



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Le novità del c.d. DL “Bollette” convertito
(L. 26 maggio 2023, n. 56)**

(Circolare n. 13 del 1° giugno 2023)

Indice

1. Premessa	3
2. Novità in materia di definizioni fiscali	3
2.1. Ravvedimento operoso speciale (artt. 19 e 20)	3
2.2. Definizione delle violazioni formali (artt. 19)	5
2.3. Definizione degli accertamenti con adesione (artt. 17 e 21)	5
2.4. Definizione degli accertamenti (art. 17)	5
2.5. Regolarizzazione rate da istituti deflattivi (art. 18)	6
2.6. Definizione delle liti pendenti (art. 20)	6
2.7. Conciliazione giudiziale agevolata (artt. 20 e 17)	7
2.8. Rinuncia agevolata in Cassazione (art. 20)	8
2.9. Rottamazione dei carichi - Enti territoriali che riscuotono in proprio/mediante concessionario (art. 17- <i>bis</i>)	8
2.10. Annullamento dei carichi 2000-2015 sino a 1.000 euro - Enti territoriali che riscuotono in proprio/mediante concessionario (art. 17- <i>bis</i>)	9
2.11. Non punibilità per i reati di omesso versamento IVA, ritenute e indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 22)	9
3. Novità in materia fiscale	10
3.1. Riduzione dell'IVA sul gas per il II trimestre 2023 (art. 2)	10
3.2. Crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia e gas - Proroga per il II trimestre 2023 (art. 4)	11
3.3. Contributo a fondo perduto per l'aumento dei costi dell'energia nel settore sportivo (art. 4- <i>bis</i>)	12
3.4. Modifica della base imponibile del contributo di solidarietà temporaneo (art. 5)	12
3.5. Agroenergie - Valorizzazione dell'energia ceduta (art. 6)	13
3.6. Agevolazioni per interventi di risparmio energetico - Cumulabilità con contributi regionali (art. 7)	13
3.7. Credito d'imposta per le <i>start up</i> innovative nei settori dell'ambiente, dell'energia da fonti rinnovabili e della sanità (art. 7- <i>quater</i>)	14
3.8. Calcolo dell'IVA su " <i>payback</i> " dispositivi medici (art. 9)	15
3.9. Agente della Riscossione - Prenotazione a debito del contributo unificato (art. 22)	16
4. Altre novità	16
4.1. Rafforzamento del bonus sociale elettrico e gas (art. 1)	16
4.2. Contributo in quota fissa in caso di prezzi gas elevati (art. 3)	17
4.3. Fondo per le vittime dell'amianto (art. 24 co. 2)	17

1. Premessa

Sulla G.U. 29.5.2023 n. 124, è stata pubblicata la L. 26.5.2023 n. 56 di conversione del DL 30.3.2023 n. 34 (c.d. DL "Bollette"), contenente misure a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, in materia di salute e adempimenti fiscali.

Il DL è entrato in vigore il 31.3.2023, mentre la legge di conversione è entrata in vigore il 30.5.2023.

Tra le principali novità introdotte in sede di conversione si segnalano:

- il riconoscimento alle *start up* innovative, costituite a partire dall'1.1.2020, operanti nei settori dell'ambiente, delle energie rinnovabili e della sanità, nel limite complessivo di 2 milioni di euro per l'anno 2023, di un credito d'imposta, fino ad un importo massimo di 200.000,00 euro, in misura non superiore al 20% delle spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo;
- l'incremento del "Fondo unico a sostegno del potenziamento del movimento sportivo italiano" da destinare all'erogazione di contributi a fondo perduto per le associazioni e società sportive dilettantistiche che gestiscono impianti sportivi e piscine per fronteggiare l'aumento dei costi dell'energia termica ed elettrica;
- per gli enti territoriali che si avvalgono della riscossione diretta delle proprie entrate o affidino tale servizio a soggetti privati, la possibilità di applicare la disciplina dell'annullamento dei ruoli sino a 1.000,00 euro e della rottamazione dei ruoli *ex* L. 197/2022;
- in relazione alla definizione delle liti pendenti, la possibilità per il contribuente, per le rate successive alle prime tre, di versarle in un massimo di 51 rate mensili di pari importo, con scadenza entro l'ultimo giorno lavorativo di ciascun mese, a partire da gennaio 2024, fatta eccezione per il mese di dicembre di ciascun anno, per il quale la scadenza del termine di versamento resta ferma al giorno 20 del mese.

2. Novità in materia di definizioni fiscali

2.1. Ravvedimento operoso speciale (artt. 19 e 21)

Gli artt. 19 e 21 in commento non hanno subito modifiche in sede di conversione in legge del DL 34/2023.

Il ravvedimento operoso speciale è disciplinato dall'art. 1 co. 174 ss. della L. 197/2022 e si distingue dal ravvedimento ordinario in quanto:

- le sanzioni sono sempre ridotte a 1/18 del minimo;
- la violazione deve essere rimossa entro il 31.3.2023;
- le somme, o la prima delle 8 rate, vanno pagate entro il 31.3.2023.

