

Edizione di martedì 8 Novembre 2022

CASI OPERATIVI

Come viene tassato il trust di garanzia alla luce della circolare 34/E/2022?
di EVOLUTION

CONTENZIOSO

Reclamo/mediazione con responsabilità del funzionario per il rifiuto immotivato
di Maurizio Tozzi

BILANCIO

Bilancio consolidato: inquadramento teorico e suggerimenti operativi per la sua redazione
di Fabio Giommoni

ACCERTAMENTO

Confermato l'obbligo di richiedere un preventivo parere al MISE per il credito R&S
di Francesca Benini

AGEVOLAZIONI

Tax credit attività fisica adattata: le regole per l'invio dell'istanza
di Gennaro Napolitano

CASI OPERATIVI

Come viene tassato il trust di garanzia alla luce della circolare 34/E/2022?

di EVOLUTION

Seminario di specializzazione

FISCALITÀ E MONITORAGGIO FISCALE DEL TRUST ALLA LUCE DELLA C.M. 34/E DEL 20/10/2022

[Scopri di più >](#)

Abbiamo sentito che la recente Circolare 34/E ha definitivamente sdoganato i trust di garanzia.

Si chiede di conoscere quale sia il regime fiscale previsto dall'Agenzia delle Entrate.

Un esempio classico di trust di garanzia è rappresentato dall'ipotesi in cui il disponente, per estinguere un debito, trasferisce in trust un bene affinché il trustee, con la liquidità conseguita dall'alienazione dello stesso, sia in grado di estinguere il debito.

In passato l'Agenzia delle Entrate aveva evidenziato che questi tipi di trust dovevano scontare l'imposta di donazione nella misura dell'8% essendo assente un rapporto di parentela tra i soggetti coinvolti. L'approccio dell'Agenzia era ampiamente disatteso dalla giurisprudenza e decisamente criticato in dottrina in quanto, in questi casi, è assente un profilo donatorio.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



CONTENZIOSO

Reclamo/mediazione con responsabilità del funzionario per il rifiuto immotivato

di Maurizio Tozzi

Seminario di specializzazione

RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

[Scopri di più >](#)

La **mini riforma tributaria** apportata con la L. 130/2022 interviene in maniera decisa nella direzione deflattiva del contenzioso, introducendo delle previsioni, sia nell'ambito del reclamo/mediazione che della conciliazione, tese ad "incentivare" l'accordo tra le parti o comunque a rendere più **costoso** l'eventuale diniego cui eventualmente segue la **soccombenza** nel giudizio di merito.

L'istituto del reclamo/mediazione è come noto attivabile in presenza di liti non rilevanti, aventi un **valore non superiore a 50 mila euro** (si rammenta che nelle generalità dei casi accertativi si considerano le sole imposte ai fini del calcolo del valore della lite).

Il contribuente, all'atto dell'introduzione del ricorso tributario, produce reclamo o una proposta di mediazione, soluzioni che devono essere vagilate dall'Amministrazione finanziaria nei successivi 90 giorni, **durante i quali non si procede alla costituzione in giudizio**.

In tale periodo il reclamo può essere accolto oppure può avversi una modifica alla proposta di mediazione o ancora la mera proposta di riduzione delle sanzioni, con conferma delle pretese impositive.

In caso di **mancato accordo**, nell'ulteriore termine di 30 giorni dalla conclusione del periodo dedicato alla fase di reclamo/mediazione è possibile **formalizzare la costituzione in giudizio e proseguirà il contenzioso**, fermo restando che le parti potranno eventualmente far ricorso all'istituto della **conciliazione** per tentare, nuovamente, di **definire in via pacifica la controversia**.

Una delle maggiori critiche rivolte alla procedura riguarda l'assenza di un "soggetto terzo" da interpellare, atteso che la controparte **resta pur sempre l'ente che ha formalizzato il controllo**.

Nel caso dell'Agenzia delle Entrate, infatti, si avrà un mero cambio fisico dell'interlocutore, passandosi dall'area accertamento all'area legale, ma pur sempre in seno alla medesima Agenzia ed inevitabili perplessità circa la completa autonomia di chi deve decidere.

