

Risposta n. 389/2023

OGGETTO: Credito d'imposta per imprese non energivore – Modalità di fruizione del credito nel caso di costi riaddebitati analiticamente – Articolo 3 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, e successivi interventi normativi

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.p.A. (in breve, "Società" o "Istante") ha presentato istanza d'interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell'ambito soggettivo del credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica, inizialmente introdotto dall'art. 3 del Decreto Legge 21 marzo 2022, n. 21 (D.L. n. 21/2022), convertito con modificazioni dalla Legge 20 maggio 2022, n. 51.

La Società, operante nel settore ..., rappresenta che, fino all'anno 2020, è stata proprietaria di un ... sito ..., denominato "...", all'interno del quale gestiva direttamente anche un'attività commerciale di ipermercato sotto l'insegna "...".

Successivamente, nel corso dell'anno 2021, è stata oggetto di una serie di operazioni straordinarie. In particolare, l'Istante:

- ha ceduto il ramo di azienda, riferito all'attività commerciale, alla società "BETA", la quale ha, a sua volta, affittato il ramo di azienda riferito al commercio di ... al dettaglio esercitato nel citato ... alla società "GAMMA";
- ha apportato il complesso immobiliare riferito al ... "..." al fondo immobiliare denominato "DELTA".

Pertanto, per effetto delle operazioni straordinarie, la Società, nonostante non sia più la proprietaria del complesso immobiliare ove è collocato il ... e nemmeno la titolare di alcuna attività esercitata all'interno del medesimo complesso immobiliare, per problematiche di natura tecnica, risulta essere ancora l'intestataria del POD (*point of delivery*), in quanto le procedure di volturazione delle utenze per la fornitura di energia elettrica non si sono ancora concluse.

Considerata la titolarità del POD, il fornitore di energia elettrica emette fattura nei confronti dell'Istante, in relazione ai consumi contabilizzati dal POD di riferimento, il quale procede con una rifatturazione delle spese riferite all'energia elettrica ai diversi esercenti operanti all'interno del ... e alla società BETA, quale titolare dell'attività di ... che, a sua volta, rifattura alla società GAMMA, quale affittuaria del ramo di azienda.

La Società rappresenta inoltre che gli importi rifatturati dalla stessa ai singoli esercenti sono determinati in modo analitico sulla base dei consumi rilevati dai singoli contatori, posti all'interno della cabina elettrica ove è collocato il POD.

Tanto premesso, l'Istante rappresenta che, al fine di contenere gli effetti negativi dell'aumento del prezzo dell'energia elettrica e del gas naturale, sono stati introdotti specifici crediti d'imposta a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto di tali prodotti.

In particolare, per le imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, l'art. 3, comma 1, del decreto legge 20 maggio 2022, n. 51 (cd. "Decreto Ucraina") ha introdotto un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 12% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022.

La misura di detto contributo è stata rideterminata dal 12% al 15% con il decreto legge 17 maggio 2022, n. 50 (cd. "Decreto Aiuti"); inoltre lo stesso è stato prorogato anche per il terzo trimestre con il decreto legge 9 agosto 2022, n. 115 (cd. "Decreto Aiuti-bis").

Tali contributi sono stati ulteriormente prorogati, per le imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4.5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, per i mesi di ottobre e novembre 2022 dal decreto legge 23 settembre 2022, n. 144 (cd. "Decreto Aiuti-ter"), per il mese di dicembre 2022 dal decreto legge 18 novembre 2022, n. 176 (cd. "Decreto Aiuti-quater") e per il primo trimestre 2023 dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197.

