

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

Nicola Giuliano - Dottore commercialista
Elena Dozio – Dottore commercialista

Aldo Fazzini - Consulente
Liviu Galloni - Consulente aziendale

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Circolare 11/2023 _ Aggiornamento

Di seguito forniamo una panoramica delle principali novità emerse recentemente in seguito all'attività legislativa del governo e ad alcuni provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, oltre che chiarimenti emersi in sede di interpello in relazione ad alcune casistiche di interesse.

CESSIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA PER ENERGIA ELETTRICA, GAS E CARBURANTI RELATIVI AL PRIMO TRIMESTRE 2023 - COMUNICAZIONE E COMPENSAZIONE

Con il provv. 3.4.2023 n. 116285, l'Agenzia delle Entrate ha esteso le modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti alle imprese in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici, già previste dal provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253445 e successive modifiche, approvando una nuova versione del modello di comunicazione e delle relative istruzioni di compilazione e specifiche tecniche.

Con la ris. Agenzia delle Entrate 6.4.2023 n. 17 sono stati istituiti nuovi codici tributo per l'utilizzo in compensazione dei crediti da parte dei cessionari.

CREDITI D'IMPOSTA INTERESSATI

Le nuove indicazioni riguardano i crediti d'imposta per l'energia elettrica e il gas naturale, relativi al primo trimestre 2023, riconosciuti alle:

- imprese energivore (art. 1 co. 2 della L. 197/2022);
- imprese non energivore (art. 1 co. 3 della L. 197/2022);
- imprese gasivore (art. 1 co. 4 della L. 197/2022);
- imprese diverse da quelle gasivore (art. 1 co. 5 della L. 197/2022).

Sono interessati anche i crediti d'imposta per l'acquisto di carburante:

- da parte delle imprese esercenti attività agricola e della pesca e attività agromeccanica di cui al codice ATECO 1.61;
- in relazione alla spesa sostenuta nel primo trimestre 2023 (art. 1 co. 45 della L. 197/2022).

TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE

La cessione dei suddetti crediti d'imposta relativi al primo trimestre 2023 deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate dal 5.4.2023 al 18.12.2023.

Crediti d'imposta carburanti relativi al terzo trimestre 2022

Le cessioni riguardanti i crediti d'imposta per l'acquisto di carburanti relativi al terzo trimestre 2022 (art. 7 del DL 115/2022) devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate entro il 21.6.2023, in luogo della precedente scadenza del 22.3.2023 prevista dal provv. Agenzia delle Entrate 26.1.2023 n. 24252.

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE

La comunicazione deve avvenire:

- sulla base del nuovo modello approvato dal provv. Agenzia delle Entrate 3.4.2023 n. 116285;
- utilizzando esclusivamente i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate, nel rispetto dei requisiti definiti dalle nuove specifiche tecniche.

UTILIZZO DEI CREDITI D'IMPOSTA DA PARTE DEI CESSIONARI

I cessionari sono tenuti preventivamente ad accettare la cessione e comunicare l'opzione irrevocabile per l'utilizzo in compensazione, esclusivamente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate ("Piattaforma cessione crediti").

I cessionari utilizzano i crediti d'imposta ricevuti:

- esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, presentato tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
- entro il 31.12.2023, in relazione ai crediti d'imposta energia elettrica e gas relativi al primo trimestre 2023;
- entro il 31.12.2023, in relazione ai crediti d'imposta per l'acquisto di carburanti relativi al primo trimestre 2023;
- entro il 30.6.2023, in relazione ai crediti d'imposta per l'acquisto di carburanti relativi al terzo trimestre 2022 (art. 15 co. 1-*quinquies* del DL 198/2022 conv. L. 14/2023).

COMUNICAZIONE DEGLI ONERI DETRAIBILI PER LA PRECOMPILAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI - ESTENSIONE ALLE SPESE PER ABBONAMENTI AI SERVIZI DI TRASPORTO PUBBLICO

Ai fini dell'elaborazione delle dichiarazioni dei redditi precompilate (modelli 730 e REDDITI PF), con il DM 29.3.2023, pubblicato sulla *G.U.* 7.4.2023 n. 83, la comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi agli oneri detraibili IRPEF è stata estesa alle spese per abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico.

