

## CIRCOLARE N. 13 /E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 13 maggio 2022

***OGGETTO: Crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica relativi al primo e al secondo trimestre 2022, per imprese "energivore" e "non energivore", previsti dal decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4, dal decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17 e dal decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21. Primi chiarimenti.***

## INDICE

<b>1. CREDITO D’IMPOSTA PER “IMPRESE ENERGIVORE” RELATIVO AL PRIMO TRIMESTRE 2022 .....</b>	<b>4</b>
1.1.    Ambito soggettivo di applicazione.....	4
1.2.    Ambito oggettivo di applicazione.....	8
1.3.    Utilizzo del credito d’imposta.....	9
1.4.    Cumulo dell’agevolazione.....	12
<b>2. CREDITO D’IMPOSTA PER “IMPRESE ENERGIVORE” RELATIVO AL SECONDO TRIMESTRE 2022.....</b>	<b>12</b>
2.1.    Ambito soggettivo di applicazione.....	12
2.2.    Ambito oggettivo di applicazione.....	15
<b>3. CREDITO D’IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE “NON ENERGIVORE” PER L’ACQUISTO DI ENERGIA ELETTRICA RELATIVO AL SECONDO TRIMESTRE 2022.....</b>	<b>17</b>
3.1.    Ambito soggettivo di applicazione.....	18
3.2.    Ambito oggettivo di applicazione.....	19
<b>4. CEDIBILITÀ DEI CREDITI D’IMPOSTA.....</b>	<b>21</b>
<b>5. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA .....</b>	<b>23</b>

## **PREMESSA**

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

- il decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. “decreto Sostegni-ter”), recante «*Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico*», convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25;
- il decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. “decreto Energia”), recante «*Misure urgenti per il contenimento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali*», convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34;
- il decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. “decreto Ucraina”), recante «*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*» (in corso di conversione).

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito all'ambito applicativo delle agevolazioni fiscali previste, a sostegno delle imprese, in relazione alle spese sostenute per l'energia elettrica consumata. In particolare, le misure in commento sono recate dalle seguenti norme:

- articolo 15 del decreto-legge n. 4 del 2022 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 25 del 2022), rubricato «*Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese energivore*» (primo trimestre 2022);
- articolo 4 del decreto-legge n. 17 del 2022 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 34 del 2022), rubricato «*Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese energivore*» (secondo trimestre 2022);

- articolo 3 del decreto-legge n. 21 del 2022, rubricato «*Contributo, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica*» (secondo trimestre 2022);
- articolo 9 del decreto-legge n. 21 del 2022, rubricato «*Cedibilità dei crediti di imposta riconosciuto alle imprese energivore e alle imprese a forte consumo di gas naturale*».

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

## **1. CREDITO D'IMPOSTA PER "IMPRESE ENERGIVORE" RELATIVO AL PRIMO TRIMESTRE 2022**

### **1.1. Ambito soggettivo di applicazione**

L'articolo 15 del decreto-legge n. 4 del 2022, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 25 del 2022 (d'ora in avanti anche decreto *Sostegni-ter*), stabilisce, al comma 1, il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata ed impiegata nell'attività economica durante il 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 per comunicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 27 dicembre 2017*».

Le imprese energivore possono beneficiare del contributo in esame a condizione che i «*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, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa*».

Rientrano, pertanto, nell'ambito soggettivo di applicazione della disposizione agevolativa in esame le imprese:

1) che siano qualificabili come “imprese a forte consumo di energia elettrica” ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017 (di seguito “DM”);

2) e i cui costi medi per kWh della componente energia elettrica riferibili all'ultimo trimestre 2021 abbiano subito un incremento in misura superiore al 30 per cento del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Con riferimento al requisito *sub* 1), l'articolo 15, comma 1, del decreto *Sostegni-ter*, nel rinviare al citato DM<sup>1</sup>, identifica le imprese a forte consumo di energia come quelle aventi i requisiti di cui all'articolo 3 e, contestualmente, iscritte all'elenco di cui al successivo articolo 6, comma 1.