Per effetto del DL 34/2023 in commento, sia il termine per il pagamento delle somme (o della prima rata) sia il termine per rimuovere la violazione (ad esempio, per trasmettere la dichiarazione integra-

tiva) sono postergati dal 31.3.2023 al 30.9.2023.

Le rate successive scadranno il 31.10.2023, il 30.11.2023, il 20.12.2023, il 31.3.2024, il 30.6.2024, il 30.9.2024 e il 31.12.2024, con il tasso del 2% annuo sulle rate successive alla prima.

Per espressa disposizione legislativa, *"sono ricomprese nella regolarizzazione tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti, purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata"*. Ciò è indice della volontà del legislatore di far rientrare nel ravvedimento speciale qualsiasi violazione collegata alla dichiarazione, come le violazioni in tema di fatturazione e detrazione dell'IVA di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97.

Non è ravvedibile l'omessa dichiarazione.

Non rientra nel ravvedimento speciale ogni violazione definibile ai sensi dell'art. 1 co. 166 della L. 197/2022 (definizione delle violazioni formali).

Violazioni emergenti da liquidazione automatica della dichiarazione

Mediante norma di interpretazione autentica, si sancisce che nel ravvedimento operoso speciale non rientrano le violazioni suscettibili di emergere da liquidazione automatica della dichiarazione, ai sensi quindi degli artt. 36-*bis* del DPR 600/73, 54-*bis* del DPR 633/72 e 21-*bis* del DL 78/2010. Per queste violazioni, rimane il consueto ravvedimento *ex art.* 13 del DLgs. 472/97

Il ravvedimento, nella forma rafforzata, non può quindi riguardare sia gli omessi versamenti di imposte dichiarate sia le violazioni disciplinate dalle norme citate, come le detrazioni fruitive in misura superiore a quella di legge, gli errori nel riporto delle eccedenze e la compensazione dei crediti derivanti da dichiarazione omessa.

È del pari irrilevante che le violazioni possano o meno essere definite ai sensi dell'art. 1 co. 154 della L. 197/2022 (definizione degli avvisi bonari).

Beneficiano di contro del ravvedimento speciale le violazioni suscettibili di emergere a seguito di controllo formale della dichiarazione, *ex art.* 36-*ter* del DPR 600/73, come le detrazioni di imposta o le deduzioni dall'imponibile fruitive in assenza dei presupposti di legge o in assenza di documentazione giustificativa (cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 4.1).

Redditi di fonte estera

Viene introdotta una norma di interpretazione autentica, secondo cui il ravvedimento speciale riguarda anche i redditi di fonte estera non dichiarati sebbene, in relazione ai medesimi, il quadro RW non sia stato compilato.

I dubbi, in assenza di un chiaro dato legislativo, emergevano in quanto il ravvedimento speciale non può avvenire per le violazioni di cui all'art. 4 del DL 167/90, sull'omessa o irregolare compilazione del quadro RW.

Anche le violazioni in tema di IVIE/IVAFE possono essere oggetto di ravvedimento operoso speciale.

2.2. Definizione delle violazioni formali (art. 19)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 non è stata apportata alcuna modifica.

L'art. 1 co. 166 ss. della L. 197/2022 ha previsto una definizione delle violazioni di natura formale (errate comunicazioni, tardive/omesse fatturazioni senza alcun riflesso dichiarativo e senza effetto sulla liquidazione dell'IVA) commesse sino al 31.10.2022.

Pagando 200,00 euro per periodo di imposta ogni violazione è sanata.

Il termine per il pagamento delle somme (o della prima rata) è stato posticipato dal 31.3.2023 al 31.10.2023.

La seconda rata, invece, rimane fissata al 31.3.2024.

Del pari, rimane fissato al 31.3.2024 il termine per rimuovere la violazione.

2.3. Definizione degli accertamenti con adesione (artt. 17 e 21)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 non è stata apportata alcuna modifica.

L'art. 1 co. 179 della L. 197/2022 prevede un accertamento con adesione agevolato, che consente la riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione). Esso è circoscritto agli avvisi di accertamento impugnabili all'1.1.2023, a quelli notificati sino al 31.3.2023 e alle adesioni basate su inviti al contraddittorio notificati sino al 31.3.2023 e su PVC consegnati sino al 31.3.2023.

In dottrina si era posta la questione relativa alla possibilità che, consegnato il PVC entro il 31.3.2023, l'adesione potesse essere stipulata in forma agevolata quand'anche l'avviso di accertamento fosse stato notificato dopo il 31.3.2023.

Il legislatore prevede espressamente che se il PVC è consegnato entro il 31.3.2023, l'adesione agevolata è ammessa anche se l'accertamento viene notificato dopo il 31.3.2023.

Pertanto, sempre che il PVC sia consegnato entro il 31.3.2023, l'adesione rafforzata potrà esserci anche a distanza di anni, dovendo ovviamente riguardare le annualità oggetto del verbale stesso.

2.4. Definizione degli accertamenti (art. 17)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 non è stata apportata alcuna modifica.

