



**Consulti del Lavoro**  
▼ Consiglio Nazionale  
dell'Ordine

# *Senato della Repubblica*

*VI Finanze e Tesoro*

*Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva  
sugli strumenti di incentivazione fiscale con particolare riferimento  
ai crediti di imposta*

## INDICE

1. PREMESSA .....	1
2. CLASSIFICAZIONE DEI CREDITI DI IMPOSTA (cenni).....	3
3. ANALISI, OSSERVAZIONI E PROPOSTE.....	5
3.1 CREDITO D'IMPOSTA FORMAZIONE 4.0 .....	5
3.2 CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO, INNOVAZIONE TECNOLOGICA, DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA .....	9
3.3 TRATTAMENTO INTEGRATIVO DEI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE (T.I.R.) .....	12
3.4 INDENNITÀ UNA TANTUM DI 200 EURO E DI 150 EURO .....	12
3.5 BONUS CARBURANTE 200 EURO .....	16
3.6 INNALZAMENTO LIMITE ESENZIONE FRINGE BENEFIT A 3.000 EURO PER L'ANNO 2022 .....	17
3.7 AGEVOLAZIONI PER L'ACQUISTO DELLA PRIMA CASA PER GLI UNDER 36 .....	19
3.8 CREDITO D'IMPOSTA MOBILITÀ SOSTENIBILE .....	21
3.9 CREDITI D'IMPOSTA INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI .....	22
3.9.1 INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI LEGGE 178/2020 .....	23
3.9.2 INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NEL MEZZOGIORNO .....	26
3.10 BONUS EDILIZI – RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO .....	28
3.10.1 SISMA BONUS .....	28
3.10.2 ECO BONUS - SPESE PER INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO .....	30
3.11 CREDITI D'IMPOSTA ENERGIA ELETTRICA E GAS .....	35

### 1. PREMESSA

Nel presente lavoro, il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro intende offrire il proprio contributo nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli strumenti di incentivazione fiscale con particolare riferimento ai crediti di imposta, avviata dalla Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica.

L'analisi e le proposte dei Consulenti del Lavoro si sono concentrate sulle materie maggiormente attinenti alla propria competenza senza tralasciare uno sguardo d'insieme ad alcune macrocategorie di bonus, incentivi e crediti di imposta che, secondo lo scrivente, sono quelli che dovranno essere potenziati ed implementati nei prossimi anni in un'ottica di crescita e di sviluppo del Paese.

Tale scelta deriva da una particolare visione degli strumenti di incentivazione fiscale, in base alla quale essi devono rappresentare una leva per sostenere lo sviluppo umano ed economico del Paese, che dovrà necessariamente passare attraverso il sostegno alla famiglia e il rilancio del lavoro e delle imprese.

Si sono, dunque, presi in considerazione i bonus rivolti ai lavoratori (e, in particolare, all'abbattimento del cuneo fiscale), le misure tributarie di sostegno alle attività economiche e agli investimenti delle imprese, gli incentivi rivolti alla transizione digitale ed ecologica.

Occorre, infatti, prendere atto che lo scenario economico post-pandemico è fortemente mutato rispetto a quello precedente, in quanto la pandemia da Covid-19 ha notevolmente accelerato dei percorsi di sviluppo e di cambiamento che erano ormai imprescindibili e già presenti nel contesto sociale ed economico, quali, a titolo esemplificativo, la transizione digitale, il ricorso generalizzato all'e-commerce, l'implementazione dello smart working, la necessità di implementare le competenze informatiche e digitali dei lavoratori, ecc.

La guerra in Ucraina, a parte la sua drammaticità e le gravi conseguenze economiche che si riverberano anche nelle scelte quotidiane di consumo delle famiglie, ha posto con forza all'ordine del giorno di tutti i Governi la questione del fabbisogno energetico dei Paesi che, tuttavia, si confronta anche con una maggiore attenzione per l'ambiente e con il conseguente sviluppo della *green economy*. Proprio quest'ultima può rappresentare uno straordinario volano per l'economia e per l'incremento dell'occupazione e dovrebbe, pertanto, essere oggetto di attenzione speciale da parte del Legislatore nel momento in cui si allocano le risorse per bonus e incentivi fiscali.

Per quanto riguarda le proposte di riforma avanzate, esse si sono concentrate sugli aspetti della semplificazione dell'attuale assetto dei bonus e dei crediti fiscali, in quanto è di solare evidenza come vi sia stata, negli ultimi anni, una "proliferazione" dello strumento del credito d'imposta, che, accanto ad innegabili vantaggi, ha visto inevitabili profili di criticità, soprattutto con riferimento alla possibilità di successive cessioni del credito, in quanto si è spesso assistito ad acquisti da parte di aziende spurie o ad indebite compensazioni

È, pertanto, necessario prevedere un sistema di riconoscimento di bonus e incentivi fiscali che coniughi la facilità di accesso e la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di effettuare i dovuti controlli.

Va poi attentamente monitorata l'effettiva utilità di tali bonus e la loro incidenza sull'andamento dell'economia in generale.

I Consulenti del Lavoro ritengono che lo strumento del credito di imposta sia uno strumento che più di altri possa sostenere imprese e famiglie, ma che occorra una concentrazione di tali strumenti su alcune tipologie di investimenti ed obiettivi al fine di favorire la crescita complessiva del sistema economico; erogazioni a pioggia e riconoscimenti di bonus che non rispondono ad una precisa strategia macroeconomica possono determinare unicamente il rischio che le risorse pubbliche si perdano in mille rivoli, senza vantaggi significativi allo sviluppo e all'innescare di meccanismi virtuosi.

Si ritengono prioritari, nell'ambito dell'attuale scenario sociale ed economico conseguente all'emergenza pandemica, quegli incentivi e bonus finalizzati a:

- favorire l'occupazione e la riqualificazione dei lavoratori;

- promuovere lo sviluppo e l'accrescimento delle competenze dei lavoratori nelle materie connesse alle tecnologie digitali e transizione ecologica;
- favorire gli investimenti privati in ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica;
- sostenere il reddito ed incentivare scelte virtuose di consumo dei lavoratori;
- favorire la transizione ecologica delle imprese e delle civili abitazioni, in quanto l'ambiente rappresenta un'emergenza ormai sotto gli occhi di tutti;
- favorire gli investimenti delle imprese in settori e macchinari ad alta efficienza tecnologica e a basso impatto ambientale (industria 4.0);
- favorire gli investimenti nelle Regioni del Meridione al fine di evitare che il divario sociale ed economico con quelle del Nord possa ulteriormente accentuarsi, come sta in effetti avvenendo, a seguito dell'emergenza pandemica e dell'innalzamento dei prezzi dei prodotti energetici e delle materie prime conseguente alla guerra in Ucraina.

In conclusione, i Consulenti del Lavoro considerano il credito di imposta un valido strumento di sostegno a famiglie e imprese, a condizione che il loro riconoscimento avvenga nell'ambito di una razionalizzazione dei crediti di imposta esistenti e che gli stessi siano finalizzati, in ultima istanza, ad un reale sviluppo del tessuto sociale e produttivo del Paese, che favorisca l'incremento dell'occupazione e del PIL.

Nel rinnovare il proprio ringraziamento, il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro conferma la propria disponibilità a fornire chiarimenti e approfondimenti nel merito delle osservazioni avanzate, nonché a garantire il proprio contributo anche in eventuali fasi successive.

## **2. CLASSIFICAZIONE DEI CREDITI DI IMPOSTA (cenni)**

Atteso che la puntuale definizione di che cosa si debba intendere per credito di imposta è questione che impegna la dottrina giuridica da molti anni, si può affermare che esso individui la titolarità, in capo al contribuente, di una situazione giuridica soggettiva attiva nei confronti dell'ente impositore.

Le classificazioni tradizionali distinguono le posizioni creditorie del contribuente in:

- a)* crediti "da rimborso" o "da indebito", che derivano da un versamento indebito *ab origine* (riconducibili al cd. indebito oggettivo - art. 2033 c.c.);
- b)* crediti da "restituzione" che derivano da versamenti considerati indebiti in base a circostanze successive che la legge considera idonee a modificare *ex post* il presupposto impositivo realizzato in precedenza dal contribuente;

c) crediti d'imposta non collegati ad alcun versamento indebito del tributo, ma che sono espressione della sua attuazione. Questi ultimi possono essere distinti ulteriormente in:

- i) crediti di imposta che derivano dall'autoliquidazione dei tributi, in quanto emergono dalla riscossione anticipata degli stessi (acconti, ritenute alla fonte a titolo di acconto, ecc.);
- ii) crediti di imposta perequativi (si pensi, a titolo esemplificativo, ai crediti d'imposta volti ad eliminare le doppie imposizioni come il credito per le imposte pagate all'estero);
- iii) crediti di imposta di carattere agevolativo (spesso definiti "bonus" fiscali).

Visto l'oggetto dell'indagine conoscitiva avviata da questa rispettabile Commissione, nel presente contributo si concentrerà l'attenzione proprio su quest'ultima tipologia di crediti di imposta, intesi come strumenti di incentivazione fiscale. Si tratta di posizioni creditorie attribuite dal legislatore al contribuente sulla base di scelte discrezionali e con finalità di ausilio finanziario o di incentivo, le quali, generalmente, non danno diritto al rimborso né consentono la riportabilità a nuovo del credito, tanto che è possibile assimilarle a detrazioni d'imposta.

Tali crediti d'imposta sono disciplinati dalle norme istitutive in maniera piuttosto omogenea, per cui, generalmente:

- devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi del periodo in cui maturano;
- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (deducibilità degli interessi passivi) e 109, comma 5 (deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi), del TUIR;
- sono utilizzabili esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 9.7.1997, n. 241.
- in alcuni casi possono essere oggetto di trasferimento a soggetti terzi (come banche o altri intermediari finanziari)

Si coglie l'occasione per portare l'attenzione sulla circostanza che, in alcuni casi, il riconoscimento di tali crediti di imposta è condizionato alla presentazione di una domanda di accesso, da trasmettere in via telematica e la cui tempestiva presentazione si dimostra dirimente ai fini dell'effettiva fruizione del beneficio (metodo del cd. *click day*).

Preme sottolineare come l'utilizzo di quest'ultimo metodo come criterio per selezionare i contribuenti cui riconoscere o meno il credito di imposta rappresenti un sistema del tutto iniquo e non accettabile, in quanto mortifica la *ratio* sottesa agli incentivi di volta in volta previsti ed esclude quei contribuenti che, pur avendo i medesimi requisiti giuridici per accedere al beneficio, si siano dimostrati meno tempestivi ed efficienti dal punto di vista informatico nella trasmissione della domanda.

### 3. ANALISI, OSSERVAZIONI E PROPOSTE

#### 3.1 CREDITO D'IMPOSTA FORMAZIONE 4.0

Tra gli strumenti agevolativi introdotti dal legislatore nell'ambito del piano nazionale Impresa 4.0, di particolare valore è quello sulle spese sostenute dalle imprese per la formazione del personale, evidentemente direttamente correlato agli investimenti in beni strumentali materiali ed immateriali.