Tanto premesso, con la presente istanza il contribuente chiede di chiarire:

- quale sia il soggetto legittimato ad usufruire del credito di imposta per l'acquisto dell'energia elettrica previsto per le imprese non energivore in esame nella particolare fattispecie descritta, in cui le spese relative all'utilizzo di energia elettrica, sostenute dall'Istante, titolare del POD, sono poi riaddebitate ai sostenitori effettivi delle spese, ovvero i diversi esercenti che operano all'interno del ... sopra indicato, pur non sussistendo alcun contratto di locazione immobiliare o di affitto di azienda tra l'Istante e i differenti esercenti (**primo quesito**);

- quale sia il soggetto che, in quanto beneficiario dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale per i trimestri III e IV del 2022 avrebbe dovuto inviare entro il 16 marzo 2023 all'Agenzia delle Entrate, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito residuo, un'apposita comunicazione dell'importo del credito maturato nell'esercizio 2022 (**secondo quesito**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante preliminarmente osserva che le diverse disposizioni normative succedutesi nel tempo sono finalizzate a contenere l'aumento dei costi dell'energia elettrica, emersi nel corso degli anni 2022 e 2023.

Come indicato nella Circolare n. 36/E del 29 novembre 2022 § 1 (pag. 7) *"Beneficiarie dei crediti d'imposta in esame sono le "imprese" che sostengono i costi per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale. Sotto il profilo soggettivo, dunque, i crediti d'imposta sono riservati a tutte le imprese residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che € indipendentemente dalla forma*

giuridica, dalle dimensioni aziendali, nonché dal regime contabile adottato e rispettano le condizioni normativamente previste. In proposito, si precisa che sono ammesse all'agevolazione sia le imprese commerciali sia le imprese agricole".

La medesima circolare, al paragrafo 5.1, analizzando il caso di un immobile concesso in locazione con riaddebito delle spese per l'utilizzo di energia elettrica e gas, afferma che, *"in ordine al solo beneficio fiscale in argomento, che i crediti d'imposta maturati, in linea di principio, possono essere fruiti dall'impresa conduttrice (e non dal locatore), che ne sostenga l'effettivo onere economico attraverso un riaddebito analitico, pur non essendo titolare delle relative utenze. Ciò in conformità con la ratio del beneficio fiscale, finalizzato a ristorare le imprese dei maggiori costi sostenuti per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché con il dato letterale della norma, che istituisce il credito d'imposta a parziale ristoro delle spese sostenute per l'acquisto della componente energetica "effettivamente utilizzata" nonché dei maggiori oneri "effettivamente sostenuti" per l'acquisto di gas naturale".*

In ordine all'onere probatorio riferito al sostenimento della spesa, prosegue la circolare, *"al fine della fruizione dei crediti d'imposta in argomento, il sostenimento delle spese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale deve essere documentato dalle imprese che usufruiscono del credito d'imposta mediante il possesso di copia delle fatture d'acquisto (intestate al locatore), delle fatture o note di riaddebito delle stesse emesse dal locatore, del contratto di locazione dell'immobile o di altro atto che preveda espressamente l'imputazione analitica delle spese concernenti le anzidette utenze in carico al conduttore dell'immobile, nonché di documentazione probatoria relativa all'avvenuto pagamento da parte di quest'ultimo".*

Sulla base di tali indicazioni, l'Istante ritiene che, nonostante non sussista alcun contratto di locazione o di affitto di ramo di azienda, siano i singoli esercenti del ... i soggetti legittimati ad usufruire dei crediti d'imposta energia, in base all'ammontare di spesa da loro effettivamente sostenuta, in considerazione dei seguenti elementi:

- gli esercenti del ... "... sono i soggetti che sostengono l'effettivo onere economico della spesa per la fornitura di energia elettrica, in base a quanto loro (ri)fatturato da parte dell'Istante e dalla società titolare del contratto di affitto di ramo di azienda;

- la finalità delle differenti disposizioni normative sopra indicate è quella di ristorare le imprese che sostengono tali spese, a prescindere dalla titolarità dell'utenza elettrica (POD); beneficio ammesso a condizione che sussista documentazione probatoria e analitica comprovante l'effettivo sostenimento delle spese per l'utilizzo di energia elettrica.

Tale ultima condizione € sussistenza di documentazione probatoria e analitica € ad avviso dell'Istante è pienamente soddisfatta in quanto il riaddebito è documentato da analitica fattura, il cui importo è stabilito in base ai singoli contatori, riconducibili ai differenti esercenti, posti all'interno della cabina elettrica ove è collocato il POD.