SPESE INTERESSATE

La nuova comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate riguarda i dati delle spese detraibili, ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. *i-decies*) del TUIR:

- per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, sostenute nell'anno precedente dalle persone fisiche;
- con l'indicazione dei dati identificativi dei titolari degli abbonamenti e dei soggetti che hanno sostenuto le spese.

Sono escluse dalle comunicazioni le spese riferite ad abbonamenti venduti con modalità in cui non è prevista la registrazione dei dati identificativi dei titolari.

OMESSA PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24 A SALDO ZERO - RAVVEDIMENTO - UTILIZZO DI CREDITI D'IMPOSTA NEL FRATTEMPO SCADUTI - ESCLUSIONE

Con la risposta a interpello 18.4.2023 n. 297, l’Agenzia delle Entrate ha specificato che se il contribuente, nel momento in cui tenta di ravvedere l’omessa presentazione del modello F24 “a saldo zero”, presenta la delega di pagamento ma questa viene scartata per decorso dei termini di utilizzo del credito in compensazione, non solo perde il diritto di compensare il credito, ma è soggetto anche alle sanzioni da omesso versamento ex art. 13 del DLgs. 471/97 in relazione alle imposte che avrebbero dovuto essere pagate mediante quella stessa compensazione.

OBBLIGO DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24 A SALDO ZERO

L’art. 19 co. 3 del DLgs. 241/97 stabilisce che il modello F24 deve comunque essere presentato, entro il termine di scadenza delle somme da versare, anche se le somme dovute risultano totalmente compensate (c.d. “F24 a saldo zero”).

La *ratio* di tale previsione è infatti quella di permettere l’acquisizione da parte della Struttura di gestione dei versamenti unificati dei dati necessari al controllo delle compensazioni effettuate e alla corretta ripartizione delle somme tra i diversi enti destinatari.

In mancanza di tale presentazione, come indicato nella risposta in esame, *“non vi è alcuna manifestazione di volontà a favore di una possibile compensazione con un credito formatosi in precedenza”*.

SANZIONE PER L’OMESSA PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24 A SALDO ZERO

Ai sensi dell’art. 15 co. 2-*bis* del DLgs. 471/97, l’omessa presentazione del modello F24 a saldo zero è punita con la sanzione amministrativa di 100,00 euro. Tale sanzione è ridotta a 50,00 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il modello F24 a saldo zero può essere presentato tardivamente, applicando alla suddetta sanzione la riduzione prevista dalla disciplina del ravvedimento operoso, di cui all’art. 13 del DLgs. 472/97.

CREDITI D’IMPOSTA CON UN TERMINE DI UTILIZZO

L’Agenzia delle Entrate precisa che l’efficacia della compensazione va valutata con riferimento al momento di presentazione del modello F24 a saldo zero, con la conseguenza che:

- tale presentazione sana l’iniziale omissione se il credito speso in compensazione è ancora esistente ed utilizzabile a quella data;
- ove ciò non avvenga, l’omesso versamento sarà soggetto alle ordinarie sanzioni di cui all’art. 13 del DLgs. 471/97 e potrà essere ravveduto in relazione alle stesse.

Nel caso oggetto di interpello si trattava di crediti d’imposta derivanti dalla cessione del credito o dal c.d. “sconto in fattura” relativi al superbonus 110% e alle ristrutturazioni edilizie, che però, alla data di presentazione tardiva del modello F24 a saldo zero, non potevano più essere utilizzati in compensazione per scadenza del relativo termine, con la conseguenza che la delega di pagamento è stata preventivamente scartata.

Pertanto, se il credito d’imposta è nel frattempo “scaduto”, il ravvedimento dell’omessa presentazione del modello F24 a saldo zero non è più praticabile poiché la compensazione non può più essere effettuata e gli importi a debito non versati diventano soggetti alle ordinarie sanzioni.

Crediti d’imposta “energetici”

Tali conseguenze si possono estendere, quindi, anche ai crediti d’imposta riconosciuti alle imprese per l’acquisto di energia elettrica e di gas naturale, previsti a partire dal DL 4/2022, che devono anch’essi essere utilizzati in compensazione entro i termini stabiliti.

CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI - ESCLUSIONE DEI BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI - AMBITO APPLICATIVO

Con il principio di diritto 11.4.2023 n. 7, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi e all'esclusione relativa ai beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa.

ESCLUSIONE

L'art. 1 co. 1053 della L. 178/2020 prevede alcune fattispecie di esclusione che impediscono di accedere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi disciplinato dai co. 1051 - 1063 del medesimo articolo.

Ai fini in esame, rileva quella concernente i *“beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti”*.

Non possono essere considerate destinatarie del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali le imprese “concessionarie” (in senso lato) dei servizi di cui all'art. 1 co. 1053 della L. 178/2020 quando:

- l'effettuazione degli investimenti costituisce un adempimento degli obblighi assunti nei confronti dell'ente pubblico concedente;
- sono previsti meccanismi (sub specie di adeguamento del corrispettivo del servizio fornito, comunque denominato, e/o contribuzione del soggetto concedente) che sterilizzano il rischio economico dell'investimento nei beni strumentali nuovi.

CREDITO D'IMPOSTA PER SISTEMI DI ACCUMULO DI ENERGIA ELETTRICA DA FONTI RINNOVABILI - PERCENTUALE DI FRUIZIONE E UTILIZZO IN COMPENSAZIONE

Con il provv. 5.4.2023 n. 120748, l'Agenzia delle Entrate ha fissato al 9,1514% la percentuale effettivamente fruibile da ciascun beneficiario del credito d'imposta relativo alle spese sostenute dalle persone fisiche nel 2022 per l'installazione di sistemi di accumulo integrati in impianti di produzione elettrica alimentati da fonti rinnovabili, di cui all'art. 1 co. 812 della L. 30.12.2021 n. 234 (legge di bilancio 2022) e al DM 6.5.2022 (pubblicato sulla *G.U.* 17.6.2022 n. 140), in proporzione alle risorse disponibili (pari a 3 milioni di euro).

L'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile da ciascun beneficiario è quindi pari al credito risultante dall'ultima istanza validamente presentata dall'1.3.2023 al 30.3.2023, ai sensi del provv. Agenzia delle Entrate 11.10.2022 n. 382045, in assenza di rinuncia, moltiplicato per la suddetta percentuale del 9,1514%, troncando il risultato all'unità di euro.

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale sono state sostenute le spese agevolabili, quindi nei modelli 730/2023 e REDDITI PF 2023 (relativi al 2022), in diminuzione delle imposte dovute.

L'eventuale ammontare del credito d'imposta non utilizzato potrà essere fruito nei periodi d'imposta successivi.

CREDITO D'IMPOSTA PER LE SPESE 2022 PER IL FILTRAGGIO DELL'ACQUA POTABILE - PERCENTUALE DI FRUIZIONE E UTILIZZO IN COMPENSAZIONE

Con il provv. 3.4.2023 n. 116259, l'Agenzia delle Entrate ha fissato al 17,9005% la percentuale effettivamente fruibile da ciascun beneficiario del credito d'imposta per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e addizione di anidride carbonica

alimentare E290, per il miglioramento qualitativo delle acque destinate al consumo umano erogate da acquedotti (c.d. “bonus acqua potabile”), disciplinato dall’art. 1 co. 1087 - 1088 della L. 178/2020, in relazione alle spese sostenute dall’1.1.2022 al 31.12.2022 in proporzione alle risorse disponibili (pari a 5 milioni di euro).

CALCOLO DEL CREDITO D’IMPOSTA FRUIBILE

L’ammontare massimo del credito d’imposta fruibile da ciascun beneficiario è quindi pari al credito risultante dall’ultima comunicazione validamente presentata dall’1.2.2023 al 28.2.2023, ai sensi del provv. Agenzia delle Entrate 16.6.2021 n. 153000, in assenza di rinuncia, moltiplicato per la suddetta percentuale del 17,9005%, troncando il risultato all’unità di euro.

Si ricorda che, in relazione alle spese sostenute nel 2021 (domande presentate dall’1.2.2022 al 28.2.2022), la percentuale di fruizione del credito d’imposta era stata fissata al 30,3745% (provv. Agenzia delle Entrate 31.3.2022 n. 102326).