In particolare, l'articolo 3, comma 1, del DM identifica le imprese a forte consumo di energia elettrica, che accedono alle agevolazioni di cui allo stesso decreto, come quelle che hanno un consumo medio di energia, calcolato nel periodo di riferimento<sup>2</sup>, pari ad almeno 1 GWh/anno e che rispettano uno dei seguenti requisiti:

a) operano nei settori dell'Allegato 3 alla Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (estrazione di minerali, produzione di oli e grassi, tessitura, produzione di cemento, fabbricazione di componenti elettronici, etc.);

b) operano nei settori dell'Allegato 5 all'anzidetta Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (altri settori minerari e manifatturieri non inclusi nell'Allegato 3) e sono caratterizzate da un indice di intensità elettrica positivo determinato, sul periodo di riferimento, in relazione al c.d. VAL, ossia al valor medio triennale del valore aggiunto lordo a prezzi di mercato (al netto di eventuali imposte indirette e di eventuali sussidi), non inferiore al 20 per cento;

---

<sup>1</sup> Il decreto 21 dicembre 2017 ha definito la disciplina delle agevolazioni per le imprese energivore, in conformità con la decisione della Commissione UE C (2017) 3406 del 23 maggio 2017 e le linee guida europee (“*Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020*”, di cui alla comunicazione 2014/C 200/01, sezioni 3.7.2 e 3.7.3).

c) non rientrano fra quelle di cui ai precedenti punti a) e b), ma sono ricomprese negli elenchi delle imprese a forte consumo di energia redatti, per gli anni 2013 o 2014, dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA) in attuazione dell'articolo 39 del decreto-legge n. 83 del 2012.

Inoltre, l'articolo 4 del DM identifica i requisiti di intensità di costo dell'energia elettrica rispetto al Valore aggiunto lordo (almeno il 20 per cento) o rispetto al fatturato (almeno il 2 per cento) che le imprese devono dimostrare di raggiungere per l'iscrizione all'elenco.

Sono escluse dalle agevolazioni le imprese in difficoltà ai sensi della Comunicazione della Commissione (2014/C 249/01) concernente *“Orientamenti sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà”* (cfr. articolo 3, comma 2, del DM).

L'articolo 6, comma 1, del DM stabilisce che *«la CSEA, nel rispetto delle disposizioni impartite dall'Autorità per l'energia, costituisce, in riferimento a ciascun anno di competenza, l'elenco delle imprese a forte consumo di energia di cui all'articolo 3»*.

Ciò premesso, si ritiene che, per fruire del credito d'imposta in commento, oltre a possedere i requisiti di cui al citato articolo 3, sia necessario che le imprese energivore risultino regolarmente inserite nell'elenco, di cui al comma 1 dell'articolo 6, dell'anno 2022, ossia quello che include il periodo oggetto di agevolazione.

Resta inteso che, qualora l'impresa non risulti definitivamente iscritta nell'elenco relativo all'anno 2022, sebbene presente nello stesso al momento della fruizione del credito d'imposta, la stessa dovrà restituire le somme utilizzate, maggiorandole degli interessi nel frattempo maturati.

Con riferimento al requisito *sub 2)*, si precisa che, ai fini del calcolo del costo medio per kWh della componente energia elettrica, si tiene conto dei costi sostenuti per l'energia elettrica (incluse le perdite di rete), il dispacciamento (inclusi i corrispettivi relativi alla

---

<sup>2</sup> Il periodo di riferimento, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera d) del DM, è *«per ciascun anno di competenza “N” “il triennio che va da “N-4” a “N-2”, salvo che per le imprese di più recente costituzione»*.

copertura dei costi per il mercato della capacità o ai servizi di interrompibilità) e la commercializzazione, ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce “spesa per la materia energia”.

Concorrono al suddetto calcolo i costi della componente energia eventualmente sostenuti in esecuzione di contratti di fornitura di durata stipulati dall’impresa, non rilevando a tal fine che il prezzo di acquisto della stessa sia variabile o predeterminato in misura fissa.

