

CIRCOLARE N. 24/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 2 agosto 2023

OGGETTO: *Crediti d'imposta nel settore energetico e aliquote IVA nel settore del gas. Legge 29 dicembre 2022, n. 197; legge 13 gennaio 2023, n. 6; decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34, e decreto-legge 29 maggio 2023, n. 57.*

INDICE

PREMESSA.....	3
1. CREDITI D’IMPOSTA PER L’ACQUISTO DI ENERGIA E GAS.....	4
<i>1.1. Crediti d’imposta relativi al primo e secondo trimestre 2023</i>	<i>4</i>
<i>1.2. Ulteriori chiarimenti rispetto ai crediti d’imposta relativi al terzo e quarto trimestre 2022</i>	<i>15</i>
2. RIDUZIONE ALIQUOTA IVA NEL SETTORE DEL GAS	20
<i>2.1. Riduzione aliquota IVA per le somministrazioni di gas metano usato per combustione - terzo trimestre 2023.</i>	<i>20</i>
<i>2.2. Riduzione dell’IVA per le somministrazioni di energia termica e le forniture di servizi di teleriscaldamento - terzo trimestre 2023</i>	<i>22</i>

PREMESSA

Al fine di contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi del settore energetico sono stati emanati, tra gli altri:

- la legge 29 dicembre 2022, n. 197, recante *«Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025»* (di seguito “legge di bilancio 2023”);
- la legge 13 gennaio 2023, n. 6, di conversione del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 (c.d. “Aiuti-quater”), recante *«Misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica»*;
- il decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34 (c.d. “decreto Bollette”), convertito, con modificazioni, dalla legge 26 maggio 2023, n. 56, recante *«Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali»*;
- il decreto-legge 29 maggio 2023, n. 57, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 luglio 2023, n. 95, rubricato *«Misure urgenti per gli enti territoriali, nonché per garantire la tempestiva attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza e per il settore energetico»*.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito alle agevolazioni fiscali previste a sostegno delle imprese in relazione alle spese sostenute per l'acquisto dell'energia elettrica e del gas, nonché all'aliquota IVA applicabile alle forniture di gas metano per combustione.

Le misure in commento sono recate dalle seguenti norme:

- articolo 1, comma 3, del decreto Aiuti-quater, rubricato *«Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, per il mese di dicembre 2022»*, come modificato dalla legge n. 6 del 2023;
- articolo 1, commi da 2 a 8, della legge di bilancio 2023;
- articolo 1, commi 13, 14 e 16, della legge di bilancio 2023;

- articolo 2 del decreto Bollette, rubricato «*Riduzione dell’IVA e degli oneri generali nel settore del gas per il secondo trimestre dell’anno 2023*»;
- articolo 4 del decreto Bollette, rubricato «*Contributo straordinario, sotto forma di credito d’imposta, in favore delle imprese per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale nonché garanzia su crediti concessi alle imprese agricole e di pesca*»;
- articolo 3-bis del decreto-legge n. 57 del 2023¹, rubricato «*Misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale*».

1. CREDITI D’IMPOSTA PER L’ACQUISTO DI ENERGIA E GAS

1.1. Crediti d’imposta relativi al primo e secondo trimestre 2023

L’articolo 1 della legge di bilancio 2023 ha sostanzialmente prorogato alcuni contributi straordinari attribuiti nella forma di credito d’imposta alle imprese per l’acquisto di energia elettrica e di gas naturale; nello specifico, viene riconosciuto:

- ai sensi del comma 2, un credito d’imposta in misura del 45 per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata² nel primo trimestre 2023, alle imprese a forte consumo di energia elettrica³ (cosiddette “energivore”), i cui costi medi (per kWh), calcolati sulla base del quarto trimestre 2022 (al netto di imposte e sussidi), hanno subito un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019. Si precisa che, per fruire del credito d’imposta in commento, le imprese

¹ L’articolo 3-bis del d.l. n. 57 del 2023 prevede, ai commi 4 e 5, la medesima disciplina già contenuta nell’articolo 1, commi 4 e 5, del decreto-legge 28 giugno 2023, n. 79, dei quali è stata disposta l’abrogazione in virtù dell’articolo 1, comma 2, della legge n. 95 del 2023 (di conversione del citato d.l. n. 57 del 2023).

