unità motrici da cui è stato trainato nel trimestre (per i semirimorchi / rimorchi oggetto di servizi di traino da parte di veicoli di terzi).

Vediamo in maniera tabellare cosa va inserito nei campi dell'istanza:

Quadro A-1

Campo	Dati da riportare	
Targa veicolo	Targa di ciascun veicolo rifornito, dotato di motore e serbatoio normale nonché di contachilometri (ad esempio, trattore, unità motrice). Non vanno indicati i dati (targa, titolo di possesso, ecc.) dei semirimorchi o rimorchi.	
Titolo possesso	A	Proprietà;
	B	Locazione con facoltà di compera (leasing);
	C	Locazione senza conducente;
	D	Usufrutto;

	E	Acquisto con patto di riservato dominio;	
	F	Comodato senza conducente;	
	G	Altre convenzioni. Tale codice è utilizzabile solo per le attività di trasporto persone svolta da Enti pubblici o imprese pubbliche locali, da imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale, regionale, locale o in ambito comunitario.	
Data inizio possesso	Se non compilato è considerata la data di inizio del trimestre di riferimento.		
Data fine possesso	Se non compilato è considerata la data di fine del trimestre di riferimento. NB: Per il primo trimestre la “ <i>Data fine possesso</i> ” non può essere successiva al 21.3.2022. Quindi se non compilato è considerato il 21.3.2022.		
N. fatture	Dato facoltativo.		
Mezzi speciali	Con riferimento ai semirimorchi o i rimorchi destinati a trasporti specifici o furgone isoteramico con gruppo frigorifero va indicato uno dei seguenti codici (il dato riguarda l'intestatario delle fatture di acquisto del gasolio):		
	0	Non si tratta di mezzo speciale;	
	1	Gruppi refrigeranti (veicolo dotato di motore ausiliario e serbatoi autonomi);	
	2	Sistemi pneumatici di carico / scarico della merce (veicolo dotato di motore ausiliario e serbatoi autonomi).	
Litri consumati	Litri effettivamente riforniti da ciascun veicolo nel trimestre di riferimento. NB: Per il primo trimestre vanno indicati i litri riforniti da ciascun veicolo nel periodo 1.1 - 21.3.2022, anche se consumati nei giorni successivi.		
Chilometri percorsi (ore mezzo speciale)	Km effettivamente percorsi da ciascun veicolo nel trimestre di riferimento, così calcolati:		
	Valore registrato dal contachilometri alla fine del trimestre precedente	Meno	Valore registrato alla fine del trimestre precedente

<p>Non va riportato il totale dei Km registrati dal contachilometri alla fine del trimestre (tale dato può comunque essere richiesto dall'Ufficio).</p> <p>Qualora l'inizio o la fine del periodo di possesso non coincidano con l'inizio o la fine del trimestre, vanno indicati i Km percorsi nel periodo effettivo di possesso.</p> <p>Per i "mezzi speciali", in luogo della percorrenza, vanno riportate le ore di funzionamento dell'attrezzatura permanentemente installata nel trimestre di riferimento, registrate dal contatore di cui è dotato l'impianto (se il mezzo è sprovvisto del contatore è necessario darne immediata comunicazione al competente Ufficio delle Dogane al fine di utilizzare un sistema di rilevazione anche indiretto dei consumi fino all'installazione del contatore), così calcolate:</p>		
Ore registrate dal contatore alla fine del trimestre	meno	Ore rilevate alla fine del trimestre precedente
<p>NB Qualora l'inizio / fine del periodo di possesso non coincidano con l'inizio o la fine del trimestre, vanno indicate le ore di funzionamento nel periodo di effettivo possesso.</p>		

Quadro B

L'Agenzia delle Dogane, nella Nota n. 142124/RU ricorda che con riferimento ai dati da indicare nel riquadro "*Fatture di acquisto del gasolio*":

- nella colonna "totale litri consumati" vanno riportati i litri di gasolio commerciale consegnati all'apparecchio di distribuzione automatica di carburanti per uso privato entro la fine della giornata del 21/3/2022;
- nella colonna "numero fatture" va riportato il numero totale delle fatture che includono operazioni di consegna del gasolio commerciale effettuate nel periodo 1/1/2022 – 21/3/2022.