In questo scenario interviene il legislatore, con due modifiche puntuali:

- da un lato, si aggravano le conseguenze in capo alla parte soccombente nel caso in cui il ricorso dovesse essere accolto sulla base di motivi esposti nel reclamo ovvero quando la mediazione non è conclusa ed il ricorso viene accolto recependo le medesime considerazioni oggetto dell'accordo di mediazione proposto e rifiutato. In pratica, se il giudizio si adagia sulla proposta di mediazione di una delle parti, ovvero accoglie la tesi del reclamo, **in capo all'altra parte che ha rifiutato l'accordo vi sarà la condanna alle spese**, che si ricorda è già prevista in misura maggiorata del 50% per le liti c.d. reclamabili;
- dall'altro viene prevista una particolare responsabilità erariale in capo al funzionario dell'ente impositore che ha determinato il rifiuto della mediazione, **ma solo nell'ipotesi di rifiuto "immotivato"**. Orbene proprio la configurazione di tale ipotetica mancanza di motivazione appare "criticabile", posto che solitamente il rifiuto della mediazione da parte dell'ente impositore è effettuato con l'allegazione di contestuali controdeduzioni al ricorso introduttivo che, di fatto, assurgono a motivazione del rifiuto della proposta di reclamo/mediazione e conferma della pretesa erariale. Ciò posto, deve dirsi che in ogni caso l'inserimento di tale disposizione sarà di aiuto **nell'aumentare la valutazione critica, da parte dell'Ufficio legale, dell'operato svolto dagli organi di controllo**, proprio al fine di evitare chiamate in causa per la responsabilità erariale di errori, di fatto, commessi da terzi (i controllori), ancorché poi erroneamente ed "immotivatamente" avallati mediante il rifiuto del reclamo/mediazione. Sarà maggiore il vaglio critico e, presumibilmente, sarà maggiore la richiesta, verso gli uffici preposti al controllo, di evitare atteggiamenti vessatori e rivolti al famigerato "budget" da raggiungere (terminologia non gradita dall'Amministrazione finanziaria, ma nella sostanza applicata).

Quanto alla conciliazione, due sono gli interventi del legislatore della mini riforma. Anzitutto è stata introdotta la possibilità per la Corte di Giustizia Tributaria di proporre alle parti, sempre per le liti reclamabili, una **conciliazione giudiziale**, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

Il giudice quindi, qualora ne ravvisa le condizioni normative, andrà a formulare **una proposta conciliativa alle parti, sia in udienza che fuori udienza**; nel caso di eventuale perfezionamento di detta conciliazione, avverrà la redazione del processo verbale in cui saranno indicate le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento, mentre il giudice dichiarerà l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

È di tutta evidenza **l'intendimento deflattivo perseguito per le liti minori**: dapprima si cerca di intervenire mediante l'inasprimento delle sanzioni e l'eventuale responsabilità erariale; dopo

di che, per le casistiche complesse rispetto alle quali il giudice medesimo non ritiene, in maniera tranciante, di accogliere una delle tesi di parte (perché altrimenti si avrebbe non solo l'esito del giudizio, ma anche la richiamata condanna alle spese in misura rafforzata), si stabilisce la possibilità di una **proposta conciliativa da parte proprio dell'organo giudicante, "soggetto terzo e neutro"**.

Rispetto a tale ultima evenienza sovviene poi una curiosità sul piano della “pratica operativa”, nel senso di comprendere **quale sarà l'esito dell'eventuale prosieguo del giudizio nel caso in cui nemmeno la proposta conciliativa del giudice sarà accolta dalle parti**. È alta la probabilità che lo stesso giudice confermi la sua tesi, ma è evidente che in capo alla parte che rifiuta si pone forte il problema di sostenere, con adeguate memorie difensive, il proprio convincimento per far cambiare opinione alla Corte.

Il secondo intervento in materia, con riferimento però all'istituto della conciliazione rivolto a tutte le liti, è infine stabilito che in caso di rifiuto immotivato della conciliazione da parte di una delle due parti della controversia, viene **maggiorata del 50% la misura delle spese processuali** a carico della parte che rifiuta senza motivo una conciliazione per poi vedersi riconosciuta dal giudice una pretesa inferiore a quanto proposto nella stessa.