² Il credito d’imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l’energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse autoconsumata nel primo trimestre 2023. In tal caso, l’incremento del costo si calcola sulla base della variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati per la produzione, mentre il credito d’imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell’energia pari alla media, relativa al primo trimestre 2023, del prezzo unico nazionale.

³ Di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, pubblicato per comunicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 27 dicembre 2017.

“energivore” devono risultare regolarmente inserite nell’elenco relativo all’anno 2023 pubblicato dalla Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali (CSEA) ai sensi dell’articolo 6, comma 1, del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017⁴;

- ai sensi del comma 3, un credito d’imposta, in misura pari al 35 per cento della spesa sostenuta per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell’anno 2023, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW (ossia contatori aventi potenza impegnata pari o superiore a 4 kW), diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica (“non energivore”), sempre che il prezzo medio abbia subito nel quarto trimestre 2022 un incremento del costo per kWh, al netto di imposte e sussidi, superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell’anno 2019. Si rappresenta, ad ogni modo, che tali imprese non possono beneficiare del credito d’imposta relativo alla spesa per l’energia elettrica prodotta e autoconsumata. Tale beneficio fiscale, infatti, è previsto normativamente solo in favore delle imprese “energivore” dal citato comma 2 della legge di bilancio 2023⁵;
- ai sensi del comma 4, un credito d’imposta pari al 45 per cento delle spese sostenute per l’acquisto di gas naturale, consumato nel primo trimestre 2023 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo di quest’ultimo, determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito nel quarto trimestre 2022 un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al corrispondente prezzo medio del medesimo

⁴ Resta inteso che, qualora l’impresa non risulti definitivamente iscritta nell’elenco relativo all’anno 2023, sebbene presente nello stesso al momento della fruizione del credito d’imposta, la stessa dovrà restituire le somme utilizzate, maggiorandole degli interessi nel frattempo maturati (cfr. circolare n. 13/E del 2022).

⁵ Cfr. la risposta a interpello n. 261 del 21 marzo 2023.

periodo del 2019. Si precisa che accedono al beneficio fiscale in esame le imprese cosiddette “gasivore” *«di cui all’elenco per l’anno 2023 pubblicato dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali ai sensi del decreto del Ministro della transizione ecologica n. 541 del 21 dicembre 2021, della cui adozione è stata data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 5 dell’8 gennaio 2022⁶»;*

- ai sensi del comma 5, un credito d’imposta, pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l’acquisto del gas naturale, consumato nel primo trimestre dell’anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui al comma 4 (“non gasivore”), a condizione che il prezzo del gas naturale determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal GME abbia subito, nel quarto trimestre 2022, un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019.

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

- valore medio del prezzo unico nazionale dell’energia elettrica all’ingrosso (PUN) pari, per il quarto trimestre 2019, a 48,11 euro/MWh⁷;

⁶ Diversamente, ai fini della fruizione dei crediti d’imposta relativi all’anno 2022, per impresa “gasivora” si intendeva *«quella che opera in uno dei settori di cui all’allegato 1 al decreto del Ministro della transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541, (...), e ha consumato, nel primo trimestre solare dell’anno 2022, un quantitativo di gas naturale per usi energetici non inferiore al 25 per cento del volume di gas naturale indicato all’articolo 3, comma 1, del medesimo decreto, al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici».*

⁷ Fonte Gestore dei mercati energetici (GME):

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

- valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per il quarto trimestre 2019, a 11,80 euro/MWh⁸,

per un importo complessivo pari a 59,91 euro/MWh.

Resta fermo che, in relazione al primo trimestre 2023, tutti i benefici fiscali in esame non possono trovare applicazione per le imprese costituite successivamente al 31 dicembre 2022, non essendo possibile verificare l'effettivo incremento del costo riferibile al soggetto, in quanto non sussiste il parametro di riferimento per il quarto trimestre 2022 (costi medi della materia energia relativi ai mesi di ottobre, novembre e dicembre).

