



RELEVANT  
BUSINESS MATTERS

D. L. n. 21 del 21-03-2022

# MISURE URGENTI PER CONTRASTARE GLI EFFETTI ECONOMICI E UMANITARI DELLA CRISI UCRAINA - cd. "DECRETO UCRAINA"

A CURA DI

**LUIGI MELLONI**  
**CHIARA CERVELLIN**

## Introduzione

Il Decreto Legge n. 21 del 21-03-2022 (d'ora in poi anche "Decreto Ucraina"), pubblicato in Gazzetta Ufficiale – Serie generale n. 67 del 21-03-2022 ed entrato in vigore il giorno successivo (22-3-2022), reca un insieme di norme volte a contrastare la grave crisi internazionale e la conseguente situazione di eccezionale instabilità causata dal conflitto russo ucraino.

La presente circolare si propone di fornire una prima disamina delle disposizioni in materia di contenimento dei prezzi di benzina e gasolio e di agevolazioni per l'acquisto di energia e gas naturale a favore delle imprese, riservando eventuali ulteriori approfondimenti a successivi interventi.

### 1. Riduzione delle aliquote di accisa sulla benzina e sul gasolio impiegato come carburante<sup>1</sup>

Al fine di far fronte alle esigenze di contenimento dei prezzi sui carburanti è stata disposta la riduzione temporanea - dal giorno 22 marzo 2022 al 21 aprile 2022<sup>2</sup> - di talune aliquote di accisa sulla benzina e sul gasolio impiegato come carburante.

In via complementare rispetto alle riduzioni d'accisa, sono previsti specifici obblighi di comunicazione in capo agli esercenti depositi commerciali di prodotti energetici e agli esercenti di impianti di distribuzione di carburante in merito alle giacenze fisiche e all'indicazione dell'aliquota d'imposta applicata.

### 2. Bonus carburante in favore dei dipendenti<sup>3</sup>

È stato previsto che, **per il solo anno 2022, l'importo** del valore **di buoni benzina** o titoli analoghi ceduti a titolo gratuito da aziende private ai lavoratori dipendenti **per l'acquisto di carburanti, nel limite di 200,00 euro per lavoratore, non concorre alla formazione del reddito** di lavoro dipendente.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Cfr. art. 1, D.L. 21 marzo 2022, n. 21. Inoltre, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del Decreto Ucraina, per gli esercenti trasporto di merci e trasporto di persone nonché per gli esercenti di servizio di taxi è stata prevista la disapplicazione delle specifiche aliquote ridotte di cui ordinariamente beneficiano, in quanto meno favorevoli. La disapplicazione è prevista limitatamente al periodo di vigenza delle riduzioni delle aliquote di accisa in commento.

<sup>2</sup> La riduzione temporanea sino al 21 aprile 2022 concerne la benzina e gli oli da gas o gasolio usato come carburante. Per i gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburante, invece, la riduzione delle aliquote di accisa si applica fino al 20 aprile 2022, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.M. 18 marzo 2022.

<sup>3</sup> Art. 2, D.L. 21 marzo 2022.

<sup>4</sup> Ai sensi dell'art. 51 co. 3 del D.p.r. n. 917 del 986, d'ora in poi "TUIR".

In altri termini, per il 2022, i dipendenti possono ricevere gratuitamente dall'impresa che intende avvalersi di tale disposizione, buoni benzina (o titoli analoghi) non imponibili fino a 200 euro, cumulabili con gli altri eventuali *fringe benefit* già riconosciuti in loro favore<sup>5</sup>.

Deve essere evidenziato che il tenore letterale della norma, riferendosi esclusivamente alle "aziende private", parrebbe escludere dall'agevolazione i dipendenti delle pubbliche amministrazioni e, al contempo, pone talune difficoltà applicative con riguardo ai dipendenti degli studi professionali: si è, dunque, in attesa di un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate<sup>6</sup>.

