

**CIRCOLARE N. 20/E**



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 16 giugno 2022

***OGGETTO: Aliquote IVA e crediti d'imposta nel settore del gas. Decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, e decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50. Primi chiarimenti.***

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. ALIQUOTA IVA AGEVOLATA NEL SETTORE DEL GAS .....</b>	<b>4</b>
1.1. Riduzione dell'IVA per il gas metano usato per combustione per usi civili e industriali .....	5
1.2. Riduzione dell'IVA per il gas naturale usato per autotrazione .....	6
<b>2. CREDITO D'IMPOSTA PER "IMPRESE GASIVORE" RELATIVO AL PRIMO TRIMESTRE 2022 .....</b>	<b>8</b>
2.1. Ambito soggettivo di applicazione .....	8
2.2. Ambito oggettivo di applicazione .....	9
2.3. Utilizzo del credito d'imposta .....	11
2.4. Cumulo dell'agevolazione .....	13
<b>3. CREDITO D'IMPOSTA PER "IMPRESE GASIVORE" RELATIVO AL SECONDO TRIMESTRE 2022 .....</b>	<b>14</b>
<b>4. CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE "NON GASIVORE" PER L'ACQUISTO DI GAS NATURALE .....</b>	<b>16</b>
<b>5. CEDIBILITÀ DEI CREDITI D'IMPOSTA .....</b>	<b>19</b>
<b>6. INCREMENTO ALIQUOTE ALTRI CREDITI D'IMPOSTA .....</b>	<b>21</b>

## **PREMESSA**

Al fine di contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi del gas naturale, anche per contrastare gli effetti economici della grave crisi internazionale in atto in Ucraina, sono stati emanati, tra gli altri:

- il decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. “decreto Energia”), recante «*Misure urgenti per il contenimento dei costi dell’energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali*», convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34;
- il decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. “decreto Ucraina”), recante «*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*», convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51.
- il decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. “decreto Aiuti”), recante «*Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina*».

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito all’aliquota IVA applicabile alle forniture di gas metano per combustione e per autotrazione nonché all’ambito applicativo delle agevolazioni fiscali previste a sostegno delle imprese in relazione alle spese sostenute per il gas consumato. In particolare, le misure in commento sono recate dalle seguenti norme:

- articolo 2 del d.l. n. 17 del 2022, rubricato «*Riduzione dell’IVA e degli oneri generali nel settore del gas*»;
- articolo 1-bis del d.l. n. 21 del 2022, rubricato «*Disposizioni in materia di accisa e di IVA sui carburanti*»;

- articolo 4<sup>1</sup> del d.l. n. 50 del 2022, rubricato «*Estensione al primo trimestre dell'anno 2022 del contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in favore delle imprese a forte consumo di gas naturale*» (primo trimestre 2022);
- articolo 5 del d.l. n. 17 del 2022, rubricato «*Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale*» (secondo trimestre 2022);
- articolo 4 del d.l. n. 21 del 2022, rubricato «*Contributo, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di gas naturale*» (secondo trimestre 2022);
- articolo 9 del d.l. n. 21 del 2022, rubricato «*Cedibilità dei crediti di imposta riconosciuto alle imprese energivore e alle imprese a forte consumo di gas naturale*»;
- articolo 2 del d.l. n. 50 del 2022, rubricato «*Incremento dei crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale*»;
- articolo 21 del d.l. n. 50 del 2022, rubricato «*Maggiorazione del credito di imposta per investimenti in beni immateriali 4.0*»;
- articolo 22 del d.l. n. 50 del 2022, rubricato «*Credito d'imposta formazione 4.0*»;
- articolo 23 del d.l. n. 50 del 2022, rubricato «*Disposizioni urgenti a sostegno delle sale cinematografiche*».

L'illustrazione delle disposizioni di cui sopra tiene conto, fra l'altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni e ai Dossier della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

## **1. ALIQUOTA IVA AGEVOLATA NEL SETTORE DEL GAS**

---

<sup>1</sup> Detta disposizione ha inserito l'articolo 15.1 nel decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. decreto Sostegni-ter), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25.

