



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 17 maggio 2022

***OGGETTO: Commento alle novità fiscali – Legge 30 dicembre 2021, n. 234 –
“Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2022 e bilancio
pluriennale per il triennio 2022-2024” (legge di bilancio 2022) – Crediti
d’imposta***

INDICE

PREMESSA	3
1. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (comma 44)	3
2. Credito d'imposta in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative (comma 45)	8
3. Credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle Pmi (comma 46)	19
4. Povertà educativa (commi 135 - 136)	23
5. Tax credit librerie (comma 351)	26
6. Bonus acqua potabile (comma 713)	28
7. Tax credit impianti di compostaggio nei centri agroalimentari (commi da 831 a 834)	31

PREMESSA

La presente circolare fornisce una trattazione sistematica delle novità in materia di agevolazioni fiscali, nella forma del credito d'imposta, contenute nelle disposizioni dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234, recante «*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024*» (di seguito “legge di bilancio 2022”), al fine di illustrarne il contenuto e facilitarne la lettura.

I chiarimenti resi tengono conto della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni illustrativa e tecnica e ai *Dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

L'esposizione argomentativa segue l'ordine dei pertinenti commi della legge di bilancio 2022 al fine di una più agevole consultazione del documento.

Per semplicità espositiva, i riferimenti normativi sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1 della legge di bilancio 2022.

1. Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (comma 44)

Il comma 44 della legge di bilancio 2022 proroga e rimodula la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, limitatamente ai beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, secondo il modello “Industria 4.0”.

Preliminarmente, al fine di un inquadramento generale della disposizione in trattazione, si ritiene utile ricordare che l'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), ha riformulato la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi introdotta dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), il quale, a sua volta, aveva già sostituito le precedenti agevolazioni per investimenti in beni strumentali nuovi, fruite sotto forma di maggiorazione del costo fiscalmente ammortizzabile, note come “super” e “iper” ammortamento.

In sintesi, in base alla normativa recata dalla citata legge di bilancio 2021, alle imprese che, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022 (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), effettuano investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, secondo il modello “Industria 4.0” (inclusi, rispettivamente, negli allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, di seguito: “beni materiali e immateriali 4.0”), è riconosciuto un credito d’imposta alle condizioni e nelle misure stabilite nei commi 1056, 1057 e 1058 dell’articolo 1 della predetta legge di bilancio 2021.

Per gli investimenti effettuati nel medesimo arco temporale e aventi ad oggetto beni strumentali “ordinari” (*i.e.*, diversi dai “beni materiali e immateriali 4.0”), il credito d’imposta compete alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi 1054 e 1055 del medesimo articolo 1 della legge di bilancio 2021.

I principali chiarimenti interpretativi in merito al regime agevolativo *de quo* sono stati forniti con la circolare del 23 luglio 2021, n. 9/E, cui si rinvia per ogni opportuno approfondimento e per quanto non diversamente previsto dalle nuove disposizioni qui in esame.

Ciò premesso, la lettera a) del comma 44 della legge di bilancio 2022 dispone, con riferimento al comma 1051 dell’articolo 1 della legge di bilancio 2021, la soppressione delle parole «*e fino al 31 dicembre 2022, 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*» e la sostituzione delle parole «*commi da 1052 a 1058*» con le parole «*commi da 1052 a 1058-ter*».

La soppressione delle parole sopra riportate determina l’eliminazione del termine finale di effettuazione degli investimenti che danno luogo al riconoscimento del credito d’imposta, alle condizioni e nelle misure stabilite nei successivi commi, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili. La modifica in questione è finalizzata a coordinare il testo delle norme agevolative alla rimodulazione temporale disposta dalle successive lettere da b) a d) del comma 44 in esame.

La sostituzione, al comma 1051, delle parole «*commi da 1052 a 1058*» con le parole «*commi da 1052 a 1058-ter*» è, invece, funzionale all’aggiornamento dei riferimenti

normativi in cui la disciplina agevolativa in argomento si estrinseca alla luce delle modifiche stabilite dalla legge di bilancio 2022.

La successiva lettera b) del comma 44 prevede l'introduzione, dopo il comma 1057 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021, del comma 1057-*bis*, che, con riferimento ai beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla l. n. 232 del 2016 (cc.dd. beni materiali 4.0), reca la disciplina valevole per gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026 se entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine sia accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Più precisamente, alle imprese che effettuano investimenti nei predetti beni materiali 4.0, nell'arco temporale e alle condizioni previsti dalla norma, *«il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 5 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro»*¹.

Ciò posto, si rileva che la formulazione letterale del comma 1057-*bis* – che in un'unica disposizione disciplina gli investimenti in beni strumentali materiali compresi nell'allegato A effettuati nel periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2025 (ovvero 30 giugno 2026) – potrebbe indurre a ritenere che il tetto massimo di costi complessivamente ammissibili, fissato dalla norma in 20 milioni di euro, sia da riferire a tale intero arco temporale.

¹ Resta dunque fermo il regime previsto per i predetti investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022 (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), in quanto il comma 1057 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021 non viene modificato. Pertanto, il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura del 40 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- nella misura del 20 per cento del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 20 milioni di euro.

Si segnala che l'articolo 10, comma 1, del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25, ha inserito, infine, nel comma 1057-*bis* la seguente previsione: *«Per la quota superiore a 10 milioni di euro degli investimenti inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro della transizione ecologica e con il Ministro dell'economia e delle finanze, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 5 per cento del costo fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 milioni di euro»*.

Tuttavia, evidenti ragioni di interpretazione logico-sistematica lasciano intendere che si tratti di una diversa formula redazionale che non dovrebbe incidere sul diritto all'agevolazione qualora si calcolasse il *plafond* come riferito a investimenti effettuati su base annuale.

Depone in tal senso la relazione tecnica alla legge di bilancio 2022, nella quale gli effetti della proroga triennale e della rimodulazione del credito di imposta relativo agli investimenti *de quibus* sono stati illustrati in un'apposita tabella, indicando il limite massimo di 20 milioni di euro distintamente per ciascun anno interessato dalla proroga (*i.e.*, 2023, 2024 e 2025).

In tal senso si ritiene, quindi, che il *plafond* previsto per gli investimenti in beni strumentali materiali compresi nell'allegato A sia da intendersi riferito alla singola annualità e non all'intero triennio.

Tale conclusione, oltre a risultare in linea con la modifica normativa avente ad oggetto i beni immateriali di cui all'allegato B della l. n. 232 del 2016, di cui si dirà nel prosieguo, appare ancora più corretta se si considera che non vi sarebbe motivo di discriminare gli investimenti in beni strumentali materiali compresi nell'allegato A rispetto agli investimenti aventi ad oggetto beni strumentali immateriali ricompresi nell'allegato B, entrambi funzionali al processo di trasformazione e di digitalizzazione delle imprese in chiave "Industria 4.0".

Con riferimento agli investimenti aventi ad oggetto i beni compresi nell'allegato B annesso alla l. n. 232 del 2016 (cc.dd. beni immateriali 4.0), la lettera c) del comma 44 della legge di bilancio 2022 prevede la sostituzione del comma 1058 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021 nei termini di seguito riportati: *«Alle imprese che effettuano investimenti aventi ad oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023, ovvero entro il 30 giugno 2024, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2023 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, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20 per cento del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a 1 milione di euro. Si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni di cui al predetto allegato B mediante soluzioni con risorse di calcolo condivise e*

connesse (cosiddette “di cloud computing”), per la quota imputabile per competenza».

La disposizione conferma le percentuali agevolative nonché il limite massimo dei costi ammissibili precedentemente disposti² e integra la norma con la proroga dell’agevolazione, estendendola agli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023 (in luogo del 31 dicembre 2022) ovvero entro il 30 giugno 2024 (in luogo del 30 giugno 2023), a condizione che entro la data del 31 dicembre 2023 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, specificando, altresì, che il limite massimo ivi previsto è annuale.

Sempre in tema di investimenti in beni immateriali 4.0, la lettera d) del comma 44 inserisce i nuovi commi 1058-*bis* e 1058-*ter*, secondo cui, rispettivamente:

- per gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2024 (ovvero entro il 30 giugno 2025, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2024 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) il credito d’imposta è riconosciuto nella misura del 15 per cento del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro;

- per gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2025 e fino al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 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) il credito d’imposta è riconosciuto nella misura del 10 per cento del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Entrambe le norme considerano agevolabili le spese per servizi sostenute in relazione all’utilizzo dei predetti beni immateriali 4.0 mediante soluzioni di *cloud computing*, per la quota imputabile per competenza.

Da ultimo, a fini di coordinamento con le modifiche apportate dalle menzionate lettere b), c) e d), le successive lettere e), f) e g) del comma 44 in esame novellano, rispettivamente, i commi 1059, 1062 e 1063 dell’articolo 1 della legge di bilancio 2021, al fine di inserirvi il riferimento alle nuove disposizioni.