Lo scopo è stato quello di sostenere le imprese nel processo di trasformazione tecnologica e digitale attraverso la qualificazione o riqualificazione delle competenze del personale ed allo stesso tempo consentire ai lavoratori di adeguare le proprie competenze.

Una rivoluzione tecnologica ed una trasformazione che interessa ed interesserà imprese e lavoratori con conseguenti esigenze di qualificazione e riqualificazione coerenti con i cambiamenti, alla quale i consulenti del lavoro hanno dedicato il Festival del lavoro 2022 organizzato dalla Fondazione studi dei consulenti del lavoro, che si è svolto a Bologna il 23, 24 e 25 giugno 2022.

La formazione rappresenta, infatti, lo strumento necessario per affrontare al meglio il processo di cambiamento in atto ed il legislatore ha previsto la concessione di un credito d'imposta applicabile alle spese di formazione del personale dipendente, sostenute dalle imprese fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 per l'acquisizione o il consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale, previste dal Piano nazionale Impresa 4.0.

Il credito d'imposta è disciplinato dall'articolo 1, commi da 46 a 55, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e dal decreto 4 maggio 2018 adottato dal Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, che contiene le indicazioni applicative necessarie, con particolare riguardo alla documentazione da produrre, all'effettuazione dei controlli ed alle cause di decadenza dal beneficio.

La legge n. 205/2017 è stata oggetto di modifiche ad opera della legge n. 160/2019 e della legge n. 178/2020 e, da ultimo, dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d. lgs. n. 241/1997 dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese di formazione.

La misura del credito d'imposta è la seguente:

DIMENSIONI DELL'IMPRESA	CREDITO D'IMPOSTA	MISURA MASSIMA DEL CREDITO
Piccola impresa	<ul style="list-style-type: none"> <li>attività formative erogate dai soggetti individuati con decreto MISE e certificate: 70%</li> <li>attività formative erogate da altri soggetti e/o non certificate: 40%</li> </ul>	Euro 300 mila
Media impresa	<ul style="list-style-type: none"> <li>attività formative erogate dai soggetti individuati con decreto MISE e certificate: 50%</li> <li>attività formative erogate da altri soggetti e/o non certificate: 35%</li> </ul>	
Grande impresa	30%	Euro 200 mila

Ai sensi del decreto del Ministero delle attività produttive del 18 aprile 2005 le dimensioni dell'impresa sono:

Categoria di impresa	occupati	Fatturato	Totale di bilancio
Piccola impresa	Da 10 a 49	10 milioni	10 milioni
Media impresa	Da 50 a 249	50 milioni	43 milioni
Grande impresa	250 e oltre	Oltre 50 milioni	Oltre 43 milioni

Ai fini della collocazione in una delle categorie indicate, è necessario soddisfare il requisito del numero di occupati nonché una delle due soglie relative al limite di fatturato ed al totale di bilancio.

### Spese ammissibili

Il credito d'imposta si applica alle spese di formazione rivolte al personale dipendente svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale Industria 4.0 quali *big data* e analisi dei dati, *cloud e fog computing*, *cyber security*, sistemi *cyber-fisici*, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali, applicate nei seguenti ambiti:

- vendita e *marketing*;
- informatica e tecniche;
- tecnologie di produzione.

L'esplicitazione di tali ambiti è indicata nell'allegato A alla legge n. 205/2017.

Le attività formative, da svolgersi entro il periodo d'imposta 2022, avevano per oggetto: vendite e marketing, informatica, tecniche e tecnologia di produzione mentre le tematiche della Formazione 4.0 previste nel decreto del Ministero dello sviluppo economico 4 maggio 2018 erano:

- *big data* e analisi dei dati;
- *cloud e fog computing*;
- *cyber security*;
- simulazione e sistemi *cyber-fisici*;
- prototipazione rapida;
- sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (rv) e realtà aumentata (ra);
- robotica avanzata e collaborativa;
- interfaccia uomo macchina;
- manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
- internet delle cose e delle macchine;
- integrazione digitale dei processi aziendali.

La formazione poteva essere erogata anche attraverso il personale dipendente, mentre qualora ci si avvalga di soggetti esterni all'impresa si considerano ammissibili solo le attività commissionate a:

- soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa;
- Università, pubbliche o private, o strutture a esse collegate;
- soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001;
- soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37;
- ITS.

Sono escluse dal credito d'imposta le spese di formazione ordinaria o periodica organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e ad ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

### **Costo aziendale**

Il credito d'imposta si applica esclusivamente alle spese relative al personale dipendente impegnato come discente nelle attività di formazione ammissibili limitatamente al costo aziendale riferito rispettivamente alle ore o alle giornate di formazione.

Il costo aziendale è pari alla retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede.



Le spese del personale dipendente, ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A della legge n. 205/2017, che partecipi in veste di docente o tutor alle attività di formazione sono ammissibili nel limite del 30 per cento della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente.

### Documentazione

I costi sostenuti debbono essere certificati dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, da allegare al bilancio.

La certificazione delle spese è necessaria anche per le imprese non soggette a revisione legale dei conti.

In tal caso, le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile si considerano ammissibili al credito d'imposta entro il limite massimo di 5.000 euro.

È necessaria una relazione che illustri le modalità organizzative ed i contenuti delle attività di formazione svolte, documentazione contabile e amministrative idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa, indicazione nel bilancio e nella dichiarazione dei redditi dei dati relativi al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione.

<i>Punti di forza</i>	<i>Criticità</i>	<i>Proposte</i>
Sostenere le imprese nel processo di trasformazione tecnologica e digitale attraverso la qualificazione o riqualificazione delle competenze del personale	Scaduto nel 2022 Esclusione dei professionisti	Rendere stabile l'agevolazione per sostenere l'innovazione delle imprese verso la transizione 4.0 e consentire la qualificazione e riqualificazione del personale anche alla luce degli investimenti del PNRR

<i>Credito d'imposta</i>	<i>Annualità</i>	<i>Settore di riferimento</i>	<i>% contributo pubblico</i>	<i>Modalità di fruizione</i>
Formazione 4.0	Dal 2018 al 2022	Titolari redditi d'impresa	Dal 30% al 70% a seconda delle dimensioni dell'impresa e delle modalità di erogazione della formazione	Compensazione F24 art. 17 d.lgs. n. 241/1997  Non si applicano i limiti art. 1, comma 53, legge 244/2007 e art. 31 d.l. n. 78/2010

### **3.2 CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO, INNOVAZIONE TECNOLOGICA, DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA**

Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, attività di innovazione tecnologica e attività di design e ideazione estetica si pone l'obiettivo di sostenere la competitività delle imprese stimolando gli investimenti in Ricerca e Sviluppo, Innovazione tecnologica (anche nell'ambito del paradigma 4.0 e dell'economia circolare), Design e ideazione estetica.

La predetta misura, nella formulazione allo stato vigente, è stata prevista dall'articolo 1, commi 198-207, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), come modificato dall'articolo 1, comma 1064, della legge n. 178/2020, ed il decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 26 maggio 2020 ne ha recato le disposizioni applicative.

#### **Ambito soggettivo (beneficiari)**

Il credito di imposta si rivolge a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione, dal regime contabile e dal sistema 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 concorsuale.

Sono inoltre escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

La fruizione del beneficio spettante è 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 lavoratori.

#### **Ambito oggettivo e misura del beneficio**

##### **a) Attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale**

Per le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico e tecnologico, il credito d'imposta è stato riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, in misura pari al 20% della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro.

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2031, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 10%, nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro.

#### b) **Attività di innovazione tecnologica**

Per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10% della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

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, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 5%, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

#### c) **Attività di innovazione tecnologica 4.0 e green**

Per le **attività di innovazione tecnologica 4.0 e green**, 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 stato riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, in misura pari al 15% della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

Nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 10%, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro.

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 5%, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro.

#### d) **Attività di design e ideazione estetica**

Per le **attività di design e ideazione estetica** finalizzate ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali (linee, contorni, colori, struttura superficiale, ornamenti, . . .), il credito d'imposta è riconosciuto, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10% della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

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, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 5%, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

### **Modalità applicative**

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese e in quelle relative ai periodi d'imposta successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo.

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, presentando il modello F24 attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

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.

### **Credito d'imposta ricerca e sviluppo per il Mezzogiorno**

La misura del credito d'imposta è aumentata, per le imprese operanti nelle regioni del Mezzogiorno (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia), nella seguente misura:

- 25 per cento per le grandi imprese, che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro;
- 35 per cento per le medie imprese che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro;
- 45 per cento per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

### **OSSERVAZIONI**

Sono previste diverse aliquote nei diversi periodi di imposta, che rendono complessa l'applicazione della misura e, soprattutto, tradiscono l'assenza di una visione di lungo periodo sullo sviluppo industriale del Paese, che, come già esposto, dovrebbe essere indirizzato, anche con il sostegno pubblico, verso i settori dello sviluppo tecnologico, dell'industria 4.0 dell'economia *green*.

Si prenda, ad esempio, il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica 4.0 e green, che prevede aliquote decrescenti da qui al 2025 (15% - 10% - 5%).

### **PROPOSTE**

Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, attività di innovazione tecnologica e attività di design e ideazione estetica, vista l'importanza per lo sviluppo tecnologico ed industriale del Paese, dovrebbe essere reso strutturale o, quantomeno, prevedere un'uniformazione della durata delle agevolazioni, al fine di consentire una pianificazione e programmazione degli investimenti da parte delle imprese in un orizzonte temporale più esteso.

Uniformare, altresì, il limite massimo annuale degli investimenti al fine di comprendere anche quelli sostenuti dalle imprese di maggiori dimensioni.

Mantenere la misura del credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica al 10% anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2023.

Potenziare in maniera specifica il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica 4.0 e green, alla luce della visione strategica di pianificazione industriale del Paese precedentemente esposta.

### 3.3 TRATTAMENTO INTEGRATIVO DEI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE (T.I.R.)

L'articolo 1, **comma 3**, della Legge n. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha disposto alcune **modifiche al trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati**, disposto dall'articolo 1 del decreto-legge n. 3 del 2020: si tratta del riconoscimento di una somma a titolo di trattamento integrativo in favore dei percettori di reddito di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati, sempreché l'imposta lorda dovuta sia superiore all'ammontare della detrazione spettante per lavoro dipendente e assimilati.

Secondo quanto previsto dalla Legge di bilancio 2022, il *bonus* IRPEF mensile continua dunque ad essere riconosciuto, in automatico, fino a 15.000 euro di reddito; **se il reddito complessivo è compreso tra 15.000 e 28.000 euro**, si prevede, invece, che venga **riconosciuto** solamente al verificarsi di una specifica **condizione**: che **la somma delle detrazioni** individuate dalla norma medesima (per carichi di famiglia, per redditi da lavoro dipendente, assimilati e da pensione, per mutui agrari e immobiliari per acquisto della prima casa limitatamente agli oneri sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2021, per erogazioni liberali, per spese sanitarie nei limiti previsti dall'articolo 15 del TUIR, per le rate per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici e da altre disposizioni normative, per spese sostenute fino al 31 dicembre 2021) **sia di ammontare superiore all'imposta lorda**.