Diversamente, non concorrono al calcolo del costo medio sopra indicato, a titolo esemplificativo, le spese di trasporto, le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica, né, per espressa previsione normativa, le imposte inerenti alla componente energia. Il costo medio così calcolato va ridotto, inoltre, dei relativi sussidi<sup>3</sup>. Si ritiene, al riguardo, che per “sussidio” debba intendersi qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale) conseguito dall’impresa energivora, a copertura totale o parziale della componente energia elettrica e ad essa direttamente collegata. Si tratta, in particolare, di sussidi riconosciuti in euro/MWh ovvero in conto esercizio sull’energia elettrica.

Con riferimento alle imprese non ancora costituite alla data del 1° ottobre 2019, in assenza di dati relativi al parametro iniziale di riferimento normativamente previsto (ossia del costo medio della componente energia elettrica dell’ultimo trimestre del 2019, necessario per il raffronto con i costi medi della materia energia relativa all’ultimo trimestre 2021), questo si assume pari alla somma delle seguenti componenti:

- valore medio del Prezzo unico nazionale dell’energia elettrica all’ingrosso (PUN) pari, per l’ultimo trimestre 2019, a 48,11 euro/MWh<sup>4</sup>;
- valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per l’ultimo

---

<sup>3</sup> Si precisa che imposte e sussidi rilevano esclusivamente ai fini del calcolo del costo medio della componente energia elettrica, relativo all’ultimo trimestre del 2019 e del 2021. Non rilevano, invece, per il calcolo del credito d’imposta parametrato alle spese agevolabili sostenute nel primo trimestre 2022.

<sup>4</sup> Fonte Gestore del mercato elettrico – GME: <https://www.mercatoelettrico.org/it/download/DatiStorici.aspx> > 2019; valutato come media aritmetica dei valori orari di prezzo nel periodo 1.10.19 ore 1 – 31.12.19 ore 24.

trimestre 2019, a 11,80 euro/MWh<sup>5</sup>,  
per un importo complessivo pari a 59,91 euro/MWh.

Si è dell'avviso, quindi, che le stesse, qualora riscontrino l'incremento richiesto dalla norma rispetto all'anzidetto parametro, possano fruire del beneficio in commento, sempreché risultino iscritte nell'elenco, per l'anno 2022, di cui all'articolo 6, comma 1, del DM<sup>6</sup>.

## **1.2. Ambito oggettivo di applicazione**

Nel rispetto dei requisiti sopra descritti, il comma 1 del citato articolo 15 del decreto Sostegni-ter riconosce *«un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 20 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022»*.

Costituisce, quindi, presupposto per l'applicazione della disposizione in commento il sostenimento di spese<sup>7</sup> per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel periodo dal 1° gennaio al 31 marzo 2022.

Si considera spesa agevolabile quella sostenuta per l'acquisto della componente energetica (costituita dai costi per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione), ad esclusione di ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia energia".

---

<sup>5</sup> Fonte ARERA: <https://www.arera.it/allegati/docs/19/383-19rt.pdf>, tabella 2.

<sup>6</sup> Si evidenzia, a tal fine, che l'articolo 5, comma 1, lettera d), del DM prevede che, *«nel caso di imprese costituite da meno di un anno, per il primo anno di attività sono utilizzati dati di consumo e di VAL stimati sulla base di uno studio predisposto dall'impresa interessata...»*, soggetti a verifica *ex post* da parte della CSEA. *«Successivamente, si utilizza la media dei dati disponibili, fino alla possibilità di utilizzo della serie completa di dati sul periodo di riferimento...»*. La determinazione dei valori di consumo e fatturato è effettuata in modo analogo, inoltre, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 5, per le imprese costituite da meno di quattro anni.