² Resta anche fermo che sono agevolabili le spese per servizi sostenute in relazione all’utilizzo dei beni di cui all’allegato B mediante soluzioni di *cloud computing*, per la quota imputabile per competenza.

Al riguardo, si ricorda che il comma 1059 sancisce le modalità di fruizione del credito d'imposta, il comma 1062 dispone, ai fini dei successivi controlli, gli adempimenti e gli oneri documentali a carico dei beneficiari dell'agevolazione in parola e il comma 1063 chiarisce che il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta spetta al Ministero dell'economia e delle finanze, al fine di rilevare gli eventuali scostamenti dalle previsioni e attivare le relative procedure contabili.

2. Credito d'imposta in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative (comma 45)

Il comma 45 della legge di bilancio 2022 proroga il periodo di applicazione del «credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative», individuando nuove scadenze differenziate e rimodulando le relative aliquote agevolative.

Preliminarmente, al fine di meglio chiarire la portata dell'intervento operato dalla legge di bilancio 2022, si ritiene utile ricordare, in sintesi, che l'articolo 1, commi da 198 a 208, della legge di bilancio 2020, come modificato dall'articolo 1, comma 1064, lettere da a) a h), della legge di bilancio 2021, ha introdotto un nuovo incentivo, riconosciuto in via automatica nella forma del credito d'imposta, per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, in attività di innovazione tecnologica e in attività di *design* e ideazione estetica (nel prosieguo, per brevità, il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione"; per semplicità espositiva, i riferimenti normativi sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1 delle leggi di bilancio 2020 e 2021).

La nuova disciplina sostituisce quella dettata dall'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, il cui periodo di vigenza è stato fatto anticipatamente cessare all'anno 2019 (*rectius*, alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019) rispetto all'originario termine di scadenza previsto fino al periodo 2020 (*rectius*, fino alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020)³ e opera, ai sensi del comma 198 (nella versione vigente prima delle modifiche normative di cui si dirà nel prosieguo) della legge di bilancio 2020, per il periodo

³ Cfr. comma 209 della legge di bilancio 2020. In tale contesto, è stato disposto che le risorse derivanti da tale anticipata cessazione fossero destinate al nuovo credito d'imposta per investimenti in ricerca, innovazione tecnologica e altre attività innovative per la competitività delle imprese, previsto dai commi da 198 a 208 della legge di bilancio 2020 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2022⁴ (si tratta, nella generalità dei casi, dei periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022).

Il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" compete alle condizioni e nelle misure stabilite nei commi da 199 a 206 della legge di bilancio 2020 in relazione all'effettuazione degli investimenti nelle diverse tipologie di attività eleggibili.

Ai sensi del comma 199 della legge di bilancio 2020, possono accedere al nuovo incentivo tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione aziendale contabile e dal regime di determinazione del reddito ai fini fiscali.

Sono escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale⁵ o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni. Sono inoltre escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (recante «*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*») ⁶.

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori⁷.

⁴ Il comma 1064, lettera a), della legge di bilancio 2021, modificando il comma 198 della legge di bilancio 2020, ha disposto che il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione", inizialmente attribuito per gli investimenti effettuati per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, spetta per gli investimenti effettuati fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022.

⁵ Prevista dalla legge fallimentare (regio decreto 16 marzo 1942 n. 267), dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14) o da altre leggi speciali.

⁶ Si tratta dei medesimi requisiti soggettivi in presenza dei quali non è consentito avvalersi del "credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi" di cui alla legge di bilancio 2021. Al riguardo, il paragrafo 1.2 della circolare del 23 luglio 2021, n. 9/E, ha fornito chiarimenti sulla corretta interpretazione dell'esclusione delle imprese destinatarie di sanzioni interdittive dall'accesso al credito d'imposta. I chiarimenti contenuti nel menzionato documento di prassi devono considerarsi valevoli anche agli effetti del nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" ovverosia che in presenza di sanzione interdittiva, l'esclusione soggettiva dal credito d'imposta riguarda il medesimo arco temporale interessato dall'applicazione della relativa sanzione interdittiva e gli investimenti nelle attività ammissibili al nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" effettuati nell'arco temporale in questione sono irrilevanti agli effetti della disciplina agevolativa e, di conseguenza, i relativi costi sono esclusi dalla base di calcolo del credito d'imposta.

⁷ Il rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e il corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori sono richiesti anche ai fini della legittimazione alla

Sempre sotto il profilo soggettivo, si evidenzia la mancata riproposizione, nel contesto della nuova disciplina agevolativa applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, di una norma analoga al comma 1-*bis* dell'articolo 3 del d.l. n. 145 del 2013⁸. Ciò non consente di considerare agevolabili - ai fini del credito d'imposta in esame - le attività svolte da imprese che operano sul territorio nazionale in base a contratti di committenza stipulati con imprese estere⁹.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta "Ricerca, Sviluppo e Innovazione", la nuova disciplina ha ampliato la tipologia delle attività ammissibili al beneficio. Nel nuovo contesto normativo, infatti, il novero delle fattispecie agevolabili non è più circoscritto alle sole attività di ricerca e sviluppo ma è stato esteso anche alle attività di innovazione tecnologica nonché alle attività di *design* e ideazione estetica.

La nuova disciplina, considera dunque:

- quali attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione (2014/C 198/01) della Commissione del 27 giugno 2014, concernente la disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, per

fruizione del "credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi". Al riguardo, il paragrafo 5.2.1 della circolare n. 9/E del 2021 ha chiarito, in termini generali, che la disponibilità del Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC) in corso di validità legittima l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta e quali sono le conseguenze in cui incorre il soggetto beneficiario del credito d'imposta nel caso di DURC non rilasciato. I chiarimenti contenuti nel menzionato documento di prassi devono considerarsi, pertanto, vevoli anche agli effetti del nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione".

⁸ Inserito dall'articolo 1, comma 15, lettera b), della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017). Ai sensi del citato comma 1-*bis*, la possibilità di accedere al credito di cui al d.l. n. 145 del 2013 viene riconosciuta anche alle imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo sul territorio nazionale su commissione da parte di soggetti (privi di stabile organizzazione in Italia) residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo oppure in "Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni" e ciò tanto per le spese sostenute in relazione a contratti stipulati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, quanto per quelle, pur sempre sostenute a decorrere dallo stesso periodo di imposta (e durante tutto l'arco temporale di vigenza dell'agevolazione), riguardanti contratti stipulati in precedenza e ancora in corso di esecuzione (sul tema cfr. circolare n.13/E del 27 aprile 2017, par. 1.6).

⁹ Come specificato con le risposte a istanza di interpello n. 187 del 17 marzo 2021, n. 874 del 29 dicembre 2021 e n. 90 del 25 febbraio 2022. Alla luce della diversa impostazione adottata dal legislatore nell'ambito della nuova disciplina, non sono pertanto agevolabili i costi sostenuti nel corso dei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019, in forza di contratti stipulati con committenti non residenti. E ciò, è opportuno precisare, anche nel caso in cui tali costi si riferiscano ad attività che costituiscono prosecuzione di progetti iniziati nel corso di precedenti periodi d'imposta, essendo i costi in questione imputati ai vari periodi d'imposta - ai fini agevolativi - in base alle regole dell'articolo 109 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, indipendentemente dalla data di inizio dei progetti di ricerca.

la corretta applicazione delle quali si rinvia ai criteri dettati con decreto del Ministro dello sviluppo economico, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) (cfr. comma 200);

- quali attività di innovazione tecnologica ammissibili, le attività finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, secondo i principi generali e i criteri contenuti nel Manuale di Oslo dell'OCSE (cfr. comma 201);

- quali attività innovative ammissibili, quelle orientate al *design* e all'ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile, arredo, ceramica e per la concezione e realizzazione di nuovi prodotti campionari (cfr. comma 202).

Per ogni tipologia di attività esercitata, le disposizioni sopra menzionate indicano le spese ammissibili ai fini della determinazione della base di calcolo del beneficio¹⁰ nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità.

Ai sensi del comma 203 della legge di bilancio 2020, il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" è riconosciuto come una percentuale della suddetta base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, ed entro un importo massimo spettante stabilito in relazione alle diverse tipologie di attività ammissibili.

Rispetto alla previgente disciplina agevolativa, in cui il beneficio era calcolato con il metodo incrementale (aliquota agevolativa applicata sul valore incrementale delle spese ammesse al beneficio, sostenute in eccedenza rispetto alla media storica dei medesimi investimenti), la nuova disciplina considera dunque l'ammontare degli investimenti

¹⁰ Le medesime disposizioni indicano anche, in alcuni casi, i limiti percentuali rispetto al totale delle spese ammesse, che sono maggiorati nel caso di spese per il personale sostenute per:

- giovani ricercatori (età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione UNESCO Isced), assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato;
- giovani specializzati (soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, laureati in *design* e altri titoli equiparabili) assunti a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di *design* e ideazione estetica in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato.