Semirimorchi privi di motore

Altra precisazione contenuta nella Circolare n. 4/D/2016 riguarda il fatto che l'Agenzia delle Dogane ha specificato che il titolare di semirimorchi privi di motori autonomamente azionati che si avvale di trattori stradali di un altro vettore, che a sua volta utilizza le stesse unità motrici per l'esercizio della propria attività di trasporto merci e richiede il relativo credito, non può fruire del bonus ancorché si sia assunto l'onere del costo del carburante. Ciò in considerazione del fatto che:

- il contratto stipulato si limita a disciplinare gli obblighi contrattuali delle parti per l'esecuzione del servizio, ma la titolarità dell'unità motrice permane in capo

all'esercente intestatario della carta di circolazione, che esercita di fatto il possesso del veicolo e conseguentemente risulta essere l'unico soggetto legittimato a richiedere l'agevolazione "caro petrolio";

- non è ammessa l'indicazione dei medesimi mezzi indistintamente nella domanda di due diversi esercenti che ne assumono entrambi la disponibilità nello stesso periodo;
- in ogni caso non è ammissibile una domanda in cui nel QuadroA-1 siano indicati esclusivamente rimorchi e/o semirimorchi sprovvisti di motori azionati autonomamente.

Come presentare la domanda

Già abbiamo detto che è una istanza telematica che va presentata utilizzando l'apposito software scaricabile dal sito Internet dell'Agenzia delle Dogane (www.adm.gov.it).

La domanda può essere trasmessa tramite il Servizio Telematico Doganale – E.D.I.

I soggetti che non utilizzano il predetto Servizio devono riprodurre il contenuto della domanda presentata al competente Ufficio delle Dogane in forma cartacea su supporto informatico (CD-rom, DVD, pen drive USB) da consegnare unitamente alla domanda stessa.

Documentazione

Altro aspetto importantissimo concerne la documentazione che l'azienda deve tenere a disposizione e con la quale documentare l'acquisto di carburante. La nota n. 142124/RU diramata dall'Agenzia delle Dogane afferma che i consumi di carburante vanno dimostrati tramite fattura.

Conferma altresì la necessità che la fattura rechi anche il riferimento della targa del veicolo, così come già previsto in una precedente Nota del 7.6.2018, n. 64837/RU.

Utilizzazione del bonus e quadro RW

Stabilita la spettanza del bonus che corrisponde ad un credito d'imposta, ricordiamo che esso possa essere:

- utilizzato tramite compensazione con modello F24 e con codice tributo "6740";
- chiesto a rimborso.

Va ricordato che il credito d'imposta deve essere almeno pari ad euro 25 affinché possa essere fruito (in compensazione o a rimborso) dall'autotrasportatore.

Ricordiamo anche che non opera il limite di compensazione di 250.000 euro introdotto dalla Finanziaria del 2008 riferita ai crediti d'imposta da quadro RU; aspetto confermato dall'Agenzia nella Nota n. 96399/RU del 2016.

Importante è anche ricordare che il credito d'imposta non utilizzato in compensazione entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è sorto, va chiesto a rimborso presentando un'apposita domanda all'Agenzia delle Dogane entro il successivo 30 giugno.

Per esempio, il credito d'imposta dei primi tre trimestri 2020, se non utilizzato entro il 2021, andrà chiesto a rimborso entro il 30/6/2022

Diversamente, il credito riferito ai consumi del quarto trimestre 2020 può essere utilizzato in compensazione entro il 31/12/2022 mentre quello relativo al quarto trimestre 2021 potrà essere utilizzato in compensazione entro il 31/12/2023.

Altro ed ultimo aspetto rilevante del credito d'imposta è l'obbligo della sua indicazione nel quadro RU della dichiarazione dei redditi nell'apposita sezione ad esso dedicata.

Seppur si tratta di un contributo in conto esercizio, il Legislatore ha previsto la sua irrilevanza sia reddituale (IRES e IRPEF) che nel valore della produzione ai fini IRAP.