### **1.1. Riduzione dell’IVA per il gas metano usato per combustione per usi civili e industriali**

L’articolo 2, comma 1, del d.l. n. 17 del 2022 stabilisce che *«In deroga a quanto previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali di cui all’articolo 26, comma 1, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2022, sono assoggettate all’aliquota IVA del 5 per cento.*

*Qualora le somministrazioni di cui al primo periodo siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l’aliquota IVA del 5 per cento 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».*

Analoghe disposizioni erano state introdotte con riferimento all’ultimo trimestre 2021 (articolo 2, comma 1, del decreto-legge 27 settembre 2021, n. 130, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 2021, n. 171) ed al primo trimestre 2022 (articolo 1, comma 506, della legge 30 dicembre 2021, n. 234).

Nel rinviare ai chiarimenti forniti con la circolare n. 17/E del 3 dicembre 2021 per ogni opportuno approfondimento in merito alla disciplina agevolativa di cui trattasi, si ricorda che la disposizione in commento, in sostanza, riduce temporaneamente al 5 per cento l’aliquota IVA applicabile alle somministrazioni di gas metano per combustione per usi civili e industriali, facendo riferimento, a tal fine, all’articolo 26, comma 1, del “Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative” (c.d. Testo unico delle accise - TUA), approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

L’aliquota IVA del 5 per cento è applicabile, seppure in via temporanea, sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate

all'aliquota del 10 per cento, sia a quelle per usi civili (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22 per cento (cfr. circolare n. 17/E del 2021, paragrafo 1).

L'agevolazione di cui trattasi trova applicazione con riferimento alle somministrazioni di gas metano per combustione contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi relativi ai mesi di aprile, maggio e giugno 2022, sia che essi siano semplicemente stimati sia che si tratti di consumi effettivi. Qualora le somministrazioni di gas siano, comunque, contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5 per cento si applica anche in relazione ai successivi eventuali conguagli, derivanti dalla rideterminazione degli importi dovuti sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di aprile, maggio e giugno 2022, a prescindere dal momento di fatturazione degli stessi (cfr. circolare n. 17/E del 2021, paragrafo 5).

Al ricorrere del presupposto anzidetto, l'aliquota del 5 per cento è applicabile anche agli impieghi di gas metano per combustione rientranti nelle destinazioni annoverate tra le esenzioni dal pagamento dell'accisa, di cui all'articolo 17 del TUA (fattispecie soggette ad accisa ancorché esonerate dal relativo pagamento) e a quelli assoggettati ad aliquota ridotta, così come disciplinati dall'articolo 24 del TUA.

Non beneficiano, invece, dell'agevolazione in commento, in quanto destinate ad usi non espressamente richiamati dall'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 130 del 2021, le somministrazioni di gas metano impiegato per autotrazione – salvo quanto si dirà nel successivo paragrafo – nonché quelle di gas metano utilizzato per la produzione di energia elettrica (circolare n. 3/E del 4 febbraio 2022, paragrafo 3.3).

## **1.2. Riduzione dell'IVA per il gas naturale usato per autotrazione**

L'articolo 1-bis del d.l. n. 21 del 2022 – nel quale è stato trasfuso, in sede di conversione in legge, l'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto-legge 2 maggio 2022, n. 38, rubricato «*Misure urgenti in materia di accise e IVA sui carburanti*» – ha stabilito la riduzione temporanea dell'aliquota IVA applicata al «*gas naturale usato per autotrazione*»,

fissandola in misura pari al 5 per cento.

Tale disposizione, adottata al fine di contrastare il perdurare dell'incremento dei prezzi nel settore dei prodotti energetici, trova applicazione, in particolare, *«a decorrere dal 3 maggio 2022 e fino all'8 luglio 2022»*.

Al fine dell'individuazione del momento di effettuazione di un'operazione (e quindi del momento impositivo), agli effetti dell'IVA, con riferimento alle cessioni di gas per autotrazione, si evidenzia che questo, in via generale, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, coincide con la consegna del bene, ovvero, ai sensi del comma 4 del medesimo articolo, con la data di emissione della fattura o con quella del pagamento del corrispettivo, se antecedenti alla consegna.

Laddove, invece, la cessione del gas avvenga (periodicamente o continuativamente) in esecuzione di contratti di somministrazione, l'effettuazione (e il momento impositivo), ai fini IVA, in virtù dell'articolo 6, comma 2, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, è individuato all'atto del pagamento del corrispettivo, ovvero, ai sensi del comma 4 del medesimo articolo, con quello di emissione della fattura, se antecedente al primo.