Nel caso di attività di ricerca e sviluppo, sono maggiorate, a specifiche condizioni, anche le spese per contratti di ricerca *extra-muros* stipulati con università e istituti di ricerca, nonché - secondo quanto disposto dall'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 - con *start-up* innovative, di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, aventi sede nel territorio dello Stato.

effettuati, adottando il metodo di calcolo volumetrico (aliquota agevolativa applicata sulla spesa complessiva relativa a ciascuna tipologia di attività ammissibile) e non richiede l'effettuazione di un ammontare minimo di investimenti (in precedenza pari a 30.000 euro) al fine di poter accedere al credito d'imposta.

In particolare, il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" è riconosciuto nelle misure percentuali e nei limiti massimi seguenti¹¹:

- per le attività di ricerca e sviluppo, in misura pari al 20 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 4 milioni, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;

- per le attività di innovazione tecnologica, in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;

- per le attività di *design* e ideazione estetica, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;

- per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un

¹¹ La lettera f) del comma 1064 della legge di bilancio 2021 ha innalzato le aliquote e il limite massimo di credito d'imposta riconosciuto per ciascun periodo d'imposta in relazione alle diverse tipologie di attività ammissibili apportando le seguenti modifiche direttamente nel testo del comma 203 della legge di bilancio 2020:

«1) al primo periodo, le parole: «12 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «20 per cento» e le parole: «3 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «4 milioni di euro»;

2) al secondo periodo, le parole: «6 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «10 per cento» e le parole: «1,5 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «2 milioni di euro»;

3) al terzo periodo, le parole: «6 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «10 per cento» e le parole: «1,5 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «2 milioni di euro»;

4) al quarto periodo, le parole: «10 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «15 per cento» e le parole: «1,5 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «2 milioni di euro».

Al riguardo, con la risposta a istanza di interpello del 10 maggio 2021, n. 323, è stato precisato che, "in assenza di specifiche disposizioni di decorrenza, le modifiche introdotte dalla legge di bilancio possono trovare applicazione, in via generale, solo a decorrere dalla data di entrata in vigore della medesima legge. Nello specifico, pertanto, trattandosi di modifiche concernenti un incentivo che si applica per periodi d'imposta, tali modifiche, in assenza di una specifica norma che le attribuisca effetti retroattivi, non possono in nessun caso esplicare effetti in relazione a periodi d'imposta già in corso prima dell'entrata in vigore delle stesse". Ne deriva che le suddette maggiorazioni delle aliquote e degli importi massimi del credito spettante non riguardano anche il periodo d'imposta 2020, ma solo i periodi d'imposta da cui decorre l'applicazione delle norme di proroga summenzionate, e cioè nella generalità dei casi il 2021 e il 2022. Viene, quindi, conclusivamente affermato che "alle spese sostenute nel 2020 ai sensi dell'articolo 109 del TUIR si applicano le aliquote previste dalla legge di bilancio 2020. Le maggiori aliquote previste dalla legge di bilancio 2021 andranno, invece, applicate con riferimento alle spese ammissibili (...) sostenute, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, a decorrere dal 1° gennaio 2021".

obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 individuati con il decreto ministeriale attuativo della disposizione, previsto dal comma 200, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 15 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Per tutte le fattispecie sopra indicate, la norma specifica che la base di calcolo è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili e che, nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta.

Al riguardo, si evidenzia che il legislatore prevede l'obbligo, *«in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi»*, di operare il ragguaglio ad anno del limite massimo delle spese ammissibili, lasciando intendere con ciò che, ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa, può assumere rilevanza anche un periodo d'imposta - *«successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019»* - avente una durata inferiore (o superiore) ai dodici mesi.

In sostanza, la presenza di periodi di imposta di durata diversa da quella *standard* di dodici mesi non deve generare effetti distorsivi - a vantaggio o a svantaggio - nel calcolo del beneficio attribuibile, con la conseguenza, quindi, che il limite massimo delle spese ammissibili dovrà essere ragguagliato alla durata effettiva del periodo agevolato¹².

Quanto alle modalità di fruizione, il comma 204 della legge di bilancio 2020 dispone che il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dal successivo comma 205¹³.

¹² Riguardo alla determinazione del beneficio per le imprese con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare a "cavallo" di due annualità in cui cessa la precedente disciplina agevolativa ed entra in vigore quella attuale, cfr. risposta a istanza di interpello del 29 aprile 2022, n. 236.

¹³ Riguardo alla fruizione del nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" in tre quote annuali, si ritiene opportuno fare riferimento alla circolare n. 9/E del 2021. In particolare, il paragrafo 5.2 della predetta circolare, a proposito del limite di compensazione in tre quote annuali previsto per il "credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi" di cui alla legge di bilancio 2021, ha chiarito, in termini generali, che la ripartizione in quote annuali risponde

Per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, con risoluzione del 1° marzo 2021, n. 13/E, è stato istituito il codice tributo "6938", denominato "*Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative - art. 1, c. 198 e ss., legge n. 160 del 2019*".

Per espressa previsione contenuta nel comma 204 citato, l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in parola non soggiace ai limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (raggiungimento del *plafond* annuale di 250.000 euro previsto per i crediti di imposta agevolativi), e all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (soglia massima per le compensazioni orizzontali effettuabili in ciascun anno solare)¹⁴.

Inoltre, sempre in forza del già citato comma 204, il nuovo credito d'imposta "Ricerca, Sviluppo e Innovazione":

- non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale;
- non concorre alla formazione del reddito d'impresa, né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- non incide sul calcolo della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di 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 di impresa ai sensi

alla necessità, soprattutto di ordine finanziario, di porre un limite annuo all'utilizzo del credito d'imposta - nella misura di un terzo dell'importo maturato - e non già di fissare un obbligo di utilizzo dell'intera quota annuale ivi stabilita o un limite temporale alla sua fruizione. Pertanto, nel caso in cui la quota annuale - o parte di essa - non sia utilizzata, l'ammontare residuo può essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale ed essere utilizzato già dall'anno successivo, secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito, andando così a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo anno. Le indicazioni contenute nel menzionato documento di prassi devono considerarsi vevolevoli anche agli effetti del nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione", attesa l'identità delle modalità di fruizione delle due misure agevolative.

¹⁴ 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*». In considerazione della situazione di crisi derivante dall'emergenza sanitaria da Covid-19, l'articolo 147, comma 1, del d.l. n. 34 del 2020, ha modificato, per l'anno 2020, il suddetto limite elevandolo a 1 milione di euro. Successivamente, l'articolo 22, comma 1, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73 (cd. decreto sostegni-*bis*), convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha modificato, per l'anno 2021, il limite di cui al citato articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge n. 388 del 2000, innalzandolo a 2 milioni di euro. Da ultimo, il comma 72 della 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*».

dell'articolo 109, comma 5, 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 porti al superamento del costo sostenuto.

Quanto agli adempimenti e agli oneri documentali, il comma 205 della legge di bilancio 2020 dispone che l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti¹⁵.

Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile danno diritto ad un credito di imposta aggiuntivo, per un importo non superiore a 5.000 euro, che concorre alla determinazione degli importi massimi stabiliti dal comma 203 della legge di bilancio 2020.

Ai fini dei successivi controlli, il comma 206 della legge di bilancio 2020 prevede che le imprese sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica asseverata che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o sottoprogetti in corso di realizzazione. La relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

Inoltre, al solo fine di consentire al Ministero dello sviluppo economico (MiSE) di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa, le imprese beneficiarie sono tenute ad effettuare un'apposita comunicazione al citato dicastero (cfr. comma 204 della legge di bilancio 2020).

¹⁵ Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Nell'assunzione di tale incarico, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e, in attesa della loro adozione, quelli previsti dal codice etico dell'*International Federation of Accountants* (IFAC).

Ai sensi del comma 207 della legge di bilancio 2020, nell'ambito delle ordinarie attività di accertamento, l'Agenzia delle entrate, sulla base dell'apposita certificazione della documentazione contabile e della relazione tecnica citate, nonché sulla base dell'ulteriore documentazione fornita dall'impresa, effettua i controlli finalizzati alla verifica delle condizioni di spettanza del credito d'imposta e della corretta applicazione della disciplina. Nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione anche parziale del credito d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.

Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua la verifica delle fruizioni del credito d'imposta, ai fini di quanto previsto - in ordine al monitoraggio degli oneri finanziari recati dalla misura - dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (cfr. comma 208 della legge di bilancio 2020).