Il comma 6 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023 prevede che, ai «*fini della fruizione dei contributi straordinari, sotto forma di credito d'imposta, di cui ai commi 3 e 5, ove l'impresa destinataria del contributo si rifornisca di energia elettrica o di gas naturale, nel quarto trimestre dell'anno 2022 e nel primo trimestre dell'anno 2023, dallo stesso venditore da cui si riforniva nel quarto trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro sessanta giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, invia al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale sono riportati il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il primo trimestre dell'anno 2023. L'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA), entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, definisce il contenuto della predetta comunicazione e le sanzioni applicabili in caso di mancata ottemperanza da parte del venditore*»⁹.

La comunicazione in esame, per espressa disposizione normativa, è prevista esclusivamente per le imprese “non energivore” e “non gasivore”, di cui, rispettivamente, ai citati commi 3 e 5 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023.

In forza del comma 7 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023, i crediti d'imposta in esame sono utilizzabili entro il 31 dicembre 2023, esclusivamente in

⁸ Fonte ARERA: <https://www.arera.it/allegati/docs/19/383-19rt.pdf>, tabella 2.

⁹ Con deliberazione del 28 febbraio 2023, n. 76, l'ARERA ha definito il contenuto e le modalità della comunicazione che il fornitore di energia deve inviare alle imprese richiedenti, nonché le sanzioni in caso di mancata ottemperanza degli obblighi comunicativi previsti.

compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Per consentire l'utilizzo in compensazione e, quindi, tramite il modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 8/E del 14 febbraio 2023, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “7010” denominato “credito d'imposta a favore delle imprese energivore (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 2, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;
- “7011” denominato “credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 3, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;
- “7012” denominato “credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 4, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;
- “7013” denominato “credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 5, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”.

Da ultimo, l'articolo 4 del decreto Bollette ha riconosciuto il contributo straordinario in favore delle imprese, per l'acquisto di energia e gas, anche per il secondo trimestre 2023 (mesi di aprile, maggio e giugno).

In particolare:

- ai sensi del comma 2, alle imprese “energivore” di cui all'elenco per l'anno 2023, pubblicato dalla CSEA ai sensi del DM 21 dicembre 2017, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del primo trimestre 2023 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019, è riconosciuto un credito d'imposta, in misura pari al 20 per cento delle spese sostenute per la componente

energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2023. Il credito d'imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese "energivore" e dalle stesse autoconsumata nel secondo trimestre dell'anno 2023. In tal caso, l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito d'imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica, pari alla media, relativa al secondo trimestre dell'anno 2023, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica;

- ai sensi del comma 3, alle imprese "non energivore", dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, è riconosciuto un credito d'imposta, pari al 10 per cento, per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2023, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2023, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019;
- ai sensi del comma 4, alle imprese "gasivore" è riconosciuto un credito d'imposta, pari al 20 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel secondo trimestre 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2023, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MIGAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019;

- ai sensi del comma 5, alle imprese “non gasivore” è riconosciuto un credito d’imposta, pari al 20 per cento della spesa sostenuta per l’acquisto del gas naturale, consumato nel secondo trimestre 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2023, dei prezzi di riferimento del MIGAS pubblicati dal GME, abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell’anno 2019.

Con specifico riferimento alle imprese “energivore” e “non energivore” non ancora costituite alla data del 1° gennaio 2019, in assenza di dati relativi al parametro iniziale di riferimento normativamente previsto (ossia del costo medio della componente energia elettrica del primo trimestre del 2019, necessario per il raffronto con i costi medi della materia energia relativa al primo trimestre 2023), questo si assume pari alla somma delle seguenti componenti:

- valore medio del prezzo unico nazionale dell’energia elettrica all’ingrosso (PUN) pari, per il primo trimestre 2019, a 59,46 euro/MWh¹⁰;
- valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per il primo trimestre 2019, a 9,80 euro/MWh¹¹,

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

Per consentire l’utilizzo in compensazione e, quindi, tramite il modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 20/E del 10 maggio 2023, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

¹⁰ Fonte Gestore del mercato elettrico – GME. Valutato come media aritmetica dei valori orari di prezzo nel periodo 1.1.19 ore 1 – 31.3.19 ore 24 dal sito del GM: <https://www.mercatoelettrico.org/it/download/DatiStorici.aspx> > 2019. E:).

¹¹ Fonte ARERA: <https://www.arera.it/allegati/docs/18/708-18rt.pdf>, tabella 2).