In base alla normativa appena richiamata, l'aliquota IVA da applicare alla singola operazione è pari al 5 per cento, qualora la stessa sia effettuata nel periodo temporale di vigenza dell'agevolazione fiscale in commento (individuato, come detto, tra il 3 maggio e l'8 luglio 2022); in caso contrario, l'operazione è assoggettata all'aliquota ordinaria pari al 22 per cento.

L'articolo 1-bis, comma 8, del citato d.l. n. 21 del 2022 stabilisce che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della transizione ecologica, oltre alla rideterminazione delle aliquote di accisa applicate ai prodotti di cui al comma 1, lettera a), del medesimo d.l., ivi incluso il gas naturale, possa essere prevista *«l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta di cui al comma 1, lettera b), al gas naturale usato per autotrazione»*.

## **2. CREDITO D'IMPOSTA PER "IMPRESE GASIVORE" RELATIVO AL PRIMO TRIMESTRE 2022**

### **2.1. Ambito soggettivo di applicazione**

L'articolo 15.1 del decreto Sostegni-ter – introdotto dall'articolo 4, comma 1, del decreto Aiuti – riconosce «*alle imprese a forte consumo di gas naturale*» (cosiddette "gasivore") «*un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, (...) per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici*».

La norma è volta a garantire alle imprese "gasivore" una parziale compensazione dei maggiori costi sostenuti a causa dell'eccezionale innalzamento dei costi del gas naturale.

Il successivo comma 2 identifica le imprese a forte consumo di gas naturale, ai fini del beneficio fiscale in esame, facendo riferimento alle disposizioni del decreto del Ministro della transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541<sup>2</sup>, qualificandole, in particolare, come quelle che contemporaneamente:

- operano in uno dei settori elencati nell'allegato 1 al medesimo decreto;
- nel primo trimestre solare dell'anno 2022 hanno consumato un quantitativo di gas naturale, per usi energetici, non inferiore al 25 per cento del volume di gas naturale indicato all'articolo 3, comma 1, del medesimo decreto<sup>3</sup>, al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici.

Al fine di poter accedere al beneficio in esame, è richiesto, inoltre, che le imprese abbiano subito un incremento del prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media (riferita all'ultimo trimestre 2021) dei prezzi di riferimento del Mercato

---

<sup>2</sup> L'adozione del decreto del Ministro della transizione ecologica è stata comunicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 5 dell'8 gennaio 2022.

<sup>3</sup> L'articolo 3, comma 1, del decreto del Ministro della transizione ecologica n. 541 del 2021 stabilisce che «*Sono considerate imprese a forte consumo di gas naturale, ai fini del presente decreto, le imprese che hanno un consumo medio di gas naturale, calcolato per il periodo di riferimento, pari ad almeno 1 GWh/anno (ovvero 94.582 Sm<sup>3</sup>/anno, considerando un potere calorifico superiore per il gas naturale pari a 10,57275 kWh/Sm<sup>3</sup>) (...)*».



Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei Mercati Energetici (GME), superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito all'ultimo trimestre dell'anno 2019<sup>4</sup>.

Con riferimento alle imprese non ancora costituite alla data del 1° ottobre 2019, considerato che la condizione relativa all'aumento della spesa va verificata con riferimento alla media dei prezzi del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS), laddove tale requisito sussista, il credito d'imposta è riconosciuto anche a favore delle imprese neocostituite, in quanto la norma non richiede una comparazione tra i costi sostenuti dalla singola impresa, bensì tra i prezzi medi del settore.

## **2.2. Ambito oggettivo di applicazione**

Al ricorrere dei presupposti di cui sopra, la norma in esame prevede la concessione di un credito d'imposta pari al 10 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale.

Secondo quanto previsto dalla disposizione in commento, ai fini del computo del beneficio fiscale spettante, occorre procedere alla determinazione del totale delle spese sostenute<sup>5</sup> per l'acquisto della componente "gas" nel primo trimestre 2022, sempre che la stessa sia stata utilizzata durante il medesimo trimestre.

Si precisa, a tal riguardo, che ai fini del calcolo della spesa per l'acquisto del gas naturale devono essere considerati i costi della componente "gas" (costo della *commodity*), ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente gas. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia gas naturale".

Non concorrono al calcolo della spesa della componente "gas", a titolo di esempio, le spese di trasporto, stoccaggio, distribuzione e misura (cosiddetti servizi di rete).