**Si evidenzia che i predetti buoni benzina possono essere erogati singolarmente ad uno o più lavoratori dipendenti non essendo richiesto che l'attribuzione gratuita venga fatta a favore di "tutti" o di "categorie" di dipendenti.**

### 3. Contributo, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica introdotto dal "Decreto Ucraina"<sup>7</sup>

**Alle imprese** diverse dalle imprese cd. "energivore"<sup>8</sup>, **dotate di contatori** di energia elettrica di **potenza** disponibile **pari o superiore a 16,5 kW**, è riconosciuto un **credito di imposta pari al 12% della spesa** sostenuta **per l'acquisto della componente energetica** effettivamente utilizzata **nel secondo trimestre dell'anno 2022**, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto.

Per beneficiare di tale contributo è necessario che il prezzo dell'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% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

#### **Conteggi, modalità di utilizzo, cessione del credito d'imposta<sup>9</sup> e visto di conformità**

Per la verifica della spettanza del contributo e la determinazione dell'entità dello stesso "basta" raccogliere la documentazione rilevante e seguire i quattro "semplici" passaggi di seguito schematicamente illustrati:

<sup>5</sup> Si ricorda, per completezza, che ai sensi dell'art. 51, comma 3 del TUIR, il limite di esenzione dei *fringe benefit* è pari a 258,23 euro.

<sup>6</sup> Precisazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate si rivelano altresì necessarie al fine di illustrare che cosa accada in ipotesi di superamento del limite dei 200 euro. Alcuni commentatori ritengono che, considerato il rinvio che la norma in esame effettua in favore dei *fringe benefit*, l'intero valore dei buoni carburante potrebbe concorrere a formare il reddito imponibile in caso di suo superamento. In alternativa, trattandosi di una specifica disposizione agevolativa, potrebbe restare ferma la non concorrenza fino ai 200 euro, per cui soltanto l'eccedenza concorrerebbe al calcolo della franchigia generale.

<sup>7</sup> Art. 3 D.L. n. 21 del 21 marzo 2022.

<sup>8</sup> Imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministero dello sviluppo economico del 21 dicembre 2017.

<sup>9</sup> Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità del credito d'imposta sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

### 1 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito al "primo trimestre 2019"

1 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito al "primo trimestre 2019"				
	gen-19	feb-19	mar-19	I Trim 19
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	A'	A''	A'''	$A = A' + A'' + A'''$
ChiloWatt utilizzati (KW)	B'	B''	B'''	$B = B' + B'' + B'''$
Costo medio del KW - "C"	$= A / B$			

### 2 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito al "primo trimestre 2022"

2 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito al "primo trimestre 2022"				
	gen-22	feb-22	mar-22	I Trim 22
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	D'	D''	D'''	$D = D' + D'' + D'''$
ChiloWatt utilizzati (KW)	E'	E''	E'''	$E = E' + E'' + E'''$
Costo medio del KW - "F"	$= D / E$			

### 3 - Verifica dell'incremento minimo del 30%. L'importo di "F" deve essere superiore all'importo di "C" + 30% di "C"

$F > 1,3 C$
-------------

### 4 - Conteggio del credito d'imposta sui consumi effettivi del "secondo trimestre 2022"

4 - Conteggio del credito d'imposta sui consumi del "secondo trimestre 2022"				
	apr-22	mag-22	giu-22	II Trim 22
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	K'	K''	K'''	$K = K' + K'' + K'''$
Contributo	$= K * 12\%$			

Il credito d'imposta è **utilizzabile esclusivamente in compensazione entro la data del 31 dicembre 2022** e non soggiace ai limiti annui per le compensazioni<sup>10</sup>.

È prevista la facoltà per le imprese beneficiarie di cedere il credito d'imposta, per intero, ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e

<sup>10</sup> Limiti annui di cui all'art. 1 comma 53, L. 244/2007 (norma che prevede che i crediti d'imposta originati da agevolazioni o incentivi concessi alle imprese possono essere utilizzati entro il limite massimo annuale pari a 250.000 euro) e di cui all'art. 34, L. 388/2000 (disposizione che stabilisce il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17, del D. Lgs. n. 241/1997 che, a decorrere dal 2022, è fissato in 2 milioni di euro).

intermediari finanziari iscritti in apposito albo<sup>11</sup>, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto in altro apposito albo<sup>12</sup>, ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia<sup>13</sup>.