- “7015” denominato “credito d’imposta a favore delle imprese energivore (secondo trimestre 2023) – art. 4, c. 2, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”;
- “7016” denominato “credito d’imposta a favore delle imprese non energivore (secondo trimestre 2023) – art. 4, c. 3, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”;
- “7017” denominato “credito d’imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (secondo trimestre 2023) – art. 4, c. 4, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”;
- “7018” denominato “credito d’imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (secondo trimestre 2023) – art. 4, c. 5, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”.

In forza dell’articolo 4, comma 7, del decreto Bollette, anche i crediti d’imposta relativi al secondo trimestre 2023 sono utilizzabili entro il 31 dicembre 2023, esclusivamente in compensazione, ai sensi dell’articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Sia i crediti d’imposta relativi al primo trimestre 2023 sia quelli concernenti il secondo trimestre 2023 non possono essere chiesti a rimborso.

Con riferimento ai crediti d’imposta in favore delle imprese “energivore” e “non energivore”, si evidenzia, in via generale, che, ai fini della verifica del presupposto per l’accesso a detti benefici, non rientra nella nozione di “sussidio” il credito d’imposta riconosciuto per il trimestre precedente¹².

Analogamente a quanto già evidenziato nella circolare n. 20/E del 16 giugno 2022 in riferimento ai crediti d’imposta per l’acquisto di gas naturale, qualora dovessero subentrare conguagli per la rettifica di dati effettivi, risultati errati, l’impresa che abbia fruito del credito d’imposta per l’acquisto di energia elettrica in misura maggiore rispetto a quella risultante dal conguaglio deve procedere a

¹² Cfr. la risposta a interpello n. 355 del 20 giugno 2023.

riversare il maggior importo utilizzato in compensazione, aumentato degli interessi nel frattempo maturati.

Diversamente, l'impresa che abbia utilizzato il credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica in misura minore rispetto a quella risultante dal conguaglio per la rettifica può, al ricorrere di tutti gli altri presupposti previsti dalla norma, fruire in compensazione del maggior credito d'imposta spettante, fermo restando il termine ultimo di utilizzo in compensazione (nel caso di specie, 31 dicembre 2023)¹³.

Per espressa previsione normativa, i crediti d'imposta descritti nel presente paragrafo:

- non sono soggetti ai limiti annui per l'utilizzo in compensazione di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244¹⁴, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388¹⁵;
- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (deducibilità degli interessi passivi) e 109, comma 5 (deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo – tenuto conto anche della

¹³ Il chiarimento fornito trova applicazione, in via generale, per le imprese "gasivore" e "non gasivore" e per le imprese "energivore" e "non energivore", nel rispetto dei termini di utilizzo normativamente previsti in relazione allo specifico credito d'imposta maturato.

¹⁴ L'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007 prevede che, «a partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro».

¹⁵ L'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge n. 388 del 2000 prevede che «a decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare». L'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022), ha disposto che, «a decorrere dal 1° gennaio 2022, il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è elevato a 2 milioni di euro».

non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive – non determini il superamento del costo sostenuto.

L'articolo 1, comma 8, della legge di bilancio 2023 e l'articolo 4, comma 8, del decreto Bollette dispongono, rispettivamente, per i crediti d'imposta del primo e del secondo trimestre 2023, che gli stessi 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. È fatta salva, inoltre, la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni, successive alla prima, solo a favore di:

- banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia;
- società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico;
- imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia ai sensi del decreto-legislativo 7 settembre 2005, n. 209.

La circostanza che, in base alla norma, i crediti di cui trattasi siano cedibili "solo per intero" implica che l'eventuale utilizzo parziale del credito in compensazione tramite modello F24 non consente, in ogni caso, la cessione della quota non utilizzata.

Le anzidette disposizioni prevedono, inoltre, che le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei relativi crediti d'imposta siano definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Premesso che con il provvedimento direttoriale del 30 giugno 2022, n. 253445, sono state approvate le regole per la cessione e la tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di energia elettrica e gas nel primo e nel secondo trimestre 2022, successivamente, con i provvedimenti direttoriali del 3 aprile 2023, n. 116285, e del 27 giugno 2023, n. 237453, è stata disposta l'estensione delle citate regole ai crediti d'imposta spettanti, rispettivamente, in relazione al primo e al secondo trimestre del 2023

(ferme restando le diverse scadenze previste per la cessione e la fruizione dei crediti da parte dei cessionari).