In tal caso, **il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare, comunque non superiore a 1.200 euro, determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle detrazioni ivi elencate e l'imposta lorda**.

Viene **abrogato l'articolo 2 del medesimo decreto-legge n. 3 del 2020**, che prevedeva fino al 31 dicembre 2021 un'**ulteriore detrazione fiscale per redditi di lavoro dipendente e assimilati**.

### 3.4 INDENNITÀ UNA TANTUM DI 200 EURO E DI 150 EURO

Il Decreto-Legge n. 50/2022 (c.d. "*Decreto Aiuti*") ed il Decreto-Legge n. 144/2022 (c.d. "*Decreto Aiuti-ter*") hanno previsto, tra gli interventi a sostegno di famiglie e imprese in difficoltà, l'erogazione di un'**indennità una tantum di importo pari, rispettivamente, a 200,00 euro e 150,00 euro** a favore di una serie di soggetti in possesso di determinati requisiti.

## Beneficiari

La platea dei beneficiari del bonus è stata molto estesa, comprendendo:

- **Lavoratori dipendenti:** condizione per vedersi riconosciuta l'indennità di 200,00 euro era essere stati beneficiari **dell'esonero** di cui all'articolo 1, comma 121, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (esonero **di 0,8 punti percentuali sulla quota dei contributi previdenziali a carico del lavoratore**) con riferimento ad **almeno una mensilità del primo quadrimestre 2022** (condizione per la fruizione dell'esonero era che la retribuzione imponibile previdenziale in uno dei primi quattro mesi del 2022 non avesse ecceduto l'importo mensile di 2.692 euro); per il riconoscimento del bonus di 150,00 euro si richiedeva, invece, che il lavoratore avesse una retribuzione imponibile nella competenza del mese di novembre 2022 non eccedente l'importo di 1.538 euro;
- **Titolari di pensioni:** per i titolari di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione, condizione per il riconoscimento dell'indennità di 200,00 euro era il possesso di un reddito personale assoggettabile a IRPEF, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali, non superiore per l'anno 2021 a 35.000 euro, mentre per il bonus di 150,00 euro il reddito personale non doveva essere superiore, sempre per l'anno 2021, a 20.000 euro. Per i titolari di pensioni l'indennità veniva riconosciuta d'ufficio.
- **Titolari di assegni di disoccupazione e beneficiari indennità Covid-19:** si tratta dei **titolari di NASpI e DIS-COLL**, i **beneficiari di disoccupazione agricola** per il 2022 (di competenza 2021) e i **beneficiari dell'indennità Covid-19 varata dai decreti Sostegni e Sostegni bis**. Gli appartenenti a queste categorie non dovranno presentare alcuna domanda: il beneficio sarà erogato direttamente dall'INPS.
- **Beneficiari del Reddito di Cittadinanza:** per questi ultimi si provvederà d'ufficio a stanziare la somma maggiorando la rata mensile di competenza (luglio e novembre 2022), qualora i membri del nucleo non abbiano già beneficiato dello stesso contributo in quanto appartenenti alle altre categorie destinatarie del bonus.
- **Titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa**, lavoratori **stagionali**, a tempo determinato e intermittenti, lavoratori a tempo determinato del settore agricolo, **iscritti al Fondo Pensione Lavoratori dello Spettacolo**, lavoratori **autonomi occasionali privi di partita IVA** e lavoratori **incaricati alle vendite a domicilio**: queste ultime categorie **dovranno presentare domanda** all'INPS attraverso il servizio dedicato.
- **Lavoratori domestici** assicurati presso la Gestione dei lavoratori domestici dell'INPS, che abbiano almeno un rapporto attivo alla data del 18 maggio 2022, un reddito 2021 non superiore a 35.000 euro e non siano titolari – al momento della presentazione della domanda – di altra attività di lavoro dipendente o di

pensione. L'indennità una tantum di 150,00 euro prevista per il mese di novembre veniva poi riconosciuta in automatico ai lavoratori domestici già beneficiari dell'indennità di 200,00 euro.

- **Lavoratori autonomi e professionisti iscritti alle gestioni previdenziali INPS in possesso di determinati requisiti:** si tratta di lavoratori iscritti alla gestione speciale degli artigiani; iscritti alla gestione speciale dei commercianti; iscritti alla gestione speciale per i coltivatori diretti e per i coloni e mezzadri, compresi gli imprenditori agricoli professionali; pescatori autonomi; liberi professionisti iscritti alla Gestione Separata, compresi i partecipanti agli studi associati o società semplici; lavoratori iscritti in qualità di coadiuvanti e coadiutori alle gestioni previdenziali degli artigiani, esercenti attività commerciali, coltivatori diretti coloni e mezzadri. Tali lavoratori, per beneficiare della prestazione, devono avere percepito un **reddito complessivo lordo non superiore a 35.000 euro nel periodo d'imposta 2021**. Ove i richiedenti, nel medesimo periodo d'imposta, abbiano percepito – e quindi dichiarino – un **reddito complessivo lordo non superiore a 20.000 euro**, in ottemperanza al decreto-legge Aiuti-ter, **l'indennità sarà maggiorata di 150 euro, per un importo complessivo di 350 euro**. I richiedenti, al 18 maggio 2022, devono inoltre: essere già iscritti alla gestione autonoma; essere titolari di partita IVA attiva; aver versato almeno un contributo nella gestione d'iscrizione per il periodo di competenza dal 1° gennaio 2020 (con scadenza di versamento al 18 maggio 2022).

### Modalità applicative

Per i lavoratori dipendenti, esclusi i lavoratori agricoli a tempo determinato, il sostegno è stato riconosciuto per il tramite del datore di lavoro, previa acquisizione di una dichiarazione da parte del lavoratore di non essere titolare di trattamenti pensionistici, a carico di qualsiasi forma previdenziale, di trattamenti di accompagnamento alla pensione e di Reddito di Cittadinanza.

L'indennità doveva essere erogata, sussistendo il rapporto di lavoro (a tempo determinato o indeterminato), con la retribuzione di competenza, rispettivamente, del mese di luglio e novembre 2022 ed era **recuperata dai datori di lavoro nelle denunce Uniemens di competenza dei mesi di luglio e novembre 2022**.

Per i titolari di pensioni, titolari di assegno ordinario di invalidità, titolari di assegni di disoccupazione, beneficiari di indennità Covid-19 e beneficiari del Reddito di Cittadinanza si è, invece, previsto il riconoscimento dell'indennità in automatico attraverso una maggiorazione dell'assegno mensile.

Per i lavoratori autonomi si è prevista la presentazione di un'apposita domanda.

Si precisa, infine, che la predetta indennità *una tantum* non è cedibile, né sequestrabile, né pignorabile e non costituisce reddito né ai fini fiscali né ai fini della corresponsione di prestazioni previdenziali ed assistenziali.

## OSSERVAZIONI

È un fenomeno ormai, purtroppo, noto l'incremento delle diseguaglianze sociali ed economiche nel nostro Paese, soprattutto tra abitanti delle Regioni del Nord e del Sud, e con particolare riferimento ad alcune categorie di soggetti che incontrano maggiori difficoltà ad inserirsi nel mondo del lavoro, come i giovani, le donne e i soggetti svantaggiati.

Secondo i dati del Report Istat Italia 2022, il numero di individui in povertà assoluta è quasi triplicato dal 2005 al 2021, passando da 1,9 a 5,6 milioni, il 9,4% del totale. Le famiglie fragili sono, invece, raddoppiate da 800 mila a 1,96 milioni. La povertà assoluta è tre volte più frequente tra i minori ed è passata dal 3,9% del 2005 al 14,2% del 2021. Una dinamica particolarmente negativa caratterizza anche i giovani tra i 18 e i 34 anni, presso i quali si registra un aumento delle condizioni di povertà assoluta: dal 3,1% del 2005 all'11% del 2021.

Tale situazione è stata indubbiamente esacerbata dalla pandemia da Covid-19 e, in seguito, dallo scoppio della guerra in Ucraina con il conseguente aumento generalizzato del prezzo dei carburanti, delle fonti di energia e delle materie prime, che ha colpito indistintamente tutta la popolazione, ma che, come è evidente, rischia di determinare situazioni di disagio e di vera e propria povertà soprattutto nelle fasce della popolazione più deboli dal punto di vista reddituale.

Pur condividendo la ratio sottesa alle norme che hanno previsto l'erogazione delle sopra indicate indennità *una tantum*, nonché la previsione di precisi limiti di reddito da verificare al fine del riconoscimento del bonus, si ritiene che tali misure debbano essere assorbite da strumenti stabili di sostegno al reddito, magari prevedendo una rimodulazione del trattamento integrativo dei redditi da lavoro dipendente e assimilati.

Si tratta, ciò, di tenere conto del mutato scenario economico e sociale, conseguente alla pandemia da Covid-19 e alla guerra attualmente in atto in Ucraina, che sta determinando l'emergere di sacche di povertà in ampi strati della popolazione italiana e, purtroppo, anche tra i soggetti che hanno un'occupazione (c.d. *working poors*). È innegabile, infatti, che la crescita del costo della vita abbia eroso una fetta consistente del reddito dei lavoratori. Il sopra citato report Istat mostra come in Italia la condizione di povertà permanga anche in presenza di un lavoro. Quasi un terzo dei dipendenti, infatti, è a bassa retribuzione oraria o annuale, sotto la soglia dei 12 mila euro lordi annui.

## PROPOSTE

Di fronte a tale scenario, come già detto, occorre, da un lato favorire gli investimenti delle imprese sulla formazione dei lavoratori (in quanto l'assenza delle competenze richieste dal mercato è essa stessa all'origine dell'esclusione dal lavoro di un numero sempre crescente di soggetti) e, dall'altro, intervenire con strumenti di sostegno al reddito di quei soggetti che si trovano in una condizione di debolezza nel mercato del lavoro o a rischio esclusione sociale.



### 3.5 BONUS CARBURANTE 200 EURO

Al fine di contenere gli impatti economici dovuti all'aumento del prezzo dei carburanti, l'articolo 2 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, ha previsto, per il periodo d'imposta 2022, la possibilità per i datori di lavoro privati di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina, o titoli analoghi, esclusi da imposizione fiscale ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, per un ammontare massimo di euro 200 per lavoratore.

Si tratta di erogazioni corrisposte dai datori di lavoro privati ai propri lavoratori dipendenti per i rifornimenti di carburante per l'autotrazione (come benzina, gasolio, GPL e metano), nonché, attesa la ratio della norma, per la ricarica di veicoli elettrici, anche al fine di non creare ingiustificate disparità di trattamento fra differenti tipologie di veicoli.