In termini sostanziali si cerca, dunque, con la previsione di maggiori sanzioni, di “incentivare” le scelte deflattive, che si rammenta sono poi accompagnate anche da riduzioni delle sanzioni applicate, con benefici complessivi che non devono essere sottovalutati.

BILANCIO

Bilancio consolidato: inquadramento teorico e suggerimenti operativi per la sua redazione

di Fabio Giommoni

Seminario di specializzazione

REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO - INQUADRAMENTO TEORICO E SUGGERIMENTI OPERATIVI PER LA SUA REDAZIONE

[Scopri di più >](#)

Lo scopo del bilancio consolidato è quello di rappresentare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria del **gruppo di imprese considerato come unica entità economica** e dunque senza considerare le attività e passività reciproche e i costi e ricavi realizzati tra le società del gruppo.

La disciplina del bilancio consolidato per le imprese industriali e commerciali è contenuta nel **D.Lgs. 127/1991, come modificato dal D.Lgs. 139/2015** e, più di recente, dalla L. 238/2021.

La disciplina è poi integrata dalle **previsioni del principio contabile OIC 17** ("Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto").

Ai sensi dell'[articolo 25 D.Lgs. 127/1991](#), sono obbligate alla redazione del bilancio consolidato le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata che **controllano un'altra impresa, qualsiasi sia la sua nazionalità e la sua forma giuridica** (ovvero società di capitali, cooperative, società di persone, imprese individuali, ecc.), nonché gli enti pubblici esercenti (in via esclusiva o prevalente) un'attività commerciale e le società cooperative che controllano una società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata.

Ai fini degli obblighi di redazione del bilancio consolidato, ai sensi dell'[articolo 26 D.Lgs. 127/1991](#) assume rilievo la definizione di controllo prevista dai numeri 1) e 2) dell'[articolo 2359, comma 1, cod. civ.](#) (rispettivamente "controllo di diritto" e "controllo di fatto").

In generale, dunque, è sufficiente che una società di capitali controlli un'altra impresa affinché la controllante stessa sia soggetta all'obbligo di redigere il **bilancio consolidato**.

Tuttavia, per evitare che l'onere di predisporre il bilancio consolidato ricada anche sulle

società di piccole e medie dimensioni l'[articolo 27 D.Lgs. 127/1991](#) prevede che i seguenti soggetti sono **esonerati** dalla redazione del consolidato:

- **imprese controllanti (non quotate in borsa) che sono a loro volta controllate almeno per il 95% da un'impresa soggetta al diritto di uno Stato membro della Comunità europea**, la quale rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato secondo la normativa italiana ovvero secondo il diritto di altro Stato membro della Comunità europea;
- **imprese che controllano solo imprese irrilevanti, individualmente e nel loro insieme, ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico** del gruppo;
- **imprese che controllano solo imprese che hanno i requisiti per essere escluse dall'area di consolidamento** ai sensi dell'[articolo 28 D.Lgs. 127/1991](#), circostanza che si verifica quando:
 1. la loro inclusione sarebbe **irrilevante** ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico del gruppo;
 2. l'esercizio effettivo dei diritti della controllante è soggetto a **gravi e durature restrizioni**; in casi eccezionali, non è possibile ottenere tempestivamente, o senza spese sproporzionate, le necessarie informazioni per consolidarle;
 3. le loro azioni o quote sono possedute esclusivamente allo scopo della successiva **alienazione**.
- imprese **controllanti** (non quotate in borsa) che, unitamente alle controllate, **non superano per due esercizi consecutivi** (su base consolidata oppure su base aggregata, ma in tale ultimo caso con maggiorazione del 20% dei limiti numerici di bilancio) due dei seguenti limiti dimensionali:
 1. euro 20.000.000 del totale degli attivi degli stati patrimoniali;
 2. euro 40.000.000 del totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;
 3. numero 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Anche nei casi in cui ricorrono i suddetti esoneri è tuttavia opportuno valutare se redigere comunque il bilancio consolidato il quale ha un **indubbio valore informativo per la programmazione e il controllo di gestione del gruppo di imprese nel suo complesso**, nonché è in grado di fornire importanti indicazioni ai soci e ai finanziatori dell'azienda.