I due ultimi provvedimenti stabiliscono, inoltre, che la cessione dei crediti d'imposta relativi al primo e al secondo trimestre 2023 deve essere oggetto di apposita comunicazione (la quale deve essere resa all'Agenzia delle entrate nel periodo compreso tra il 5 aprile e il 18 dicembre 2023, per il primo trimestre 2023, e nel periodo compreso tra il 6 luglio e il 18 dicembre 2023, per il secondo trimestre 2023).

Per consentire ai cessionari dei crediti d'imposta del primo trimestre 2023 l'utilizzo in compensazione, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risoluzione n. 17/E datata 16 aprile 2023, con la quale sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “7746” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 2, della legge 29 dicembre 2022, n. 197;
- “7747” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 3, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;
- “7748” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 4, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”;
- “7749” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 5, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”.

Per consentire ai cessionari dei crediti d'imposta del secondo trimestre 2023 l'utilizzo in compensazione, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risoluzione n. 41/E del 7 luglio 2023, con la quale sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “7751” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (secondo trimestre 2023) – art. 4, c. 2, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”;

- “7752” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d’imposta a favore delle imprese non energivore (secondo trimestre 2023) – art. 4, c. 3, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”;
- “7753” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d’imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (secondo trimestre 2023) – art. 4, c. 4, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”;
- “7754” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d’imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (secondo trimestre 2023) – art. 4, c. 5, del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34”.

I crediti d’imposta sono fruiti dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 31 dicembre 2023.

L’articolo 1, comma 8, della legge di bilancio 2023 e l’articolo 4, comma 8, del decreto Bollette dispongono per i crediti d’imposta, rispettivamente, del primo e del secondo trimestre 2023, che, in caso di cessione del credito d’imposta, le imprese beneficiarie devono richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d’imposta oggetto di cessione.

Per ogni ulteriore approfondimento in merito alla disciplina relativa alle agevolazioni in commento, si richiama quanto precisato nelle circolari n. 13/E del 13 maggio 2022, n. 20/E del 16 giugno 2022, n. 25/E dell’11 luglio 2022 e n. 36/E del 29 novembre 2022.

1.2. Ulteriori chiarimenti rispetto ai crediti d’imposta relativi al terzo e quarto trimestre 2022

Con riferimento ai crediti d’imposta per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale relativi al terzo e al quarto trimestre 2022, l’articolo 1, comma 1, della

legge n. 6 del 2023, di conversione del decreto-legge n. 176 del 2022, ha prorogato al 30 settembre 2023¹⁶ il relativo termine di utilizzo.

Premesso che con il provvedimento direttoriale del 30 giugno 2022, n. 253445, sono state approvate le regole per la cessione e la tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di energia elettrica e gas nel primo e nel secondo trimestre 2022, con i provvedimenti direttoriali n. 450517 del 6 dicembre 2022 e n. 24252 del 26 gennaio 2023¹⁷ è stata disposta l'estensione delle citate regole ai crediti d'imposta relativi al quarto trimestre 2022 (ferme restando le diverse scadenze previste per la cessione e la fruizione dei crediti da parte dei cessionari).

Resta ferma la disciplina prevista dall'articolo 1, comma 6, del decreto Aiuti-*quater*, in base alla quale i beneficiari dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale relativi al terzo trimestre 2022 nonché relativi al quarto trimestre 2022 sono tenuti a comunicare, entro il 16 marzo 2023¹⁸, all'Agenzia delle entrate, l'importo del credito maturato nell'esercizio 2022, «*a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito*».

Nel caso di mancata presentazione nei termini dell'anzidetta comunicazione, è possibile avvalersi dell'istituto della c.d. “*remissione in bonis*” di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, come modificato dalla legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44¹⁹ (cfr. in tal senso la risoluzione n. 27/E del 19 giugno 2023).

¹⁶ Con l'articolo 1, comma 3, del decreto Aiuti-*quater* era stato previsto l'utilizzo dei crediti d'imposta entro il 30 giugno 2023.