Il decreto-legge 14 gennaio 2023, n. 5, recante *“Disposizioni urgenti in materia di trasparenza dei prezzi dei carburanti e di rafforzamento dei poteri di controllo del Garante per la sorveglianza dei prezzi, nonché di sostegno per la fruizione del trasporto pubblico”*, da ultimo approvato, ha riproposto la misura anche per il periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 14 luglio 2022 è intervenuta per chiarire alcuni aspetti applicativi della misura in esame, precisando che i buoni possano essere corrisposti dal datore di lavoro anche *ad personam* e senza necessità di preventivi accordi contrattuali.

Il costo connesso all'acquisto dei buoni carburante è integralmente deducibile dal reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 95 del TUIR, sempreché l'erogazione di tali buoni sia, comunque, riconducibile al rapporto di lavoro e, per tale motivo, il relativo costo possa qualificarsi come inerente.

Ai fini della tassazione, la norma riconduce i buoni benzina nell'ambito di applicazione dell'articolo 51, comma 3, ultimo periodo, del TUIR, secondo cui non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a euro 258,23; se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

La relazione illustrativa dell'articolo 2 del d.l. n. 21 del 2022 precisa che il bonus benzina di euro 200, sottoposto comunque alla disciplina dell'articolo 51, comma 3 del TUIR, rappresenta un'ulteriore agevolazione rispetto a quella generale già prevista dal medesimo articolo 51, comma 3. La circostanza che il lavoratore dipendente già usufruisca di altri beni e servizi non osta, quindi, all'applicazione della disciplina in esame. Ne consegue che, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di euro 200 per uno o più buoni benzina ed un valore di euro 258,23 per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina).

## OSSERVAZIONI E PROPOSTE

Si valuta molto favorevolmente l'estensione della misura al 2023, vista la perdurante necessità di fornire ai datori di lavoro privati uno strumento in grado di indennizzare i propri dipendenti dei maggiori costi sostenuti a seguito dell'aumento del prezzo dei carburanti.

Si propone, qualora dovesse ulteriormente perdurare l'attuale contesto del caro carburanti, di potenziare la misura nel corso dell'anno 2023, innalzando l'ammontare massimo di buoni o titoli che può essere riconosciuto ai dipendenti.

### 3.6 INNALZAMENTO LIMITE ESENZIONE FRINGE BENEFIT A 3.000 EURO PER L'ANNO 2022

Il Decreto-legge n. 176 del 18 novembre 2022 (c.d. *Aiuti quater*) ha ampliato la soglia di non concorrenza dei *fringe benefit* aziendali alla determinazione del reddito imponibile dei lavoratori e ne ha esteso le tipologie.

È stato, infatti, disposto, **soltanto per il periodo d'imposta 2022**, che il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore dipendente, nonché le somme eventualmente erogate o rimborsate al medesimo dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, **non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) nel limite complessivo di euro 3.000,00**, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, del TUIR. Quest'ultima disposizione prevede, per i beni ceduti e i servizi prestati al lavoratore, la non concorrenza al reddito imponibile ai fini dell'IRPEF, nel limite di euro 258,234 nonché, in caso di superamento di quest'ultimo, l'inclusione nel reddito imponibile dell'intero ammontare e non solo della quota eccedente il medesimo limite.

I lavoratori beneficiari della disposizione erano quelli già individuati in base alle regole generali stabilite dal predetto articolo 51, comma 3, del TUIR, vale a dire i titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente per i quali il reddito è determinato secondo le disposizioni contenute nell'articolo 51 del TUIR.

Atteso che la norma richiama la disciplina dettata dal predetto comma 3 dell'articolo 51 del TUIR, e non anche quella dettata dal comma 2 del medesimo articolo, si ritiene che i *fringe benefit* in esame possano essere corrisposti dal datore di lavoro anche *ad personam*.

La misura è stata riferita esclusivamente all'**anno di imposta 2022**; pertanto, i *fringe benefit* dovevano essere erogati dal datore di lavoro **entro il 12 gennaio 2023** (c.d. principio di cassa allargato).

#### Utenze domestiche: precisazioni e modalità applicative

In relazione all'inclusione tra i *fringe benefit* già previsti dalla normativa in materia delle **somme erogate o rimborsate ai lavoratori (nonché al coniuge o ai familiari) dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato il perimetro e le modalità

applicative della norma con la circolare n. 35/E del 4 novembre 2022, riferita al precedente innalzamento del limite a 600,00 euro previsto dall'art. 12 del decreto-legge n. 115/2022 (c.d. *Aiuti bis*).

Nello specifico, l'Agenzia ha precisato che le predette utenze debbano riguardare **immobili ad uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo** (es.: proprietà, locazione, comodato, usufrutto), **dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio, a condizione che ne sostengano effettivamente le relative spese.**

È possibile, inoltre, comprendere nel perimetro applicativo della norma anche le **utenze per uso domestico - intestate al condominio** - che vengono ripartite fra i condomini (per la quota rimasta a carico del singolo condomino) e le **utenze per le quali, pur essendo le stesse intestate al proprietario dell'immobile (locatore)**, è prevista espressamente nel contratto di locazione una forma di **addebito analitico e non forfetario a carico del lavoratore (locatario)** o del coniuge o dei familiari, sempre a condizione che tali soggetti sostengano effettivamente la relativa spesa.

Per quanto concerne le modalità applicative della misura, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, al fine di erogare i predetti rimborsi per il pagamento delle utenze domestiche, è necessario che il datore di lavoro **acquisisca e conservi**, per eventuali controlli, **la relativa documentazione** (fatture utenze e ricevute di pagamento in casi di rimborso) per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite previsto di euro 3.000, ovvero, in alternativa, **acquisisca una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** (ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica n. 445/2000), con la quale **il lavoratore richiedente attesti di essere in possesso della documentazione** comprovante il pagamento delle utenze domestiche, di cui riporti gli elementi necessari per identificarle, quali ad esempio il numero e l'intestatario della fattura (e se diverso dal lavoratore, il rapporto intercorrente con quest'ultimo), la tipologia di utenza, l'importo pagato, la data e le modalità di pagamento.

**In ogni caso**, al fine di evitare che si fruisca più volte del beneficio in relazione alle medesime spese, è necessario che il datore di lavoro acquisisca anche una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la circostanza che le medesime fatture non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, non solo presso il medesimo datore di lavoro, ma anche presso altri.**

### **Rapporti con il bonus carburante**

Il nuovo limite di esenzione pari a euro 3.000 per i *fringe benefit* aziendali, limitato all'anno di imposta 2022, rappresenta un'agevolazione ulteriore, diversa e autonoma, rispetto al bonus carburante di cui all'articolo 2 del decreto-legge n. 21/2022.

Di conseguenza, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di euro 200 per uno o più buoni benzina ed un valore di euro 3.000 per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni

benzina) nonché per le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

## PROPOSTE

Atteso il massiccio utilizzo della misura sul finire dell'anno 2022, si propone di reintrodurla anche per il periodo di imposta 2023, confermando nel limite di 3.000 euro la soglia di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei beni e servizi erogati gratuitamente ai dipendenti (c.d. *fringe benefit*).

La previsione veniva, infatti, incontro alla necessità ed urgenza di adottare misure per contenere il costo dell'energia elettrica e del gas naturale nonché per contrastare l'emergenza idrica, situazioni che continuano a destare preoccupazione nel nostro Paese.

### 3.7 AGEVOLAZIONI PER L'ACQUISTO DELLA PRIMA CASA PER GLI UNDER 36

Per favorire l'autonomia abitativa dei **giovani di età inferiore a 36 anni**, il decreto legge n. 73/2021 (noto come decreto "Sostegni bis") ha introdotto nuove agevolazioni fiscali in materia di imposte indirette per l'acquisto della "prima casa". Queste agevolazioni si applicano agli atti stipulati **tra il 26 maggio 2021 e il 31 dicembre 2023**. **La legge di bilancio 2023, infatti, ha prorogato di un ulteriore anno l'agevolazione originariamente prevista dal decreto "Sostegni bis"**.

La norma prevede i seguenti benefici:

- per le compravendite non soggette a Iva, **esenzione** dal pagamento dell'**imposta di registro, ipotecaria e catastale**
- per gli acquisti soggetti a Iva, oltre all'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, riconoscimento di un **credito d'imposta** di ammontare pari all'Iva corrisposta al venditore. Il credito d'imposta può essere
  - portato in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito
  - utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare dopo la data dell'acquisto agevolato
  - utilizzato in compensazione tramite modello F24, nel quale va indicato il codice tributo "6928" (istituito con la risoluzione n. 62/2021)
- **esenzione dall'imposta sostitutiva** per i finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili a uso abitativo.

Come per gli altri atti di acquisto assoggettati all'imposta di registro proporzionale, anche quello di acquisto prima casa "under 36" è esente, inoltre, dall'imposta di bollo.

### **Ambito soggettivo**

Possono beneficiare delle agevolazioni i giovani che:

- **non hanno ancora compiuto i 36 anni di età** nell'anno in cui l'atto è stipulato
- hanno un **indicatore ISEE** (Indicatore della Situazione Economica Equivalente) **non superiore a 40.000 euro annui**.

I requisiti sopra indicati vanno ad aggiungersi a quelli già stabiliti per usufruire dell'agevolazione "prima casa". In sintesi, è necessario che l'acquirente:

- abbia o stabilisca la propria residenza, entro 18 mesi dall'acquisto, nel Comune in cui si trova l'immobile
- dichiarare, nell'atto di acquisto, di non essere titolare, nemmeno in comunione con il coniuge, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare
- dichiarare, nell'atto di acquisto, di non essere titolare, neppure per quote o in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altro immobile acquistato, anche dal coniuge, usufruendo delle stesse agevolazioni "prima casa". In caso contrario, è necessario vendere l'immobile posseduto entro un anno dalla data del nuovo acquisto.

### **Ambito oggettivo**

Con riferimento agli immobili e alle tipologie di atti agevolabili occorre fare riferimento sempre alle disposizioni che disciplinano le agevolazioni "prima casa".

Tra gli immobili ammessi al beneficio rientrano quelli classificati o classificabili nelle seguenti categorie catastali: A/2 (abitazioni di tipo civile); A/3 (abitazioni di tipo economico); A/4 (abitazioni di tipo popolare); A/5 (abitazione di tipo ultra popolare); A/6 (abitazione di tipo rurale); A/7 (abitazioni in villini); A/11 (abitazioni e alloggi tipici dei luoghi).

I benefici si estendono anche per l'acquisto delle pertinenze dell'immobile principale, classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito), C/6 (per esempio, rimesse e autorimesse) e C/7 (tettoie chiuse o aperte), limitatamente a una pertinenza per ciascuna categoria e destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

L'acquisto della pertinenza può avvenire contestualmente a quello dell'abitazione principale, o anche con atto separato, purché stipulato entro il termine di validità temporale dell'agevolazione e nel rispetto dei requisiti soggettivi previsti. Le agevolazioni non sono ammesse, invece, per l'acquisto di un'abitazione appartenente alle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli e palazzi di eminente pregio storico e artistico). Per quanto riguarda gli atti agevolabili, i benefici fiscali si applicano a tutti gli atti comportanti il trasferimento a titolo oneroso della proprietà (o quota di comproprietà), il trasferimento o la costituzione di diritti reali di godimento (nuda proprietà, usufrutto, uso, abitazione) delle case di abitazione sopra indicate.