Da ultimo, si fa presente che con decreto del 26 maggio 2020 del Ministro dello sviluppo economico, emanato ai sensi del comma 200 della legge di bilancio 2020, sono stati dettati i criteri per la corretta classificazione sul piano tecnico delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica, di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, nonché per l'individuazione, nell'ambito delle attività di innovazione tecnologica, degli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica rilevanti per la maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta; sono inoltre dettati i criteri per la determinazione e l'imputazione temporale delle spese ammissibili e in materia di oneri documentali.

Tanto premesso, fermo restando che per tutto quanto non espressamente disposto dal comma 45 della legge di bilancio 2022, qui in esame, occorre fare riferimento alle disposizioni della legge di bilancio 2020 e a quelle attuative, nonché, per quanto in questa sede non espressamente trattato, ai chiarimenti forniti in relazione alla precedente disciplina agevolativa con le circolari del 16 marzo 2016, n. 5/E, del 27 aprile 2017, n. 13/E, e del 23 dicembre 2020, n. 31/E¹⁶, i cui criteri generali, per quanto compatibile con il mutato quadro

¹⁶ In linea con i chiarimenti resi con la circolare n. 31/E del 2020, relativamente alla gestione degli interpelli in materia agevolativa che involgono anche questioni tecniche di competenza di altre amministrazioni, si ribadisce che sono escluse dall'area di applicazione dell'interpello di cui all'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente quelle istanze aventi ad oggetto esclusivamente la riconducibilità di una determinata attività all'ambito applicativo della disciplina agevolativa, configurando le stesse, nella sostanza, una richiesta di un parere tecnico nell'accezione di cui alla

giuridico di riferimento, devono considerarsi vevoli anche agli effetti del nuovo credito d'imposta "Ricerca, Sviluppo e Innovazione", si rappresenta quanto segue.

Il comma 45, lettera a), sostituisce il comma 198 della legge di bilancio 2020, eliminando il riferimento all'ambito temporale di applicazione del nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione". La modifica è finalizzata a coordinare il testo delle norme agevolative alla rimodulazione temporale disposta dalle successive lettere b) e c) del comma 45 in esame.

La menzionata lettera b) del comma 45 conferma le percentuali agevolative e i limiti massimi disposti dal comma 203 della legge di bilancio 2020, come modificato dalla lettera f) del comma 1064 della legge di bilancio 2021, e integra la norma con i riferimenti temporali vevoli per il credito d'imposta attribuito in relazione a ciascuna tipologia di attività ammissibile, specificando, altresì, che il limite massimo ivi previsto è annuale. Nel dettaglio:

- per le attività di ricerca e sviluppo previste dal comma 200 della legge di bilancio 2020, il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, in misura pari al 20 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro;

- per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 della legge di bilancio 2020, nonché per le attività di *design* e ideazione estetica previste dal comma 202 della medesima legge di bilancio, il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro;

- per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 della legge di bilancio 2020, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in

precedente circolare del 1° aprile 2016, n. 9/E. Resta, pertanto, confermata l'impossibilità di ricondurre alla disciplina dell'interpello di cui al richiamato articolo 11 le istanze con le quali il contribuente intende conoscere esclusivamente se una determinata attività sia eleggibile ai fini del riconoscimento del credito d'imposta in questione. In tali ipotesi, infatti, l'istruttoria richiederebbe specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale che rientrano nell'ambito operativo del MiSE, al quale il contribuente può, in autonomia, rivolgere richiesta di parere tecnico (cfr. in tal senso circolare n. 31/E del 2020, par. 2).

corso al 31 dicembre 2022, in misura pari al 15 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

Per tutte le fattispecie sopra indicate, la norma specifica che la base di calcolo è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili e che il limite massimo annuale va ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Con la successiva lettera c) del comma 45 sono introdotti, dopo il comma 203 della legge di bilancio 2020, i commi da 203-*bis* a 203-*sexies* con cui si dispone la proroga dei benefici con tempistiche, misure e limiti massimi differenziati a seconda della tipologia di attività esercitata. In particolare:

- relativamente alle attività di ricerca e sviluppo previste dal comma 200 della legge di bilancio 2020, il credito d'imposta è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2031 (si tratta, nella generalità dei casi, dei periodi d'imposta dal 2023 al 2031), in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro (comma 203-*bis*);

- per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 della legge di bilancio 2020, nonché per le attività di *design* e ideazione estetica previste dal comma 202 della medesima legge di bilancio, il credito d'imposta è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 (si tratta, nella generalità dei casi, dei periodi d'imposta 2024 e 2025), in misura pari al 5 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro (commi 203-*ter* e 203-*quater*);

- per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 della legge di bilancio 2020, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito d'imposta è riconosciuto¹⁷:

¹⁷ Secondo quanto specificato nell'ultimo periodo del comma 203-*quinquies* e del comma 203-*sexies* «*Nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta*».

- per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 (si tratta, nella generalità dei casi, del periodo d'imposta 2023), in misura pari al 10 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro, (comma 203-*quinquies*);
- dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025 (si tratta, nella generalità dei casi, dei periodi d'imposta 2024 e 2025), in misura pari al 5 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro (comma 203-*sexies*).

Per tutte le fattispecie sopra indicate, le norme specificano che la base di calcolo è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili e che il limite massimo annuale va ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Da ultimo, sempre a fini di coordinamento con le modifiche apportate dalle menzionate lettere b) e c), la lettera d) del comma 45 modifica il comma 205 della legge di bilancio 2020, relativo all'obbligo di certificazione delle spese sostenute per il riconoscimento del beneficio fiscale, disponendo che il credito d'imposta aggiuntivo, attribuito per un importo non superiore a 5.000 euro in relazione alle spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile alle imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, concorre alla determinazione dei limiti massimi stabiliti, oltre che dal comma 203 della legge di bilancio 2020, anche dai nuovi commi da 203-*bis* a 203-*sexies* della medesima legge di bilancio 2020.

3. Credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle Pmi (comma 46)

Il comma 46 della legge di bilancio 2022 proroga la disciplina del credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle piccole e medie imprese (PMI) istituito dall'articolo 1, commi da 89 a 92, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), riducendo, al contempo, l'importo massimo del credito spettante.

In particolare, la lettera a) del comma 46 citato interviene sul comma 89 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, disponendo che alle piccole e medie imprese, così come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003 - che

intraprendono una procedura di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo - è riconosciuto, nel caso di ottenimento dell'ammissione alla quotazione, un credito d'imposta, fino ad un importo massimo nella misura di 200.000 euro, fino al 50 per cento dei costi di consulenza sostenuti a tal fine, sino al 31 dicembre 2022¹⁸.

La disposizione sopra citata prevedeva, prima della modifica apportata dalla lettera a) del comma 46 in commento, che il regime agevolativo avesse termine il 31 dicembre 2021¹⁹ e che il credito d'imposta spettasse per un importo massimo di 500.000 euro. Per effetto dell'intervento operato dalla proroga di cui al comma in questione il credito d'imposta in esame è esteso ai costi sostenuti fino al 31 dicembre 2022, ma con un diverso limite massimo di credito concedibile, stabilito in 200.000 euro.

La lettera b) del comma 46, intervenendo sul comma 90 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, inoltre, modifica l'ammontare del limite di spesa previsto per detta misura per il 2022 e prevede uno stanziamento nuovo per il 2023. A seguito della suddetta modifica, il credito d'imposta - che è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi del d.lgs. n. 241 del 1997, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione - è riconosciuto nel limite complessivo di 30 milioni di euro per ciascuno degli anni 2020 e 2021, di 35 milioni di euro per il 2022 e di 5 milioni di euro per il 2023.

Tanto rappresentato in merito all'intervento operato dal comma 46 della legge di bilancio 2022, si ricorda che il decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 23 aprile 2018 (di seguito decreto attuativo) ha definito le modalità e i criteri per l'attuazione della disciplina agevolativa, con particolare riguardo all'individuazione delle procedure che danno accesso al beneficio, ai casi di esclusione, alle procedure di concessione e di utilizzo del beneficio, alla

¹⁸ Il beneficio si applica nei limiti e alle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (c.d. "regolamento generale di esenzione per categoria"), la cui applicazione, a seguito delle modifiche apportate dal regolamento (UE) 2020/972 della Commissione del 2 luglio 2020, è stata prorogata fino al 31 dicembre 2023. In questo senso dispone espressamente il comma 92 del richiamato articolo 1 della legge di bilancio 2018, operando il rinvio, in particolare, all'articolo 18 di tale regolamento che disciplina la concessione di aiuti alle PMI per le spese di consulenza alla formazione e demandando al Ministero dello sviluppo economico il compito di provvedere ai collegati adempimenti europei.