L'Approfondimento – 3

Le novità del Decreto “Ucraina”

di Federico Camani

PREMESSA

Con il D.L. 21/2022, entrato in vigore il 22.03.2022 (giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), sono state introdotte ulteriori misure a sostegno dell'economia nazionale, a seguito della crisi “dei prezzi” conseguente alla guerra in Ucraina.

Il Legislatore è intervenuto sul fronte delle materie prime, in particolare energia elettrica e gas, nonché carburanti (benzina, gasolio e GPL), per calmierare l'aumento dei prezzi di acquisto e di importazione.

Sono state introdotte misure a favore sia dei consumatori finali, attraverso l'abbattimento dei prezzi dei carburanti, sia delle imprese, con l'introduzione di ulteriori fondi per il riconoscimento dei crediti d'imposta.

Sono state concesse, altresì, misure a sostegno delle assunzioni a tempo indeterminato di lavoratori da imprese in crisi e in NaSpl, nonché ulteriori allungamenti dei periodi di trattamento per l'integrazione salariale, sia per le imprese in CIGO sia per le imprese aderenti ai fondi di Solidarietà e FIS.

Si rammenta, tuttavia, che in sede di conversione del Decreto “Ucraina” le misure già introdotte potranno subire ulteriori modifiche e/o integrazioni.

CREDITO D'IMPOSTA ENERGIA ELETTRICA

Diversamente da quanto disposto in sede di conversione del D.L. 4/2022 per le imprese “energivore” e “gasivore”, il decreto “Ucraina” ha previsto il riconoscimento di un credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica alle imprese dotate di contatori con potenza pari o superiore a 16,5 kW.

Il credito d'imposta, riconosciuto nella misura del 12% della spesa sostenuta per l'energia elettrica effettivamente utilizzata nel 2° trimestre 2022, è riconosciuto a condizione che il prezzo della componente energetica, depurato di imposte e eventuali sussidi, relativo al

1° trimestre 2022 abbia subito un incremento del costo per kW/ora superiore al 30% rispetto al corrispondente prezzo riferito al medesimo periodo del 2019 (quindi, al 1° trimestre 2019).

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato esclusivamente in compensazione entro il 31.12.2022 mediante il modello F24, senza applicazione dei limiti annui delle compensazioni di cui all'articolo 34, comma 1, Legge 388/2000 e all'articolo 1, comma 53, Legge 244/2007;
- ceduto, per intero, con le medesime modalità previste per i bonus edili.

Il credito d'imposta non rileva ai fini Ires/Irap/Irpef, né rileva ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli articoli 61 e 109, TUIR.

CREDITO D'IMPOSTA GAS NATURALE

Il D.L. 21/2022 ha previsto altresì il riconoscimento di un credito d'imposta per l'acquisto di gas naturale utilizzato dalle imprese per scopi diversi da quelli termoelettrici (il c.d. gas da riscaldamento).

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas effettivamente utilizzato nel 2° trimestre 2022, a condizione che:

- il gas sia utilizzato per scopi diversi da quelli termoelettrici;
- il prezzo del gas del 1° trimestre 2022, avendo cura di osservare i prezzi di riferimento del mercato Infra-giornaliero (MI-GAS), sia aumentato di oltre il 30% rispetto al corrispondente prezzo del 1° trimestre 2019.

Detto credito d'imposta, al pari di quello concesso per l'energia elettrica:

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione entro il 31.12.2021, senza applicazione del limite annuo previsto per le compensazioni, ai sensi dell'articolo 34, comma 1, Legge 388/2000 e dell'articolo 1, comma 54, Legge 244/2007;
- può essere ceduto, solo per intero, con le medesime modalità previste per i bonus edili;

- non rileva ai fini Ires/Irap/Irpef, né rileva ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli articoli 61 e 109, TUIR.

IMPRESE ENERGIVORE E GASIVORE

Come anticipato nell'intervento della scorsa settimana, alle imprese a forte consumo di energia elettrica (c.d. energivore) e a forte consumo di gas (c.d. gasivore), il Legislatore ha concesso un incremento della percentuale di credito d'imposta usufruibile, calcolato sui consumi effettivi del 1° trimestre 2022 rispetto a quelli del 1° trimestre 2019. Sulla base di detti incrementi, ora i crediti d'imposta sono riconosciuti nella misura del 25%, per le imprese energivore, e del 20%, per le imprese gasivore.