In merito al secondo quesito posto, secondo quanto stabilito dal co. 6 dell'art. 1 D.L. n. 176/2022, *"entro il 16 marzo 2023. i beneficiari dei crediti d'imposta richiamati ai commi 3 e 4, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito, inviano all'Agenzia delle entrate un'apposita comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022. Il contenuto e le modalità di presentazione della*

comunicazione sono definiti con provvedimento del direttore della medesima Agenzia da adottarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto".

In considerazione del fatto che la comunicazione riferita alla maturazione del credito d'imposta di cui al quesito precedente rappresenta un adempimento obbligatorio, la cui mancata presentazione rappresenta causa di decadenza dall'utilizzabilità del credito, in considerazione della sussistenza di evidenti elementi di incertezza in ordine al soggetto legittimato alla maturazione dei crediti d'imposta, l'Istante (che non formula alcuna specifica soluzione interpretativa) segnala che, a titolo precauzionale e prudenziale, entrambi i soggetti potenzialmente interessati € società istante e esercenti € hanno provveduto a presentare la suddetta istanza di maturazione del credito, secondo il modello approvato con Provvedimento n. 44905 del 16.2.2023, salvo poi procedere con una richiesta di annullamento del credito, da parte del soggetto non ritenuto legittimato, in funzione della risposta di cui al quesito precedente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si evidenzia che il presente parere verte sullo specifico quesito prospettato dall'Istante, relativo all'individuazione del soggetto legittimato alla fruizione del credito d'imposta riconosciuto per l'acquisto di energia elettrica nella particolare situazione descritta e non implica né presuppone la verifica della sussistenza delle condizioni previste dalla legge per il riconoscimento dei suddetti contributi né si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto di espressa richiesta di chiarimenti.

L'articolo 3 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, stabilisce, al comma 1, il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata ed impiegata nell'attività economica durante il secondo trimestre 2022, in favore delle imprese *"dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica"* (cosiddette imprese energivore) *"di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, di cui al comunicato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 27 dicembre 2017"*.

Le sopra citate imprese possono beneficiare del contributo in esame a condizione che il prezzo di acquisto della componente energia *"calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019"*.

Nel rispetto dei requisiti sopra descritti, il comma 1 del citato articolo 3 del decreto legge n. 21 del 2022 riconosce *"un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 12 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto"*.

Successivamente, l'articolo 6 del decreto legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, al comma 3, ha previsto un credito d'imposta pari al 15 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre

dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, sempre che il prezzo abbia subito nel secondo 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.

L'articolo 1 del decreto legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175 ha invece previsto, al comma 3, un credito d'imposta, pari al 30 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, corrispondente a una potenza impegnata di circa 4 kW (in luogo della potenza disponibile minima di 16,5 kW prevista per il secondo e il terzo trimestre 2022), diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, sempre che il prezzo abbia subito nel terzo 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.

Tale credito d'imposta è stato esteso, dall'articolo 1, comma 1, del decreto legge 18 novembre 2022, n. 176 alle medesime condizioni, anche in relazione alla spesa sostenuta nel mese di dicembre 2022 e, dall'art. 1, comma 3 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 ("legge di bilancio 2023"), in relazione alla spesa sostenuta per il primo trimestre 2023, nella misura del 35%. Da ultimo, con il decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34 (c.d. "decreto Bollette"), 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» convertito, con modificazioni, dalla legge 26 maggio 2023, n. 56, tale misura è stata ulteriormente prorogata con riferimento al secondo trimestre 2023.

Al riguardo, giova ricordare che i chiarimenti in merito ai predetti benefici sono stati forniti con le circolari n. 13/E del 2022, n. 25/E del 2022 e n. 36/E del 2022 cui, per quanto non diversamente specificato in questa sede, si rinvia.

Con particolare riferimento all'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta in parola, con la circolare n. 13/E del 2022 (cfr. paragrafo 3.2) è stato chiarito che costituisce *«presupposto per l'applicazione della disposizione in commento il sostenimento di spese [...] per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata»*.