L'art. 1 co. 180-181 della L. 197/2022 prevede due forme di definizione agevolata degli atti impositivi:

- un'acquiescenza agevolata relativa alle casistiche indicate all'art. 15 del DLgs. 218/97 (avvisi di accertamento imposte sui redditi e IVA, accertamenti di valore, avvisi di liquidazione in tema di prima casa, omessa dichiarazione di successione), che consente la riduzione delle sanzioni a 1/18 dell'irrogato e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione);
- un'acquiescenza *ad hoc* per gli avvisi di recupero dei crediti di imposta, che consente, del pari, la riduzione delle sanzioni a 1/18 dell'irrogato e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione).

Deve trattarsi di accertamenti/avvisi di recupero impugnabili all'1.1.2023 oppure di accertamenti/avvisi di recupero notificati sino al 31.3.2023.

L'acquiescenza si perfeziona con il pagamento delle somme o della prima rata entro il termine per il ricorso.

A ridosso dell'entrata in vigore della L. 197/2022 (1.1.2023), erano emerse criticità per gli atti in procinto di diventare definitivi, vuoi per lo scarso anticipo della novità legislativa, vuoi per la tardività con cui è stato approvato il provvedimento attuativo (provv. Agenzia delle Entrate 30.1.2023 n. 27663). Per questa ragione, si prevede la possibilità di definire ai sensi dei commi 180 e 181 gli accertamenti, gli avvisi di liquidazione e gli avvisi di recupero del credito di imposta divenuti definitivi dal 2.1.2023 al 15.2.2023.

La definizione (quindi il pagamento delle somme o della prima rata) deve avvenire, a pena di decadenza, entro 30 giorni dall'entrata in vigore del decreto. Considerato che il DL 34/2023 è entrato in vigore il 31.3.2023, la definizione (quindi il pagamento delle somme o della prima rata) va perfezionata entro il 30.4.2023.

Ciò vale solo ai fini della definizione, non potendosi presentare ricorso.

Le problematiche esposte hanno indotto il legislatore a prevedere, per le acquiescenze perfezionate tra il 2.1.2023 e il 15.2.2023 (con pagamento della prima rata), una rimodulazione del piano rateale, consentendo la riduzione delle sanzioni a 1/18 e non a 1/3.

Bisogna a tal fine presentare istanza entro il termine di scadenza della prima rata successiva. Non c'è alcun rimborso di quanto pagato a titolo di sanzione e non sono rideterminabili le sanzioni già pagate.

2.5. Regolarizzazione rate da istituti deflattivi (art. 18)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 non è stata apportata alcuna modifica.

Per effetto dell'art. 1 co. 219-221 della L. 197/2022, è stata prevista una regolarizzazione delle rate derivanti da accertamento con adesione, acquiescenza, mediazione e conciliazione giudiziale.

Il beneficio, consistente nello stralcio di sanzioni e interessi, riguarda le rate scadute all'1.1.2023 e, laddove si sia verificata la decadenza dalla dilazione, riguarda tutte le rate residue.

Ora, è espressamente previsto che la regolarizzazione è inibita se all'1.1.2023 è già stata notificata la cartella di pagamento o l'atto di intimazione. Pertanto, se tale atto viene notificato dal 2.1.2023 in poi, non osta alla regolarizzazione, il cui termine di pagamento (di tutte le somme o della prima rata) rimane fissato al 31.3.2023.

2.6. Definizione delle liti pendenti (art. 20)

La definizione delle liti pendenti, disciplinata dall'art. 1 co. 186 ss. della L. 197/2022, consente di definire le liti pendenti all'1.1.2023 in qualsiasi stato e grado del giudizio.

Di norma ciò causa lo stralcio di sanzioni e interessi, ma se il contribuente, all'1.1.2023, risulta vin-

citore, c'è un abbattimento del 60% delle imposte (se vincitore in primo grado), dell'85% (se vincitore in secondo grado) o del 95% (se il processo pende in Cassazione all'1.1.2023 e il contribuente ha sempre vinto nei pregressi gradi di merito).

Il DL 34/2023 posticipa sia il termine per pagare le somme (o la prima rata) sia il termine per presentare la domanda di definizione dal 30.6.2023 al 30.9.2023.

Gli importi continuano a poter essere pagati in forma rateale, in un massimo 20 rate trimestrali di pari importo, ma senza poter compensare.

In armonia con quanto esposto, vengono altresì posticipate le seguenti scadenze:

- se il contribuente dichiara di volersi avvalere della definizione, il processo resta sospeso sino al 10.10.2023 (e non più sino al 10.7.2023) e, ai fini dell'estinzione, entro tale data occorre depositare la domanda di definizione e il modello F24 che attesta il pagamento delle somme o della prima rata;
- il diniego di definizione potrà essere opposto entro il 30.9.2024 (e non più entro il 31.7.2024);
- sono sospesi per 11 mesi (e non più per 9 mesi) i termini per le impugnazioni e le riassunzioni che scadono dall'1.1.2023 al 31.10.2023 (e non più al 31.7.2023).

Dilazione delle somme

In sede di conversione in legge del DL 34/2023, sono state apportate modifiche con riferimento ai termini di pagamento delle rate.

Le somme continuano a poter essere pagate in forma rateale, in massimo 20 rate trimestrali di pari importo, ma senza poter compensare.