Le agevolazioni non si applicano ai contratti preliminari di compravendita (alla stipula del contratto definitivo di compravendita oggetto di agevolazione, è possibile però presentare istanza di rimborso per il recupero dell'imposta proporzionale versata per acconti e caparra). Ne beneficiano, invece, gli immobili acquistati all'asta.

## **PROPOSTE**

Si vede favorevolmente la proroga della misura per tutto l'anno 2023 e si propone di considerare il suo rifinanziamento anche per gli anni successivi.

### **3.8 CREDITO D'IMPOSTA MOBILITÀ SOSTENIBILE**

Il decreto Rilancio (art. 44 comma 1-septies del DL n. 34/2020) aveva istituito un credito d'imposta - nella misura massima di 750 euro - riconosciuto alle persone fisiche che, dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020, hanno sostenuto spese per l'acquisto di monopattini elettrici, biciclette elettriche o muscolari, abbonamenti al trasporto pubblico, servizi di mobilità elettrica in condivisione o sostenibile.

Possono usufruire del credito d'imposta le persone fisiche che, dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020, hanno rottamato, contestualmente all'acquisto di un veicolo, anche usato, a bassa emissione di anidride carbonica (Co2 compresa tra 0 e 110 g/km), un secondo veicolo di categoria M1 rientrante tra quelli previsti dalla normativa in materia (art. 1, comma 1032 della legge n. 145/2018).

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente nella dichiarazione dei redditi in diminuzione delle imposte dovute e può essere fruito non oltre il periodo d'imposta 2022.

## **PROPOSTE**

Si propone di prevedere nuovi stanziamenti di risorse finalizzate a riproporre e potenziare strumenti di incentivazione fiscale all'acquisto di mezzi e servizi di mobilità sostenibile. Ciò al fine di contribuire alla riduzione dei livelli di inquinamento delle città italiane ed al generale miglioramento della qualità della vita negli aggregati urbani.

### 3.9 CREDITI D'IMPOSTA INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

L'introduzione di agevolazioni mediante concessione di crediti d'imposta da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 a fronte di investimenti in beni materiali ed immateriali risulta nel nostro ordinamento particolarmente diffusa.

La produzione normativa è stata particolarmente prolifica negli ultimi anni, in particolare dopo il *Piano nazionale Impresa 4.0*.

La disciplina, relativamente a tale piano, è stata ridisegnata profondamente dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 – legge di bilancio 2021; modifiche sono state poi apportate dalla legge 30 dicembre 2021, n. 234 – legge di bilancio 2022 e, da ultimo, la legge 29 dicembre 2022, n. 197 – legge di bilancio 2023 – ha previsto alcune proroghe a termini previsti dalle disposizioni.

In particolare, la legge n. 178/2020 ha previsto:

- 1) un credito d'imposta generalizzato a favore dei titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, in misura pari al 6%, dell'investimento in beni strumentali materiali ed immateriali, in sostituzione delle precedenti agevolazioni che prevedevano una maggiorazione del costo ai fini della determinazione delle quote di ammortamento;
- 2) un credito d'imposta in misura più elevata, limitatamente ai titolari di reddito d'impresa, nell'ipotesi di investimenti in beni strumentali materiali ed immateriali nell'ambito del piano "industria 4.0", in misura decrescente nei periodi d'imposta di vigenza.

La legge n. 234/2021 ha apportato modifiche alla legge n. 178/2020 prorogando e rimodulando la misura agevolativa relativa agli investimenti in beni strumentali nell'ambito del piano "industria 4.0".

La legge n. 197/2022 ha prorogato di tre mesi i termini per la consegna dei beni a fronte di un ordinativo entro il 31 dicembre 2022 e di un acconto pari almeno al 20% entro la stessa data, al fine di preservare il diritto al credito d'imposta per investimenti nell'ambito del piano "industria 4.0" nella misura prevista per l'anno 2022.

Per gli investimenti delle imprese nelle regioni del Mezzogiorno, invece, la legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha previsto un credito d'imposta fino al 45% del costo sostenuto, nel rispetto del regolamento comunitario (UE) n. 651/2014 della Commissione, applicabile alle regioni svantaggiate ed in transizione.

Tale credito, è stato esteso dal decreto-legge 9 febbraio 2017, n. 8, agli investimenti nei Comuni delle Regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici succedutisi dal 24 agosto 2016.

La legge n. 197/2022, ha infine previsto la proroga del credito d'imposta relativo agli investimenti nelle regioni del Mezzogiorno effettuati nel 2023, mentre non è stata prorogato quello per gli investimenti in beni strumentali previsto dalla legge n. 178/2010 diversi da quelli del piano "industria 4.0" anch'esso in scadenza a fine 2022.

### 3.9.1 INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI LEGGE 178/2020

L'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 ha riformulato la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, differenziando gli investimenti riguardanti i beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0" e da quelli immateriali a essi connessi di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016, da tutti gli altri investimenti.

Nel caso di investimenti diversi da quelli rientranti nel modello "Industria 4.0", la misura agevolativa è scaduta – come anticipato - il 31 dicembre 2022 e prevedeva un credito d'imposta pari al 6% del costo sostenuto sia per l'acquisto che per gli investimenti in leasing, da determinarsi ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del Tuir, entro il limite di 2 milioni di costi ammissibili a favore sia dei titolari di reddito d'impresa che degli esercenti arti e professioni.

Dunque, dal 2023 tali investimenti non consentono di fruire né del cd. superammortamento né del credito d'imposta.

Nel caso di investimenti rientranti nell'ambito del piano "Industria 4.0", invece, il credito d'imposta è ancora applicabile seppure in misura e limiti differenziati e riguarda esclusivamente i titolari di reddito d'impresa mentre ne sono esclusi gli esercenti arti e professioni.

In particolare, il credito d'imposta è applicabile:

<i>Tipologia beni</i>	<i>Periodo investimento</i>	<i>Misura del credito d'imposta</i>
beni <b>materiali</b> funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0" di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016	dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 settembre 2023, se entro il 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, 40%	<ul style="list-style-type: none"><li>- 40% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;</li><li>- 20% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;</li><li>- 10% 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. 40% del costo</li></ul>



	<p>dal 1° gennaio 2023 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% del costo di acquisizione, 20% del costo</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 40% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;</li> <li>- 10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;</li> <li>- 5% 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. 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, 5% del costo fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 milioni di euro.</li> </ul>
--	--	---

<i>Tipologia beni</i>	<i>Periodo investimento</i>	<i>Misura del credito d'imposta</i>
beni <b>immateriali</b> connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0" di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016	<p>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% del costo di acquisizione</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 20% del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a 1 milione di euro</li> </ul>
	<p>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% del costo di acquisizione</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 15% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro</li> </ul>
	<p>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</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 10% nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.</li> </ul>

Gli investimenti debbono riguardare beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa o, limitatamente ai beni diversi da quelli industria 4.0, all'attività degli esercenti arti o professioni, ad eccezione:

- dei beni relativi ai mezzi di trasporto indicati all'articolo 164, comma 1, del TUIR;
- dei beni per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, stabilisce aliquote inferiori al 6,5%;
- dei fabbricati e delle costruzioni;
- dei beni di cui all'allegato 3 annesso alla legge 28 dicembre 2015, n. 208;
- dei beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

L'utilizzo del credito d'imposta avviene in compensazione in cinque quote annuali di pari importo (tre nel caso di investimenti in beni immateriali) con decorrenza dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, per gli investimenti in beni "Industria 4.0".

Non è necessaria la presentazione di alcuna istanza all'Agenzia delle entrate anche se occorre successivamente presentare una comunicazione al Ministero delle Imprese e del Made in Italy secondo le indicazioni contenute nel Decreto direttoriale 6 ottobre 2021.

Sono previste diverse condizioni, tra le quali il rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori, l'assenza di procedure concorsuali, la comminazione di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9 del d.lgs. n. 231/2001.

È inoltre necessario, ai fini dei successivi controlli, pena la revoca del beneficio (cfr. art. 1, comma 1062 legge n. 178/2020):

- conservare la documentazione per la dimostrazione della spesa e della corretta determinazione del costo;
- che le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati contengano l'esplicito riferimento alle disposizioni che regolano l'agevolazione;
- per investimenti d'importo superiore a euro 300.000 relativi a beni nell'ambito del piano Industria 4.0, una perizia tecnica asseverata rilasciata da professionisti abilitati da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura; se

l'investimento è di importo inferiore, è necessaria comunque una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Il credito d'imposta va rideterminato se i beni per i quali si chiede l'agevolazione, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione o interconnessione per i beni industria 4.0, vengono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive ubicate all'estero ovvero nel caso di beni acquisiti in locazione finanziaria, non venga esercitato il riscatto.

In tali ipotesi, il credito d'imposta indebitamente utilizzato rispetto all'importo rideterminato deve essere restituito mediante versamento entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si sono verificate le suddette situazioni.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP.

<i>Punti di forza</i>	<i>Criticità</i>	<i>Proposte</i>
Incentiva le imprese alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi	Continua modifica della disciplina Esclusione dei professionisti	Rendere stabile l'agevolazione per consentire l'innovazione delle attività economiche, considerando gli investimenti previsti dal PNRR

<i>Credito d'imposta</i>	<i>Annualità</i>	<i>Settore di riferimento</i>	<i>% contributo pubblico</i>	<i>Modalità di fruizione</i>
Investimenti beni materiali e immateriali nell'ambito del Piano Impresa 4.0	Dal 2017 al 2023	Titolari redditi d'impresa	Dal 10% al 40% a seconda della tipologia di beni e dell'importo dell'investimento	Compensazione F24 art. 17 d.lgs. n. 241/1997 Non si applicano i limiti art. 1, comma 53, legge 244/2007 e art. 31 d.l. n. 78/2010 (circolare Agenzia delle entrate n.34/E/2016)

### 3.9.2 INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NEL MEZZOGIORNO

L'articolo 1, commi da 98 a 108 della legge n. 208/2015 prevede un credito d'imposta in relazione agli investimenti a favore delle imprese per l'acquisizione di beni strumentali nuovi effettuati fino al 31 dicembre 2023, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, della Regione siciliana e delle regioni Sardegna e Molise, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite della regione Abruzzo, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027, fino al 31 dicembre 2022.

La misura del credito d'imposta è quella massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 C(2014) 6424 *final* del 16 settembre 2014, come modificata dalla decisione C(2016) 5938 *final* del 23 settembre 2016, ovvero:

- 45% nel caso di piccole imprese;
- 35% nel caso di medie imprese;
- 25% per le grandi imprese.

Ai fini dell'agevolazione gli investimenti debbono far parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio.

Rientrano nell'ambito di applicazione del credito d'imposta esclusivamente i titolari di reddito d'impresa ed è richiesta la presentazione di apposita comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate.

È inoltre prevista espressamente l'indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo

Sono escluse, nel rispetto dei vincoli comunitari, le imprese che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché a quelle dei settori creditizio, finanziario e assicurativo.