<sup>7</sup> Il credito d'imposta, per espressa previsione normativa, è calcolato sulla base dei consumi effettivi relativi al primo trimestre. I consumi stimati, eventualmente fatturati in acconto dai gestori, non potranno, invece, essere presi in considerazione; in tali casi occorre che l'impresa faccia riferimento ai consumi effettivi indicati nelle fatture di conguaglio, limitatamente ai mesi oggetto della norma.



Non costituiscono spese agevolabili, a titolo di esempio, le spese di trasporto e le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica.

Le spese per l'acquisto dell'energia elettrica utilizzata si considerano sostenute in applicazione dei criteri di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR e il loro sostenimento nel periodo di riferimento deve essere documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto.

Alle imprese che soddisfano i requisiti sopra esposti (soggettivo e oggettivo) e che siano in possesso della relativa documentazione certificativa spetta un credito d'imposta pari al 20 per cento delle spese di cui sopra.

Il credito d'imposta riconosciuto, ai sensi del comma 2 dell'articolo 15, *«non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»*.

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

- non incide sul calcolo della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.

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

L'articolo 15, comma 2, del decreto Sostegni-*ter* stabilisce che il credito d'imposta *«è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»*.

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

L'articolo 9 del decreto-legge n. 21 del 2022, oltre a stabilire che il credito d'imposta è utilizzabile *«entro la data del 31 dicembre 2022 (...)»*, consente, altresì, la cessione del

credito d'imposta, in alternativa alla fruizione diretta, ai soggetti e con i limiti ivi indicati, come si vedrà nel paragrafo 4 della presente circolare, al quale si rinvia per i relativi chiarimenti.

Sempre in tema di utilizzo in compensazione, il comma 2 dell'articolo 15 in esame stabilisce che «*non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388*».

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

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

Per consentire l'utilizzo in compensazione e, quindi, tramite il modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, la risoluzione del 21 marzo 2022, n. 13, ha istituito il codice tributo "6960", denominato "*credito d'imposta a favore delle imprese energivore (primo trimestre 2022) – art. 15 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4*".

La risoluzione richiamata precisa, altresì, che, in sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento

---

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

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

dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno di sostenimento della spesa, nel formato "AAAA".

Con riguardo al termine iniziale di fruizione del credito d'imposta in commento, in assenza di una esplicita indicazione della norma primaria, si ritiene che lo stesso decorra dal momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati i presupposti soggettivo e oggettivo nonché gli obblighi di certificazione previsti dalla disciplina agevolativa in commento. Le norme sopra indicate, infatti, non ostano all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi in un momento antecedente rispetto alla conclusione del trimestre di riferimento, a condizione che, nel rispetto di tutti gli altri requisiti previsti dalle norme a tal fine applicate, le spese per l'acquisto dell'energia elettrica consumata, con riferimento alle quali è calcolato il credito d'imposta spettante, possano considerarsi sostenute, secondo i criteri di cui all'articolo 109 del TUIR, nel predetto trimestre e il loro sostenimento sia documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto (cfr. la FAQ pubblicata sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate in data 11 aprile 2022).

Si ricorda che l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta di natura agevolativa, come il credito d'imposta in commento, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, non necessita della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi. Ne deriva che il credito può essere compensato, anche per importi superiori a 5.000 euro annui, senza l'obbligo della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi, con apposto il visto di conformità.

Detto obbligo – introdotto dall'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157), che ha modificato l'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 – consente di effettuare la compensazione per importi superiori a 5.000 euro annui solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti, purché sia stato apposto il visto di conformità.

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

#### **1.4. Cumulo dell'agevolazione**

Come disposto dall'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 15 del decreto in esame, *«Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto»*.

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

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

## **2. CREDITO D'IMPOSTA PER “IMPRESE ENERGIVORE” RELATIVO AL SECONDO TRIMESTRE 2022**

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

L'articolo 4 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 34 del 2022, stabilisce, al comma 1, il riconoscimento di un contributo

straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata ed impiegata nell'attività economica durante il secondo trimestre 2022, in favore delle «*imprese a forte consumo di energia elettrica*» (cosiddette imprese energivore) di cui al DM, «*della cui adozione è stata data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 300 del 27 dicembre 2017*».