¹⁷ In riferimento alla cessione dei crediti maturati nel terzo trimestre 2022, tale provvedimento direttoriale sostituisce, in parte, quello del 6 ottobre 2022, n. 376961.

¹⁸ Tale termine è stato stabilito dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 44905 del 16 febbraio 2023.

¹⁹ L'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012 prevede che la «*fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:*

a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;

b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;

Con provvedimento n. 44905 del 16 febbraio 2023 è stato precisato che:

- per ciascun credito d'imposta, il beneficiario può inviare una sola comunicazione valida, per l'intero importo del credito maturato nel periodo di riferimento, al lordo dell'eventuale ammontare già utilizzato in compensazione fino alla data della comunicazione stessa²⁰;
- la comunicazione in oggetto non deve essere inviata nel caso in cui il beneficiario abbia già interamente utilizzato il credito maturato in compensazione tramite modello F24; la stessa non può essere inviata nel caso in cui il beneficiario abbia già comunicato all'Agenzia delle entrate la cessione del credito, pena lo scarto della comunicazione stessa, salvo che la comunicazione della cessione sia stata annullata, oppure il cessionario abbia rifiutato il credito ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 253445 del 30 giugno 2022 e successive modificazioni;
- a decorrere dal 17 marzo 2023, nel caso in cui l'ammontare del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'importo comunicato, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato.

Il modello per la comunicazione dei crediti e le relative istruzioni sono allegati al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 56785 del 1° marzo 2023.

c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista».

²⁰ Il provvedimento in esame stabilisce, inoltre, che l'invio della comunicazione del credito maturato nel periodo di riferimento «non esclude la possibilità di inviare successivamente la comunicazione della cessione del credito, ai sensi del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 253445 del 30 giugno 2022 e successive modificazioni». Si evidenzia, al riguardo, che con il provvedimento direttoriale n. 24252 del 26 gennaio 2023 è stato stabilito che l'eventuale cessione dei crediti, relativi al terzo e al quarto trimestre 2022, debba essere comunicata all'Agenzia delle entrate entro il 20 settembre 2023.

Per consentire ai cessionari dei crediti, relativi ai mesi di ottobre e novembre 2022²¹, l'utilizzo in compensazione tramite il modello F24, con la risoluzione n. 73/E del 13 dicembre 2022, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “7733” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (ottobre e novembre 2022) – art. 1, c. 1, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144”;
- “7734” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022) – art. 1, c. 2, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144”;
- “7735” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (ottobre e novembre 2022) – art. 1, c. 3, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144”;
- “7736” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022) – art. 1, c. 4, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144”.

Per consentire l'utilizzo in compensazione, mediante il modello F24, dei crediti relativi al mese di dicembre 2022 alle imprese che hanno acquistato energia elettrica o gas naturale, con la risoluzione del 12 dicembre 2022, n. 72/E, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “6993” denominato “credito d'imposta a favore delle imprese energivore (dicembre 2022) – art. 1, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”;
- “6994” denominato “credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (dicembre 2022) – art. 1, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”;

²¹ La risoluzione n. 54/E del 30 settembre 2022 ha istituito, per le imprese che hanno acquistato energia elettrica o gas naturale, i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, mediante il modello F24, dei crediti relativi ai mesi di ottobre e novembre 2022.

- “6995” denominato “credito d’imposta a favore delle imprese non energivore (dicembre 2022) – art. 1, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”;
- “6996” denominato “credito d’imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (dicembre 2022) – art. 1, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”.

Per consentire ai cessionari dei crediti, relativi al mese di dicembre 2022, l’utilizzo in compensazione tramite il modello F24, con la risoluzione n. 2/E del 30 gennaio 2023 sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “7742” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d’imposta a favore delle imprese energivore (dicembre 2022) – art. 1 del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”;
- “7743” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d’imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (dicembre 2022) – art. 1 del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”;
- “7744” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d’imposta a favore delle imprese non energivore (dicembre 2022) – art. 1 del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”;
- “7745” denominato “CESSIONE CREDITO - credito d’imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (dicembre 2022) – art. 1 del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”.

Si rappresenta, per completezza, che non possono fruire dei *bonus* energetici relativi al quarto trimestre 2022 le imprese che hanno aderito al piano di rateizzazione di cui all’articolo 3²², comma 2, del decreto-legge n. 176 del 2022, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 6 del 2023; il comma 7 del medesimo articolo 3 prevede, infatti, l’alternatività tra le due agevolazioni.