Sono altresì previsti dei limiti e condizioni, sempre secondo quanto previsto dalla disciplina comunitaria, nel caso di imprese attive nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, nel settore della pesca e dell'acquacoltura e nel settore della trasformazione e della commercializzazione di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura.

Le imprese non debbono inoltre versare nella condizione di difficoltà come definita dalla comunicazione della Commissione europea 2014/C 249/01, del 31 luglio 2014.

Il credito d'imposta è calcolato sul costo complessivo dei beni agevolabili (macchinari, impianti, attrezzature) nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 3 milioni di euro per le piccole imprese, di 10 milioni di euro per le medie imprese e di 15 milioni di euro per le grandi imprese.

Nel caso di leasing, occorre fare riferimento al costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni senza considerare le spese di manutenzione.

I beni per i quali si chiede l'agevolazione debbono entrare in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, pena la rideterminazione del credito.

Il credito d'imposta va rideterminato altresì qualora i beni per i quali si è fruito o si intende fruire dell'agevolazione vengano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione entro il quinto periodo d'imposta successivo, ovvero se nello stesso termine, nel caso di beni acquisiti in locazione finanziaria, non venga esercitato il riscatto.

In tali ipotesi, il credito d'imposta indebitamente utilizzato rispetto all'importo rideterminato deve essere restituito mediante versamento entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si sono verificate le suddette situazioni.

Il credito d'imposta concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP.

<i>Credito d'imposta</i>	<i>Annualità</i>	<i>Settore di riferimento</i>	<i>% contributo pubblico</i>	<i>Modalità di fruizione</i>
Investimenti Mezzogiorno	Dal 2016 al 2023	Titolari redditi d'impresa	Dal 25% al 45% a seconda delle dimensioni dell'impresa	Compensazione F24 art. 17 d.lgs. n. 241/1997  Non si applicano i limiti art. 1, comma 53, legge 244/2007 e art. 31 d.l. n. 78/2010 (circolare Agenzia delle entrate n.34/E/2016)

<i>Punti di forza</i>	<i>Criticità</i>	<i>Proposte</i>
Agevola gli investimenti nelle aree svantaggiate del Paese	Scade nel 2023 Esclusione dei professionisti Tassazione del credito d'imposta	Rendere stabile l'agevolazione per la crescita delle regioni svantaggiate e per attirare investimenti nelle stesse aree  Rendere neutrale il credito d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP come previsto per il credito per investimenti 4.0

### 3.10 BONUS EDILIZI – RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO

#### 3.10.1 SISMA BONUS

Dal 1° gennaio 2021 la norma è stata modificata. Il comma 1-bis dell'art. 16 del decreto legge n. 63 del 2013 attualmente prevede che il Sisma bonus si applica agli interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate a partire dal 1° gennaio 2017, ovvero per i quali sia stato rilasciato il titolo edilizio. Pertanto, è possibile accedere alle detrazioni per le spese

sostenute dal 1° gennaio 2021 anche qualora il titolo abilitativo sia stato rilasciato a partire dal 1° gennaio 2017 indipendentemente dalla data di inizio della procedura autorizzatoria (Circolare 23.06.2022 n. 23/E, paragrafo 3.3).

Si ricorda che, per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 per gli interventi di riduzione del rischio sismico effettuati dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, su edifici residenziali, o su edifici non residenziali che al termine dei lavori diventino a destinazione residenziale, **si applica la disciplina del Superbonus non sussistendo la possibilità per il contribuente di scegliere quale agevolazione applicare**. In sostanza, per i soggetti destinatari del Superbonus che effettuano interventi antisismici su immobili ammessi a tale agevolazione l'aliquota di detrazione è elevata al 110 per cento senza la possibilità di applicare le aliquote di detrazione indicate nel citato art. 16 del d.l n. 63 del 2013. Resta fermo, invece, che la disciplina "ordinaria" del Sisma bonus si applica in tutti gli altri casi esclusi dal Superbonus (Circolare A.E. 23.06. 2022 n. 23/E, paragrafo 3.3).

In particolare, nei casi esclusi dal Superbonus, la detrazione spetta nella misura del 50 per cento, nel limite di spesa di euro 96.000 per unità immobiliare per ciascun anno ed è ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

Se dagli interventi antisismici deriva la diminuzione di una o due classi di rischio, la detrazione spetta nella maggiore misura rispettivamente del 70 o dell'80 per cento delle spese sostenute.

Non è possibile scegliere il numero di rate in cui ripartire il beneficio; pertanto, **chi intende avvalersi della detrazione del 70 (o dell'80) per cento dovrà necessariamente ripartire la detrazione in 5 rate**. Resta ferma la possibilità di avvalersi dell'agevolazione ai sensi dell'art. 16-bis, comma 1, lett. i), del TUIR, fruendo della detrazione del 50 per cento della spesa da ripartire in 10 rate di pari importo.

Per le spese sostenute per gli interventi antisismici di cui al citato art. 16 del decreto legge n. 63 del 2013 - in deroga all'art. 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del citato decreto legge n. 63 del 2013 - i beneficiari della detrazione possono, ai sensi dell'art. 121 del decreto legge n. 34 del 2020, optare - in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione - per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta (c.d. sconto in fattura); in alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari (Circolare 08.08.2020 n. 24/E, Circolare 22.12.2020 n. 30/E, Circolare 29.11.2021 n. 16/E, Circolare 27.05.2022 n. 19/E e Circolare 23.06.2022 n. 23/E).

### **Acquisto di case antisismiche**

L'acquirente di un'immobile dell'edificio ricostruito può usufruire di una detrazione pari, rispettivamente, al 75 o all'85 per cento del prezzo di acquisto della unità immobiliare, come riportato nell'atto pubblico di compravendita, entro un ammontare massimo di euro 96.000.

L'aliquota di detrazione è elevata al 110 per cento senza la possibilità di applicare le aliquote di detrazione indicate nel citato art. 16 del d.l n. 63 del 2013. Resta fermo, invece, che la disciplina "ordinaria" del Sisma bonus si applica in tutti gli altri casi esclusi dal Superbonus (Circolare 23.06.2022 n. 23/E, paragrafo 3.3).

## OSSERVAZIONI

L'obiettivo del Sisma Bonus è migliorare la risposta sismica degli edifici, ma il beneficio è richiedibile esclusivamente per le strutture portanti di edifici localizzati in aree sismiche. Si tratta, spesso, di zone ormai abbandonate situate nelle zone interne, nelle quali il valore commerciale degli immobili è praticamente azzerato.

Sebbene sia del tutto condivisibile l'intenzione di rivitalizzare queste zone al fine di un ripopolamento per le nuove generazioni e di un incentivo alla ripresa del turismo, soprattutto in zone appenniniche, occorre fornire alla misura una portata più ampia.

L'Italia è, infatti, uno dei Paesi a maggiore rischio sismico del Mediterraneo, per la frequenza dei terremoti che hanno storicamente interessato il suo territorio e per l'intensità che alcuni di essi hanno raggiunto.

Inoltre, il nostro Paese risulta particolarmente vulnerabile ai terremoti, per la notevole fragilità del suo patrimonio edilizio, nonché del sistema infrastrutturale, industriale, produttivo e delle reti dei servizi e, infine, per la presenza di un patrimonio storico, artistico e monumentale unico al mondo.

Ciò fa sì che, in Italia, un evento sismico determini un impatto sociale ed economico così rilevante che la zona colpita non riesca più a risollevarsi (si pensi, all'Irpinia, a L'Aquila, ecc.) ed è per questo motivo che, anziché intervenire *ex post*, occorrerebbe mettere in sicurezza gli edifici prima che si verifichino gli eventi sismici.

## PROPOSTE

L'agevolazione dovrebbe essere estesa a tutto il territorio nazionale, indipendentemente dalle aree classificate attualmente 1, 2 e 3, con la conseguente possibilità di accedere al sisma bonus per ogni edificio ubicato sul territorio nazionale.

### 3.10.2 ECO BONUS - SPESE PER INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO

**Art. 1, commi da 344 a 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Art. 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63**

Le detrazioni in commento sono attualmente disciplinate dall'art. 14 del decreto legge n. 63 del 2013 e successive modificazioni che ha elevato l'aliquota della detrazione al 65 per cento con riferimento alle spese sostenute a partire dal

6 giugno 2013, data di entrata in vigore del decreto stesso, al 31 dicembre 2024 e ha introdotto ulteriori interventi agevolabili. A partire dal 2018, inoltre, per alcune spese la detrazione è ridotta al 50 per cento.

L'art. 119 del decreto legge n. 34 del 2020 ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 a fronte di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, c.d. Superbonus). Il contribuente può avvalersi della maggiore detrazione prevista dall'art. 119 del decreto legge n. 34 del 2020 per le spese sostenute dal 1° luglio 2020, rispettando gli adempimenti specificamente previsti in relazione alla stessa ("Superbonus").

Per le spese sostenute per gli interventi di efficienza energetica di cui all'art. 14 del decreto legge n. 63 del 2013 – in deroga all'art. 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, del citato decreto legge n. 63 del 2013 - i beneficiari della detrazione possono, ai sensi dell'art. 121 del decreto legge n. 34 del 2020, optare - in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione – per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta (c.d. sconto in fattura); in alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari (Circolare 08.08.2020 n. 24/E, Circolare 22.12.2020 n. 30/E, Circolare 29.11.2021 n. 16/E, Circolare 27.05.2022 n. 19/E e Circolare 23.06.2022 n. 23/E).

Il decreto legge n. 63 del 2013 ha elevato la percentuale di spesa detraibile al 65 per cento, per le spese sostenute a partire dal 6 giugno 2013 e viene stabilito un limite di detrazione, variabile in funzione dell'intervento agevolato, e non un limite di spesa ammissibile all'agevolazione:

- **50 per cento**, per le spese sostenute per interventi effettuati su singole unità immobiliari o sulle parti comuni degli edifici relativi all'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, all'acquisto e posa in opera di schermature solari, alla sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione almeno in classe A (prevista dal regolamento UE n. 811/2013) o con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili;
- **al 65%** nel caso di installazione in singole unità immobiliari di caldaie che, oltre ad essere almeno in classe A, sono anche dotate di sistemi di termoregolazione evoluti (appartenenti alle classi V, VI o VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02).

### **Interventi sull'involucro degli edifici esistenti**

**Art. 1, comma 345, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Art. 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63**

Per interventi sull'involucro di edifici esistenti di cui all'art. 1, comma 345, della legge n. 296 del 2006, la detrazione, pari al 65 per cento delle spese sostenute, spetta nel limite di euro 60.000 per ciascun immobile.



Per le spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2018, limitatamente agli interventi di sostituzione di serramenti ed infissi, la detrazione spetta nella misura del 50 per cento.

### **Installazione di pannelli solari**

**Art. 1, comma 346, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Art. 14 del decreto - legge 4 giugno 2013, n. 63**

Per interventi di installazione di pannelli solari di cui all'art. 1, comma 346, della legge n. 296 del 2006, la detrazione spetta nel limite di euro 60.000 ad immobile ed è calcolata nella misura del 65 per cento delle spese.