¹⁹ Il comma 230, lettera a), della legge di bilancio 2021 ha prorogato al 31 dicembre 2021 il termine ultimo di applicazione del regime agevolativo originariamente fissato al 31 dicembre 2020.

documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e delle revoche, nonché alle modalità finalizzate ad assicurare il rispetto del limite di spesa di cui al comma 90 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018.

Detto decreto, con i necessari adattamenti alle modifiche sopra illustrate, resta attuale nella definizione delle modalità e dei criteri di concessione del credito d'imposta.

Pertanto, i soggetti che possono fruire dell'agevolazione sono le piccole e medie imprese, la cui definizione è contenuta nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003, se operano nei settori economici nell'ambito di applicazione del regolamento (UE) n. 651/2014, compreso quello della produzione primaria di prodotti agricoli. Tali imprese, inoltre, non devono risultare in difficoltà ai sensi del citato regolamento e non devono rientrare tra quelle che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea e devono aver ottenuto l'ammissione alla quotazione con delibera adottata dal gestore del mercato entro la data del 31 dicembre 2022.

La quotazione deve essere deliberata da un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo, la cui definizione è stata illustrata nella circolare del 23 dicembre 2020, n. 32/E. Giova ricordare che l'*Euronext Growth Milano* (EGM) è tra i sistemi multilaterali di negoziazione autorizzati dalla Consob e gestiti da Borsa Italiana s.p.a..

I costi che partecipano all'investimento agevolato possono essere sostenuti dal 1° gennaio 2018, data di entrata in vigore della descritta agevolazione, fino alla data del 31 dicembre 2022, sempreché l'ammissione alla quotazione avvenga entro l'anno 2022²⁰. I citati costi possono fruire di un credito di imposta nella misura massima del 50 per cento²¹, ma comunque entro un importo del credito di imposta massimo di 200.000 euro.

L'articolo 4, comma 2, del decreto attuativo, rubricato «*Attività e costi ammissibili*», precisa che «*ai fini della determinazione del credito di imposta sono ammissibili i costi direttamente connessi allo svolgimento delle attività di cui al presente articolo e prestate, ai sensi dell'art. 18 del regolamento di esenzione, da consulenti esterni, persone fisiche e*

²⁰ Con la risposta a istanza di interpello del 20 aprile 2022, n. 198 è stato precisato che, a fronte della riammissione alle negoziazioni a seguito di una sospensione, il beneficio non trova applicazione in quanto, avuto riguardo alla *ratio* sottesa alla misura agevolativa in esame, che intende incentivare le PMI a quotarsi, la procedura di riammissione alle negoziazioni non può essere considerata al pari di una nuova ammissione alle quotazioni ai sensi della norma agevolativa.

²¹ Cfr. articolo 5 del d.m. 23 aprile 2018.

giuridiche, come servizi non continuativi o periodici e al di fuori dei costi di esercizio ordinari dell'impresa connessi ad attività regolari, quali la consulenza fiscale, la consulenza legale o la pubblicità. Tali spese possono consistere in un importo previamente pattuito in misura fissa oppure parzialmente proporzionata al successo dell'operazione di quotazione». Per quanto di interesse, ai fini del calcolo dei costi ammissibili all'agevolazione, costituisce una componente del costo l'eventuale IVA, relativa alle singole operazioni di acquisto, totalmente indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-bis del medesimo DPR n. 633 del 1972. Di contro, non rileva ai fini della determinazione dei costi agevolabili l'IVA parzialmente indetraibile, in conseguenza dell'applicazione della percentuale di detrazione di cui al combinato disposto degli articoli 19, comma 5, e 19-bis del DPR n. 633 del 1972²².

In quest'ultima ipotesi l'IVA parzialmente indetraibile per effetto del *pro-rata* non può essere considerata come costo afferente alle singole operazioni d'acquisto, ma è una massa globale che si qualifica come costo generale.

Le piccole e medie imprese, costituite e regolarmente iscritte al registro delle imprese alla data di presentazione della domanda, debbono inoltrare, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del citato decreto, un'istanza per via telematica all'indirizzo dgpiipmi.div07@pec.mise.gov.it nel periodo compreso tra il 1° ottobre dell'anno in cui è stata ottenuta la quotazione e il 31 marzo dell'anno successivo ai fini del riconoscimento dell'agevolazione.

Nei successivi trenta giorni dal termine ultimo previsto per l'invio delle istanze, la Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le PMI (DGPIIPMI) del MiSE comunica alle società il riconoscimento oppure il diniego all'agevolazione e l'importo effettivamente spettante.

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, a decorrere dal decimo giorno lavorativo del mese successivo a quello in cui è stata comunicata alla società la concessione del credito d'imposta.

Per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici resi

²² Cfr. circolare del 10 novembre 2021, n. 14/E (paragrafo 4).

disponibili dall’Agenzia delle entrate, con risoluzione del 21 maggio 2019, n. 52/E, è stato istituito il codice tributo “6901”, denominato “*Credito d’imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI - articolo 1, comma 89, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 – D.M. 23 aprile 2018*”.

Il credito va indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di maturazione e nelle dichiarazioni relative ai periodi d’imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l’utilizzo (ad esempio, i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare indicano nel modello redditi 2022 il credito d’imposta che sarà riconosciuto nell’anno 2022 in relazione ai costi sostenuti per la quotazione ottenuta nel 2021).

Il credito d’imposta non concorre alla formazione del reddito, 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 TUIR. Non si applicano i limiti di cui all’articolo 1, comma 53, della l. n. 244 del 2007 (raggiungimento del *plafond* annuale di 250.000 euro previsto per i crediti d’imposta agevolativi) e all’articolo 34 della l. n. 388 del 2000 (limite massimo dei crediti d’imposta e dei contributi compensabili ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale)²³.

Il credito d’imposta è revocato dal MiSE nel caso in cui venga accertata l’insussistenza di uno dei requisiti previsti dalla normativa o la non veridicità degli elementi costitutivi. In tal caso il MiSE provvede al recupero dell’importo, maggiorato di interessi e sanzioni ai sensi dell’articolo 1, comma 6, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito con modificazioni dalla legge 22 maggio 2010, n. 73²⁴, oltre le eventuali conseguenze di legge civile, penale ed amministrativa.

4. Povertà educativa (commi 135 - 136)

I commi 135 e 136 della legge di bilancio 2022 prorogano l’incentivo, riconosciuto sotto forma di credito d’imposta, a favore delle fondazioni di origine bancaria di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153 (di seguito FOB), per i versamenti effettuati

²³ In merito all’importo del limite massimo di cui all’articolo 34 della l. n. 388 del 2000, cfr. nota n.14.

²⁴ La disposizione citata prevede, al fine di contrastare fenomeni di utilizzo illegittimo dei crediti d’imposta e per accelerare le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d’imposta agevolativi la cui fruizione è autorizzata da amministrazioni ed enti pubblici, anche territoriali, che l’Agenzia delle entrate trasmetta a tali amministrazioni ed enti, tenuti al recupero, i dati relativi ai crediti utilizzati in diminuzione delle imposte dovute o in compensazione. Le somme recuperate sono riversate all’entrata del bilancio dello Stato e restano acquisite all’erario.

dalle medesime al “*Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile*” (di seguito Fondo), istituito dall’articolo 1, comma 392, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), con l’obiettivo di sostenere l’infanzia svantaggiata.

Al fine di inquadrare meglio l’intervento operato dalle disposizioni in trattazione, si ritiene utile ricordare che l’articolo 1, comma 394, della legge di stabilità 2016²⁵, nella formulazione vigente prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2022, riconosce alle FOB un contributo sotto forma di credito d’imposta pari al 75 per cento dei versamenti effettuati al Fondo negli anni 2016, 2017 e 2018 e pari al 65 per cento negli anni 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023.

Il contributo è assegnato fino ad esaurimento delle risorse disponibili, pari a 100 milioni di euro annui per ciascuno degli anni 2016, 2017 e 2018, a 55 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2019 al 2022 e a 45 milioni di euro per l’anno 2023, secondo l’ordine temporale in cui le fondazioni comunicano l’impegno a finanziare i progetti individuati secondo il protocollo d’intesa di cui al comma 393 dell’articolo 1 della legge di stabilità 2016²⁶.

Con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze del 1° giugno 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell’11 agosto 2016, n. 187, emanato in applicazione del comma 395 dell’articolo 1 della legge di stabilità 2016, sono state adottate le disposizioni attuative del credito d’imposta in argomento²⁷.

²⁵ Con la circolare del 18 maggio 2016, n. 20/E (paragrafo 5), sono stati forniti i primi chiarimenti in materia.