Le imprese energivore possono beneficiare del contributo in esame 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 relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa*».

Rientrano, pertanto, nell'ambito soggettivo di applicazione della disposizione agevolativa in esame – analoga a quella commentata nel precedente paragrafo, ma con un diverso ambito temporale di riferimento – le imprese:

1) che siano qualificabili come “imprese a forte consumo di energia elettrica” ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017;

2) e i cui costi medi per kWh della componente energia elettrica riferibili al primo trimestre 2022 abbiano subito un incremento in misura superiore al 30 per cento del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Con riferimento al requisito *sub* 1), per ogni approfondimento in merito si rinvia al paragrafo 1 della presente circolare.

Si precisa, ad ogni modo, che l'articolo 6, comma 1, del DM stabilisce che «*la CSEA, nel rispetto delle disposizioni impartite dall'Autorità per l'energia, costituisce, in riferimento a ciascun anno di competenza, l'elenco delle imprese a forte consumo di energia di cui all'articolo 3*».

Ciò premesso, si ritiene che, per fruire del credito d'imposta in commento, oltre a possedere i requisiti di cui al citato articolo 3, sia necessario che le imprese energivore

risultino regolarmente inserite nell'elenco, di cui al comma 1 dell'articolo 6 del DM, dell'anno 2022, ossia quello che include il periodo oggetto di agevolazione.

Resta inteso che, qualora l'impresa non risulti definitivamente iscritta nell'elenco relativo all'anno 2022, sebbene presente nello stesso al momento della fruizione del credito d'imposta, la stessa dovrà restituire le somme utilizzate, maggiorandole degli interessi nel frattempo maturati.

Con riferimento al requisito *sub* 2), si ribadisce che, ai fini del calcolo del costo medio per kWh della componente energia elettrica, si tiene conto dei costi sostenuti per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione, ad esclusione di ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia energia".

Concorrono al suddetto calcolo i costi della componente energia eventualmente sostenuti in esecuzione di contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa.

Diversamente, non concorrono al calcolo del costo medio sopra indicato, a titolo esemplificativo, le spese di trasporto, le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica, né, per espressa previsione normativa, le imposte inerenti alla componente energia. Il costo medio così calcolato va ridotto, inoltre, dei relativi sussidi<sup>10</sup>. Si ritiene, al riguardo, che per "sussidio" debba intendersi qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale) conseguito dall'impresa energivora, a copertura totale o parziale della componente energia elettrica e ad essa direttamente collegata. Si tratta, in particolare, di sussidi riconosciuti in euro/MWh ovvero in conto esercizio sull'energia elettrica.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 4 in commento, il credito d'imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle suddette imprese e autoconsumata nel secondo trimestre 2022.

---

<sup>10</sup> Si precisa che imposte e sussidi rilevano esclusivamente ai fini del calcolo del costo medio della componente energia elettrica, relativo al primo trimestre del 2019 e del 2022. Non rilevano, invece, per il calcolo del credito d'imposta parametrato alle spese agevolabili sostenute nel secondo trimestre 2022.

In tal caso, «l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica».

Con riferimento alle imprese non ancora costituite alla data del 1° gennaio 2019, in assenza di dati relativi al parametro iniziale di riferimento normativamente previsto (ossia del costo medio della componente energia elettrica del primo trimestre del 2019, necessario per il raffronto con i costi medi della materia energia relativa al primo trimestre 2022), questo si assume pari alla somma delle seguenti componenti:

- valore medio del Prezzo unico nazionale dell'energia elettrica all'ingrosso (PUN) pari, per il primo trimestre 2019, a 59,46 euro/MWh<sup>11</sup>;
- valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per il primo trimestre 2019, a 9,80 euro/MWh<sup>12</sup>,

per un importo complessivo pari a 69,26 euro/MWh.