---

<sup>4</sup> Fonte Gestore del mercato energetico – GME: <https://www.mercatoelettrico.org/It/Statistiche/Gas/StatMI-GAS.aspx>. Al fine d'individuare i prezzi di riferimento il percorso da seguire nel sito web indicato è il seguente: MERCATI GAS-STATISTICHE- M-GAS-MI-GAS.

<sup>5</sup> Il credito d'imposta è calcolato sulla base dei consumi effettivi relativi al primo trimestre. I consumi stimati, eventualmente fatturati in acconto dai gestori, non potranno, invece, essere presi in considerazione; in tali casi occorre che l'impresa faccia riferimento ai consumi effettivi indicati nelle fatture di conguaglio, limitatamente ai mesi oggetto della norma.

Deve trattarsi, secondo quanto previsto dalla norma, di gas consumato «*per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici*». Il beneficio fiscale in oggetto deve ritenersi destinato a coprire anche le spese sostenute per l'acquisto di gas utilizzato come carburante per motori, costituendo questo un "uso energetico" del gas stesso<sup>6</sup>. Si precisa, al riguardo, che l'accesso al beneficio fiscale in commento è subordinato all'effettivo utilizzo, da parte dell'acquirente, del gas acquistato per autotrasporto; ne consegue che sono esclusi dall'agevolazione i soggetti rivenditori, non utilizzatori del gas stesso.

Le spese per l'acquisto del gas utilizzato si considerano sostenute in applicazione dei criteri di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR e il loro sostenimento nel periodo di riferimento deve essere documentato dalle imprese mediante il possesso delle fatture di acquisto. A tali imprese, che soddisfano i requisiti sopra esposti (soggettivo e oggettivo) e che siano in possesso della relativa documentazione, spetta un credito d'imposta pari al 10 per cento delle spese di cui sopra, indipendentemente dalla data dei relativi pagamenti<sup>7</sup>.

Qualora dovessero subentrare conguagli per rettifica di dati effettivi, risultati errati, l'impresa che abbia fruito del credito d'imposta in misura maggiore rispetto a quella risultante dal conguaglio deve procedere a riversare il maggior importo del credito d'imposta utilizzato in compensazione, aumentato degli interessi nel frattempo maturati.

Diversamente, l'impresa che abbia fruito del credito d'imposta in misura minore rispetto a quella risultante dal conguaglio per rettifica può, al ricorrere di tutti gli altri presupposti previsti dalla norma, immediatamente fruire in compensazione del maggior credito d'imposta spettante. Resta fermo che il termine ultimo per l'utilizzo del maggior credito d'imposta in compensazione è il 31 dicembre 2022.

Il credito d'imposta riconosciuto, ai sensi del comma 3 dell'articolo 15.1 del decreto *Sostegni-ter*, «*non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli*

---

<sup>6</sup> Cfr., in proposito, l'articolo 2, comma 1, lettera o), del decreto del Ministero della transizione ecologica del 21 dicembre 2021, n. 541, che, nel riportare la definizione di "*Gas per uso non energetico*" (ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio), esclude, fra gli altri, il gas naturale come carburante per motori.

*articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917».*

Da tale ultima previsione deriva che il credito d'imposta in esame:

- non incide sul calcolo della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;

- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.

### **2.3. Utilizzo del credito d'imposta**

L'articolo 15.1, comma 3, del d.l. n. 4 del 2022 stabilisce che il credito d'imposta «è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro la data del 31 dicembre 2022».

Si precisa, quindi, che lo stesso non può essere chiesto a rimborso.

Per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in esame tramite il modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, la risoluzione del 13 giugno 2022, n. 28, ha istituito il codice tributo "6966", denominato "*credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2022) – art. 15.1 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4*".

Nella richiamata risoluzione si chiarisce, altresì, che, in sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno di sostenimento della spesa, nel formato "AAAA".

---

<sup>7</sup> Cfr. circolare n. 2/E del 14 febbraio 2020, paragrafo 3, in tema di "bonus facciate".

Il successivo comma 4 consente, altresì, la cessione del credito d'imposta, in alternativa alla fruizione diretta, ai soggetti e con i limiti ivi indicati, come si vedrà nel paragrafo 5 della presente circolare, al quale si rinvia per i relativi chiarimenti.

Relativamente a tale ultimo aspetto si precisa, ad ogni modo, che, ai sensi del comma 4 del citato articolo 15.1, «*Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità del credito d'imposta, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dal comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate*».

