



**Carlo Cecchi**

Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

**Filippo Rosi**

Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

**Elena Mannelli**

Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

Prato, 3 aprile 2023

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

=====

**Circolare n. 12/2023**

**Oggetto: D.L. 34/2023 (cosiddetto “decreto bollette”) - altre principali novità**

Con il D.L. 34/2023 (cosiddetto “decreto bollette”), pubblicato sulla *G.U.* n. 76 del 30.3.2023, in vigore dal 31.3.2023, sono state emanate ulteriori misure urgenti in materia di sostegno per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di adempimenti fiscali.

Il D.L. 34/2023 è in corso di conversione in legge e le relative disposizioni sono quindi suscettibili di modifiche ed integrazioni.

Di seguito, si riepilogano le principali novità contenute nel D.L. 34/2023, diverse da quelle relative alle definizioni delle pendenze tributarie introdotte dalla L. 197/2022 (Legge di bilancio 2023), cosiddetta “tregua fiscale” esaminate con nostra precedente circolare.

## Crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica e gas naturale - proroga per il secondo trimestre 2023

L'art. 4 del D.L. 34/2023 riconosce i crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale anche per il secondo trimestre 2023 (mesi di aprile, maggio e giugno 2023), ma con una riduzione delle misure.

### Misura dei crediti d'imposta per il secondo trimestre 2023

Ferme restando le specifiche condizioni previste, i crediti d'imposta sono riconosciuti in misura pari a:

- 20% alle imprese energivore, alle imprese gasivore e alle imprese non gasivore;
- 10% alle imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW.

### Modalità di utilizzo

I suddetti crediti d'imposta:

- sono utilizzabili in compensazione nel modello F24 entro il 31.12.2023, senza applicazione dei limiti annui ai crediti compensabili;
- sono cedibili, solo per intero, dalle 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 comunque essere utilizzati dal cessionario entro il 31.12.2023.

### Regime fiscale

I crediti d'imposta in esame:

- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP;
- non rilevano ai fini della determinazione del *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR.

## Agroenergie - valorizzazione dell'energia ceduta

L'art. 6 del D.L. 34/2023 stabilisce, limitatamente al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 (periodo d'imposta 2022, per i soggetti "solari"), particolari criteri per la determinazione dei redditi derivanti dalle agroenergie.

### Disciplina ordinaria

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

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

Oltre i suddetti limiti, tali attività generano redditi d'impresa da determinare 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, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

La disciplina sulla determinazione dei redditi derivanti dalle agroenergie riguarda:

- persone fisiche e società semplici che esercitano le attività agricole di cui all'art. 2135 Codice Civile (nonché gli enti non commerciali);
- società di persone, srl e società cooperative, con qualifica di società agricola di cui all'art. 2 del D.Lgs. 99/2004, che optano per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi dell'art. 1, comma 1093, della L. 296/2006.

In relazione alla produzione di energia da fonti agroforestali è richiesto il requisito della prevalenza (soddisfatto quando i prodotti utilizzati per la produzione di energia, ottenuti direttamente dall'attività agricola svolta nel fondo, risultano di quantità superiore a quelli acquistati da terzi):

- sia per ricondurre l'energia prodotta sino a 2.400.000 kWh anno nel reddito agrario;
- sia per la tassazione forfetaria oltre il limite di 2.400.000 kWh anno.

In relazione alla produzione di energia da fonti fotovoltaiche:

- la tassazione forfetaria, oltre il limite di 260.000 kWh, si applica se risultano rispettati i criteri di connessione all'attività agricola principale individuati dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32 del 6.7.2009;
- in ogni caso, per potersi qualificare come attività agricola connessa, tale attività non deve aver assunto per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale.

Criteri derogatori di valorizzazione dell'energia ceduta

In deroga all'art. 1, comma 423, della L. 266/2005, l'art. 6 del D.L. 34/2023 dispone che, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 (periodo d'imposta 2022, per i soggetti "solari"), ai fini della determinazione del reddito oltre le soglie sopra indicate, 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:

- prezzo medio di cessione dell'energia elettrica, determinato dall'ARERA ai sensi dell'art. 19 del D.M. 6.7.2012;
- e valore di 120,00 euro/MWh.

Agevolazioni fiscali per interventi di risparmio energetico - cumulabilità con contributi regionali

Ai sensi dell'art. 7 del D.L. 34/2023, per la determinazione delle agevolazioni fiscali per interventi di risparmio energetico, è ammessa all'agevolazione anche la parte di spesa per la quale è concesso un altro contributo dalle Regioni (o dalle Province autonome di Trento e Bolzano), purché:

- tale contributo sia cumulabile, secondo le disposizioni che lo regolano, con le agevolazioni fiscali;
- si tratti di contributi istituiti al 31.3.2023 (data di entrata in vigore del D.L. 34/2023) ed erogati nel 2023 e 2024.

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

#### Riduzione IVA sul gas per il secondo trimestre 2023

L'art. 2, commi 1 e 2, del D.L. 34/2023 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% per le somministrazioni di gas metano destinato alla combustione per usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2023.

Qualora le predette somministrazioni siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA agevolata si applica, altresì, alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di aprile, maggio e giugno 2023.

L'applicazione dell'aliquota del 5% è estesa anche alle forniture di servizi di teleriscaldamento, nonché alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto di "servizio energia", per il suddetto periodo di riferimento.

#### Settore energetico - contributo di solidarietà temporaneo 2023 - modifica della base imponibile

L'art. 5 del D.L. 34/2023 introduce una modifica alla determinazione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023, di cui all'art. 1, commi 115-119, della L. 197/2022, per i soggetti operanti nel settore energetico.

In particolare, si stabilisce che, ai fini della determinazione del reddito complessivo relativo al periodo d'imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2023 (periodo d'imposta 2022, per i soggetti "solari"), non concorrono alla determinazione del reddito complessivo:

- gli utilizzi di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'art. 109, comma 4 lett. b),

- del TUIR (nel testo previgente alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 33 lett. q, della L. 244/2007), cosiddette “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 (esercizio 2021, per i soggetti “solari”).

Qualora gli utilizzi di riserve del patrimonio netto vengano esclusi dal reddito complessivo relativo al periodo d'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 d'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 d'imposta, sino a concorrenza dell'esclusione operata nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2023.

#### IVA su *payback* dei dispositivi medici

L'art. 9 del D.L. 34/2023 dispone che, al fine del recupero dell'IVA da parte dei soggetti interessati dal cosiddetto “*payback*” sui dispositivi medici (art. 9-*ter*, commi 8, 9 e 9-*bis*, del D.L. 78/2015), le disposizioni dell'art. 26, commi 2 e 5, del DPR 633/72 devono essere interpretate nel senso che le aziende fornitrici possono portare in detrazione l'imposta, procedendo allo scorporo della stessa dall'ammontare dei versamenti effettuati (*ex art. 27 del DPR 633/72*); il superamento del tetto di spesa nazionale e regionale per l'acquisto di dispositivi medici è, infatti, rilevato sulla base del fatturato di ciascuna azienda al lordo dell'IVA.

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

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