Si è dell'avviso, quindi, che le stesse, qualora riscontrino l'incremento richiesto dalla norma rispetto all'anzidetto parametro, possano fruire del beneficio in commento, sempreché risultino iscritte nell'elenco, per l'anno 2022, di cui all'articolo 6, comma 1, del DM<sup>13</sup>.

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

Nel rispetto dei requisiti sopra descritti, il comma 1 del citato articolo 4 del decreto-legge in esame riconosce «un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta», pari al 25 per cento «delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022».

---

<sup>11</sup> Fonte Gestore del mercato elettrico – GME. Valutato come media aritmetica dei valori orari di prezzo nel periodo 1.1.19 ore 1 – 31.3.19 ore 24 dal sito del GM: <https://www.mercatoelettrico.org/it/download/DatiStorici.aspx> > 2019. E:).

<sup>12</sup> Fonte ARERA: <https://www.arera.it/allegati/docs/18/708-18rt.pdf>, tabella 2).

Il credito d'imposta, inizialmente stabilito nella misura del 20 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto/produzione della componente energia utilizzata/autoconsumata, è stato rideterminato in misura pari al 25 per cento della stessa, in virtù dell'intervento normativo di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto-legge n. 21 del 2022<sup>14</sup>.

Costituisce, quindi, presupposto per l'applicazione della disposizione in commento, il sostenimento di spese<sup>15</sup> per la componente energetica acquistata o prodotta ed effettivamente utilizzata nel periodo dal 1° aprile al 30 giugno 2022.

Si considera spesa agevolabile quella sostenuta per l'acquisto della componente energetica (costituita dai costi per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione), ad esclusione di ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia energia".

Non costituiscono spese agevolabili, a titolo di esempio, le spese di trasporto e le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica.

Le spese per l'acquisto dell'energia elettrica utilizzata si considerano sostenute in applicazione dei criteri di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR e il loro sostenimento nel periodo di riferimento deve essere documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto.

Con riferimento all'ipotesi di cui al comma 2 dell'articolo 4, avente ad oggetto la produzione e l'autoconsumo dell'energia elettrica, la norma precisa che il relativo credito d'imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale della stessa, pari alla media, relativa al secondo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica. Si precisa che la produzione e l'autoconsumo di quest'ultima devono essere comprovati

---

<sup>13</sup> In merito alle imprese di nuova costituzione si veda la nota n. 6.

<sup>14</sup> L'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, stabilisce che «*Il contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, fissato dall'articolo 4 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, nella misura del 20 per cento è rideterminato nella misura del 25 per cento*».

<sup>15</sup> Il credito d'imposta, per espressa previsione normativa, è calcolato sulla base dei consumi effettivi relativi al secondo trimestre. I consumi stimati, eventualmente fatturati in acconto dai gestori, non potranno, invece, essere presi in



mediante idonea documentazione, che consenta di attestarne, tra l'altro, l'effettiva corrispondenza quantitativa; in particolare, nel caso in cui dovesse mancare tale corrispondenza, il credito d'imposta sarà parametrato al minore tra i due valori.

Il credito d'imposta riconosciuto, ai sensi del comma 3 dell'articolo 4, «*non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

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

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

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

Per quanto concerne, infine, l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione e la cumulabilità dell'agevolazione in questione, si rinvia ai chiarimenti forniti ai precedenti paragrafi 1.3 e 1.4, relativi all'analoga norma recata dall'articolo 15 del decreto Sostegni-ter, di identico tenore sul punto.

Si segnala, ad ogni modo, che la risoluzione del 21 marzo 2022, n. 13, ha istituito il codice tributo "6961" denominato "*credito d'imposta a favore delle imprese energivore (secondo trimestre 2022) – art. 4 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17*".

### **3. CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE "NON ENERGIVORE" PER L'ACQUISTO DI ENERGIA ELETTRICA RELATIVO AL SECONDO TRIMESTRE 2022**

---

considerazione; in tali casi occorre che l'impresa faccia riferimento ai consumi effettivi indicati nelle fatture di conguaglio, limitatamente ai mesi oggetto della norma.