Ciascun beneficiario può visualizzare il credito d’imposta fruibile tramite il proprio Cassetto fiscale, accessibile dall’area riservata del sito Internet dell’Agenzia delle Entrate.

Il credito d’imposta è utilizzabile dai beneficiari:

- in compensazione nel modello F24 ai sensi dell’art. 17 del DLgs. 241/97;
- ovvero, per le sole persone fisiche non esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di sostenimento delle spese agevolabili e in quelle successive fino a quando non se ne conclude l’utilizzo.

Per consentire ai beneficiari l’utilizzo in compensazione nel modello F24 del credito d’imposta in esame, con la ris. Agenzia delle Entrate 1.4.2022 n. 17 è stato istituito il codice tributo “6975”.

Il modello F24 deve essere presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell’operazione di versamento

CONTRIBUTI ENERGIA PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il DPCM 8.2.2023, pubblicato sulla *G.U.* 11.4.2023 n. 85, ha definito le modalità e i termini di presentazione delle richieste per i contributi a sostegno degli enti del Terzo settore e degli altri enti ammessi, a fronte dei maggiori oneri sostenuti per l’energia elettrica e il gas, i criteri di quantificazione degli stessi, nonché le procedure di controllo.

Le istanze con cui sono richiesti i contributi sono presentate tramite la piattaforma informatica “Contributo energia”, in via di predisposizione, che sarà accessibile, previa registrazione, direttamente dal sito del Ministero per le disabilità e dal sito del Ministero del Lavoro.

Le istanze potranno essere presentate a decorrere dalla data di entrata in funzione della piattaforma e per i successivi 30 giorni.

I contributi sono calcolati applicando una percentuale di liquidazione variabile all’incremento del costo risultante dalle fatture relative ai periodi interessati dall’agevolazione, riportate nell’istanza.

Ad esempio, se la percentuale di incremento è pari al 100%, la percentuale di liquidazione è pari all’80% dell’incremento. Se, invece, la percentuale di incremento è compresa tra il 59,99% e il 40%, la percentuale di liquidazione è pari al 50% dell’incremento.

Non sono erogabili contributi qualora la percentuale di incremento del costo sia inferiore al 20%.

Tali contributi sono cumulabili sugli stessi costi con altra agevolazione sino a concorrenza dell’intero importo speso e, in ogni caso, nei limiti del regime “*de minimis*”.

SOMMINISTRAZIONE DI PASTI AI DIPENDENTI MEDIANTE ESERCIZI CONVENZIONATI - TRATTAMENTO FISCALE

Con la risposta a interpello 21.4.2023 n. 301, l’Agenzia delle Entrate ha esaminato i profili fiscali relativi all’erogazione di servizi sostitutivi di mensa aziendale, avvalendosi di ristoranti e altri esercizi convenzionati, presso i quali è possibile pagare con una *card* elettronica oppure tramite una “*app*”. La fattura è inviata direttamente al datore di lavoro che effettua il pagamento complessivo di tutti i pasti dei propri dipendenti.

Nel caso descritto, l’Agenzia delle Entrate ritiene che le somministrazioni di pasti ai dipendenti mediante esercizi convenzionati, con pagamento a carico del datore di lavoro, possano fruire dell’aliquota IVA del 4% di cui al n. 37, Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72.

Per quanto concerne le modalità di certificazione dei corrispettivi da parte degli esercizi commerciali convenzionati, è possibile emettere fattura differita, ex art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di erogazione di tutti i pasti.

Ai fini IRES, l’Amministrazione finanziaria, sul presupposto che il descritto servizio sia assimilabile ad una mensa aziendale “diffusa”, ritiene che siano interamente deducibili i relativi costi sostenuti dal datore di lavoro, fermo restando il rispetto dei principi generali di inerenza e di previa imputazione a Conto economico.

Le spese in esame sono deducibili anche ai fini IRAP, in base al principio della c.d. “presa diretta” della base imponibile dal bilancio.

Infine, per quanto riguarda il trattamento IRPEF, nel caso descritto, l’importo del pasto non concorre a formare il reddito imponibile del lavoratore dipendente.