Sempre in tema di utilizzo in compensazione, il comma 3 dell'articolo 15.1 in esame stabilisce che «*non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388*».

Da quanto sopra, ne deriva che, fermo restando l'utilizzo in compensazione entro il 31 dicembre 2022, non trovano applicazione:

- il limite annuale di euro 250.000 applicabile ai crediti d'imposta agevolativi in base al citato articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007<sup>8</sup>;
- il limite generale di compensabilità dei crediti d'imposta e contributi di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000, previsto per ciascun anno solare e pari a 2 milioni di euro<sup>9</sup>.

Si ricorda che l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta di natura agevolativa, come il credito d'imposta in commento, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, non necessita della

---

<sup>8</sup> L'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007 prevede che «*a partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro*».

<sup>9</sup> L'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge n. 388 del 2000 prevede che «*a decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare*». L'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022), ha disposto che «*a decorrere dal 1° gennaio 2022, il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è elevato a 2 milioni di euro*».

preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi. Ne deriva che il credito può essere compensato, anche per importi superiori a 5.000 euro annui, senza l'obbligo della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi, con apposto il visto di conformità.

Detto obbligo – introdotto dall'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157), che ha modificato l'articolo 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997 – consente di effettuare la compensazione per importi superiori a 5.000 euro annui solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti, purché sia stato apposto il visto di conformità.

Con la circolare 23 luglio 2021, n. 9/E, è stato chiarito che tale obbligo si riferisce esclusivamente ai crediti IVA, ai crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'IRAP, di importo superiore a 5.000 euro annuo, non anche ai crediti d'imposta di natura agevolativa, per i quali, si ricorda, non trovano applicazione, altresì, le disposizioni sull'apposizione del visto di conformità.

#### **2.4. Cumulo dell'agevolazione**

Come disposto dall'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 15.1 in esame, *«Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto»*.

In sostanza, come si evince anche dal tenore letterale della disposizione, l'agevolazione in esame risulta cumulabile con altre misure di favore (fiscali e non) insistenti sugli stessi costi ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo rappresentato dal costo sostenuto, tenendo conto, a tal fine, anche del beneficio dato dall'irrilevanza ai fini fiscali del credito d'imposta.

Eventuali ulteriori limitazioni alla fruizione del credito d'imposta possono derivare dalla circostanza che siano le discipline di tali altre misure di favore a prevedere un divieto di cumulo.

### **3. CREDITO D'IMPOSTA PER "IMPRESE GASIVORE" RELATIVO AL SECONDO TRIMESTRE 2022**

L'articolo 5, comma 1, del d.l. n. 17 del 2022 prevede, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, la concessione di un credito d'imposta pari al 25 per cento della spesa sostenuta<sup>10</sup> per l'acquisto del gas naturale, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, 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 del mercati energetici (GME)<sup>11</sup>, abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Il credito d'imposta è calcolato sulla base dei consumi effettivi relativi al secondo trimestre. I consumi stimati, eventualmente fatturati in acconto dai gestori, non potranno, invece, essere presi in considerazione; in tali casi occorre che l'impresa faccia riferimento ai consumi effettivi indicati nelle fatture di conguaglio, limitatamente ai mesi oggetto della norma.

<sup>11</sup> Fonte Gestore del mercato energetico – GME: <https://www.mercatoelettrico.org/It/Statistiche/Gas/StatMI-GAS.aspx>. Al fine d'individuare i prezzi di riferimento il percorso da seguire nel sito web indicato è il seguente: MERCATI GAS-STATISTICHE- M-GAS-MI-GAS.

<sup>12</sup> L'articolo 5 del d.l. n. 17 del 2022 prevede che «1. Alle imprese a forte consumo di gas naturale di cui al comma 2 è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 15 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, 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 del mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

2. Ai fini del presente articolo è impresa a forte consumo di gas naturale quella che opera in uno dei settori di cui all'allegato 1 al decreto del Ministro della transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541, della cui adozione è stata data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 5 del 8 gennaio 2022 e ha consumato, nel primo trimestre solare dell'anno 2022, un quantitativo di gas naturale per usi energetici non inferiore al 25 per cento del volume di gas naturale indicato all'articolo 3, comma 1, del medesimo decreto, al netto dei consumi di gas naturale impiegati in usi termoelettrici.