Nel 2023 le rate (al massimo venti) andranno pagate il 30.9.2023, il 31.10.2023, il 20.12.2023 e le successive il 31.3, il 30.6, il 30.9 e il 20.12 di ciascun anno.

Come accennato, in sede di conversione il legislatore ha previsto che il debito risultante dalla quarta rata in poi può essere suddiviso in 51 rate mensili di pari importo.

La scadenza coincide con l'ultimo giorno lavorativo di ogni mese, a decorrere dal gennaio 2024, con l'eccezione di dicembre, nel qual caso la scadenza è il 20.12.

L'ultima rata va quindi pagata entro il 31.3.2028.

2.7. Conciliazione giudiziale agevolata (artt. 20 e 17)

Per effetto dell'art. 1 co. 206-211 della L. 197/2022 è possibile, per i processi pendenti in primo o secondo grado all'1.1.2023, stipulare una conciliazione giudiziale agevolata fruendo della riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo.

Il termine per formalizzare la conciliazione è stato posticipato dal 30.6.2023 al 30.9.2023.

È stato altresì ampliato l'ambito applicativo della conciliazione agevolata, estendendola alle liti pendenti, in primo o secondo grado, al 15.2.2023.

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 non è stata apportata alcuna modifica.

2.8. Rinuncia agevolata in Cassazione (art. 20)

Per effetto dell'art. 1 co. 213-218 della L. 197/2022 è possibile, per i processi pendenti in Cassazione all'1.1.2023, stipulare una sorta di accordo transattivo con l'Agenzia delle Entrate (in sostanza, un "surrogato" della conciliazione giudiziale, ordinariamente non ammessa in Cassazione) fruendo della riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo.

Il termine per la rinuncia è stato posticipato dal 30.6.2023 al 30.9.2023.

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 non è stata apportata alcuna modifica.

2.9. Rottamazione dei carichi - Enti territoriali che riscuotono in proprio/mediante concessionario (art. 17-bis)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 è stata prevista la possibilità per gli enti territoriali di deliberare l'accesso alla rottamazione dei carichi riscossi in proprio o mediante concessionario locale; si tratta, in sostanza, delle ingiunzioni fiscali o degli accertamenti esecutivi.

La delibera deve essere approvata entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione con le forme previste per l'adozione degli atti di ciascun ente territoriale.

Trattasi della rottamazione *ex art. 1 co. 231 della L. 197/2022*, quindi l'effetto consiste nello stralcio delle sanzioni amministrative, di qualsiasi tipo di interesse, degli interessi di mora e dei compensi di riscossione. In caso di violazioni del codice della strada, l'effetto consiste nello stralcio dei soli interessi e delle maggiorazioni di cui all'art. 27 co. 6 della L. 689/81, oltre che dei compensi di riscossione.

Lo stesso vale per i carichi riguardanti sanzioni diverse da quelle tributarie o contributive.

Carichi rottamabili

La rottamazione dei ruoli riguarda i carichi trasmessi all'Agente della Riscossione dall'1.1.2000 al 30.6.2022.

Il dato normativo, per quanto riguarda accertamenti esecutivi e ingiunzioni fiscali, nulla dice al riguardo. Si potrebbe quindi prendere come riferimento la data di emissione dell'atto, la data di notifica o lo spirare del termine per il pagamento.

Una specificazione normativa sarebbe stata opportuna, in quanto si rischia che ogni ente territoriale possa individuare un differente ambito applicativo della rottamazione.

Aspetti applicativi

Gli enti territoriali, con l'apposita delibera, stabiliscono:

- il numero di rate in cui è possibile pagare il debito rottamato e la scadenza;
- il termine entro cui è possibile presentare la domanda di adesione, nella quale bisogna indicare la volontà di pagare in forma rateale, il numero delle rate e impegnarsi a rinunciare agli eventuali giudizi pendenti;
- il termine entro cui l'ente territoriale o il concessionario deve liquidare le somme dovute e notificare la comunicazione al contribuente.

2.10. Annullamento dei carichi 2000-2015 sino a 1.000 euro - Enti territoriali che riscuotono in proprio/mediante concessionario (art. 17-*bis*)

L'art. 1 co. 222-230 della L. 197/2022 ha previsto che siano annullati al 30.4.2023 i ruoli affidati agli Agenti per la riscossione nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2015 dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali di importo residuo fino a 1.000 euro, determinato in relazione al singolo carico, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

Ove il ruolo sia stato formato da enti territoriali, ai sensi dell'art. 1 co. 227 della L. 197/2022, l'annullamento opera solo per gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo, gli interessi di mora e le sanzioni amministrative.

Entro il 31.3.2023, ciascun ente territoriale avrebbe potuto deliberare di non applicare lo stralcio automatico (nemmeno per la quota di sanzioni e interessi), oppure di applicarlo per intero (quindi anche per la quota capitale).

In sede di conversione in legge del DL 34/2023, è stato specificato che gli enti territoriali che riscuotono in proprio o mediante concessionario, entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione, possono deliberare la rottamazione delle ingiunzioni fiscali del valore sino a 1.000 euro (sempre del periodo 2000-2015).