PROVA DELLA CESSIONE INTRACOMUNITARIA - DOCUMENTI RICHIESTI AI FINI DELLA SUSSISTENZA DELLA PRESUNZIONE DI AVVENUTO TRASPORTO - FORMATO ELETTRONICO

Con la risposta a interpello 3.4.2023 n. 272, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la “dichiarazione scritta” dell’acquirente, richiesta dall’art. 45-*bis*, par. 1, lett. b) del regolamento UE 282/2011 ai fini della prova della cessione intra-UE, può anche essere trasmessa mediante il sistema EDI (*Electronic Data Interchange*).

AMMISSIBILITÀ DEL FORMATO ELETTRONICO

Nel regolamento UE 282/2011, infatti, non esistono disposizioni specifiche in ordine al “*formato in cui devono essere forniti i documenti da accettare come prova della spedizione o del trasporto*” (Note esplicative “*Quick fixes 2020*”).

È dunque ammissibile che la documentazione richiesta ai fini della presunzione di cui all’art. 45-*bis* del citato regolamento sia prodotta in formato elettronico, a condizione, tuttavia, che siano fornite le stesse garanzie di una dichiarazione cartacea; deve essere pertanto consentito il riscontro dell’integrità, autenticità, veridicità e immodificabilità dei contenuti, della certezza e definitività della data, nonché della paternità dei dati e delle dichiarazioni.

CONTROLLI DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L’Amministrazione finanziaria deve, inoltre, essere messa nelle condizioni di leggere i *file*, operando estrazioni, riscontrando “*eventuali manomissioni che ne compromettano l’originalità*”, accertandone “*l’attendibilità e l’imputabilità a diversi soggetti*” mediante il ricorso a *standard* riconosciuti e determinando la data grazie a strumenti che ne assicurino certezza e immutabilità.

ESPORTAZIONI TRIANGOLARI - CONDIZIONI PER LA NON IMPONIBILITÀ IVA

Con la risposta a interpello 4.4.2023 n. 283, l’Agenzia delle Entrate ha esaminato le condizioni per applicare il regime di non imponibilità IVA a cessioni all’esportazione “triangolari”, vale a

dire quelle in cui un primo cedente italiano vende la merce a un “promotore” nazionale il quale le vende a un soggetto extra-UE e i beni sono spediti dal primo cedente al destinatario finale.

DISCIPLINA GENERALE

In termini generali, ai sensi dell’art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72, ai fini della non imponibilità IVA della prima cessione (la vendita di beni da parte del primo cedente nazionale a un secondo soggetto residente in Italia), è richiesto che il trasporto della merce al cessionario extra-UE avvenga “a cura o nome” del primo cedente.

In linea di principio è sempre da escludere il regime di non imponibilità IVA per la prima cessione qualora il “promotore” acquisisca la disponibilità dei beni nel territorio dello Stato.

Tale condizione non si realizza, tuttavia, al ricorrere di due ipotesi specifiche, ossia:

- quando i beni prima della loro spedizione al di fuori dell’UE siano sottoposti da parte del promotore a *test* o collaudi tecnici per verificare la conformità del bene ai requisiti costruttivi richiesti;
- quando il primo cedente nazionale invia la merce al promotore affinché ne esegua l’assemblaggio e la certificazione prima di acquistarli ai fini della rivendita al cessionario finale extra-UE.

CASO DI SPECIE

Nel caso esaminato nella risposta a interpello 283/2023, il soggetto “promotore” ritira i beni presso lo stabilimento del proprio fornitore italiano (acquisto con termini di resa EXW) oppure i beni sono consegnati presso il magazzino del vettore che è incaricato dalla stessa società promotrice (acquisto con termini di resa FCA).

In entrambe le ipotesi, dai contratti risulta che sia il “promotore” a curare la spedizione della merce alla destinazione di arrivo fuori dall’UE, per il tramite di vettori incaricati a suo nome e per proprio conto, di fatto facendosi carico di tutti i rischi di eventuali danni e/o perdite dei beni durante il trasporto.

Tale circostanza, secondo l’Agenzia delle Entrate, non consente di applicare il regime di non imponibilità IVA alla prima cessione, la quale sarà dunque soggetta a imposta in Italia.

Lo Studio resta a disposizione per eventuali chiarimenti ed approfondimenti.

Cordiali saluti.

30 maggio 2023

Studio Giuliano