3. Il credito d'imposta di cui al comma 1 è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre

Il credito d'imposta in commento, inizialmente stabilito nella misura del 15 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, è stato rideterminato in misura pari al 20 per cento della stessa, in virtù dell'intervento normativo di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto Ucraina<sup>13</sup> e, da ultimo, nella misura del 25 per cento, in forza dell'articolo 2, comma 2, del decreto Aiuti<sup>14</sup>.

Per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in esame e, quindi, tramite il modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, la risoluzione del 14 aprile 2022, n. 18, ha istituito il codice tributo "6962", denominato "*credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (secondo trimestre 2022) – art. 5 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17*".

La risoluzione richiamata precisa, altresì, che, in sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno di sostenimento della spesa, nel formato "AAAA".

Con riguardo al termine iniziale di fruizione del credito d'imposta in commento, in assenza di una esplicita indicazione della norma primaria, si ritiene che lo stesso decorra dal

---

2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

*Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.*

4. Agli oneri derivanti dall'utilizzo della misura agevolativa di cui al presente articolo, valutati in 522,2 milioni di euro per l'anno 2022, si provvede ai sensi dell'articolo 42.

5. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta di cui al presente articolo, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196».

<sup>13</sup> L'articolo 5, comma 2, del decreto Ucraina stabilisce che «Il contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, fissato dall'articolo 5 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, nella misura del 15 per cento è rideterminato nella misura del 20 per cento».

<sup>14</sup> L'articolo 2, comma 2, del decreto Aiuti prevede che «Il contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta di cui all'articolo 5 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34, fissato, da ultimo, dall'articolo 5, comma 2, del decreto-legge n. 21 del 2022, nella misura del 20 per cento è rideterminato nella misura del 25 per cento».

momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati i presupposti soggettivo e oggettivo nonché certificativo previsti dalla disciplina agevolativa in commento.

Le norme sopra indicate, infatti, non ostano all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi in un momento antecedente rispetto alla conclusione del trimestre di riferimento, a condizione che, nel rispetto di tutti gli altri requisiti previsti dalle norme a tal fine applicate, le spese per l'acquisto del gas consumato, con riferimento alle quali è calcolato il credito d'imposta spettante, possano considerarsi sostenute, secondo i criteri di cui all'articolo 109 del TUIR, nel predetto trimestre e il loro sostenimento sia documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto (cfr. la *FAQ* pubblicata sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate in data 11 aprile 2022).

Per ogni ulteriore approfondimento in merito alla disciplina relativa all'agevolazione in commento, si richiama quanto precisato nel paragrafo 2 della presente circolare, avente ad oggetto l'applicazione del medesimo beneficio in relazione al primo trimestre 2022.

Con specifico riferimento alla credibilità del credito d'imposta, si rinvia ai chiarimenti forniti con il successivo paragrafo 5.

#### **4. CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE “NON GASIVORE” PER L'ACQUISTO DI GAS NATURALE**

A parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, il vigente articolo 4, comma 1<sup>15</sup>, del decreto Ucraina, così come modificato

---

<sup>15</sup> Secondo cui «*Alle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui all'articolo 5 del decreto-legge 1° marzo 2022 n. 17, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, 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 del mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019*».



dall'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 50 del 2022<sup>16</sup>, riconosce, a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui all'articolo 5 del d.l. n. 17 del 2022 (cosiddette “non gasivore”), un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 25 per cento della spesa sostenuta<sup>17</sup> per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, 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 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019<sup>18</sup>.

Ai sensi del comma 2<sup>19</sup> dell'articolo 4 in commento, il credito d'imposta in esame è utilizzabile, entro il 31 dicembre 2022, esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Si precisa, quindi, che lo stesso non può essere chiesto a rimborso.

Per espressa previsione normativa, tale credito di imposta:

- non è soggetto ai limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della l. n. 244 del 2007<sup>20</sup>, e di cui all'articolo 34 della l. n. 388 del 2000<sup>21</sup>;

---

<sup>16</sup> Rubricato “*Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina*”, pubblicato nella GU n. 114 del 17 maggio 2022 e in vigore dal 18 maggio 2022. Nello specifico, la modifica ha riguardato la misura del credito di imposta che è stata rideterminata nella misura del 25 per cento.

<sup>17</sup> Il credito d'imposta è calcolato sulla base dei consumi effettivi relativi al secondo trimestre. I consumi stimati, eventualmente fatturati in acconto dai gestori, non potranno, invece, essere presi in considerazione; in tali casi occorre che l'impresa faccia riferimento ai consumi effettivi indicati nelle fatture di conguaglio, limitatamente ai mesi oggetto della norma.