Possono quindi deliberare l'annullamento automatico delle ingiunzioni fiscali 2000-2010 sia *in toto*, sia con esclusivo riferimento alle sanzioni, agli interessi compresi nel carico e agli interessi di mora.

2.11. Non punibilità per i reati di omesso versamento IVA, ritenute e indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 23)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 non è stata apportata alcuna modifica.

Per i reati di omesso versamento IVA, di ritenute e di indebita compensazione di crediti non spettanti, è prevista una causa di non punibilità derivante dal perfezionamento unito all'integrale versamento degli importi di una delle definizioni previste dalla L. 197/2022.

Vista la contestazione fiscale alla base dei delitti indicati, spesso si tratta della definizione degli avvisi bonari e della rottamazione dei ruoli, o anche della definizione delle liti pendenti.

In realtà non viene introdotta *ex novo* una specifica causa di non punibilità essendo questa già prevista, a regime e per i reati indicati, dall'art. 13 co. 1 del DLgs. 74/2000.

Vengono invece ricordati i termini di pagamento delle somme previsti dalla legge tributaria con il processo penale.

Ai fini della non punibilità occorre non solo il pagamento integrale delle rate o della totalità delle somme (fermo lo stralcio di sanzioni e interessi o anche dell'imposta se si tratta di definizione della lite), ma anche il rispetto delle regole che disciplinano la singola definizione.

Dal punto di vista operativo:

- il contribuente che intende beneficiare della non punibilità comunica all'autorità giudiziaria il pagamento di tutte le somme o della prima rata e all'Agenzia delle Entrate la pendenza del processo penale indicandone gli estremi;
- a questo punto il processo penale rimane sospeso sino a quando l'Agenzia delle Entrate comunica la corretta esecuzione della definizione e l'intero e puntuale pagamento delle rate o di tutte le somme.

Ovviamente, se le somme non sono pagate, se c'è la decadenza dalla rateazione o se gli adempimenti caratterizzanti la definizione non sono corretti, l'Agenzia delle Entrate lo comunica al giudice penale e il processo prosegue.

C'è però un limite: le definizioni della L. 197/2022 (in sostanza il pagamento delle rate) devono terminare prima della sentenza di appello.

In sede penale è comunque ammesso l'incidente probatorio.

3. Novità in materia fiscale

3.1. Riduzione dell'IVA sul gas per il II trimestre 2023 (art. 2)

L'aliquota IVA del 5% è estesa anche alle somministrazioni di gas metano destinato alla combustione per usi civili e industriali di cui all'art. 26 co. 1 del DLgs. 504/95 (TUA), contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2023.

La disposizione in commento – confermata in sede di conversione in legge del DL 34/2023 – ripropone analoghe riduzioni temporanee dell'aliquota IVA, già previste con riferimento alle somministrazioni contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di:

- ottobre, novembre e dicembre 2021;
- gennaio, febbraio e marzo 2022;
- aprile, maggio e giugno 2022;
- luglio, agosto e settembre 2022;
- ottobre, novembre e dicembre 2022;
- gennaio, febbraio e marzo 2023.

Ambito di applicazione

L'aliquota in esame è applicabile, in via temporanea (cfr. risposta interpello Agenzia delle Entrate 7.7.2022 n. 368, circ. Agenzia delle Entrate 16.6.2022 n. 20 e 3.12.2021 n. 17):

- sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali, ordinariamente assoggettate all'aliquota del 10%;
- sia alle predette somministrazioni per usi civili (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) e industriali, ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22%.

Contratti di "servizio-energia"

La previsione dell'aliquota del 5% è estesa anche alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto "servizio energia", contabilizzate per i consumi stimati o effettivi relativi al II trimestre 2023.

Teleriscaldamento

In via transitoria, si applica l'aliquota IVA del 5% per le forniture di servizi di teleriscaldamento, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi relativi al II trimestre 2023.

Riduzione degli oneri di sistema

In considerazione della riduzione dei prezzi del gas naturale all'ingrosso, le aliquote negative della componente tariffaria UG2C applicata agli scaglioni di consumo fino a 5.000 metri cubi all'anno sono confermate limitatamente al mese di aprile 2023, in misura pari al 35% del valore applicato nel trimestre precedente. Le aliquote delle componenti tariffarie relative agli altri oneri generali di sistema per il settore del gas sono mantenute azzerate per il II trimestre 2023.

3.2. Crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia e gas - Proroga per il II trimestre 2023 (art. 4)

Con la conversione in legge del DL 34/2023 è stato confermato il riconoscimento anche per il II trimestre 2023 (aprile-giugno 2023) dei crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, ma con misure ridotte.

Ferme restando le condizioni previste, vale a dire un incremento superiore al 30% del prezzo medio rispetto a quello dell'analogo periodo 2019, vengono riconosciuti:

- alle imprese energivore, un credito d'imposta pari al 20% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel II trimestre 2023;
- alle imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, un credito d'imposta pari al 10% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel II trimestre 2023;
- alle imprese gasivore, un credito d'imposta pari al 20% della spesa sostenuta per l'acquisto di gas naturale consumato nel II trimestre 2023;
- alle imprese non gasivore, un credito d'imposta pari al 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale consumato nel II trimestre 2023.