Le tecniche di consolidamento, mediante le quali si perviene alla formazione del bilancio consolidato partendo dai bilanci d'esercizio delle singole società, sono diversamente applicabili a seconda dell'entità del rapporto partecipativo, come evidenziato dalla tabella seguente.

Entità del rapporto partecipativo

Metodo di consolidamento

Società controllata	Metodo integrale – Sostituzione della partecipazione in bilancio con le attività, passività, costi e ricavi della società controllata
Società collegata	Metodo del patrimonio netto – Mantenimento anche nel bilancio consolidato della partecipazione, il cui valore viene però adeguato sulla base dei risultati della società collegata, al netto delle operazioni <i>intercompany</i> e altre differenze sul patrimonio
Società a controllo congiunto	Metodo proporzionale – Sostituzione della partecipazione con il pro-quota delle attività e passività, costi e ricavi della società partecipata Oppure Metodo del patrimonio netto
Altre partecipazioni	Metodo del costo – Mantenimento della partecipazione nel bilancio consolidato sulla base della valutazione al costo

A **livello operativo** le principali fasi per la predisposizione del bilancio consolidato sono le seguenti:

- **fase 1:** omogeneizzazione dei bilanci da consolidare (in termini di data di chiusura dei singoli bilanci, di schemi contabili adottati, di principi contabili applicati, nonché eventuale conversione in euro di bilanci espressi in altra valuta);
- **fase 2:** aggregazione dei bilanci da consolidare (fase che consiste nel sommare le varie voci dell'attivo, del passivo e del conto economico dei bilanci delle società da consolidare);
- **fase 3:** elisione partite infragruppo sia a livello patrimoniale che economico (crediti, debiti, costi e ricavi);
- **fase 4:** eliminazione (secondo il metodo del consolidamento integrale) del valore delle partecipazioni in società controllate contro il patrimonio netto della società partecipata (con eventuale emersione di differenze positive e/o negative di consolidamento);
- **fase 5:** eliminazione di utili/perdite realizzati in operazioni infragruppo su magazzino e cespiti (e rilevazione della relativa fiscalità differita/anticipata);
- **fase 6:** elisione dividendi intercompany;
- **fase 7:** altre rettifiche di consolidamento (ad esempio contabilizzazione dei leasing secondo il metodo finanziario);
- **fase 8:** determinazione del patrimonio netto consolidato e del patrimonio netto e dell'utile di spettanza dei soci terzi di minoranza;
- **fase 9:** valutazione nel bilancio consolidato delle partecipazioni non consolidate integralmente, applicando il metodo del patrimonio netto (società collegate o a controllo congiunto) o il metodo del costo (altre partecipazioni);
- **fase 10:** riconciliazione del patrimonio netto e risultato di esercizio della capogruppo con il patrimonio netto e risultato consolidato.

ACCERTAMENTO

Confermato l'obbligo di richiedere un preventivo parere al MISE per il credito R&S

di Francesca Benini

OneDay Master

CREDITO D'IMPOSTA R&S&I&D

[Scopri di più >](#)



La Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia, con la sentenza n. 225 del 2022 depositata il 27.07.2022, è tornata a pronunciarsi in merito alla **legittimità degli atti di recupero dei crediti per ricerca e sviluppo**.

Tale sentenza è solo l'ultima, in ordine di tempo, che si è espressa sul tema. I giudici spezzini, infatti, condividendo l'orientamento della giurisprudenza di merito maggioritaria, hanno ribadito il principio secondo il quale, **per accettare l'illegittimità di un credito per ricerca e sviluppo, l'Agenzia delle Entrate deve necessariamente richiedere un preventivo parere al MISE.**

Il **caso** affrontato dalla Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia si riferiva ad un credito che una società alberghiera aveva maturato a seguito dello sviluppo e dell'implementazione di nuovi servizi ricettivi volti a ridurre le emissioni di Co2, in relazione ad ogni singolo cliente e ad ogni notte che lo stesso trascorreva nella stessa struttura alberghiera.

L'Agenzia delle Entrate aveva contestato la legittimità di tale credito per il principale e fondamentale motivo che **la società non avrebbe brevettato l'invenzione** e che la stessa era priva degli elementi di novità e di creazione che avrebbero consentito di superare ostacoli o incertezze in campo scientifico/tecnologico e di generare un avanzamento delle conoscenze generali nel settore.

