

Risposta n. 373/2023

OGGETTO: Articolo 6, comma 3, del decreto legge n. 115 del 2022 – credito d'imposta non energivori – fornitura di servizi aziendali e riaddebito del costo dell'energia elettrica

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

QUESITO

L'Istante Alfa S.r.l. - che si qualifica come soggetto "non energivoro" - è una società di diritto italiano appartenente ad un "network" il quale offre servizi di revisione e consulenza.

Alfa, in qualità di appaltatore, ha stipulato nel corso del 2022 con ciascuno dei Clienti, in qualità di committenti, un contratto di appalto di servizi ai sensi e per gli effetti degli articoli 1655 e ss. del Codice Civile, che ha ad oggetto "l'esecuzione della fornitura dei servizi aziendali".

Ai fini e in funzione dell'erogazione dei servizi di cui sopra, Alfa ha assunto in locazione, per sé e per gli altri Clienti, diversi immobili ad uso ufficio, sale riunioni,

spazi comuni, magazzini, garage e parcheggi, ubicati in varie città italiane in cui operano i suddetti Clienti.

Alfa riferisce di fornire una pluralità di spazi attrezzati e servizi correlati, quali, a mero titolo esemplificativo, spazi e postazioni completamente arredate ad uso ufficio; impianti funzionanti e adeguatamente mantenuti; apparecchiature tecniche di ufficio come stampanti, scanner, fotocopiatrici, fax, telefoni fissi, mobili e centralini; aree comuni per manifestazioni di natura professionale, commerciale e di marketing aziendale; materiale di consumo; servizio di riscaldamento, raffrescamento, condizionamento; servizio di energia elettrica, acqua, gas, al fine di mantenere le condizioni di comfort nell'edificio, nonché servizio di ristorazione, mensa e bar.

L'istante riferisce che il corrispettivo del complesso servizio non viene determinato su base analitica, ossia in modo da permettere una analitica corrispondenza tra il costo del singolo servizio erogato ed il relativo importo richiesto al Cliente, ma in maniera univoca, cioè considerando tutti i costi sostenuti da Alfa per i servizi forniti in applicazione delle previsioni del Contratto ripartiti in base ad oggettive chiavi di allocazione come il numero dei dipendenti, i metri quadri degli spazi occupati, il numero di postazioni a disposizione di ogni Entità Cliente. Tra i costi considerati è incluso quello relativo all'energia elettrica.

L'istante precisa che le fatture concernenti il costo di acquisto della suddetta energia, relative agli afferenti POD, sono intestate in via esclusiva a Alfa ed alla medesima indirizzate dal fornitore del servizio e dalla stessa pagate.

Il dubbio interpretativo concerne la spettanza dei crediti d'imposta di cui all'articolo 6, comma 3, del decreto legge n. 115 del 2022, l'articolo 1, comma 3, del

decreto legge n. 144 del 2022, l'articolo 1, comma 1, del decreto legge n. 176 del 2022, l'articolo 1, comma 3, della legge n. 197 del 2022 - in favore dei soggetti non energivori, per i periodi ricompresi tra il terzo trimestre 2022 e il primo trimestre 2023 - al soggetto istante o ai propri clienti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Alfa ritiene che il credito d'imposta spetti al soggetto istante in quanto è l'effettivo utilizzatore dell'energia elettrica acquistata per l'esercizio della propria attività ed in quanto il meccanismo di determinazione del corrispettivo dei servizi erogati in favore dei clienti non può essere assimilato ad un riaddebito analitico dei costi di energia.

L'Istante richiama all'uopo la risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 597/2022 del 28 dicembre 2022 nella quale è stato considerato *"un processo fisiologico"* l'inclusione *"di tutti i fattori della produzione (costi diretti ed indiretti) tra cui anche la componente del costo energetico"* da parte di un'impresa la quale deve *"determinare il prezzo del prodotto finito"*. *"Conseguentemente, benché la determinazione del corrispettivo dovuto dall'utente finale possa essere in qualche modo ancorata alla variazione del prezzo della materia prima energia, questo meccanismo non può essere assimilato ad un vero e proprio ribaltamento del costo dell'energia con effetti in termini di riduzione della spesa effettivamente sostenuta"*.

L'istante ritiene altresì di non trovarsi nel caso contemplato dalla circolare n. 36/E del 29 novembre 2022, nella quale l'Agenzia delle Entrate ha affrontato la fattispecie dell'immobile concesso in locazione, chiarendo che il credito d'imposta spetterebbe all'impresa conduttrice e non al locatore che ne sostenga l'effettivo onere economico

attraverso un riaddebito analitico, pur non essendo titolare delle relative utenze, in quanto il locatore è un mero intermediario tra il gestore dell'energia e l'utilizzatore finale del servizio.