Modalità di utilizzo

I crediti d'imposta:

- sono utilizzabili entro il 31.12.2023 esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97; a tal fine, non si applicano i limiti alle compensazioni di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 e all'art. 34 della L. 388/2000;
- sono cedibili, solo per intero, dalle medesime imprese beneficiarie 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 soggetti "vigilati". I crediti dovranno essere comunque utilizzati dal cessionario entro il 31.12.2023;

- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile IRAP;
- non rilevano ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

Cumulabilità con altre agevolazioni

I crediti d'imposta sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

3.3. Contributo a fondo perduto per l'aumento dei costi dell'energia nel settore sportivo (art. 4-bis)

L'art. 7 del DL 23.9.2022 n. 144, conv. L. 17.11.2022 n. 175, ha previsto un contributo a fondo perduto in favore degli enti sportivi a fronte dell'aumento dei costi dell'energia.

Con l'art. 4-bis in commento, inserito in sede di conversione in legge del DL 34/2023, le risorse stanziare a tal fine sono state incrementate da 25 a 35 milioni di euro per il 2023.

Viene inoltre previsto che una quota delle risorse, pari ad almeno 10 milioni di euro, è destinata all'erogazione di contributi a fondo perduto a favore di associazioni e società sportive iscritte nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (c.d. "RAS"), di cui al DLgs. 28.2.2021 n. 39, che gestiscono in esclusiva impianti natatori e piscine per attività di base e sportiva.

3.4. Modifica della base imponibile del contributo di solidarietà temporaneo (art. 5)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 è stata confermata la modifica alla determinazione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023, di cui all'art. 1 co. 115-119 della L. 197/2022.

Si prevede che non concorrano alla determinazione del reddito complessivo relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2023:

- gli utilizzi di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'art. 109 co. 4 lett. b) del TUIR, nel testo previgente alle modifiche apportate dall'art. 1 co. 33 lett. q) della L. 244/2007 (c.d. "deduzioni extra-contabili");
- nel limite del 30% del complesso delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso all'1.1.2022.

Media dei redditi nei quattro periodi di imposta antecedenti

Qualora gli utilizzi di riserve del patrimonio netto vengano esclusi dal reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2023, devono altresì essere esclusi dal calcolo della media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso all'1.1.2022 gli utilizzi di riserve del patrimonio netto che hanno concorso al reddito nei suddetti

quattro periodi di imposta, sino a concorrenza dell'esclusione operata nel periodo di imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2023.

3.5. Agroenergie - Valorizzazione dell'energia ceduta (art. 6)

Ai sensi dell'art. 1 co. 423 della L. 266/2005, costituiscono attività agricole connesse *ex art.* 2135 co. 3 c.c. e si considerano produttive di reddito agrario determinato su base catastale *ex art.* 32 del TUIR, la produzione e la cessione, effettuate da imprenditori agricoli, di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili:

- agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno;
- fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno.

Oltre detti limiti, tali attività generano reddito d'impresa da determinare (salvo opzione contraria) forfetariamente, applicando il coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'IVA, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo.

In deroga a tale previsione, l'art. 6 del DL 34/2023 in commento – confermato in sede di conversione in legge – dispone che, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, ai fini della determinazione del reddito oltre i limiti sopra indicati, la componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta (con esclusione della quota incentivo), cui viene applicato il coefficiente di redditività del 25%, è data dal minor valore tra:

- il prezzo medio di cessione dell'energia elettrica, determinato dall'ARERA *ex art.* 19 del DM 6.7.2012;
- e il valore di 120 euro/MWh.

Ambito soggettivo

La disciplina sulla determinazione dei redditi derivanti dalle agroenergie riguarda:

- le persone fisiche e le società semplici che esercitano le attività agricole di cui all'art. 2135 c.c., nonché gli enti non commerciali (cfr. istruzioni del modello REDDITI ENC e circ. Agenzia delle Entrate 6.7.2009 n. 32);
- le società di persone, le srl e le società cooperative, con qualifica di società agricola di cui all'art. 2 del DLgs. 99/2004, che optano per la determinazione del reddito su base catastale *ex art.* 1 co. 1093 della L. 296/2006.

3.6. Agevolazioni per interventi di risparmio energetico - Cumulabilità con contributi regionali (art. 7)

La norma in commento – modificata in sede di conversione in legge del DL 34/2023 – consente, per la determinazione di alcune detrazioni per interventi di risparmio energetico, di considerare ammessa all'agevolazione fiscale anche la parte di spesa per la quale è concesso altro contributo dalle Regioni

(o dalle Province autonome di Trento e Bolzano).

Tale disposizione pone dunque una deroga al principio generale per cui le detrazioni c.d. "edilizie" spettano solo per la quota di spesa rimasta a carico del contribuente (in quanto non rimborsata o oggetto di altro contributo).