La **Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia non ha accolto le contestazioni avanzate dall'Agenzia delle Entrate**, affermando che *“questa Commissione, non essendo tecnico specializzato in valutazione di opere e/o scoperte scientifiche utili allo scopo di cui all'articolo 3 del D.L. n. 145/2013, ritiene che non lo sia nemmeno l'Ufficio, il quale ha motivato il recupero del credito senza motivazioni accettabili e sostenibili, oltre a non richiedere specifico parere tecnico”*.

In altre parole, i giudici spezzini, con tale statuizione, sembrano aver accolto l'orientamento della giurisprudenza di merito maggioritaria secondo il quale la **preventiva richiesta di un parere tecnico al MISE è obbligatoria tutte le volte in cui la natura tecnica degli accertamenti è prevalente** rispetto agli aspetti puramente amministrativi e manchi, all'interno dell'Amministrazione, una professionalità specifica per condurre l'istruttoria.

Secondo il citato orientamento giurisprudenziale, quando, ad essere controversa, è la valutazione circa gli **aspetti novativi della ricerca**, nonché quando si presenti incerto il perimetro di qualificazione di alcune spese, l'Agenzia delle Entrate, attesa l'elevata **complessità tecnica**, non può farsi "autodidatta" (tra tutte, la sentenza della **Commissione Tributaria Provinciale di Ancona n. 392/2/2021 dell'11.08.2021**).

La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia, inoltre, ha affrontato un ulteriore aspetto importante, ossia quello attinente l'**elemento probatorio**.

I giudici spezzini, infatti, hanno accolto il ricorso del contribuente per il principale e fondamentale motivo che **l'Agenzia delle Entrate non ha fornito alcuna prova in relazione alle contestazioni che aveva sollevato**.

Secondo i giudici *"considerato che l'onere della prova nel disconoscere un beneficio di cui i contribuenti hanno già goduto è a carico dell'Ufficio e che di tale prova non vi è traccia nella motivazione dell'atto, la Commissione ritiene che tale motivazione sia decisamente carente per inconsistenza ed insostenibilità delle tesi poste a sostegno del recupero"*.

Nonostante la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di La Spezia sia degna di nota dal momento che ha condiviso i principi espressi dalla giurisprudenza di merito maggioritaria in ambito ricerca e sviluppo, occorre evidenziare, in ogni caso, che la [**Corte di Cassazione, Sezione III Penale, con le sentenze n. 32330 del 2022 e n. 32331 del 2022**](#), si è recentemente pronunciata in senso **diametralmente opposto**.

La Corte di Cassazione, infatti, con le citate sentenze, chiamata ad esprimersi, in sede cautelare, in merito alla configurabilità o meno del reato di indebita compensazione ex [**articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000**](#) in caso di utilizzo di un credito per ricerca e sviluppo inesistente, ha statuito il principio secondo il quale è **irrilevante nel giudizio penale l'omessa acquisizione del preventivo parere del MISE** da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla spettanza del credito di imposta ricerca e sviluppo.

In particolare, i giudici di legittimità hanno espressamente affermato che l'[**articolo 3, comma 12, D.L. 145/2013**](#) e l'articolo 8 D.M. 27.05.2015 *"si limitano a prevedere i controlli da effettuare in sede amministrativa ai fini della verifica della effettività dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, ma non stabiliscono alcuna «riserva di accertamento» amministrativa pregiudiziale rispetto alle valutazioni del giudice penale"*.

A parere di chi scrive, la pronuncia della **Corte di Cassazione**, pur essendo autorevole, **non**

appare determinante in ambito tributario dal momento che è stata pronunciata in ambito cautela penale.

AGEVOLAZIONI

Tax credit attività fisica adattata: le regole per l'invio dell'istanza

di Gennaro Napolitano

Seminario di specializzazione

USCITA DEL SOCIO DALLA COMPAGINE SOCIALE

[Scopri di più >](#)

L'**istanza** per il riconoscimento del **credito d'imposta** previsto in relazione alle **spese** sostenute nel corso del **2022** per fruire di **attività fisica adattata (AFA)** va presentata (dal beneficiario o tramite un intermediario) **telematicamente** all'Agenzia delle entrate **dal 15 febbraio 2023 al 15 marzo 2023**.