Per la cessione del credito è necessario che le imprese beneficiarie richiedano il visto di conformità, rilasciato da professionisti abilitati, attestante la sussistenza dei presupposti legittimanti la fruizione del credito d'imposta<sup>14</sup>.

A seguito della cessione, il cessionario fruisce del credito d'imposta secondo le stesse modalità previste per il cedente ed entro la data del 31 dicembre 2022.

### **Trattamento fiscale**

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa, né alla base imponibile dell'IRAP e non rileva ai fini della deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali<sup>15</sup>.

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

### **4. Contributo, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di gas naturale introdotto dal Decreto Ucraina<sup>16</sup>**

**Alle imprese** diverse da quelle cd. "gasivore"<sup>17</sup> (ovvero a tutte le imprese che utilizzano gas per le loro attività imprenditoriali) è riconosciuto un **credito di imposta pari al 20%** della **spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale** consumato (per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici) **nel secondo trimestre solare dell'anno 2022**, qualora il prezzo di riferimento calcolato come media, riferita al primo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

### **Conteggi, modalità di utilizzo, cessione del credito d'imposta<sup>18</sup> e visto di conformità**

Si illustrano di seguito i passaggi da attuare per la verifica della spettanza del contributo e per il calcolo del contributo stesso.

<sup>11</sup> Di cui all'art. 106 del D. Lgs. 209 del 2005.

<sup>12</sup> Di cui all'art. 64 del D. Lgs. 385 del 1993.

<sup>13</sup> Ai sensi del D. Lgs. n. 209 del 2005.

<sup>14</sup> Il visto di conformità è rilasciato dai professionisti iscritti negli albi dei dottori commercialisti e dagli altri soggetti indicati nelle lettere a) e b) del comma 3 dell'art. 3 del D.p.r. 322 del 1998 nonché dai responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf.

<sup>15</sup> Di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, TUIR.

<sup>16</sup> Art. 4 D.L. n. 21 del 21 marzo 2022.

<sup>17</sup> Imprese a forte consumo di gas naturale di cui all'art. 5 del D.L. 1° marzo 2022, n. 17.

<sup>18</sup> Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità del credito d'imposta sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

1 - Conteggio del costo medio del gas naturale riferito al "primo trimestre 2019"

La norma fa riferimento al costo medio del gas naturale risultante dal Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicato dal Gestore dei Mercati Energetici (GME). Il parametro è, pertanto, un dato obiettivo indipendente dalle caratteristiche e dagli utilizzi del singolo contribuente.

2 - Conteggio del costo medio del gas naturale riferito al "primo trimestre 2022"

Anche in questo caso la norma si riferisce ad un dato obiettivo - indipendente dalle caratteristiche, dai consumi e dai prezzi sostenuti dal singolo contribuente - che sarà reso disponibile dal GME (Gestore dei Mercati Energetici SpA) al termine del trimestre in corso.

3 - Verifica dell'incremento minimo del 30%.

La verifica del parametro dipende, come sopra esposto, da dati obiettivi che saranno quantificabili al termine del trimestre in corso.

Il verificarsi dell'incremento del prezzo di riferimento del gas naturale comporterà l'applicazione del contributo in favore di tutti i contribuenti: in caso contrario, il credito d'imposta non sarà fruibile da parte di nessuna impresa. Trattandosi di un dato obiettivo di pubblico dominio, ci si attende che sia pubblicata notizia del verificarsi - o meno - della condizione da parte del citato GME al termine del trimestre di riferimento (I Trimestre 2022).

4 - Conteggio del credito d'imposta sui consumi effettivi del "secondo trimestre 2022"

A questo punto se, come ci si attende, la condizione sarà rispettata si potrà procedere al conteggio del contributo secondo la seguente formula:

4 - Conteggio del credito d'imposta sui consumi del "secondo trimestre 2022"				
	apr-22	mag-22	giu-22	Il Trim 22
Costo Gas naturale da Fattura/Bolletta	Y'	Y''	Y'''	$Y = Y' + Y'' + Y'''$
<b>Contributo</b>	<b>= Y * 20%</b>			

Per il credito d'imposta "gas" sono previste le stesse regole di utilizzo (**esclusivamente in compensazione entro la data del 31 dicembre 2022**), possibilità di cessione e trattamento fiscale già illustrati nel paragrafo che precede con riferimento al credito d'imposta "energia".