Ambito applicativo

La disposizione si riferisce alle detrazioni per interventi di risparmio energetico di cui:

- all'art. 16-bis del TUIR (detrazione IRPEF al 50%);
- nonché agli artt. 1 co. 344 - 347 della L. 296/2006 e 14 del DL 63/2013 (ecobonus IRPEF/IRES dal 50% all'85%).

L'art. 7 del DL 34/2023 si applica ai contributi regionali (o delle Province autonome di Trento e Bolzano) al contempo:

- cumulabili con le agevolazioni fiscali, secondo le disposizioni che li regolano;
- istituiti al 31.3.2023 (data di entrata in vigore del DL 34/2023), ed erogati nel 2023 e 2024.

Inoltre, la somma dell'agevolazione fiscale e del contributo non deve eccedere il 100% della spesa ammessa all'agevolazione o al contributo.

Esclusione della cumulabilità delle spese per il superbonus

La disposizione non fa rinvio agli interventi di risparmio energetico agevolati con il superbonus ex art. 119 del DL 34/2020, che per le spese sostenute dall'1.1.2023 può scendere al 90%.

In assenza di esplicito riferimento, dovendo interpretarsi la norma agevolativa restrittivamente (poiché deroga ad un principio generale), pare dunque doversi escludere l'applicazione dell'art. 7 del DL 34/2023 per gli interventi agevolati con il superbonus.

Data di sostenimento delle spese cumulabili

Dal dato normativo non si riscontrano limiti temporali in riferimento al momento di sostenimento delle spese per le quali può spettare al contempo la detrazione edilizia e il contributo regionale o provinciale. Sembrerebbe, quindi, che l'art. 7 del DL 34/2023 possa trovare applicazione anche per le spese sostenute in anni di imposta precedenti al 2023, per le quali siano stati concessi i contributi (purché tali contributi siano istituiti al 31.3.2023 ed erogati nel 2023 e 2024).

3.7. Credito d'imposta per le *start up* innovative nei settori dell'ambiente, dell'energia da fonti rinnovabili e della sanità (art. 7-*quater*)

In sede di conversione in legge, è stato introdotto, per il 2023, un credito d'imposta per le *start up* operanti in determinati settori per le spese sostenute in attività di ricerca volte a garantire la sostenibilità ambientale e la riduzione dei consumi energetici.

Possono beneficiare del credito d'imposta le *start up* innovative:

- costituite dall'1.1.2020;
- operanti nei settori dell'ambiente, dell'energia da fonti rinnovabili e della sanità.

Sono oggetto dell'agevolazione le spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo volte alla creazione di soluzioni innovative per la realizzazione di strumenti e servizi tecnologici avanzati al fine di garantire la sostenibilità ambientale e la riduzione dei consumi energetici.

Misura dell'agevolazione e modalità di utilizzo

Il credito d'imposta è riconosciuto;

- fino a un importo massimo di 200.000 euro;
- in misura non superiore al 20% delle spese agevolabili;
- nel rispetto del limite complessivo di 2 milioni di euro per l'anno 2023.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

A tale credito non si applicano:

- il limite annuale alle compensazioni previsto per le agevolazioni da quadro RU dall'art. 1 co. 53 della L. 24.12.2007 n. 244 (250.000 euro);
- il limite "generale" alle compensazioni di cui all'art 34 della L. 23.12.2000 n. 388 (2 milioni di euro).

L'agevolazione è riconosciuta nel rispetto del regolamento "de minimis".

Il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

Disposizioni attuative

Le disposizioni attuative saranno definite con apposito decreto del Ministro delle Imprese e del *Made in Italy*, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

3.8. Calcolo dell'IVA su "payback" dispositivi medici (art. 9)

L'articolo in commento – modificato in sede di conversione in legge del DL 34/2023 – disciplina le modalità di recupero dell'IVA da parte dei soggetti interessati dal c.d. "payback" sui dispositivi medici.

Funzionamento del "payback"

L'art. 9-ter co. 8, 9 e 9-bis del DL 19.6.2015 n. 78 dispone che con decreto del Ministero della salute di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze sia definito il superamento del tetto di spesa a livello nazionale e regionale, per l'acquisto di dispositivi medici, rilevato sulla base del fatturato di ciascuna azienda al lordo dell'IVA.

Le Regioni e le province autonome definiscono con proprio provvedimento l'elenco delle aziende fornitrici soggette al ripiano dello sfioramento per ciascun anno. Queste ultime sono tenute ad assolvere ai propri adempimenti in ordine ai versamenti in favore delle singole Regioni e province autonome relativamente al superamento del tetto di spesa regionale per gli anni 2015, 2016, 2017 e 2018 entro il 30.4.2023 (termine definito dall'art. 4 co. 8-bis del DL 29.12.2022 n. 198).

La procedura consiste, di fatto, in una forma di revisione *ex lege* del prezzo dei beni ceduti, che è

possibile ricondurre alle fattispecie di cui all'art. 26 co. 2 del DPR 633/72.

Recupero dell'IVA

Il DL 34/2023 prevede che al fine del recupero dell'IVA conseguente al ripiano dello sfioramento, le disposizioni dell'art. 26 co 2 e 5 del DPR 633/72 debbano essere interpretate nel senso che le aziende fornitrici possono portare in detrazione l'IVA, procedendo allo scorporo della stessa (ai sensi dell'art. 27 del DPR 633/72) dall'ammontare dei versamenti effettuati.