²² L’articolo 3 del d.l. n. 176 del 2022 dispone la facoltà, per le imprese con utenze collocate in Italia a esse intestate, di richiedere la rateizzazione, fino a un massimo di 36 rate, degli importi dovuti a titolo di corrispettivo per la componente energetica di elettricità e gas naturale destinato a usi diversi da quelli termoelettrici ed eccedenti l’importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo di riferimento compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, per i consumi effettuati dal 1° ottobre 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 30 settembre 2023.

2. RIDUZIONE ALIQUOTA IVA NEL SETTORE DEL GAS

2.1. Riduzione aliquota IVA per le somministrazioni di gas metano usato per combustione - terzo trimestre 2023

L'articolo 3-bis, comma 4, del decreto-legge n. 57 del 2023 stabilisce che, in «*deroga a quanto previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le somministrazioni di gas metano destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali previste all'articolo 26, comma 1, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di luglio, agosto e settembre 2023, sono assoggettate all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) del 5 per cento. Qualora le somministrazioni di cui al primo periodo siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5 per cento si applica anche alla differenza tra gli importi stimati e gli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di luglio, agosto e settembre 2023*».

Analoga misura, introdotta, in origine, dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 27 settembre 2021, n. 130²³, con riferimento ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021, è stata successivamente prevista anche:

- dall'articolo 1, comma 506, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022), con riferimento ai mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022;
- dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. “decreto Energia”)²⁴, per i mesi di aprile, maggio e giugno 2022;
- dall'articolo 1-quater, comma 1, del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. “decreto Aiuti”)²⁵, per i mesi di luglio, agosto e settembre 2022;

²³ Convertito, con modificazioni, dalla legge 25 novembre 2021, n. 171.

²⁴ Convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34.

²⁵ Convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91.

- dall'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (c.d. "decreto Aiuti-*bis*")²⁶, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022;
- dall'articolo 1, comma 13, della legge n. 197 del 2022 (c.d. "legge di bilancio 2023"), per i mesi di gennaio, febbraio e marzo 2023;
- dall'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 34 del 2023 (c.d. "decreto Bollette"), per i mesi di aprile, maggio e giugno 2023.

Nel rinviare, per ogni opportuno approfondimento in merito alla disciplina agevolativa di cui trattasi, ai chiarimenti forniti con le circolari n. 17/E del 3 dicembre 2021 e n. 20/E del 16 giugno 2022, nonché con la risoluzione n. 47/E del 6 settembre 2022, si ricorda che la disposizione in commento, in sostanza, riduce temporaneamente al 5 per cento l'aliquota IVA applicabile alle somministrazioni di gas metano per combustione per usi civili e industriali, facendo riferimento, a tal fine, all'articolo 26, comma 1, del "Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative" (c.d. Testo unico delle accise - TUA), approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.

L'aliquota IVA del 5 per cento è applicabile, seppure in via temporanea, sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 10 per cento, sia a quelle per usi civili (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22 per cento (cfr. paragrafo 1 della richiamata circolare n. 17/E del 2021).

L'agevolazione trova applicazione con riferimento alle somministrazioni di gas metano per combustione contabilizzate nelle fatture emesse sia per i consumi stimati sia per quelli effettivi. Qualora le somministrazioni di gas siano, comunque, contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5 per cento si applica anche in relazione ai successivi eventuali conguagli, derivanti dalla rideterminazione degli importi dovuti sulla base dei consumi effettivi riferibili,

²⁶ Convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142.

anche percentualmente, ai mesi agevolati, a prescindere dal momento di fatturazione degli stessi (cfr. circolare n. 17/E del 2021, paragrafo 5).

Al ricorrere dei presupposti normativamente previsti, l'aliquota del 5 per cento è applicabile anche agli impieghi di gas metano per combustione rientranti nelle destinazioni annoverate tra le esenzioni dal pagamento dell'accisa, di cui all'articolo 17 del TUA (fattispecie soggette ad accisa ancorché esonerate dal relativo pagamento) e a quelli assoggettati ad aliquota ridotta, così come disciplinati dall'articolo 24 del TUA.