### **3.1. Ambito soggettivo di applicazione**

L'articolo 3 del decreto-legge n. 21 del 2022 stabilisce, al comma 1, il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata ed impiegata nell'attività economica durante il 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»* (cosiddette imprese energivore) *«di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, della cui adozione è stata data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 300 del 27 dicembre 2017»*.

Le sopra citate imprese possono beneficiare del contributo in esame 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»*.

Si precisa che, ai fini del calcolo del costo medio per kWh della componente energia elettrica, si tiene conto dei costi sostenuti per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione, ad esclusione di ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, come visto nei paragrafi precedenti, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia energia".

Si ritiene, inoltre, per ragioni di ordine logico-sistematico, pur non essendo espressamente previsto dalla norma, che concorrano al suddetto calcolo i costi della componente energia eventualmente sostenuti in esecuzione di contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa, in analogia a quanto esplicitato dalle disposizioni commentate ai precedenti paragrafi. Non rileva, infatti, a tal fine che il prezzo di acquisto della stessa sia variabile per indicizzazione o predeterminato in misura fissa.

Diversamente, non concorrono al calcolo del costo medio sopra indicato, a titolo esemplificativo, le spese di trasporto, le coperture finanziarie sugli acquisti di energia

elettrica, né, per espressa previsione normativa, le imposte inerenti alla componente energia. Il costo medio così calcolato va ridotto, inoltre, dei relativi sussidi<sup>16</sup>. Si ritiene, al riguardo, che per “sussidio” debba intendersi qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale) conseguito dall’impresa energivora, a copertura totale o parziale della componente energia elettrica e ad essa direttamente collegata. Si tratta, in particolare, di sussidi riconosciuti in euro/MWh ovvero in conto esercizio sull’energia elettrica.

Con riferimento alle imprese non ancora costituite alla data del 1° gennaio 2019, in assenza di dati relativi al parametro iniziale di riferimento normativamente previsto (ossia del costo medio della componente energia elettrica del primo trimestre del 2019, necessario per il raffronto con i costi medi della materia energia relativa al primo trimestre 2022), questo si assume pari alla somma delle seguenti componenti:

- valore medio del Prezzo unico nazionale dell’energia elettrica all’ingrosso (PUN) pari, per il primo trimestre 2019, a 59,46 euro/MWh<sup>17</sup>;
- valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per il primo trimestre 2019, a 9,80 euro/MWh<sup>18</sup>,

per un importo complessivo pari a 69,26 euro/MWh.

Si è dell’avviso, quindi, che le stesse, qualora riscontrino l’incremento richiesto dalla norma rispetto all’anzidetto parametro, possano fruire del beneficio in commento<sup>19</sup>.

### **3.2. Ambito oggettivo di applicazione**

Nel rispetto dei requisiti sopra descritti, il comma 1 del citato articolo 3 del d.l. n. 21 del 2022 riconosce *«un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 12 per cento della spesa sostenuta per l’acquisto della componente energetica, effettivamente*

---

<sup>16</sup> Si precisa che imposte e sussidi rilevano esclusivamente ai fini del calcolo del costo medio della componente energia elettrica, relativo al primo trimestre del 2019 e del 2022. Non rilevano, invece, per il calcolo del credito d’imposta parametrato alle spese agevolabili sostenute nel secondo trimestre 2022.

<sup>17</sup> Fonte Gestore del mercato elettrico – GME. Valutato come media aritmetica dei valori orari di prezzo nel periodo 1.1.19 ore 1– 31.3.19 ore 24 dal sito del GM: <https://www.mercatoelettrico.org/it/download/DatiStorici.aspx> > 2019. E:).

<sup>18</sup> Fonte ARERA: <https://www.arera.it/allegati/docs/18/708-18rt.pdf>, tabella 2).

<sup>19</sup> In merito alle società di nuova costituzione si veda la nota n. 6.

*utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto».*

Costituisce, quindi, presupposto per l'applicazione della disposizione in commento il sostenimento di spese<sup>20</sup> per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel periodo dal 1° aprile al 30 giugno 2022.