Con il **provvedimento 11.10.2022** a firma del direttore dell'Agenzia, infatti, sono stati definiti i **termini**, le **modalità** di presentazione e il **contenuto** della richiesta, e sono stati approvati il **modello** da utilizzare e le relative **istruzioni** di compilazione.

Il **tax credit** in esame è stato introdotto dall'[**articolo 1, comma 737, L. 234/2021**](#) (Legge di bilancio 2022), mentre le relative **disposizioni attuative** sono state dettate dal **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze **5 maggio 2022**.

Hanno diritto all'agevolazione le **persone fisiche** che, dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, sostengono spese documentate per lo svolgimento di **attività fisica adattata**, come definita dall'[**articolo 2, comma 1, lettera e\), D.Lgs. 36/2021**](#).

Quest'ultima disposizione, in particolare, stabilisce che per attività fisica adattata si intendono i *"programmi di esercizi fisici, la cui tipologia e la cui intensità sono definite mediante l'integrazione professionale e organizzativa tra medici di medicina generale (MMG), pediatri di libera scelta (PLS) e medici specialisti e calibrate in ragione delle condizioni funzionali delle persone cui sono destinati, che hanno patologie croniche clinicamente controllate e stabilizzate o disabilità fisiche e che li eseguono in gruppo sotto la supervisione di un professionista dotato di specifiche competenze, in luoghi e in strutture di natura non sanitaria, come le palestre della salute, al fine di migliorare il livello di attività fisica, il benessere e la qualità della vita e favorire la socializzazione"*.

Il **credito d'imposta**:

- spetta entro il **limite complessivo** di spesa pari a 1,5 milioni di euro per il 2022;
- **non è cumulabile** con altre agevolazioni di natura fiscale aventi ad oggetto le stesse spese;
- è **utilizzabile** nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta nel quale sono state sostenute le spese agevolabili, **in diminuzione** delle imposte dovute (l'eventuale ammontare del *tax credit* non utilizzato può essere utilizzato nei periodi di imposta successivi).

Secondo quanto previsto dal **provvedimento dell'11 ottobre 2022**:

- l'**istanza** deve essere presentata telematicamente attraverso il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate;
- a seguito della presentazione dell'istanza viene rilasciata, entro 5 giorni, una **ricevuta** che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni;
- nell'istanza i soggetti richiedenti indicano l'**importo** della spesa agevolabile sostenuta nel corso del 2022 per fruire di attività fisica adattata;
- **dal 15 febbraio 2023 al 15 marzo 2023**, oltre a poter presentare l'istanza, è possibile inviarne una nuova, che **sostituisce** integralmente quella trasmessa in precedenza (l'ultima istanza validamente trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate);
- se il beneficiario, per qualsiasi motivo, vuole rinunciare al credito comunicato può presentare una **rinuncia** utilizzando lo stesso modello utilizzato per l'istanza (la rinuncia ha ad oggetto l'intero ammontare del credito d'imposta e può essere trasmessa nello stesso periodo in cui è consentito l'invio dell'istanza);
- ai fini del rispetto del limite complessivo di spesa pari a 1,5 milioni di euro per l'anno 2022, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da pubblicare entro 10 giorni dalla scadenza del termine di presentazione dell'istanza, è comunicata la **percentuale** del credito d'imposta spettante a ciascun richiedente;
- la percentuale di cui al punto precedente è ottenuta sulla base del rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziate (pari, come detto, a 1,5 milioni di euro per il 2022) e l'ammontare complessivo delle spese agevolabili indicate nelle istanze (nel caso in cui l'ammontare complessivo delle spese agevolabili risulti inferiore al limite complessivo di spesa, la percentuale è pari al 100%).

Infine si ricorda che, ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 5** del ricordato decreto ministeriale:

- l'Agenzia delle entrate, qualora accerti che l'agevolazione sia in tutto o in parte **non spettante**, procede al **recupero** del relativo importo secondo le disposizioni di cui all'[**articolo 1, commi da 421 a 423, L. 311/2004**](#) (Legge finanziaria 2005);
- per quanto non espressamente disciplinato dal decreto attuativo, si applicano le disposizioni in materia di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso previste per le **imposte sui redditi**.