## 5. Incremento del credito d'imposta in favore delle imprese energivore e gasivore<sup>19</sup>

Il Decreto Ucraina ha disposto infine un incremento della misura del credito d'imposta che il D. L. 1° marzo 2022, n. 17 aveva introdotto in favore delle imprese energivore (il credito d'imposta passa dal 20% al 25%) e gasivore (il credito d'imposta passa dal 15% al 20%).

Il Decreto introduce, inoltre, la possibilità di cedere (secondo le modalità che sono state sopra illustrate per il credito d'imposta "energia") i crediti d'imposta concessi alle imprese energivore e gasivore e introduce l'obbligo di utilizzare tutti i crediti d'imposta concessi alle imprese gasivore ed energivore **entro la data del 31 dicembre 2022<sup>20</sup>**.

Le modalità di utilizzo, di cessione ed il trattamento fiscale di tali contributi sono analoghe a quelle già descritte per i crediti d'imposta introdotti dal Decreto Ucraina in favore delle imprese diverse dalle imprese energivore e gasivore, cui pertanto si fa rinvio.

Per completezza, si riportano in allegato alcune tabelle esemplificative che riepilogano le condizioni di spettanza ed i conteggi dei crediti riferiti ai crediti d'imposta per energia elettrica e gas concessi in questi mesi a favore delle imprese.

---

<sup>19</sup> Art. 5 e 9 D.L. n. 21 del 21 marzo 2022.

<sup>20</sup> Cfr. articolo 9, D.L. n. 21 del 21 marzo 2022.

## CONTATTI



**LUIGI MELLONI**

LUIGI.MELLONI@RLVT.IT



**CHIARA CERVELLIN**

CHIARA.CERVELLIN@RLVT.IT



RELEVANT  
BUSINESS MATTERS

RLVT - ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

VIA AVOGADRO, 12/A - 10121 TORINO - ITALIA T. +39 011 55 67 222 - INFO@RLVT.IT

Determinazione credito d'imposta imprese diverse dalle imprese energivore e gasivore				
Energia elettrica (contatori di potenza $\geq 16,5$ kW)				
<b>1 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito al "primo trimestre 2019"</b>				
	gen-19	feb-19	mar-19	I Trim 19
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	A'	A''	A'''	$A = A' + A'' + A'''$
ChiloWatt utilizzati (KW)	B'	B''	B'''	$B = B' + B'' + B'''$
Costo medio del KW - "C"	$= A / B$			

<b>2 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito al "primo trimestre 2022"</b>				
	gen-22	feb-22	mar-22	I Trim 22
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	D'	D''	D'''	$D = D' + D'' + D'''$
ChiloWatt utilizzati (KW)	E'	E''	E'''	$E = E' + E'' + E'''$
Costo medio del KW - "F"	$= D / E$			

<b>3 - Verifica dell'incremento minimo del 30% = C' deve essere maggiore di C di almeno il 30%</b>				
$F > 1,3 C$				

<b>4 - Conteggio del credito d'imposta sui consumi del "secondo trimestre 2022"</b>				
	apr-22	mag-22	giu-22	II Trim 22
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	K'	K''	K'''	$K = K' + K'' + K'''$
<b>Contributo</b>	$= K * 12\%$			

**Determinazione credito d'imposta per le imprese energivore (1) (Art. 4, D.L. 1 marzo 2022 n.17)****Energia elettrica****1 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito al "primo trimestre 2019"**

	gen-19	feb-19	mar-19	I Trim 19
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	A'	A''	A'''	$A = A' + A'' + A'''$
ChiloWatt utilizzati (KW)	B'	B''	B'''	$B = B' + B'' + B'''$
Costo medio del KW - "C"	$= A / B$			