Con la circolare n. 36/E del 2022 (par. 5.1), inoltre, è stato precisato che, *"in ordine al solo beneficio fiscale in argomento, (...) i crediti d'imposta maturati, in linea di principio, possono essere fruiti dall'impresa conduttrice (e non dal locatore), che ne sostenga l'effettivo onere economico attraverso un riaddebito analitico, pur non essendo titolare delle relative utenze. Ciò in conformità con la ratio del beneficio fiscale, finalizzato a ristorare le imprese dei maggiori costi sostenuti per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché con il dato letterale della norma, che istituisce il credito d'imposta a parziale ristoro delle spese sostenute per l'acquisto della componente energetica «effettivamente utilizzata», nonché dei maggiori oneri «effettivamente sostenuti» per l'acquisto di gas naturale"*.

Nel medesimo documento di prassi è stato inoltre evidenziato che il sostenimento delle spese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale deve essere documentato dalle imprese che usufruiscono del credito d'imposta mediante il possesso di copia delle fatture

d'acquisto, delle fatture o note di riaddebito delle stesse emesse dall'intestatario del POD, di un atto che preveda espressamente l'imputazione analitica delle spese concernenti le anzidette utenze, nonché di documentazione probatoria relativa all'avvenuto pagamento da parte di quest'ultimo.

Tanto premesso, nel caso di specie, l'Istante effettua l'acquisto dell'energia elettrica e ribalta i relativi costi ai sostenitori effettivi delle spese, ovvero ai diversi esercenti che operano all'interno del ... , in base ai consumi misurati dai singoli contatori, pur non sussistendo alcun contratto di locazione immobiliare o di affitto di azienda tra l'Istante e i differenti esercenti.

Nel rilevare che l'istituto dell'interpello consente di ottenere un parere dell'amministrazione finanziaria in relazione ad un caso "concreto" e "personale" riferibile all'interpellante, giova evidenziare che esula dal perimetro della presente risposta la possibilità per le imprese che operano all'interno del ... di fruire del credito in esame.

In relazione, invece, alla posizione dell'Istante, che riferisce di sostenere inizialmente l'integrale costo delle spese per l'acquisto di energia elettrica e di provvedere successivamente a riaddebitare analiticamente i costi sostenuti, soccorrono i chiarimenti contenuti nella Risposta 597 del 2022 in cui - seppur in relazione ad un caso diverso da quello oggetto del presente interpello - è stato chiarito che in presenza di meccanismi di determinazione del corrispettivo che dovessero comportare nei confronti del cliente finale un analitico riaddebito del costo (aumentato) del prezzo della materia prima, alle imprese non potrebbe essere riconosciuto in misura corrispondente il credito d'imposta.

Pur non trattandosi, nel caso di specie, di un "corrispettivo" addebitato al cliente finale, in relazione ai costi che non restano definitivamente a carico dell'Istante, per effetto del meccanismo di ribaltamento analitico, la stessa non potrà di conseguenza fruire del credito.

Relativamente al secondo quesito posto dall'Istante, riguardante il soggetto tenuto all'invio della comunicazione di cui all'art. 1, comma 6, del Decreto Legge 13 gennaio 2022, n. 176, si rappresenta che il comma citato prevede che *"entro il 16 marzo 2023, i beneficiari dei crediti d'imposta richiamati (...), a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito, inviano all'Agenzia delle entrate un'apposita comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022"* (sottolineatura aggiunta).

Dal tenore letterale della disposizione - cui è stata data attuazione col Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 febbraio 2023, di approvazione del "Modello per la comunicazione dei crediti d'imposta maturati in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di prodotti energetici" - si evince che obbligato all'invio della comunicazione è il beneficiario del credito, ossia il soggetto legittimato ad operare la compensazione (cfr. altresì quanto disposto dal paragrafo 2.7 del Provvedimento in relazione alle ipotesi di cessione del credito) con la conseguenza che la Società è tenuta all'adempimento in esame esclusivamente per i crediti d'imposta di cui lei stessa è beneficiaria, secondo quanto definito nella risposta al primo quesito.

Pertanto, come evidenziato anche dal medesimo interpellante, è necessario che la Società richieda l'annullamento delle istanze che ha riferito di aver presentato a titolo precauzionale e prudenziale, come previsto dal paragrafo 2.5 del Provvedimento.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**