Anche per i sopracitati crediti d'imposta vige l'obbligo di utilizzo in compensazione mediante modello F24, entro il 31.12.2021, nonché la facoltà di cessione, solo per intero, osservando le medesime regole in vigore per i bonus edili.

CREDITO IMPOSTA CARBURANTE – IMPRESE AGRICOLE E DELLA PESCA

Il D.L. 21/2022 ha riconosciuto, alle imprese agricole e della pesca, un credito d'imposta a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto di gasolio e benzina per autotrazione.

Il credito d'imposta spetta nella misura del 20% della spesa sostenuta nel primo trimestre 2022 per l'acquisto di gasolio e benzina utilizzati per la trazione dei mezzi agricoli e della pesca, a condizione che vi sia la prova delle fatture d'acquisto, con evidenziazione dell'imponibile e dell'Iva.

Detto credito d'imposta, al pari di quello concesso per l'energia elettrica e il gas naturale:

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione entro il 31.12.2021, senza applicazione del limite annuo previsto per le compensazioni, ai sensi dell'articolo 34, comma 1, Legge 388/2000 e dell'articolo 1, comma 54, Legge 244/2007;
- può essere ceduto, solo per intero, con le medesime modalità previste per i bonus edili;
- non rileva ai fini Ires/Irap/Irpef, né rileva ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli articoli 61 e 109, TUIR.

SETTORE TURISTICO – CREDITO IMPOSTA IMU 2021

Anche per le imprese turistico-ricettive, il D.L. 21/2022 ha riconosciuto un credito d'imposta a parziale compensazione delle perdite di fatturato registrate nel 2° semestre 2021.

Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50% dell'importo dell'IMU versata a titolo di secondo acconto per l'anno 2021.

Detto credito d'imposta è riconosciuto alle imprese turistico-ricettive, incluse:

- le imprese che esercitano attività agrituristica;
- le imprese che gestiscono strutture ricettive all'aria aperta;
- le imprese del comparto fieristico e congressuale;
- i complessi termali e tematici, inclusi i parchi acquatici e faunistici.

Al fine del riconoscimento del credito d'imposta, è necessario che:

- gli immobili per i quali sia stata pagata la seconda rata dell'IMU siano accatastati nella categoria D/2;
- in detti immobili venga esercitata la corrispondente attività turistico-ricettiva;
- i proprietari di detti immobili siano anche i gestori delle attività poc'anzi citate;
- i gestori dell'attività, ovvero i proprietari degli immobili, abbiano subito una diminuzione del fatturato relativo al secondo trimestre 2021 pari o superiore al 50% rispetto al fatturato del corrispondente periodo del 2019.

Il credito d'imposta in questione è utilizzabile esclusivamente in compensazione entro il 31.12.2021, senza applicazione del limite annuo previsto per le compensazioni, ai sensi dell'articolo 34, comma 1, Legge 388/2000 e dell'articolo 1, comma 54, Legge 244/2007. Inoltre, può essere ceduto, solo per intero, con le medesime modalità previste per i bonus edili e non rileva né ai fini Ires/Irap/Irpef né ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli articoli 61 e 109, TUIR.

Tuttavia, detto credito d'imposta soggiace al limite e alle condizioni previste dal quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia, così come stabilito dalla comunicazione della Commissione europea n. 19.03.2020 C (2020) 1863 *final*. Pertanto, i contribuenti che intendono usufruire del credito d'imposta "IMU 2021" devono presentare apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio con cui attestano il rispetto

dei requisiti, dei limiti e delle condizioni previste dalle sezioni 3.1 e 3.12 della predetta comunicazione.

BONUS CARBURANTE DIPENDENTI

Per tutto il 2022, il Legislatore ha stabilito che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i buoni benzina e buoni analoghi ceduti a titolo gratuito dalle aziende ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburante, nel limite di 200 euro per dipendente.

RIDUZIONE ACCISE CARBURANTI

Il D.L. 21/2022 è intervenuto sul fronte delle accise applicate al prezzo dei carburanti.

