



Carlo Cecchi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Filippo Rosi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Elena Mannelli

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Prato, 11 marzo 2022

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

=====

Circolare n. 11/2022

Oggetto: D.L. 17/2022 (cosiddetto decreto "Energia") - principali novità

Con il D.L. 17/2022, pubblicato sulla *G.U.* n. 50 del 1.3.2022, sono state emanate disposizioni urgenti in particolare per il contenimento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale (cosiddetto decreto "Energia").

Il D.L. 17/2022 è entrato in vigore il 2.3.2022, giorno successivo alla sua pubblicazione. Tuttavia, per numerose disposizioni sono previste specifiche decorrenze.

Di seguito, si riepilogano le principali novità.

Il D.L. 17/2022 è in corso di conversione in legge e le relative disposizioni sono quindi suscettibili di modifiche ed integrazioni.

Proroga opzione per rideterminazione costo fiscale terreni e partecipazioni non quotate

L'art. 29 del D.L. 17/2022 proroga anche per l'anno 2022 la possibilità di rideterminare il costo fiscale di partecipazioni non quotate e terreni (agricoli e edificabili), suscettibili di produrre plusvalenze ai sensi dell'art. 67, comma 1 lettere da a) a *c-bis*), del TUIR, allorché tali beni vengano ceduti a titolo oneroso.

Ambito soggettivo

Possono optare per la rivalutazione di terreni e partecipazioni non quotate:

- persone fisiche, per operazioni non rientranti nell'esercizio di attività d'impresa;
- società semplici e soggetti equiparati ai sensi dell'art. 5 del TUIR;
- enti non commerciali, se l'operazione da cui deriva il reddito non è effettuata nell'esercizio di impresa;
- soggetti non residenti, per plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia, non riferibili a stabili organizzazioni, salve le previsioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni che ne escludano l'imponibilità in Italia.

In caso di partecipazione o di terreno acquistati in regime di comunione dei beni, entrambi i cointestatari devono procedere con il versamento dell'imposta sostitutiva per la quota a ciascuno imputabile.

Terreni e partecipazioni rientranti nell'agevolazione

L'art. 67, comma 1 lettere da a) a *c-bis*), del TUIR contempla fattispecie reddituali conseguibili esclusivamente al di fuori dell'esercizio di imprese commerciali.

Pertanto, persone fisiche ed enti non commerciali possono avvalersi dell'agevolazione soltanto con riferimento a partecipazioni e terreni posseduti al di fuori dell'ambito dell'attività imprenditoriale eventualmente esercitata.

Inoltre, ai fini della disciplina in esame, costituiscono partecipazioni rivalutabili:

- partecipazioni rappresentate da titoli (azioni);
- quote di partecipazione al capitale o patrimonio di società non rappresentate da titoli (quote di srl o di società di persone);
- diritti o i titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni (es. diritti di opzione, *warrant*, obbligazioni convertibili in azioni).

Requisito del possesso e perfezionamento dell'opzione

Per avvalersi della rideterminazione del costo di terreni o partecipazioni non quotate, è necessario possedere il bene alla data dell'1.1.2022.

Entro il successivo 15.6.2022, occorre:

- effettuare la redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima, da parte di un soggetto abilitato;
- procedere con il versamento in autoliquidazione di un'imposta sostitutiva del 14% sul valore periziato, da parte del contribuente.

È possibile eseguire il versamento dell'imposta sostitutiva in tre rate annuali di pari importo a partire dal 15.6.2022, applicando un interesse annuo del 3%.

Per il versamento dell'imposta sostitutiva dovrebbe essere confermato l'utilizzo del codice tributo "8055".

Scomputo o rimborso dell'imposta sostitutiva già versata

Qualora il contribuente intenda avvalersi dell'ulteriore rivalutazione di partecipazioni o terreni posseduti (art. 7 del D.L. 70/2011 e circolare Agenzia delle Entrate n. 47/2011, par. 2):

- non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione;

– può scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta dovuta per effetto della nuova rivalutazione.