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 in commento, l'art. 9 è stato integrato con l'introduzione dei co. 1-*bis* e 1-*ter*, i quali dispongono che:

- le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano devono comunicare alle aziende fornitrici di dispositivi medici l'ammontare dell'IVA relativa agli importi oggetto di versamento. Il valore è determinato sulla base delle fatture emesse dalle medesime aziende nei confronti del Servizio Sanitario Nazionale e avendo riguardo alle differenti aliquote IVA applicabili ai beni acquistati (co. 1-*bis*);
- nel calcolo dell'IVA si tiene conto del fatto che nelle fatture elettroniche riguardanti dispositivi medici devono essere separatamente indicati il costo del bene e quello del servizio (co. 1-*ter*).

Esercizio della detrazione

Il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui i versamenti vengono effettuati. Nel documento emesso a tal fine dalle aziende fornitrici dei dispositivi medici – che dovrà essere conservato ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/72 – sono indicati gli estremi dei provvedimenti regionali e provinciali da cui discende l'obbligo del ripiano del superamento del tetto di spesa.

Effetti ai fini delle imposte dirette

I costi relativi ai versamenti sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nel periodo d'imposta in cui detti versamenti sono stati effettuati.

3.9. Agente della Riscossione - Prenotazione a debito del contributo unificato (art. 22)

Modificando l'art. 158 del DPR 115/2002, viene esteso all'Agente della Riscossione il meccanismo di prenotazione a debito del contributo unificato e di altre spese processuali.

Ciò significa che, al pari di quanto già avviene per le Agenzie fiscali, in caso di soccombenza il contributo unificato non viene materialmente pagato.

La disposizione non ha subito modifiche in sede di conversione in legge del DL 34/2023.

4. Altre novità

4.1. Rafforzamento del bonus sociale elettrico e gas (art. 1)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023 è stato confermato che, per il II trimestre dell'anno 2023, sono rideterminate dall'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA):

- le agevolazioni relative alle tariffe per la fornitura di energia elettrica riconosciute ai clienti do-

mestici economicamente svantaggiati ed ai clienti domestici in gravi condizioni di salute di cui al DM 28.12.2007;

- la compensazione per la fornitura di gas naturale di cui all'art. 3 co. 9 del DL 29.11.2008 n. 185.

Valore soglia ISEE

Ai sensi dell'art. 1 co. 17 della L. 197/2022, per l'anno 2023, sono ammessi alle suddette agevolazioni per la fornitura di energia elettrica e gas naturale, i nuclei familiari con un indicatore della situazione economica equivalente (ISEE), valido nel corso del 2023, fino a 15.000 euro.

A decorrere dal II trimestre 2023 e fino al 31.12.2023, viene stabilito che, per i nuclei familiari con almeno quattro figli a carico, il valore dell'ISEE per accedere alle tariffe agevolate per la fornitura di energia elettrica e alla compensazione per la fornitura di gas naturale, di cui all'art. 3 co. 9-*bis* del DL 185/2008, aumenti da 20.000 a 30.000 euro, nel limite di spesa di 5 milioni di euro.

4.2. Contributo in quota fissa in caso di prezzi gas elevati (art. 3)

In sede di conversione in legge del DL 34/2023, viene confermato il riconoscimento ai clienti domestici residenti diversi da quelli titolari di bonus sociale un contributo erogato in quota fissa e differenziato in base alle zone climatiche, definite dall'art. 2 del DPR 412/93, con riferimento a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023 in cui la media dei prezzi giornalieri del gas naturale sul mercato all'ingresso superi la soglia di 45 euro/ MWh.

La rilevazione relativa al mese di novembre si applica anche al mese di dicembre.

Disposizioni attuative

La definizione dei criteri per l'assegnazione del contributo è demandata ad un decreto del Ministero dell'Ambiente e della Sicurezza energetica, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze. L'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA) definirà le modalità applicative e la misura del contributo.

4.3. Fondo per le vittime dell'amianto (art. 24 co. 2)

La disposizione – confermata in sede di conversione in legge del DL 34/2023 – istituisce il Fondo per le vittime dell'amianto per l'anno 2023 (con una dotazione di 20 milioni di euro). Il Fondo interviene in favore:

- dei lavoratori di società partecipate pubbliche che hanno contratto patologie asbesto correlate durante l'attività lavorativa prestata presso i cantieri navali per i quali hanno trovato applicazione le disposizioni di cui all'art. 13 della L. 27.3.92 n. 257;
- degli eredi, in caso di decesso dei suddetti lavoratori;
- delle società partecipate in argomento.

Indennizzo a carico del Fondo

Il Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze,

dovrà determinare, entro 90 giorni dal 31.3.2023 (data di entrata in vigore della disposizione):

- le tabelle di liquidazione dell'indennizzo a carico del Fondo, da riconoscere in favore dei suddetti soggetti;
- i requisiti, i termini, gli effetti, le procedure e le modalità di erogazione delle somme nel limite delle risorse annue disponibili.