²⁶ In attuazione di quanto disposto dall’articolo 1, commi 392 e 393, della legge di stabilità 2016, il Presidente del Consiglio dei ministri, il Ministero delle economia e delle finanze, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e il Presidente dell’Acri (Associazione di Fondazioni e Casse di Risparmio S.p.A.) hanno firmato, in data 29 aprile 2016, il “*Protocollo di intesa*” per la creazione del fondo per il contrasto della povertà educativa minorile, destinato “*al sostegno di interventi sperimentali finalizzati alla fruizione dei processi educativi da parte dei minori*”. Il fondo è stato istituito dall’Acri, con il compito di assicurarne la gestione, ed è alimentato dai versamenti effettuati, nell’ambito della propria attività istituzionale, dalle FOB, alle quali è riconosciuto un contributo sotto forma di credito di imposta.

²⁷ Per accedere al credito d’imposta le FOB trasmettono all’Acri, entro il 31 gennaio di ciascun anno, le delibere d’impegno irrevocabile a finanziare i progetti di aiuto all’educazione dei minori. L’Acri, una volta verificata la correttezza delle delibere ricevute, trasmette all’Agenzia delle entrate, secondo l’ordine cronologico di presentazione, l’elenco degli enti che si sono impegnati ad alimentare il conto del Fondo. L’Agenzia delle entrate, con lo stesso criterio e nel limite massimo delle risorse disponibili, comunica, con provvedimento del direttore, a ogni finanziatore, e per conoscenza all’Acri, il credito di imposta riconosciuto. Da quel momento i beneficiari dell’agevolazione hanno tre mesi di tempo per versare al Fondo le somme e trasmettere all’Acri copia della relativa documentazione bancaria. L’Acri, ricevuta la documentazione, trasmette *online* all’Agenzia delle entrate l’elenco delle fondazioni che hanno effettuato il finanziamento, con i relativi codici fiscali e gli importi, per la fruizione del credito d’imposta. L’ammontare degli accrediti “promessi” e non versati sono ripartiti dall’Acri tra i finanziatori, dandone comunicazione all’Agenzia delle entrate ai fini del disconoscimento del *bonus* alla fondazione inadempiente. La quota parte del credito redistribuito è assegnata alle FOB in base all’importo erogato da ciascuna.

In particolare, l'articolo 3, comma 5, del citato decreto prevede che il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento, successivamente alla trasmissione, da parte dell'Acri (Associazione di Fondazioni e Casse di Risparmio S.p.A.) all'Agenzia delle entrate, dei dati relativi ai versamenti effettuati in favore del Fondo.

Per consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, con risoluzione del 4 novembre 2016, n. 102/E, è stato istituito il codice tributo "6872", denominato "*Credito d'imposta relativo ai versamenti effettuati in favore del Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile - art. 1, comma 394, della legge 28 dicembre 2015, n. 208*".

L'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in parola non soggiace ai limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della l. n. 244 del 2007 (raggiungimento del *plafond* annuale di 250.000 euro previsto per i crediti di imposta agevolativi) e all'articolo 34 della l. n. 388 del 2000 (soglia massima per le compensazioni orizzontali effettuabili in ciascun anno solare)²⁸.

Il credito è utilizzabile in compensazione a decorrere dal periodo di imposta in cui esso è stato riconosciuto e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi nei quali il credito è utilizzato.

Il credito d'imposta è cedibile dalle fondazioni finanziatrici, in esenzione dall'imposta di registro, nel rispetto delle disposizioni di cui agli articoli 1260 e seguenti del codice civile e previa adeguata dimostrazione dell'effettività del diritto al credito medesimo, a intermediari bancari, finanziari e assicurativi. Dell'avvenuta cessione è data comunicazione all'Acri per la successiva notifica della variazione del beneficiario all'Agenzia delle entrate.

Ciò premesso, nel rinviare alla normativa primaria e di attuazione per quanto non diversamente previsto dalle disposizioni qui in esame, si rappresenta che la lettera a) del comma 135 della legge di bilancio 2022 modifica il primo periodo del comma 394

²⁸ In merito all'importo del limite massimo di cui all'articolo 34 della l. n. 388 del 2000, cfr. nota n. 14.

dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016, estendendo al 2024 il credito d'imposta pari al 75 per cento dei versamenti effettuati dalle FOB al Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile.

Con la successiva lettera b), il comma 135 interviene sul secondo periodo del citato comma 394 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016, disponendo la copertura dei maggiori oneri derivanti dalla modifica sopra indicata, stimati in 25 milioni di euro per l'anno 2024.

Il comma 136 stabilisce, infine, la proroga per l'ulteriore biennio 2023 e 2024 del Fondo alimentato dai versamenti effettuati dalle fondazioni bancarie²⁹.

5. Tax credit librerie (comma 351)

Il comma 351 della legge di bilancio 2022 prevede che *«Al fine di potenziare le attività commerciali che operano nel settore della vendita al dettaglio di libri, l'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 1, comma 319, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, è incrementata di 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2022 e 2023»*.

La disposizione in esame modifica l'ammontare dello stanziamento previsto all'articolo 1, comma 319, della legge di bilancio 2018, incrementando di 10 milioni di euro, per ciascuno degli anni 2022 e 2023, le risorse destinate al riconoscimento del c.d. *tax credit librerie*.

La misura agevolativa è stata introdotta, a decorrere dall'anno 2018, dal citato comma 319 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, in favore degli esercenti attività commerciali che operano nel settore della vendita di libri al dettaglio in esercizi specializzati con codice ATECO principale 47.61 (commercio al dettaglio di libri) o 47.79.1 (commercio al dettaglio di libri di seconda mano).

Sono ammessi al beneficio gli esercenti:

- a) che abbiano sede legale nello Spazio economico europeo;
- b) che siano soggetti a tassazione in Italia per effetto della loro residenza fiscale, ovvero per la presenza di una stabile organizzazione in Italia, cui sia riconducibile l'attività commerciale alla quale sono correlati i benefici;

²⁹ Istituito in via sperimentale per gli anni 2016, 2017 e 2018, il Fondo è stato prorogato per gli anni 2019, 2020 e 2021 dall'articolo 1, comma 478, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) e per l'anno 2022 dall'articolo 63, comma 5, del d.l. n. 73 del 2021.

c) che siano in possesso di classificazione ATECO principale 47.61 o 47.79.1, come risultante dal registro delle imprese;

d) che abbiano sviluppato nel corso dell'esercizio finanziario precedente ricavi derivanti da cessione di libri, come disciplinata dall'articolo 74, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972, ovvero, nel caso di libri usati, dall'articolo 36 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, pari ad almeno il 70 per cento dei ricavi complessivamente dichiarati³⁰.

Il *bonus* in questione è parametrato, con riferimento ai locali nei quali è svolta l'attività di vendita di libri al dettaglio, agli importi pagati a titolo di imposta municipale unica (IMU), imposta per i servizi indivisibili (TASI), tassa sui rifiuti (TARI), imposta sulla pubblicità, tassa di occupazione del suolo pubblico, alle eventuali spese per locazione al netto di IVA e spese per mutuo, nonché ai contributi previdenziali ed assistenziali versati per i dipendenti³¹.

Il credito d'imposta spetta nella misura massima di 20.000 euro per gli esercenti di librerie che non risultano ricomprese in gruppi editoriali dagli stessi direttamente gestite e di 10.000 euro per gli altri esercenti.

Ai sensi del comma 320 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, gli esercizi destinatari possono accedere al credito d'imposta nel rispetto dei limiti di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "*de minimis*"³².

³⁰ Cfr. articolo 1, comma 2, del decreto ministeriale 23 aprile 2018, recante «*Disposizioni applicative in materia di credito di imposta, per gli esercenti di attività commerciali che operano nel settore della vendita al dettaglio di libri*», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 7 giugno 2018, n. 130.

³¹ In materia di parametri per il calcolo del credito di imposta, si veda anche l'articolo 3 del d.m. 23 aprile 2018 e la tabella 1 allegata al medesimo decreto, come modificata mediante avviso di rettifica pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 142 del 21 giugno 2018. In proposito, si precisa che a decorrere dal 2014 e fino al 2019 l'imposta municipale propria (IMU), la tassa sui rifiuti (TARI) e il tributo per i servizi indivisibili (TASI) sono stati individuati dall'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), quali tributi facenti parte dell'imposta unica comunale (IUC). L'articolo 1, comma 738, della legge di bilancio 2020 ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la IUC e – tra i tributi che ne facevano parte – la TASI. Pertanto, sono rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la IUC, vale a dire la TARI e l'IMU, quest'ultima come ridisciplinata dalla stessa legge di bilancio. Inoltre, si specifica che, in sostituzione fra l'altro dell'imposta sulla pubblicità e della tassa di occupazione del suolo pubblico, il comma 816 della legge di bilancio 2020 ha introdotto, a decorrere dal 2021, il canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria (canone unico) che, per ciò che in questa sede rileva, riunisce in una sola forma di prelievo le entrate relative all'occupazione di aree pubbliche e alla diffusione di messaggi pubblicitari. L'ammontare del credito d'imposta è determinato anche in base al fatturato della libreria secondo i quattro scaglioni riportati nella tabella 2 dell'allegato al summenzionato decreto.