Inoltre, è possibile chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato:

- entro il termine di decadenza di 48 mesi, ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73;
- calcolato a decorrere dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento, cioè dalla data del versamento dell'intera imposta sostitutiva, o della prima rata, relativa all'ultima rivalutazione che viene effettuata.

Aliquota IVA del 5% per somministrazioni di gas metano

L'art. 2 del D.L. 17/2022 ha esteso, per il secondo trimestre 2022, le agevolazioni in termini di aliquota IVA per le somministrazioni di gas metano, già previste per l'ultimo trimestre 2021 (art. 2 del D.L. 130/2021) e per il primo trimestre 2022 (art. 1, comma 506, della L. 234/2021).

In particolare, si prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 5%, in via derogatoria rispetto a quanto ordinariamente stabilito, per le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2022.

Qualora le somministrazioni di gas siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5% si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di aprile, maggio e giugno 2022.

L'aliquota IVA agevolata spetta anche in relazione agli impieghi di gas metano per combustione che fruiscono dell'esenzione dal pagamento dell'accisa o dell'accisa con aliquota ridotta.

Non beneficiano dell'agevolazione in commento le somministrazioni di gas metano impiegato per autotrazione, nonché quelle di gas metano utilizzato per la produzione di energia elettrica.

Credito d'imposta per imprese energivore

L'art. 4 del D.L. 17/2022 prevede un credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al D.M. 21.12.2017.

In particolare, viene riconosciuto un credito d'imposta pari al 20% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022 da tali imprese, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del primo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa.

Il credito d'imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle suddette imprese e autoconsumata nel secondo trimestre 2022. In tal caso:

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

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione mediante il modello F24;
- senza applicazione dei limiti annui alle compensazioni, di cui all'art. 34, comma 1, della L. 388/2000 e all'art. 1, comma 53, della L. 244/2007.

Trattamento fiscale

Il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito e del valore della produzione ai fini dell'IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Credito d'imposta per imprese a forte consumo di gas

L'art. 5 del D.L. 17/2022 introduce un credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, pari al 15% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale consumato (non per usi termoelettrici) nel secondo trimestre del 2022.

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

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione mediante modello F24;
- senza applicazione dei limiti annui alle compensazioni, di cui all'art. 34, comma 1, della L. 388/2000 e all'art. 1, comma 53, della L. 244/2007.

Trattamento fiscale

Il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito e del valore della produzione ai fini dell'IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Crediti d'imposta per imprese operanti nel settore dell'autotrasporto

L'art. 6 del D.L. 17/2022 prevede alcuni crediti d'imposta per le imprese operanti nel settore dell'autotrasporto.

Alle imprese esercenti attività logistica e di trasporto delle merci in conto terzi con mezzi di trasporto di ultima generazione Euro VI/D a bassissime emissioni inquinanti è riconosciuto, per il 2022, un credito d'imposta nella misura del 15% del costo di acquisto (al netto dell'IVA) del componente "AdBlue" necessario per la trazione dei mezzi.

Alle imprese esercenti attività logistica e di trasporto delle merci in conto terzi con mezzi di trasporto a elevata sostenibilità ad alimentazione alternativa a metano liquefatto è riconosciuto, per il 2022, un credito d'imposta nella misura del 20% delle spese sostenute (al netto dell'IVA) per l'acquisto di gas naturale liquefatto utilizzato per la trazione dei mezzi.

Utilizzo dei crediti d'imposta

I suddetti crediti d'imposta sono utilizzabili:

- esclusivamente in compensazione mediante il modello F24;
- senza applicazione dei limiti annui alle compensazioni, di cui all'art. 34, comma 1, della L. 388/2000 e all'art. 1, comma 53, della L. 244/2007.

Trattamento fiscale

I suddetti crediti d'imposta:

- non concorrono alla formazione del reddito e del valore della produzione ai fini dell'IRAP;
- non rilevano ai fini della determinazione del *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Credito d'imposta per investimenti di efficienza energetica nel mezzogiorno

L'art. 14 del D.L. 17/2022 riconosce fino al 30.11.2023 un credito d'imposta, nella misura massima consentita dal regolamento UE 651/2014, alle imprese che effettuano investimenti per ottenere una migliore efficienza energetica e promuovere la produzione di energia da fonti rinnovabili nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione mediante modello F24;
- senza applicazione dei limiti annui alle compensazioni, di cui all'art. 34, comma 1, della L. 388/2000 e all'art. 1, comma 53, della L. 244/2007.