Non beneficiano, invece, dell'agevolazione in commento, in quanto destinate a usi non espressamente richiamati dall'articolo 2, comma 1, del d.l. n. 130 del 2021, le somministrazioni di gas metano utilizzato per la produzione di energia elettrica (cfr. circolare n. 17/E del 2021, paragrafo 2).

2.2. Riduzione dell'IVA per le somministrazioni di energia termica e le forniture di servizi di teleriscaldamento - terzo trimestre 2023

L'articolo 3-bis, comma 5, del d.l. n. 57 del 2023 ha esteso l'agevolazione di cui al precedente paragrafo 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 di cui all'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 30 maggio 2008, n. 115»*, contabilizzate per i consumi stimati o effettivi relativi al periodo dal 1° luglio 2023 al 30 settembre 2023.

Per quanto concerne i servizi di teleriscaldamento, l'articolo 2, comma 2, lettera gg), del decreto-legislativo 4 luglio 2014, n. 102 (recante attuazione della direttiva 2012/27/UE sull'efficienza energetica, che modifica le direttive 2009/125/CE e 2010/30/UE e abroga le direttive 2004/8/CE e 2006/32/CE), prevede che per *«rete di teleriscaldamento e teleraffreddamento (o teleraffrescamento)»* si intende *«qualsiasi infrastruttura di trasporto dell'energia termica da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici o siti di utilizzazione, realizzata prevalentemente su suolo pubblico, finalizzata a consentire a chiunque interessato, nei limiti consentiti dall'estensione della rete,*

di collegarsi alla medesima per l'approvvigionamento di energia termica per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, per processi di lavorazione e per la copertura del fabbisogno di acqua calda sanitaria».

Analoghe disposizioni, per il teleriscaldamento, sono state previste:

- dall'articolo 1, comma 16, della legge di bilancio 2023, che ha originariamente introdotto il beneficio fiscale per i consumi stimati o effettivi limitatamente al periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 marzo 2023;

- dall'articolo 2, comma 2, del “decreto Bollette”, che ha riconosciuto il beneficio fiscale per i consumi stimati o effettivi limitatamente al periodo dal 1° aprile 2023 al 30 giugno 2023.

Con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate n. 43406 del 15 febbraio 2023²⁷, recante disposizioni attuative del citato articolo 1, comma 16, della legge di bilancio 2023, è stato, inoltre, specificato che l'aliquota ridotta si applica a tutte le componenti di costo del servizio di teleriscaldamento²⁸.

Con riferimento al contratto di servizio energia, si richiama l'allegato II del d.lgs. n. 115 del 2008, al quale fa espresso rinvio l'articolo 16, comma 4, del medesimo decreto, il quale definisce lo stesso come *«un contratto che (...) disciplina l'erogazione dei beni e servizi necessari alla gestione ottimale ed al miglioramento del processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia»*.

Analoga agevolazione IVA, per il contratto di servizio energia, è stata prevista:

- dall'articolo 5, comma 2, del “decreto Aiuti bis”, che ha originariamente introdotto il beneficio fiscale per i consumi stimati o effettivi limitatamente al periodo dal 1° ottobre 2022 al 31 dicembre 2022;

- dall'articolo 1, comma 14, della legge di bilancio 2023, che ha riconosciuto il beneficio fiscale per i consumi stimati o effettivi limitatamente al periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 marzo 2023;

²⁷ Il provvedimento in esame specifica che anche ai servizi di teleriscaldamento si applicano i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 47/E del 6 settembre 2022, relativa all'applicazione dell'aliquota IVA al 5 per cento ai servizi accessori.

²⁸ Con particolare riferimento ai servizi accessori, cfr. la nota n. 27.

- dall'articolo 2, comma 2, del “decreto Bollette”, che ha riconosciuto il beneficio fiscale per i consumi stimati o effettivi limitatamente al periodo dal 1° aprile 2023 al 30 giugno 2023.

L'aliquota IVA del 5 per cento trova, quindi, applicazione anche con riferimento alle forniture di servizi di teleriscaldamento e alle somministrazioni di energia termica, prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto di servizio energia, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi relativi al periodo dal 1° luglio 2023 al 30 settembre 2023, sia che essi siano semplicemente stimati sia che si tratti di consumi effettivi.

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

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