**2 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito al "primo trimestre 2022"**

	gen-22	feb-22	mar-22	I Trim 22
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	D'	D''	D'''	$D = D' + D'' + D'''$
ChiloWatt utilizzati (KW)	E'	E''	E'''	$E = E' + E'' + E'''$
Costo medio del KW - "F"	$= D / E$			

**3 - Verifica dell'incremento minimo del 30% = C' deve essere maggiore di C di almeno il 30%**

$$F > 1,3 C$$

**4 - Conteggio del credito d'imposta sui consumi del "secondo trimestre 2022"**

	apr-22	mag-22	giu-22	II Trim 22
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	K'	K''	K'''	$K = K' + K'' + K'''$
<b>Contributo</b>	$= K * 25\%$			

(1) Imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministero dello sviluppo economico del 21 dicembre 2017.

**Determinazione credito d'imposta per le imprese energivore (1) (Art. 15, D.L. 27 gennaio 2022 n. 4)****Energia elettrica****1 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito all "ultimo trimestre 2019"**

	ott-19	nov-19	dic-19	IV Trim 19
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	A'	A''	A'''	$A = A' + A'' + A'''$
ChiloWatt utilizzati (KW)	B'	B''	B'''	$B = B' + B'' + B'''$
Costo medio del KW - "C"	$= A / B$			

**2 - Conteggio del costo medio della componente energia riferito all "ultimo trimestre 2021"**

	ott-21	nov-21	dic-21	IV Trim 21
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	D'	D''	D'''	$D = D' + D'' + D'''$
ChiloWatt utilizzati (KW)	E'	E''	E'''	$E = E' + E'' + E'''$
Costo medio del KW - "F"	$= D / E$			

**3 - Verifica dell'incremento minimo del 30% = C' deve essere maggiore di C di almeno il 30%**

$$F > 1,3 C$$

**4 - Conteggio del credito d'imposta sui consumi del "primo trimestre 2022"**

	gen-22	feb-22	mar-22	I Trim 22
Costo componente energia da Fattura/Bolletta	K'	K''	K'''	$K = K' + K'' + K'''$
Contributo	$= K * 20\%$			

(1) Imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministero dello sviluppo economico del 21 dicembre 2017.

<b>Determinazione credito d'imposta per le imprese NON gasivore (Art. 4, D.L. 21 marzo 2022, n.21)</b>				
<b>e</b>				
<b>Determinazione credito d'imposta per le imprese gasivore (2) (Art. 5, D.L. 1 marzo 2022, n.17)</b>				
<b>Gas naturale</b>				

<b>1 - Conteggio del costo medio del gas naturale riferito al "primo trimestre 2019"</b>				
	gen-19	feb-19	mar-19	I Trim 19
Costo medio del Gas naturale per il PRIMO TRIMESTRE 2019 come risultate dalla media dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (€/MWh) fornito dal Gestore dei Mercati Energetici (GME)				

<b>2 - Conteggio del costo medio Del gas naturale riferito al "primo trimestre 2022"</b>				
	gen-22	feb-22	mar-22	I Trim 22
Costo medio del Gas naturale per il PRIMO TRIMESTRE 2022 come risultate dalla media dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (€/MWh) fornito dal Gestore dei Mercati Energetici (GME)				

<b>3 - Verifica dell'incremento minimo del 30%</b>				
Confronto dei costi come sopra individuati. Ci si attende che il GME fornisca informazioni in merito al verificarsi della condizione.				

<b>4 - Conteggio del credito d'imposta sui consumi del "secondo trimestre 2022"</b>				
	apr-22	mag-22	giu-22	II Trim 22
Costo Gas naturale da Fattura/Bolletta	<b>Y'</b>	<b>Y''</b>	<b>Y'''</b>	<b>Y = Y'+Y''+Y'''</b>
<b>Contributo</b>	<b>= Y * 20%</b>			

(2) Imprese a forte consumo di gas naturale operanti in uno dei settori di cui all'all. 1 al decreto del Ministro della transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541, che abbiano consumato, nel primo trimestre solare dell'anno 2022, il quantitativo di gas naturale indicato nel richiamato art. 5 D.L. 1 marzo 2022, n. 17.