Si considera spesa agevolabile quella sostenuta per l'acquisto della componente energetica (costituita dai costi per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione), ad esclusione di ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica.

Non costituiscono spese agevolabili, a titolo di esempio, le spese di trasporto, le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica.

Le spese per l'acquisto dell'energia elettrica utilizzata si considerano sostenute in applicazione dei criteri di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR e il loro sostenimento nel periodo di riferimento deve essere documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 3, il credito d'imposta riconosciuto non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'IRAP. Il credito d'imposta in esame, inoltre:

- non incide sul calcolo della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Per quanto concerne, infine, l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione e la cumulabilità dell'agevolazione in questione, si rinvia ai chiarimenti forniti ai precedenti

---

<sup>20</sup> Il credito d'imposta, per espressa previsione normativa è calcolato sulla base dei consumi effettivi relativi al secondo trimestre. I consumi stimati, eventualmente fatturati dai gestori, potranno, invece, essere presi in considerazione all'esito delle relative operazioni di conguaglio.

paragrafi 1.3 e 1.4, relativi all’analogia norma recata dall’articolo 15 del decreto Sostegni-ter, di identico tenore sul punto.

Si segnala ad ogni modo che la risoluzione del 14 aprile 2022, n. 18, ha istituito il codice tributo “6963” denominato “*credito d’imposta a favore delle imprese non energivore (secondo trimestre 2022) – art. 3 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21*”.

Si evidenzia, infine, che il comma 3 della disposizione in commento ha previsto la cedibilità del relativo credito d’imposta (si rinvia al paragrafo 4 della presente circolare per ogni chiarimento in merito). La norma prevede, al riguardo, che «*Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità del credito d’imposta, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dal comma 3 dell’articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono definite con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate*».

#### **4. CEDIBILITÀ DEI CREDITI D’IMPOSTA**

Gli articoli 9 e 3, comma 3, del d.l. n. 21 del 2022 disciplinano la cessione dei crediti d’imposta di cui, rispettivamente, agli articoli 15 del d.l. n. 4 del 2022 e 4 del d.l. n. 17 del 2022 (imprese energivore) e all’articolo 3, comma 1, del d.l. n. 21 del 2022 (imprese non energivore).

Detti crediti – utilizzabili entro il 31 dicembre 2022 – sono cedibili entro il medesimo termine, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione. Al fine di uniformare la cessione dei predetti crediti a quella prevista dall’articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, con riferimento al *Superbonus* e ai *Bonus* diversi dal *Superbonus*, è fatta salva, inoltre, la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni, successive alla prima, solo a favore di:

- banche e intermediari finanziari iscritti all’albo previsto dall’articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1

settembre 1993, n. 385;

- società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico;
- imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209.

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

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

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

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

Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato d.lgs. n.

241 del 1997. In caso di visto di conformità infedele, sono applicabili, in linea generale, le sanzioni amministrative previste dal d.lgs. n. 241 del 1997.

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

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

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

Viene stabilita, altresì, l'applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 122-bis, commi da 1 a 3, relative alla facoltà dell'Agenzia delle entrate di sospendere, per un periodo non superiore a trenta giorni, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni che presentano profili di rischio. Al riguardo, si richiamano, per quanto compatibili, i chiarimenti forniti con la circolare n. 16/E del 2021 e si rimanda a quanto verrà stabilito dal provvedimento di cui al periodo precedente.

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

## **5. CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA**

In considerazione della circostanza che la disciplina in commento produce effetti in relazione alle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo e secondo trimestre dell'anno 2022 e che, pertanto, i relativi crediti d'imposta risultano già utilizzabili, gli uffici dell'Agenzia valuteranno, caso per caso, la non applicabilità delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n.

212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), qualora riscontrino condizioni di obiettiva incertezza in relazione a comportamenti difformi dalle indicazioni fornite con il presente documento di prassi, adottati dai contribuenti anteriormente alla sua pubblicazione.

\*\*\*

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

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