³² La cui validità è stata prorogata al 31 dicembre 2023 dall'articolo 1 del regolamento (UE) n. 2020/972 della Commissione del 2 luglio 2020. Si ricorda che per "aiuti *de minimis*" (o "aiuti di importanza minore") si intendono i

Per espressa previsione contenuta nel medesimo comma 320 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, non rileva ai fini del rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR, ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate³³, pena lo scarto dell'operazione di versamento, secondo modalità e termini che sono stati definiti con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 dicembre 2018, prot. n. 2018/513615.

6. Bonus acqua potabile (comma 713)

Il comma 713 della legge di bilancio 2022 proroga l'operatività del credito d'imposta per l'acquisto e l'installazione di sistemi di miglioramento qualitativo dell'acqua potabile per il consumo umano, istituito per il biennio 2021-2022 dai commi da 1087 a 1089 della legge di bilancio 2021.

Secondo le previsioni del comma 1087 della legge di bilancio 2021, il credito d'imposta in questione è finalizzato a razionalizzare l'uso dell'acqua e a ridurre il consumo di contenitori di plastica per acque destinate ad uso potabile ed è riconosciuto - nel rispetto del limite di spesa annuale, fissato dal successivo comma 1088 in 5 milioni di euro per

sussidi e gli interventi pubblici, sotto qualsiasi forma, diretti ad alleviare gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa, i quali, non superando l'importo prestabilito in un determinato periodo di tempo, non hanno alcun potenziale effetto sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri, di talché la loro concessione non è soggetta all'obbligo di notifica alla Commissione europea previsto dall'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE. Sulla base di quanto previsto, in particolare, dall'articolo 3, paragrafo 2, del citato regolamento, l'importo degli aiuti concessi a titolo *de minimis* ad una impresa unica non può superare i 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari, da intendersi come "periodi d'imposta" rilevanti in conformità alle disposizioni vigenti in materia fiscale in ciascuno degli Stati membri. Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 2, del regolamento (UE) n. 1407/2013, più imprese sono considerate "impresa unica" quando:

- a) un'impresa detenga la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'altra impresa;
- b) un'impresa abbia il diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione, direzione o sorveglianza di un'altra impresa;
- c) un'impresa abbia il diritto di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest'ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest'ultima;
- d) un'impresa azionista o socia di un'altra impresa controlli da sola, in virtù di un accordo stipulato con altri azionisti o soci dell'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest'ultima.

Le imprese fra le quali intercorre una delle relazioni di cui alle lettere da a) a d) per il tramite di una o più altre imprese sono anch'esse considerate un'impresa unica.

³³ Cfr. risoluzione 13 dicembre 2018, n. 87/E, con cui è stato istituito il codice tributo per la fruizione del *tax credit* librerie da indicare nel modello F24 e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello stesso.

ciascuno degli anni 2021 e 2022 - nella misura del 50 per cento delle spese sostenute, dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2022, «per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e addizione di anidride carbonica alimentare E 290» che migliorano qualitativamente le acque per il consumo umano erogate da acquedotti.

Si ricorda che il beneficio è riconosciuto alle persone fisiche nonché ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni e agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

I criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta sono stati definiti dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 giugno 2021, prot. n. 153000/2021, con cui è stato approvato anche il modello di “*Comunicazione delle spese per il miglioramento dell'acqua potabile*” con le relative istruzioni³⁴, come modificato dal provvedimento del 28 gennaio 2022, prot. n. 28334/2022³⁵.

L'importo massimo delle spese su cui calcolare l'agevolazione è fissato in:

- 1.000 euro per ciascuna unità immobiliare, per le persone fisiche non esercenti attività economica;
- 5.000 euro per ogni immobile adibito all'attività commerciale o istituzionale, per gli altri soggetti ammessi all'agevolazione.

³⁴ In base al citato provvedimento, dal 1° febbraio al 28 febbraio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese agevolabili, i soggetti aventi i requisiti previsti dalla legge per accedere al credito d'imposta comunicano all'Agenzia delle entrate l'ammontare delle spese ammissibili sostenute nell'anno precedente. La comunicazione è inviata esclusivamente con modalità telematiche, direttamente dal contribuente oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni mediante: a) il servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate; b) i canali telematici dell'Agenzia delle entrate, nel rispetto dei requisiti definiti dalle specifiche tecniche allegate al provvedimento. Ai fini del rispetto del limite di spesa, il provvedimento dispone che l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è pari al credito d'imposta indicato nella comunicazione validamente presentata moltiplicato per la percentuale resa nota con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 31 marzo di ciascun anno, con riferimento alle spese sostenute nell'anno precedente. Detta percentuale è ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa, di cui al comma 1088 della legge di bilancio 2021, all'ammontare complessivo del credito d'imposta risultante dalle comunicazioni validamente presentate. Nel caso in cui l'ammontare complessivo del credito d'imposta risulti uguale o inferiore al limite di spesa, la percentuale è pari al 100 per cento (cfr. punto 5.2 del provvedimento). Considerato che l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti in base alle comunicazioni validamente presentate dal 1° febbraio 2022 al 28 febbraio 2022, con riferimento alle spese sostenute dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021, è risultato pari a 16.461.141 euro, a fronte di 5 milioni di euro di risorse disponibili, che costituiscono il limite di spesa, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 marzo 2022, prot. n. 2022/102326, è stata resa nota la percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile da ciascun beneficiario, pari al 30,3745 per cento (5.000.000/16.461.141) dell'importo del credito richiesto. L'Agenzia delle entrate ha pubblicato sul proprio sito istituzionale un'apposita pagina *web* <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/bonus-acqua-potabile/infogen-bonus-acqua-potabile-cittadini> in cui reperire le informazioni relative al credito d'imposta e alla procedura da adottare nonché il modello di comunicazione.

³⁵ Al fine di consentire all'Agenzia delle entrate di verificare l'esistenza nelle banche dati catastali delle unità immobiliari i cui dati identificativi sono riportati nella predetta comunicazione, con il citato provvedimento viene aumentato da 5 a 10 giorni il termine massimo previsto al punto 4.4 del provvedimento del 16 giugno 2021 per il rilascio, a seguito della presentazione della comunicazione, della ricevuta che ne attesta la presa in carico ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni.

Il credito d'imposta spetta ai soggetti che sostengono le spese su immobili posseduti o detenuti in base a un titolo idoneo. Si tratta, in particolare, di soggetti che posseggono l'immobile in qualità di proprietario o di titolare di altro diritto reale oppure in qualità di detentore in caso di contratto di locazione, affitto d'azienda e comodato d'uso³⁶.

Le spese sostenute devono essere documentate tramite fattura elettronica o documento commerciale in cui è riportato il codice fiscale del richiedente il credito. Per coloro che non sono tenuti a emettere fattura elettronica, invece, è considerata valida anche l'emissione di una fattura o di un documento commerciale nel quale deve essere riportato il codice fiscale del soggetto richiedente il credito.

Per l'imputazione delle spese, le persone fisiche, gli esercenti arti e professioni e gli enti non commerciali, nonché le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità semplificata, devono far riferimento al criterio di cassa, mentre le imprese individuali, le società, gli enti commerciali e quelli non commerciali in regime di contabilità ordinaria al criterio di competenza.

Per i beneficiari diversi da quelli esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria, il credito d'imposta spetta a condizione che le spese siano sostenute con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Le persone fisiche non esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo utilizzano il credito d'imposta nella propria 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 ovvero in compensazione tramite modello F24.

I soggetti beneficiari diversi da quelli sopra indicati utilizzano il credito d'imposta esclusivamente in compensazione tramite modello F24³⁷.

La legge di bilancio 2022 si innesta nel quadro normativo sopra sintetizzato.

³⁶ Cfr. modello di "Comunicazione delle spese per il miglioramento dell'acqua potabile" con le relative istruzioni approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 giugno 2021, prot. n. 153000/2021.

³⁷ Ai fini dell'utilizzo dell'agevolazione in compensazione tramite modello F24, con risoluzione del 1° aprile 2022, n. 17/E, è stato istituito il codice tributo "6975", denominato "*Credito d'imposta per l'acquisto di sistemi di filtraggio acqua potabile – articolo 1, commi da 1087 a 1089, della legge 30 dicembre 2020, n. 178*". Il modello F24 è presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Il credito d'imposta utilizzato in compensazione non può eccedere l'importo disponibile, tenuto conto delle fruizioni già avvenute o in corso, pena lo scarto del modello F24.