<sup>18</sup> Fonte Gestore del mercato energetico – GME: <https://www.mercatoelettrico.org/It/Statistiche/Gas/StatMI-GAS.aspx>. Al fine d'individuare i prezzi di riferimento il percorso da seguire nel sito web indicato è il seguente: MERCATI GAS- STATISTICHE- M-GAS-MI-GAS.

<sup>19</sup> Che testualmente dispone «*Il credito d'imposta di cui al comma 1 è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro la data del 31 dicembre 2022. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto*».

- non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (deducibilità interessi passivi) e 109, comma 5 (deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi) del TUIR;

- è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo – tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive – non determini il superamento del costo sostenuto.

Per ogni ulteriore approfondimento in merito alla disciplina relativa all'agevolazione in commento, si richiama quanto precisato nel paragrafo 2 della presente circolare, avente ad oggetto analogo beneficio per le imprese “gasivore”.

Si segnala, ad ogni modo, che con risoluzione n. 18/E del 14 aprile 2022 è stato istituito il codice tributo “6964” denominato “*credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (secondo trimestre 2022) – art. 4 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21*”.

Con riguardo al termine iniziale di fruizione del credito d'imposta in commento, come precisato nel paragrafo precedente in relazione al credito d'imposta previsto in favore delle imprese “gasivore” per il secondo trimestre 2022, si ritiene che, in assenza di una esplicita indicazione della norma primaria, lo stesso decorra dal momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati i presupposti soggettivo e oggettivo nonché certificativo previsti dalla disciplina agevolativa in commento (cfr. la *FAQ* pubblicata sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate in data 11 aprile 2022).

Si evidenzia, infine, che il comma 3 della disposizione in commento ha previsto la cedibilità del relativo credito d'imposta (si rinvia al paragrafo 5 della presente circolare per

---

<sup>20</sup> I crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro.

<sup>21</sup> Ai sensi dell'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, a decorrere dal 1° gennaio 2022, il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della l. n. 388 del 2000, è elevato a due milioni di euro.

ogni chiarimento in merito). La norma prevede, al riguardo, che *«Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità del credito d'imposta, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dal comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate»*.

## **5. CEDIBILITÀ DEI CREDITI D'IMPOSTA**

L'articolo 15.1, comma 4, del d.l. n. 4 del 2022 e gli articoli 9 e 4, comma 3, del d.l. n. 21 del 2022 disciplinano la cessione dei crediti d'imposta di cui, rispettivamente, all'articolo 15.1, comma 1, del d.l. n. 4 del 2022 (imprese "gasivore" - primo trimestre), all'articolo 5 del d.l. n. 17 del 2022 (imprese "gasivore" - secondo trimestre) e all'articolo 4, comma 1, del d.l. n. 21 del 2022 (imprese "non gasivore" – secondo trimestre).

Detti crediti – utilizzabili entro il 31 dicembre 2022 – sono cedibili entro il medesimo termine, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione. È fatta salva, inoltre, la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni, successive alla prima, solo a favore di:

- banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385;
- società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico;
- imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209.

La circostanza che il legislatore abbia precisato che i crediti di cui trattasi sono cedibili "solo per intero" implica che l'utilizzo parziale di ciascun credito in compensazione tramite modello F24 impedisce la cessione della quota non utilizzata.

Si precisa, altresì, che per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima, sono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 122-*bis*, comma 4, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34<sup>22</sup>, recante “*Misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti. Rafforzamento dei controlli preventivi*”, in base al quale i soggetti obbligati di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che intervengono nelle predette cessioni, non procedono all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrono gli obblighi di segnalazione delle operazioni sospette e di astensione rispettivamente previsti dagli articoli 35 e 42 del predetto d.lgs. n. 231 del 2007. Si rinvia, al riguardo, ai chiarimenti forniti con circolare n. 16/E del 29 novembre 2021, paragrafo 2.

I contratti di cessione conclusi in violazione di tali disposizioni sono nulli.

Le disposizioni in commento stabiliscono che, in caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta oggetto di cessione.

Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del d.lgs. n. 241 del 1997, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato d.lgs. n. 241 del 1997. In caso di visto di conformità infedele, sono applicabili, in linea generale, le sanzioni amministrative previste dal d.lgs. n. 241 del 1997.