Infatti, tale ruolo non sarebbe assunto dall'Istante, che, nel caso si specie, eroga nei confronti dei vari Clienti un servizio complesso come sopra descritto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si evidenzia che il presente parere verte sullo specifico quesito espressamente prospettato dall'Istante, relativo alla spettanza dei crediti energia nella peculiare fattispecie oggetto di istanza, peraltro descritta in maniera sommaria, e non implica né presuppone la verifica della sussistenza delle condizioni previste dalla legge per il riconoscimento del suddetto contributo, né si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto di espressa richiesta di chiarimenti.

Tanto premesso, si ricorda che al fine di contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica e del gas naturale e per contrastare gli effetti economici della grave crisi internazionale in atto in Ucraina, il legislatore ha introdotto alcune misure agevolative con i seguenti provvedimenti:

- il decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. "decreto Sostegni *ter*"), recante «Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico», convertito, con modificazioni, in legge 28 marzo 2022, n. 25;

- il decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. "decreto Energia"), recante «Misure urgenti per il contenimento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali», convertito, con modificazioni, in legge 27 aprile 2022, n. 34;

- il decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. "decreto Ucraina"), recante «Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi Ucraina», convertito, con modificazioni, in legge 20 maggio 2022, n. 51;

- il decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (c.d. "decreto Aiuti-bis"), recante «Misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali», convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142;

- il decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 (c.d. "decreto Aiuti-ter"), recante «Ulteriori misure urgenti in materia di politica energetica nazionale, produttività delle imprese, politiche sociali e per la realizzazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)», convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175;

- il decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 (c.d. "decreto Aiuti-quater"), recante «Misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica», convertito, con modificazioni, dalla legge 13 gennaio 2023, n. 6;

- la legge 29 dicembre 2022, n. 197 ("legge di bilancio 2023"), recante il «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025»;

- il decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34 (c.d. "decreto Bollette"), convertito con la 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» che ha ulteriormente prorogato le predette misure con riferimento al secondo trimestre 2023.

I chiarimenti in merito ai predetti benefici sono stati forniti con le circolari n. 13/E del 2022, n. 20/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 specifico riferimento alla questione prospettata, giova preliminarmente rilevare che si assume acriticamente in questa sede che i contratti allegati all'istanza di interpello, nel caso di specie, non integrino un rapporto con i Clienti assimilabile a quello di locazione, oggetto della Circolare 36/E del 2022, non avendo il contribuente prospettato alcun dubbio al riguardo ed esulando, in ogni caso, dalle prerogative esercitabili in sede di interpello la qualificazione del suddetto rapporto giuridico attraverso un'attività di analitica interpretazione delle clausole dei contratti oggetto di istanza.

Tanto premesso, nel merito del dubbio sollevato, con la risposta ad interpello n. 597 del 2022, richiamata anche dallo stesso interpellante, è stato affermato il principio per cui non spetta, per la quota corrispondente, il credito d'imposta in esame alle imprese che riaddebitano analiticamente il costo (aumentato) del prezzo della materia prima nei confronti di altri soggetti (nel caso della risposta 597 i clienti finali).

Al fine di stabilire se ricorra nel caso in esame una simile situazione e se il riaddebito (in tutto o in parte) del costo della energia possa essere qualificato come "analitico" e quindi tale da determinare un corrispondente ribaltamento dello stesso in capo ad un soggetto diverso da colui che formalmente è intestatario delle utenze (nel caso di specie il Cliente che paga il corrispettivo di un servizio complesso), è

necessario che il suddetto ribaltamento avvenga i) individuando espressamente la quota di corrispettivo derivante dal costo dell'energia elettrica o gas naturale sostenuto dal prestatore del servizio; ii) correlando direttamente l'incremento del costo dell'energia sostenuto dall'intestatario dell'utenza e la quota di corrispettivo dovuto dal cliente, in modo tale che l'incremento del prezzo delle materie prime sia posta (in tutto o in parte) a carico del cliente.

Resta inteso che, come sopra chiarito a proposito della qualificazione del Contratto, non è possibile stabilire se nel caso di specie ricorrano le predette condizioni in quanto l'analisi delle specifiche e puntuali clausole contrattuali e dei meccanismi di determinazione del corrispettivo dovuto all'Istante implicano valutazioni di fatto che esulano dal perimetro applicativo dell'interpello [cfr., in tal senso, Circolare n. 9/E del 2016, nella quale è stato chiarito che il legislatore ha inteso escludere dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria ma solo in sede di accertamento; si tratta, in altre parole, di tutte quelle fattispecie in cui, più che rilevare l'aspetto qualificatorio, rileva il mero appuramento del fatto (cd. accertamenti di fatto)].

Pertanto, devono trovare applicazione anche nel caso di specie i principi espressi con la citata risposta n. 597 del 2022, fermo restando che è onere del contribuente valutare le clausole contrattuali che regolano la fattispecie qui in esame al fine di verificare la sussistenza delle condizioni per una corretta applicazione dei suddetti principi.

**firma su delega del Direttore Centrale, Capo
Divisione aggiunto Delega n. 14034 del
10 novembre 2022 IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**