Gli interventi che danno diritto all'agevolazione consistono nell'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, nonché istituti scolastici e università.

### **Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale**

**Art. 1, comma 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Art. 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63**

La detrazione spetta nel limite di euro 30.000 ed è calcolata con percentuali diverse, in base alle caratteristiche tecniche degli impianti installati.

In particolare, per la sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con:

- impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza stagionale per il riscaldamento d'ambiente ( $\eta_s$ )  $\geq 90$  per cento, pari al valore minimo della classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811 del 2013 della Commissione del 18 febbraio 2013, la detrazione è pari al 50 per cento delle spese sostenute;
- impianti dotati di caldaie a condensazione di cui al precedente punto a), installati in singole unità immobiliari, e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02, la detrazione è pari al 65 per cento delle spese sostenute;
- sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori d'aria calda a condensazione, la detrazione è pari al 65 per cento delle spese sostenute.

### **Acquisto e posa in opera di schermature solari**

**Art. 14, comma 2, lett. b), del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63**

La detrazione spetta nel limite massimo di euro 60.000 ed è pari al 50 per cento delle spese sostenute.

### **Acquisto e posa in opera di impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili**

**Art. 14, comma 2-bis), del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63**

La detrazione è pari al 50 per cento delle spese sostenute nel limite massimo di euro 30.000.

### **Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo da remoto - *Building Automation***

**Art. 1, comma 88, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 - Art. 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63**

La detrazione spetta nella misura del 65 per cento della spesa sostenuta e per gli interventi con data di inizio di lavori a partire dal 6 ottobre 2020, il limite massimo di detrazione ammissibile è pari a euro 15.000 per unità immobiliare.

### **Interventi sull'involucro di parti comuni degli edifici condominiali esistenti**

**Art. 14, comma 2-quater, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63**

Per le spese effettuate per interventi effettuati sulle parti comuni che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dello

stesso edificio ovvero diretti a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e purchè conseguano almeno la qualità media indicata nel decreto del Ministro dello sviluppo economico del 26 giugno 2015 (Linee guida nazionali per la certificazione energetica), spetta una detrazione calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato per il

numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio. L'ammontare massimo di spesa agevolabile è riferito all'intero edificio e non alle singole unità che lo compongono.

Nell'ipotesi di un edificio in condominio, ciascun condomino, potrà calcolare la detrazione in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà o ai diversi criteri applicabili, ai sensi degli artt. 1123 e ss. del codice civile ed effettivamente rimborsata al condominio anche in misura superiore a euro 40.000.

In particolare, per tali interventi la detrazione, da ripartire in 10 rate annuali di pari

importo, spetta nella misura del:

- 70 per cento, per gli interventi che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- 75 per cento, per gli interventi del punto precedente diretti a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e purchè conseguano almeno la qualità media di cui alle tabelle 3 e 4 dell'allegato 1 del d.m. del 26 giugno 2015 "Linee guida nazionali per la certificazione energetica degli edifici" (SO. n. 39 alla GU n. 162 del 15/07/2015).

### **Interventi sulle parti comuni di edifici di riqualificazione energetica e misure antisismiche con passaggio ad una o a due classi di rischio inferiore**

#### **Art. 14, comma 2-quater.1, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63**

Per gli interventi sulle parti comuni di edifici ubicati in comuni ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo spetta una detrazione dall'imposta lorda pari a:

- l'80 per cento, delle spese sostenute se gli interventi determinano congiuntamente il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- l'85 per cento delle spese sostenute se gli interventi determinano il passaggio a due (o più) classi di rischio sismico inferiore.

La detrazione è ripartita in 10 quote annuali di pari importo e si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 136.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

### **OSSERVAZIONI**

L'importo massimo di detrazione spettante si riferisce ai singoli interventi agevolabili e rappresenta il limite del risparmio d'imposta ottenibile mediante la detrazione. Tale importo deve intendersi riferito all'unità immobiliare oggetto dell'intervento e, pertanto, andrà suddiviso tra i soggetti detentori o possessori dell'immobile che partecipano alla spesa in ragione dell'onere da ciascuno effettivamente sostenuto.

Le spese per interventi finalizzati al risparmio energetico – Eco bonus – devono perseguire le seguenti finalità:

- ridurre il costo dell'energia e della dispersione di calore per contenere le spese delle famiglie nonché tutelare la salute dei cittadini e curare gli aspetti sociali legati alle politiche energetiche;
- ridurre l'impatto ambientale attraverso la diminuzione delle emissioni che inquinano e alterano il clima, con il massimo rispetto delle caratteristiche e delle particolarità del territorio e dell'ambiente entro il quale vengono previsti ed agevolati gli interventi;
- **riduzione dei consumi** rendendo gli edifici autosufficienti dal punto di vista energetico.

Si auspica un riallineamento dei vari bonus edilizi inerenti il risparmio energetico unificando la percentuale di detrazione al 75% su una spesa massima per immobile e per annualità di Euro 100.000,00. Conservare per tutti i contribuenti la facoltà dello sconto in fattura o della cessione del credito in luogo della detrazione, trasformando eventuali incapacienze fiscali con un credito d'imposta spendibile a compensazione delle bollette di energia elettrica o riscaldamento.

### 3.11 CREDITI D'IMPOSTA ENERGIA ELETTRICA E GAS

Al fine di contenere l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale e di contrastare gli effetti economici e umanitari della guerra in Ucraina, il legislatore ha emanato, nel corso del 2022, una serie di decreti recanti agevolazioni fiscali a sostegno delle imprese, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per il consumo di energia elettrica e gas, in misura variabile in base al periodo di riferimento. Si tratta, in particolare, dei seguenti: D.L. 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. decreto Sostegni-ter); D.L. 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. decreto Energia); il D.L. 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. decreto Ucraina); D.L. 17 maggio 2022, n. 50, (c.d. "decreto Aiuti"); D.L. 9 agosto 2022, n. 115, (c.d. "decreto Aiuti-bis"); D.L. 23 settembre 2022, n. 144, (c.d. "decreto Aiuti-ter"); D.L. 18 novembre 2022, n. 176, (c.d. "decreto Aiuti-quater").

Da ultimo, l'art. 1, cc. da 2 a 9, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023) ha previsto ulteriori disposizioni con riferimento al primo trimestre del corrente anno.

#### **Ambito soggettivo (beneficiari)**

Beneficiarie dei predetti crediti d'imposta sono le "imprese" che sostengono i costi per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale. Nel dettaglio, rientrano nell'ambito soggettivo tutte le imprese residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che rispettano le condizioni normativamente previste indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, nonché dal regime contabile adottato. Sono ammesse all'agevolazione sia le imprese commerciali sia le imprese agricole, sia gli enti commerciali sia gli enti non commerciali (per la sola eventuale attività commerciale svolta), di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, indipendentemente dalla loro natura (pubblica o privata) o dalla forma giuridica.

## **Caratteristiche dei crediti di imposta in oggetto**

Tali crediti d'imposta, per espressa previsione normativa, hanno le seguenti caratteristiche:

- non sono soggetti ai limiti annui per l'utilizzo in compensazione di cui all'articolo 1, comma 53, della l. n. 244 del 2007 e di cui all'articolo 34 della l. n. 388 del 2000;
- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (deducibilità degli interessi passivi) e 109, comma 5 (deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi), del TUIR;
- sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo – tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive – non determini il superamento del costo sostenuto;
- sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari; le imprese beneficiarie sono tenute, in caso di cessione, a richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta oggetto di cessione.

## **Crediti di imposta relativi al primo trimestre 2022**

Gli articoli 15 e 15.1 del decreto-legge n. 4 del 2022 (decreto Sostegni-ter) hanno stabilito:

- il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 20 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022, in favore delle imprese a forte consumo di energia elettrica (cosiddette imprese energivore) di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 27 dicembre 2017, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media dell'ultimo trimestre 2021 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbiano subito un incremento superiore al 30 per cento rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019.
- un credito d'imposta del 10 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nel primo trimestre 2022 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (cosiddette "gasivore"), a condizione che il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita all'ultimo trimestre 2021, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei Mercati Energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito all'ultimo trimestre dell'anno 2019.

## **Crediti di imposta relativi al secondo trimestre 2022**

L'articolo 4 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17 stabilisce il riconoscimento di un credito d'imposta del 25 per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022,

in favore delle imprese a forte consumo di energia elettrica, a condizione che i costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del primo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbiano subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019.

L'articolo 5 del d.l. n. 17 del 2022 prevede, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, la concessione di un credito d'imposta pari al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019 .

L'articolo 3 del decreto-legge n. 21 del 2022 stabilisce il riconoscimento di un credito d'imposta pari al 15 per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022, in favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, a condizione che il prezzo di acquisto della componente energia calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

L'articolo 4 del decreto-legge n. 21 del 2022, così come modificato dall'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 50 del 2022, riconosce, a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (cosiddette "non gasivore"), un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

### **Crediti di imposta relativi al terzo trimestre 2022**

L'articolo 6 del decreto Aiuti-bis ha riconosciuto alcuni crediti d'imposta alle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale, riconoscendo:

- ai sensi del comma 1, un credito d'imposta del 25 per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre 2022, alle imprese a forte consumo di energia elettrica, i cui

costi medi (per kWh), calcolati sulla base del secondo trimestre 2022 (al netto di imposte e sussidi), hanno subito un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019<sup>1</sup>;

- ai sensi del comma 2, un credito d'imposta del 25 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nel terzo trimestre 2022 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo di quest'ultimo, determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito nel secondo trimestre 2022 un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019<sup>2</sup>;

- ai sensi del comma 3, un credito d'imposta, pari al 15 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW (ossia contatori aventi potenza impegnata pari o superiore a 15 kW), diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, sempre che il prezzo abbia subito nel secondo trimestre 2022 un incremento del costo per kWh, al netto di imposte e sussidi, superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019<sup>3</sup>;

- ai sensi del comma 4, un credito d'imposta, pari al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel terzo trimestre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo del gas naturale determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal GME abbia subito, nel secondo trimestre 2022, un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019<sup>4</sup>.

### **Crediti di imposta relativi al quarto trimestre 2022**

L'articolo 1 del decreto Aiuti-ter ha riproposto alcuni crediti di imposta alle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale, riconoscendo:

- ai sensi del comma 1, un credito d'imposta del 40 per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022, alle imprese a forte consumo di energia elettrica, i cui costi medi (per kWh), calcolati sulla base del terzo trimestre 2022 (al netto di imposte e sussidi), hanno subito un incremento maggiore del 30 per cento sul medesimo periodo del 2019<sup>5</sup>;

- ai sensi del comma 2, un credito d'imposta del 40 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo di quest'ultimo, determinato come media dei prezzi di

---

<sup>1</sup> Si vedano le circolari del n. 13/E del 2022, e n. 25/E del 2022.

<sup>2</sup> Si veda la circolare n. 20/E del 2022.