In particolare, la lettera a) del comma 713 interviene sul comma 1087 della legge di bilancio 2021, sostituendo il termine ultimo di sostenimento delle spese ammissibili all'agevolazione con la data del 31 dicembre 2023.

A tal fine, la successiva lettera b) del comma 713 in commento inserisce nel comma 1088 della legge di bilancio 2021 il limite di spesa riferito all'anno 2023, pari a 1,5 milioni di euro.

7. Tax credit impianti di compostaggio nei centri agroalimentari (commi da 831 a 834)

Con i commi da 831 a 834, la legge di bilancio 2022 sono introdotte specifiche disposizioni agevolative finalizzate a incentivare l'installazione di impianti di compostaggio presso i centri agroalimentari di alcune regioni.

In particolare, il comma 831 riconosce un contributo, nel limite massimo di 1 milione di euro per l'anno 2023, per le spese documentate sostenute entro il 31 dicembre 2022 relative all'installazione e messa in funzione di impianti di compostaggio³⁸ presso i centri agroalimentari presenti nelle regioni Campania, Molise, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia.

Il contributo è riconosciuto sotto forma di credito d'imposta, pari al 70 per cento degli importi di spesa rimasti a carico del contribuente.

Il successivo comma 832 stabilisce che l'agevolazione è richiesta dal gestore del centro agroalimentare purché l'impianto di compostaggio possa smaltire almeno il 70 per cento dei rifiuti organici, di cui all'articolo 183, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (*"Codice dell'ambiente"*)³⁹, prodotti dal medesimo centro agroalimentare.

Le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, al fine del rispetto del limite di spesa pari a 1 milione di euro per l'anno 2023, sono state definite dal

³⁸ Secondo la definizione recata dall'articolo 183, lettera. qq-ter), del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (*"Codice dell'ambiente"*), il compostaggio consiste in un *"trattamento biologico aerobico di degradazione e stabilizzazione, finalizzato alla produzione di compost dai rifiuti organici differenziati alla fonte, da altri materiali organici non qualificati come rifiuti, da sottoprodotti e da altri rifiuti a matrice organica previsti dalla disciplina nazionale in tema di fertilizzanti nonché dalle disposizioni della parte quarta del presente decreto relative alla disciplina delle attività di compostaggio sul luogo di produzione"*.

³⁹ Ai sensi di tale lettera d), sono «rifiuti organici» i «rifiuti biodegradabili di giardini e parchi, rifiuti alimentari e di cucina prodotti da nuclei domestici, ristoranti, uffici, attività all'ingrosso, mense, servizi di ristorazione e punti vendita al dettaglio e rifiuti equiparabili prodotti dagli impianti dell'industria alimentare».

provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 14 marzo 2022, prot. n. 80989/2021, adottato ai sensi del comma 832 della legge di bilancio 2022, con cui è stato approvato anche il modello di “*Comunicazione delle spese per l’installazione di impianti di compostaggio nei centri agroalimentari in Campania, Molise, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia*” (di seguito “*Comunicazione*”), con le relative istruzioni, da presentare all’Agenzia delle entrate per beneficiare del credito d’imposta⁴⁰.

In base al citato provvedimento, i soggetti aventi i requisiti previsti dalla legge di bilancio 2022 per accedere al credito d’imposta comunicano all’Agenzia delle entrate l’ammontare delle spese documentate sostenute entro il 31 dicembre 2022 per l’installazione e messa in funzione degli impianti di compostaggio presso i centri agroalimentari presenti nelle regioni Campania, Molise, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia, al fine di consentire l’individuazione della quota effettivamente fruibile del credito d’imposta, in proporzione alle risorse disponibili⁴¹.

La *Comunicazione* è inviata nell’anno 2023, nei termini che saranno definiti con successivo provvedimento di approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione⁴².

Ai fini del rispetto del limite di spesa, il provvedimento dispone, al punto 4.2, che l’ammontare massimo del credito d’imposta fruibile è pari al credito d’imposta indicato nella *Comunicazione* validamente presentata moltiplicato per la percentuale resa nota con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, da emanare entro 10 giorni dalla scadenza dei termini di presentazione della *Comunicazione*. Detta percentuale è ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa, di cui al comma 831 della legge di bilancio 2022, pari a 1 milione di euro per l’anno 2023, all’ammontare complessivo del credito d’imposta risultante dalle *Comunicazioni* presentate. Nel caso in cui il predetto ammontare complessivo risulti inferiore al limite di spesa, la percentuale è pari al 100 per cento.

Il comma 833 disciplina le modalità di utilizzo del credito d’imposta, stabilendo che lo stesso è utilizzabile in compensazione, ai sensi dell’articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

⁴⁰ La *Comunicazione* è inviata esclusivamente con modalità telematiche, direttamente dal contribuente oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni mediante i canali telematici dell’Agenzia delle entrate, nel rispetto dei requisiti definiti dalle specifiche tecniche che saranno approvate con successivo provvedimento. A seguito della presentazione della *Comunicazione* è rilasciata, entro 5 giorni, una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l’indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta viene messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso la *Comunicazione*, nell’area riservata del sito *internet* dell’Agenzia delle entrate.

⁴¹ Cfr. punto 2.1 del citato provvedimento.

⁴² Cfr. punto 3.3 del citato provvedimento.

Al riguardo, il citato provvedimento dispone che *«Al fine di consentire all’Agenzia delle entrate la verifica del rispetto limite di spesa...il credito d’imposta è utilizzabile dai beneficiari esclusivamente in compensazione ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento di cui al punto 4.2»*, con il quale è resa nota la misura percentuale del credito d’imposta in parola⁴³.

Per consentire l’utilizzo in compensazione, con successiva risoluzione dell’Agenzia delle entrate sarà istituito un apposito codice tributo e saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.

Sempre in tema di utilizzo in compensazione, lo stesso comma 833 stabilisce che al credito d’imposta non si applicano i limiti di cui all’articolo 1, comma 53, della l. n. 244 del 2007 (raggiungimento del *plafond* annuale di 250.000 euro previsto per i crediti d’imposta agevolativi) e all’articolo 34 della l. n. 388 del 2000 (limite massimo dei crediti d’imposta e dei contributi compensabili ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale)⁴⁴.

Inoltre, per espressa previsione contenuta nel comma 833, il credito d’imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive.

Da ultimo, il comma 834 precisa che l’agevolazione è concessa ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013, relativo all’applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea agli aiuti *«de minimis»*.

Con riferimento al rispetto del limite *de minimis*, nel summenzionato provvedimento, al punto 4.3, viene specificato che *«se l’importo teoricamente spettante del credito d’imposta, calcolato secondo quanto disposto al punto 4.1, unitamente ad altre eventuali misure di aiuto riconosciute ai sensi del regolamento ... “de minimis”, determina il superamento dei limiti massimi ivi previsti, nella Comunicazione va riportato l’importo ridotto del credito rideterminato ai fini del rispetto dei predetti limiti. In tal caso, ai fini del calcolo della percentuale di cui al punto 4.2, secondo periodo, si tiene conto di tale minor*

⁴³ Cfr. punto 5.1 del citato provvedimento, nel quale è specificato, altresì, che, con riferimento alle comunicazioni per le quali l’ammontare del credito d’imposta fruibile sia superiore a 150.000 euro, il credito è utilizzabile in esito alle verifiche previste dal decreto legislativo 6 settembre del 2011, n. 159 (Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione). In tali ipotesi, l’Agenzia delle entrate comunica l’autorizzazione all’utilizzo del credito d’imposta qualora non sussistano motivi ostativi.

⁴⁴ In merito all’importo del limite massimo di cui all’articolo 34 della l. n. 388 del 2000, cfr. nota n.14.

importo e l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è pari al credito rideterminato moltiplicato per la suddetta percentuale», che sarà resa nota con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro 10 giorni dalla scadenza dei termini di presentazione della *Comunicazione*.

Nell'ipotesi in cui l'impresa interessata al credito d'imposta *de quo* benefici di altri aiuti *de minimis*, prima di inviare la *Comunicazione*, occorre, quindi, verificare se l'importo di tali aiuti sommato all'agevolazione in esame non ecceda la soglia *de minimis*.

In caso di superamento, l'importo del credito d'imposta calcolato applicando la percentuale del 70 per cento alle spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2022 (che coincide con il credito d'imposta teoricamente spettante) va corrispondentemente ridotto in modo da garantire che il complesso delle misure riconosciute in *de minimis* non ecceda i 200.000 euro.

L'importo ridotto del credito così rideterminato va indicato nel campo 2 "Credito d'imposta" del modello di *Comunicazione* e rappresenta la base di commisurazione a cui applicare la percentuale che sarà resa nota in seguito con l'apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

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)