In particolare, per il gasolio, la benzina e il GPL sono state rideterminate le soglie massime di accise da applicare al prezzo di vendita, così da calmierare gli effetti negativi e speculativi generati dalla guerra in Ucraina. Pertanto, le accise vengono così rideterminate:

- benzina – 478,40 euro per mille litri;
- gasolio – 367,40 euro per mille litri;
- GPL – 182,61 euro per mille chilogrammi.

La disposizione è entrata in vigore il 22.03.2022, giorno successivo alla pubblicazione del decreto legge in Gazzetta Ufficiale, e durerà, per effetto della proroga recentemente annunciata dal Ministro Franco, fino al 02.05.2022.

CONTRIBUTO STRAORDINARIO SUL CARO BOLLETTE

Con il D.L. 21/2022 è stato previsto, per il 2022, un contributo a titolo di prelievo solidaristico straordinario a carico dei soggetti che:

- esercitano, nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica;
- esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale;
- rivendono energia elettrica, gas metano e gas naturale;
- esercitano attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi;

- importano a titolo definitivo, per la successiva rivendita, energia elettrica, gas naturale, gas metano e prodotti petroliferi;
- introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri stati dell'UE.

La base imponibile del contributo straordinario è costituita dall'incremento del saldo tra le operazioni attive e le operazioni passive, riferito al periodo dal 01.10.2021 e il 31.03.2022, rispetto al saldo del periodo 01.10.2020 e il 31.03.2021.

Il contributo si applica nella misura del 10% solo se il suddetto incremento è cumulativamente:

- superiore a 5.000.000,00 di euro;
- pari o superiore al 10%.

Il contributo è liquidato e versato entro il 30.06.2022, secondo le modalità che verranno definiti con un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

RINEGOZIAZIONE E RISTRUTTURAZIONE DEI MUTUI AGRARI

Per le imprese del settore agricolo, della pesca e dell'acquacultura, il D.L. 21/2022 ha concesso la possibilità di rinegoziare e ristrutturare le esposizioni finanziarie concesse da banche o da altri soggetti autorizzati.

In particolare, viene previsto che, per le imprese dei suddetti comparti, la rinegoziazione e la ristrutturazione delle esposizioni finanziarie possa essere definita su un arco temporale di ulteriori 25 anni. Ovvero, viene disposto un prolungamento del periodo di rimborso fino ad ulteriori 25 anni.

OBBLIGO DI NOTIFICA PER LE ESPORTAZIONI EXTRA UE DI MATERIE CRITICHE

L'articolo 30, D.L. 21/2022, ha introdotto l'obbligo di notifica delle operazioni di esportazione di materie critiche, effettuate verso paesi extra UE. Tra le suddette materie critiche vi rientrano i rottami ferrosi.

La notifica deve essere effettuata nei confronti del ministero dello sviluppo economico e del ministero degli affari esteri almeno 10 giorni prima dell'avvio dell'esportazione, fornendo un'informatica completa dell'operazione.

In caso di inadempimento, è prevista una sanzione amministrativa pari al 30% del valore dell'esportazione e, comunque, non inferiore a 30.000,00 euro per ogni singola operazione.

Con apposito decreto del Presidente del consiglio dei ministri verrà definito l'elenco delle materie critiche, la cui esportazione extra UE sarà oggetto di informativa.

GARANZIE A FAVORE DI IMPRESE ENERGIVORE

All'articolo 10, D.L. 21/2022, si fa menzione di una garanzia rilasciata da SACE in favore di banche, istituzioni finanziarie nazionali e internazionali, nonché soggetti abilitati all'esercizio del credito in Italia, per agevolare:

- i finanziamenti a imprese che gestiscono stabilimenti industriali di interesse strategico nazionale (elenco di prossima individuazione con DPCM su proposta del Ministero della transizione ecologica);
- i finanziamenti destinati alla riattivazione/riqualificazione di impianti dismessi situati nel territorio nazionale, per la produzione destinata all'industria siderurgica.

La garanzia opera fino a concorrenza del 90% dell'importo chiesto a finanziamento.