<sup>3</sup> Si vedano le circolari n. 13/E del 2022 e n. 25/E del 2022.

<sup>4</sup> Si veda la circolare n. 20/E del 2022.

<sup>5</sup> Si vedano le circolari n. 13/E del 2022 e n. 25/E del 2022.

riferimento pubblicati dal GME, abbia subito nel terzo trimestre 2022 un incremento maggiore del 30 per cento sul medesimo periodo del 2019<sup>6</sup>;

- ai sensi del comma 3, un credito d'imposta, pari al 30 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, corrispondente a una potenza impegnata di circa 4 kW (in luogo della potenza disponibile minima di 16,5 kW prevista per il secondo e il terzo trimestre 2022), diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, sempre che il prezzo abbia subito nel terzo trimestre 2022 un incremento del costo per kWh, al netto di imposte e sussidi, superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019<sup>7</sup>. È importante segnalare l'allargamento del credito di imposta alle imprese, con consumi minori, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW;

- ai sensi del comma 4, un credito d'imposta, pari al 40 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nei mesi di ottobre e novembre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo del gas naturale determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal GME abbia subito, nel terzo trimestre 2022, un incremento maggiore del 30 per cento sul medesimo periodo del 2019<sup>8</sup>.

L'articolo 1, comma 1, del decreto Aiuti-quater ha riconosciuto i medesimi crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale sopra descritti per i mesi di ottobre e novembre 2022, alle stesse condizioni ivi previste, anche in relazione alla spesa sostenuta nel mese di dicembre 2022.

### **Crediti di imposta relativi al primo trimestre 2023 (ulteriori disposizioni previste dalla Legge di bilancio 2023)**

L'art. 1, commi da 2 a 9, della legge di Bilancio 2023 conferma per il primo trimestre 2023, potenziandoli, i crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas previsti nel corso del 2022.

Nel dettaglio:

- alle imprese energivore è riconosciuto un credito d'imposta pari al 45% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023. Il credito d'imposta spetta se i costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del quarto trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa. Il credito di imposta compete anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse

---

<sup>6</sup> Si veda la circolare n. 20/E del 2022.

<sup>7</sup> Si vedano le circolari n. 13/E del 2022 e n. 25/E del 2022.

<sup>8</sup> Si veda la circolare n. 20/E del 2022.



autoconsumata nel primo trimestre 2023. In tal caso l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata dovrà essere calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito di imposta sarà determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al primo trimestre 2023, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica;

- alle imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 35% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto. Il credito di imposta spetta se il prezzo della componente energetica acquistata, calcolato sulla base della media riferita al quarto trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, ha subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019;

- alle imprese gasivore e non gasivore è riconosciuto un credito d'imposta pari al 45% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas, consumato nel primo trimestre solare del 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici. Il credito d'imposta spetta se il prezzo medio di riferimento del gas relativo al quarto trimestre 2022, sulla base dei dati del Mercato infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), è aumentato più del 30% rispetto al prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Per le imprese non energivore e non gasivore, qualora l'impresa destinataria del contributo si rifornisca, nel quarto trimestre del 2022 e nel primo trimestre del 2023, di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva nel quarto trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, dovrà inviare al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale sono riportati il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il primo trimestre 2023.

## **OSSERVAZIONI E PROPOSTE**

### **Necessità di un piano energetico a lungo termine**

Si ritiene improcrastinabile prevedere degli interventi strutturali di riforma del mercato delle risorse energetiche, anche al fine di introdurre misure specifiche volte ad impedire speculazioni e profitti straordinari derivanti dall'oscillazione dei prezzi.

Inoltre, i seppur apprezzabili, interventi di sostegno devono essere inquadrati all'interno di una strategia di lungo periodo, volta a configurare un sistema nazionale di approvvigionamento energetico autonomo, efficiente e sostenibile. In questo senso, merita apprezzamento l'intervento con cui il Governo ha disposto la ripresa dell'estrazione di gas naturale in alcune specifiche zone del Paese, al fine di diminuire la dipendenza energetica dall'estero. Al contempo è

necessario affiancare alla ripresa delle estrazioni di gas misure volte ad incrementare la quota di energia proveniente da risorse rinnovabili.

### **Oneri generali di sistema**

Si propone di intervenire per distribuire equamente il peso degli oneri generali di sistema trasferendoli in via definitiva sulla fiscalità generale, eliminando così l'iniquo meccanismo che vede le piccole imprese (che consumano circa 1/3 dell'energia nazionale) pagare circa la metà degli oneri generali di sistema.

### **Ingiustificata esclusione dei professionisti**

Il credito d'imposta in oggetto, inizialmente riconosciuto alle sole imprese "energivore" e "gasivore" è stato successivamente esteso, anche alle *"imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW"* non rientranti tra le imprese "energivore" nonché alle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale.

Pur esprimendo il generale apprezzamento per le misure introdotte, il riconoscimento dei crediti d'imposta in oggetto alle sole "imprese", è suscettibile di provocare una rilevante disparità di trattamento nei confronti del comparto delle professioni che, al pari di quello imprenditoriale, risulta fortemente penalizzato dai notevoli rincari dei costi dell'energia e del gas.

Nel panorama degli incentivi economici introdotti dal legislatore negli ultimi anni, è spesso accaduto che i professionisti siano rimasti impropriamente esclusi dalle agevolazioni, creando svantaggi competitivi nel mercato delle prestazioni di servizi.

Si ritiene invece necessario stabilire, in via generale, il principio dell'uguaglianza tra imprese e professionisti ai fini dell'accesso agli incentivi economici, in conformità ai principi del diritto europeo che sanciscono la piena equiparazione dei due comparti. A tal proposito, come è noto, la Raccomandazione della Commissione europea n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003 considera "impresa" qualsiasi entità, *"a prescindere dalla forma giuridica rivestita, che svolga un'attività economica, incluse in particolare le entità che svolgono un'attività artigianale o altre attività a titolo individuale o familiare, le società di persone o le associazioni che svolgono regolarmente un'attività economica"*. Inoltre, l'orientamento consolidato della Corte di Giustizia UE considera i liberi professionisti inclusi nella nozione di "impresa". Pertanto, si ritiene necessario un intervento normativo che estenda agli esercenti arti e professioni il credito di imposta in oggetto con riferimento alla spesa sostenuta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, attualmente spettante soltanto alle imprese.

### **Semplificazioni per la determinazione del credito di imposte per le piccole imprese**

La norma, anche con riferimento al primo trimestre 2023, addossa alle imprese di minori dimensioni (non energivore e non gasivore) l'onere di richiedere al proprio fornitore di energia/gas un prospetto nel quale siano riportati il calcolo

dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il primo trimestre dell'anno 2023; il predetto prospetto non può essere fornito alle imprese che abbiano avuto un venditore diverso dall'attuale nel corso del quarto trimestre 2019.

Le citate previsioni appesantiscono le piccole imprese con richieste da effettuare al venditore ed oneri di calcolo che potrebbero essere evitati, in modo da rendere il credito di imposta facilmente accessibile a tutti i soggetti potenzialmente beneficiari.

<i>Tipologia di beni</i>	<i>Periodo di consumo</i>	<i>Misura del credito d'imposta</i>
Energia elettrica e gas naturale	spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022, dalle sole imprese energivore e gasivore	- 20% per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022, alle imprese energivore;  -10% delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nel primo trimestre 2022 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese gasivore.
Energia elettrica e gas naturale	spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022	- 25% per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022, alle imprese energivore;  -25% delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nel secondo trimestre 2022 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese gasivore;  -15% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kw;  - 25% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel secondo trimestre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale.
Energia elettrica e gas naturale	spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre 2022	- 25% per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre 2022, alle imprese energivore;  - 25% delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nel terzo trimestre 2022

		<p>per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese gasivore;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 15% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kw;</li> <li>- 25% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel terzo trimestre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale.</li> </ul>
Energia elettrica e gas naturale	spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel quarto trimestre 2022	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 40% delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022, alle imprese energivore;</li> <li>- 40% delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese gasivore;</li> <li>- 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW;</li> <li>- 40% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nei mesi di ottobre e novembre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle gasivore.</li> </ul>
Energia elettrica e gas naturale	spese sostenute per la componente energetica, acquistata, autoprodotta ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 45% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023 dalle imprese energivore;</li> <li>- 35% delle spese sostenute per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023 dalle imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW;</li> <li>- 45% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas, consumato nel primo trimestre solare del 2023, dalle imprese gasivore e non gasivore.</li> </ul>

<i>Punti di forza</i>	<i>Criticità</i>	<i>Proposte</i>
Intervento a sostegno delle imprese colpite dall'aumento dei prezzi di energia e gas con un credito di imposta utilizzabile direttamente tramite compensazione con mod. F24 o tramite cessione a terzi.	<p>Continua modifica della disciplina senza un orizzonte di medio/lungo periodo;</p> <p>In linea generale permane un iniquo meccanismo che vede le piccole imprese (che consumano circa 1/3 dell'energia nazionale) pagare circa la metà degli oneri generali di sistema;</p> <p>Scadenza ravvicinata alla fine del primo trimestre 2023 con incertezza per la pianificazione imprenditoriale dei trimestri successivi;</p> <p>Esclusione dei professionisti;</p> <p>Richieste da effettuare ed oneri di calcolo che rendono oneroso l'accesso al credito di imposta soprattutto per le piccole imprese.</p>	<p>Necessità di un intervento strutturale di riforma del mercato delle risorse energetiche e misure volte ad impedire speculazioni e profitti straordinari derivanti dall'oscillazione dei prezzi;</p> <p>Distribuire equamente il peso degli oneri generali di sistema trasferendoli in via definitiva sulla fiscalità generale;</p> <p>Prorogare il credito di imposta almeno a tutto l'anno 2023;</p> <p>Inserire i professionisti all'interno della platea dei beneficiari;</p> <p>Prevedere meccanismi di calcolo semplificati in modo da rendere il credito di imposta facilmente accessibile a tutti i soggetti potenzialmente beneficiari.</p>

<i>Credito d'imposta</i>	<i>Annualità</i>	<i>Settore di riferimento</i>	<i>% contributo pubblico</i>	<i>Modalità di fruizione e caratteristiche</i>
Acquisto di energia elettrica e di gas naturale	Dal 2022 al 2023	Titolari di reddito di impresa	Dal 15% al 45% a seconda della tipologia di acquisto di energia e gas, della tipologia di soggetto acquirente e del trimestre di riferimento.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- compensazione F24 art. 17 d.lgs. n. 241/1997;</li> <li>- non sono soggetti ai limiti annui per l'utilizzo in compensazione di cui all'articolo 1, comma 53, della l. n. 244 del 2007 e di cui all'articolo 34 della l. n. 388 del 2000;</li> <li>- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né alla base imponibile IRAP;</li> <li>- non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (deducibilità</li> </ul>

				<p>degli interessi passivi) e 109, comma 5 (deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi), del TUIR;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi;</li><li>- sono cedibili, solo per intero, con apposizione del visto di conformità.</li></ul>
--	--	--	--	---