Fermi restando gli obblighi di conservazione documentale previsti in capo ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, il contribuente è tenuto a conservare la documentazione attestante il rilascio del visto di conformità, unitamente ai documenti giustificativi delle spese che danno diritto al credito d'imposta.

---

<sup>22</sup> Convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

Il credito d'imposta è usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 31 dicembre 2022.

Le norme in esame demandano l'individuazione delle modalità attuative della cessione del credito ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Viene stabilita, altresì, l'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 122-*bis*, relative alla facoltà dell'Agenzia delle entrate di sospendere, per un periodo non superiore a trenta giorni, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni che presentano profili di rischio. Al riguardo, si richiamano, per quanto compatibili, i chiarimenti forniti con la circolare n. 16/E del 2021 e si rimanda a quanto verrà stabilito dal provvedimento di cui al periodo precedente.

Si applicano, infine, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 121, commi da 4 a 6, del d.l. n. 34 del 2020, sui poteri di controllo e di recupero in capo all'Agenzia delle entrate degli importi non spettanti.

## **6. INCREMENTO ALIQUOTE ALTRI CREDITI D'IMPOSTA**

Per completezza espositiva, si rappresenta che con il decreto Aiuti sono state, inoltre, modificate le aliquote di altri crediti d'imposta istituiti con precedenti provvedimenti normativi.

In particolare:

- l'articolo 2, comma 3, aumenta dal 12 al 15 per cento l'aliquota del credito d'imposta previsto dall'articolo 3, comma 1, del d.l. n. 21 del 2022 in favore delle imprese "non energivore", a parziale compensazione delle spese sostenute per l'acquisto dell'energia elettrica utilizzata nel corso del secondo trimestre 2022. Si ricorda che, in relazione a tale credito d'imposta, sono stati forniti chiarimenti con la circolare n. 13/E del 13 maggio 2022;
- l'articolo 21 incrementa, fermo restando il limite di spesa annuo pari a 1 milione di euro, dal 20 per cento al 50 per cento, la misura del credito d'imposta per gli

investimenti nei cosiddetti “beni strumentali immateriali 4.0” (compresi nell’allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232), di cui all’articolo 1, comma 1058, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), in relazione agli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione. Si ricorda che sul credito d’imposta previsto dall’articolo 1, comma 1058, della legge di bilancio 2021 sono stati forniti chiarimenti nell’ambito della circolare n. 14/E del 17 maggio 2022;

- l’articolo 22, comma 1, incrementa, dal 50 al 70 per cento per le piccole imprese e dal 40 al 50 per cento per le medie imprese, le aliquote del credito d’imposta “formazione 4.0”, previste dall’articolo 1, comma 211, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all’acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese<sup>23</sup>, a condizione che le attività formative siano erogate dai soggetti individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto Aiuti e che i risultati relativi all’acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano certificati secondo le modalità stabilite con il medesimo decreto ministeriale<sup>24</sup>;
- l’articolo 23 modifica, per gli anni 2022 e 2023, la misura percentuale e l’ambito oggettivo di applicazione del “credito d’imposta per il potenziamento dell’offerta cinematografica”, introdotto in favore degli esercenti sale cinematografiche dall’articolo 18 della legge 14 novembre 2016, n. 220 (c.d. legge cinema), sostituendo,

---

<sup>23</sup> Come esplicitato nel comma 1 dell’articolo 22, la maggiorazione delle aliquote agevolative persegue l’obiettivo di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese, con specifico riferimento alla qualificazione delle competenze del personale.

per detto credito, il tetto massimo - originariamente previsto - del 20 per cento degli introiti derivanti dalla programmazione di opere audiovisive con il tetto massimo del 40 per cento dei costi di funzionamento delle sale cinematografiche, secondo le disposizioni stabilite con decreto adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, della medesima legge n. 220 del 2016.

\*\*\*

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA  
Ernesto Maria Ruffini  
(firmato digitalmente)

---

<sup>24</sup> Al comma 2 dell'articolo 22, è, altresì, stabilito, che, con riferimento ai progetti di formazione avviati successivamente al 18 maggio 2022 (data di entrata in vigore del decreto Aiuti) che non soddisfino le suddette condizioni, «*le misure del credito d'imposta sono rispettivamente diminuite al 40 per cento e al 35 per cento*».