ASSUNZIONE LAVORATORI DA AZIENDE IN CRISI

Già l'articolo 1, comma 119, Legge 234/2021 aveva riconosciuto, per le assunzioni o le trasformazioni di contratto di giovani under 36 effettuate nel 2021 o 2022, l'esonero contributivo totale, con riferimento ai contributi previdenziali Inps a carico del datore di lavoro ed esclusi i premi Inail.

L'esonero in questione era stato esteso anche ai datori di lavoro privati che assumessero, con contratto a tempo indeterminato, lavoratori subordinati, indipendentemente dalla loro età anagrafica, da imprese per le quali era attivo un tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale presso la struttura per la crisi d'impresa.

Per effetto delle modifiche apportate con il D.L. 21/2022, tale esonero si applica anche:

- alle assunzioni di lavoratori licenziati per riduzione di personale delle imprese in crisi nei sei mesi precedenti;

- alle assunzioni di lavoratori impiegati in rami d'azienda oggetto di trasferimento da parte delle sopracitate aziende.

In caso di assunzione di lavoratori in NaSpl, la norma esclude il cumulo fra:

- il beneficio introdotto dall'articolo 1, comma 119, Legge 234/2021 (c.d. esonero contributivo per assunzioni di lavoratori a tempo indeterminato da imprese in crisi);
- il contributo mensile del 20% dell'indennità mensile residua che sarebbe stata corrisposta al lavoratore.

TRATTAMENTI INTEGRATIVI SALARIALI

Il D.L. 21/2022 ha introdotto alcune misure in tema di ammortizzatori sociali in costanza di rapporto di lavoro prevedendo, a determinate condizioni e categorie di imprese, nuove e ulteriori settimane di trattamenti di integrazione salari con annesso esonero dal versamento della contribuzione addizionale.

In particolare, per il 2022 viene riconosciuto, ai datori di lavoro ricadenti nel campo di applicazione della Cassa Integrazione Guadagni Ordinaria (CIGO) e che non possono più ricorrere ai trattamenti previsti per esaurimento dei limiti di durata dell'utilizzo delle relative prestazioni, un trattamento ordinario di integrazione salariale per un periodo massimo di 26 settimane, fruibile fino al 31.12.2022.

In modo analogo, per i datori di lavoro assoggettati alla disciplina dei Fondi di solidarietà e FIS, il D.L. 21/2022 riconosce un ulteriore periodo di trattamento per un massimo di 8 settimane, fruibile fino al 31.12.2022, solo qualora non sia possibile utilizzare l'assegno di integrazione salariale per esaurimento dei limiti.

Infine, alle imprese del settore siderurgico, del legno, della ceramica, automotive e agroindustria, per il periodo compreso fra il 22.03.2022 e il 31.05.2022, il D.L. 21/2022 riconosce l'esonero dalla contribuzione addizionale previsto dal D.lgs. 148/2015, a condizione che l'attività sia stata ridotta o sospesa per accedere ai trattamenti di integrazione salariale.

L'angolo informatico

Iscrizione al portale Banca Intesa – Deloitte e portale PWC

di Daniele Ziantoni

Di seguito forniamo una breve guida che aiuta lo Studio che volesse guidare i clienti nella registrazione al portale delle Banca per la cessione dei crediti tramite la Deloitte.

La registrazione e l'operatività avviene mediante l'utilizzo del 2 Factor ovvero del sistema che consente di autenticarsi mediante due codici di due diversi dispositivi.

Cosa serve:

- cellulare;
- pc o tablet;
- connessione ad Internet di entrambi i dispositivi;
- indirizzo e-mail consultabile e che farà da riferimento durante la fase di iscrizione;

Passo 1

Aprire la pagina Web, i programmi per la navigazione Internet che si consiglia sono:

- Google Chrome;
- Microsoft Edge.