Trattamento fiscale

Il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito e del valore della produzione ai fini dell'IRAP;

- non rileva ai fini della determinazione del *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Modifiche al regime transitorio di deducibilità delle perdite su crediti di banche e assicurazioni

L'art. 42, comma 1, del D.L. 17/2022 modifica il regime transitorio previsto dall'art. 16, commi 3 - 4 e 8 - 9, del D.L. 83/2015 in relazione alla deducibilità, ai fini IRES e IRAP, delle perdite su crediti di banche, società finanziarie e assicurazioni.

Nessuna novità interessa, invece, il regime vigente per le altre imprese mercantili, industriali e di servizi.

Disciplina in vigore

Ai fini IRES, dal 2015, sono interamente deducibili nell'esercizio di imputazione a Conto economico (art. 106, comma 3, del TUIR):

- svalutazioni e perdite sui crediti (al netto delle rivalutazioni) vantati da intermediari finanziari verso la propria clientela (iscritti in bilancio a tale titolo), nonché dalle assicurazioni verso gli assicurati;
- perdite sugli stessi crediti derivanti da cessione a titolo oneroso.

Ai fini IRAP, dal 2015, sono interamente deducibili nell'esercizio di imputazione a Conto economico (artt. 6 e 7 del D.Lgs. 446/97):

- in capo agli intermediari finanziari, rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo;
- in capo alle imprese di assicurazione, perdite, svalutazioni e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti degli assicurati iscritti in bilancio a tale titolo.

Regime transitorio

Sia ai fini IRES che IRAP, per il 2015, i suddetti componenti reddituali sono risultati deducibili nel limite del 75% del loro ammontare.

L'eccedenza rispetto a tale limite, nonché rettifiche, perdite, svalutazioni e riprese di valore nette relative ai suddetti crediti iscritte in bilancio fino al 2014 (non ancora dedotte in base alla precedente disciplina), sono deducibili per:

- 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2016;
- 8% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2017;
- 12% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (la deduzione del 12%, all'inizio spettante per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019, era stata differita, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e ai tre successivi *ex art. 1, comma 712, della L. 160/2019*);
- 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2025;
- 10% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 (la deducibilità di tale quota, originariamente prevista per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, era stata così rinviata dall'*art. 1, comma 1056, della L. 145/2018*).

Per effetto del D.L. 17/2022, viene rinviata, in quote costanti al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e ai tre successivi (2022, 2023, 2024 e 2025, per i soggetti "solari") la deduzione della quota del 12%, spettante per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 (2021, per i soggetti "solari").

Per i soggetti interessati dalla modifica, il rinvio al 2022 della quota originariamente deducibile per il 2021 incrementa (a parità di altre condizioni) l'IRES e l'IRAP dovute per il 2021 da stanziare nel relativo bilancio. Dell'aumento (dal 15% al 18%) della quota deducibile per il 2022 si potrà, invece, tenere conto nel caso in cui gli acconti IRES e IRAP dovuti per lo stesso 2022 siano calcolati con il criterio previsionale.

Fondo nuove competenze - estensione

L'art. 24 del D.L. 17/2022 ha modificato l'art. 11-*ter* del D.L. 146/2021, convertito nella L. 215/2021, inserendo al comma 2, in merito alle caratteristiche dei datori di lavoro che possono presentare istanza, da ridefinire con il decreto ministeriale di cui al medesimo comma, anche coloro che:

- abbiano sottoscritto accordi di sviluppo per progetti di investimento strategico, ai sensi dell'art. 43 del D.L. 112/2018, convertito nella L. 133/2008,
- ovvero siano ricorsi al Fondo per il sostegno alla transizione industriale di cui all'art. 1, comma 478, della L. 234/2021,

e conseguentemente emerga un fabbisogno di adeguamento strutturale delle competenze dei lavoratori.