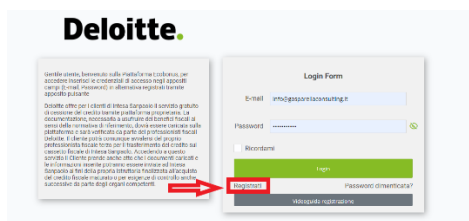
Passo 2

Collegarsi al seguente sito web (eventualmente fare copia/incolla)

Banca Intesa: <https://www.processofiscaleecobonus.it/login>

Mediolanum: <https://www.mediolanumecobonus110.it/login>

E cliccare sul pulsante “Registrati”



Passo 3

Selezionare il soggetto PRIVATO e cliccare su Prosegui in basso a dx

(Se ci si vuole registrare come Condominio o Professionista i passi sono diversi)

Passo 4

Compilare la scheda inserendo i propri dati anagrafici e la propria email.

La password deve contenere OBBLIGATORIAMENTE – Caratteri Maiuscoli e Minuscoli, lettere numeri e caratteri speciali

Cliccare su prosegui con la registrazione

Passo 5

Dal proprio Smartphone entrare nell'app store.

Dipende dal tipo di cellulare che avete, in genere per scaricare le app dovete utilizzare



Con questa icona accedete all'app store degli iPhone Apple




Con questa icona invece per tutti i dispositivi android (es. Samsung)

All'interno dell'app store andare su “cerca app” e scaricare l'app Google Authenticator



Passo 6

Il passo 6 consiste nell'associare il vs dispositivo con l'account della Deloitte, per farlo dovete:

1. Autorizzare nel proprio smartphone affinché l'app possa accedere alla fotocamera (dovrebbe comparirvi un avviso nel quale viene richiesto il consenso)
2. Nel pc o tablet seguire le istruzioni finchè non si arriva ad un QR Code 
3. Associare il proprio cellulare con l'account INQUADRANDO il QR Code con il proprio Smartphone
4. Inserire il codice

Passo 7

A questo punto l'associazione dovrebbe essere conclusa e sul sito web premendo il tasto continua vi dovrebbe dirottare su una pagina web dove si avvisa che è stata inviata una mail per confermare la registrazione

Passo 8

Entrare nella proprio email, aprire il messaggio di posta elettronica e cliccare sul link per confermare la registrazione

NOTA BENE

Per accedere al portale della Deloitte è SEMPRE necessario avere a disposizione indirizzo email e password di registrazione (passo 4) e avere SEMPRE disponibile il cellulare con l'app. Il numero che viene generato CAMBIA ogni 30 secondi

ISCRIZIONE AI PORTALI PWC

L'iscrizione ai portali PWC è leggermente differente.

Infatti mentre nella Deloitte il cliente deve procedere in autonomia, nei portali PWC tutta la procedura di iscrizione, di identificazione del cliente etc, è svolta dalla banca.

Inoltre la banca stessa procede all'inserimento di soggetti terzi in qualità di delegati.

Nel caso dei portali PWC, inoltre, la fase iniziale di creazione del progetto è a cura del direttore della filiale.

Molte volte però, il soggetto bancario ha informazioni parziali e si suggerisce, pertanto, di verificare sempre le informazioni riportate e, se del caso, correggerle prima di proseguire con l'intervento.

Diversamente se si prosegue con il caricamento dei documenti, non sarà più possibile modificare le informazioni.

Le prossime scadenze



19 aprile 2022

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

25 aprile 2022

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare telematicamente gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. Entro lo stesso termine devono essere presentati anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.

29 aprile 2022

OPZIONE BONUS EDILIZI

Termine per comunicare le opzioni relative alle spese 2021 (e alle spese 2020 per le rate successive alla prima).

30 aprile 2022

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

Termine per presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2021.

REGIME OSS - IOSS

Termine per presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta in relazione al 1° trimestre 2022 (mese precedente) per i soggetti che hanno aderito al regime OSS (IOSS).

RIMBORSI

Termine per presentare telematicamente, all'Ufficio competente, della domanda di rimborso, o di utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 1° trimestre 2022, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

ESTEROMETRO

Termine di presentazione telematica della comunicazione contenente i dati delle operazioni transfrontaliere rese o ricevute, riferite al 1° trimestre 2022.

DOCUMENTI INFORMATICI

Termine per versare con F24 in via telematica, l'imposta di bollo relativa alle fatture, agli atti, ai documenti e ai registri emessi o utilizzati nel 2021 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (D.M. 17.06.2014 - Ris. Ag. Entrate 2.12.2014, n. 106/E).
