

Risposta n. 597/2022

OGGETTO: Credito d'imposta per imprese non energivore e non gasivore – Determinazione dell'agevolazione – Articoli 3 e 4 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 20 maggio 2022, n. 51, e successivi interventi normativi

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito, anche "ALFA S.p.A." o la "società istante") ha presentato un'istanza di interpello concernente le agevolazioni concesse alle imprese diverse da quelle energivore e gasivore (di seguito, non energivore e non gasivore).

Le disposizioni di riferimento, a tale riguardo, sono le seguenti:

- articoli 3 e 4 del decreto legge n. 21 del 2022 (misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina) che prevede, per le imprese non energivore e non gasivore, un credito di imposta relativo ai consumi di energia elettrica e gas del secondo trimestre 2022;

- articolo 6, commi 3 e 4, del decreto legge n. 115 del 2022 (misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali) che prevede, per le imprese non energivore e non gasivore, un credito di imposta relativo ai consumi di energia elettrica e gas del terzo trimestre 2022;

- articolo 1, commi 3 e 4, del decreto legge n. 144 del 2022 (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) che prevede, per le imprese non energivore e non gasivore, un credito di imposta relativo ai consumi di energia elettrica e gas occorsi nei mesi di ottobre e novembre 2022.

Le disposizioni di legge menzionate prevedono che il credito maturato dal beneficiario sia utilizzabile in "compensazione" ex articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 entro la data del 31 dicembre 2022 con riferimento al credito per i consumi di energia elettrica e gas del secondo trimestre 2022 e entro la data del 30 giugno 2023 con riferimento al credito per i consumi di energia elettrica e gas del terzo trimestre 2022 e dei mesi di ottobre e novembre 2022.

ALFA S.p.A., che riveste la qualifica di impresa non energivora e non gasivora, è una società che impiega più di 800 dipendenti e opera nel settore delle grandi infrastrutture (costruzione di ospedali, aeroporti, ecc.) e dei servizi (manutenzione e gestione delle infrastrutture).

Realizza, secondo le esigenze del committente, impianti tecnologici complessi, cura l'impiantistica elettrica e meccanica, eroga servizi di manutenzione e gestione globale dell'opera realizzata.

ALFA S.p.A. è altresì impegnata in progetti di "Project Financing", laddove la società istante, unitamente al cliente, è coinvolta sotto il profilo finanziario nel progetto da realizzare, a fronte della successiva gestione pluriennale dell'opera cofinanziata.

L'attività di ALFA S.p.A. è dunque variegata e complessa.

Ai fini che qui rilevano occorre, tuttavia, evidenziare che in numerosi casi, oltre a realizzare l'opera (come detto, costruzione di grosse infrastrutture, quali ospedali, aeroporti, ecc.), la società istante si occupa poi di tutte le fasi di gestione della medesima struttura. In questi specifici casi, pertanto, una volta consegnata l'opera, ALFA S.p.A. si impegna a gestire una pluralità di servizi, quali, a titolo di esempio, facendo esemplificativamente riferimento agli ospedali, la manutenzione e conduzione degli impianti di riscaldamento e raffrescamento, la manutenzione degli impianti elettrici e antincendio, degli impianti a gas medicali, degli elevatori, dei cancelli e porte automatiche; la manutenzione del servizio idrico (impianti idrico-sanitari e di scarico); il servizio di telefonia, pulizia e sanificazione degli ambienti; la ristorazione degenti; il servizio verde (sfalcio, potatura del verde); i parcheggi; lo smaltimento rifiuti; la portineria; i trasporti interni; la manutenzione delle attrezzature elettromedicali; il servizio mensa, ed altri simili.

Fra questi servizi rientra anche il "servizio energia". In questa voce di servizio sono ricompresi anche i costi sostenuti da ALFA S.p.A. per l'utilizzo dell'energia elettrica e per il consumo di gas.

Sempre a titolo esemplificativo dell'ampia casistica nella quale si trova ALFA S.p.A., la società istante produce il "*contratto di concessione di lavori pubblici relativo alla progettazione esecutiva, costruzione e gestione del nuovo polo ospedaliero ...*

dell'azienda U.L.S.S. N. ..." (di seguito solo "contratto") stipulato fra l'Azienda U.L.S.S. N. ... e il Raggruppamento Temporaneo di Imprese e progettisti (concessionario), fra cui compare ALFA S.p.A.

Il contratto ha per oggetto *"la Concessione di costruzione e gestione del Nuovo Ospedale ... che prevede la progettazione esecutiva nonché la costruzione del Nuovo Ospedale ... e lo sfruttamento economico dello stesso anche attraverso la gestione coordinata dei servizi strumentali all'attività sanitaria e di servizi commerciali di vario tipo"*.

Una volta completata l'opera (ossia una volta realizzato l'ospedale), il contratto (articolo 14.5) prevede che *"al momento della presa in consegna dell'Opera il Concessionario inizierà la gestione dei Servizi del Nuovo ospedale ... e da tale momento decorrerà il pagamento dei Canoni di cui al successivo art. 20"*.

Come già accennato, completata l'opera, ALFA S.p.A. (quale affidatario del servizio da parte del Concessionario) si impegna a gestire una pluralità di servizi, tra cui anche quelli di *"manutenzione, conduzione e servizio energia (impianti di climatizzazione)"* (articolo 16.1, lettera b) e di *"manutenzione, conduzione e servizio energia elettrica (impianti elettrici)"* (articolo 16.1, lettera d). L'articolo 16.4, ultimo periodo, dispone inoltre che *"le utenze per energia elettrica e termica, gas e acqua saranno a carico del Concessionario per tutta la durata della Concessione"*.

I testé menzionati servizi [articolo 16.1, lettere b) e d)] sono anche denominati, per brevità, "servizio energia".

Per quanto concerne l'energia elettrica, al punto 1.2.5 del *"Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione. Manutenzione, conduzione e servizio"*

energia elettrica (impianti elettrici)", la società istante precisa che "il Concessionario provvederà, a proprio nome ed onere, a stipulare il contratto di approvvigionamento di energia elettrica con l'Ente distributore già in fase di realizzazione dell'opera, facendosi carico anche di eventuali anticipi sui consumi e nolo contatori. Il medesimo contratto dovrà essere volturato all'Azienda, o al soggetto da essa indicato alla fine della durata della Concessione, con oneri a carico dell'Azienda stessa o del nuovo Concessionario".

Per quanto concerne il gas, al punto 1.2.7 del "*Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione. Manutenzione, conduzione e servizio energia (impianti di climatizzazione)*", ALFA S.p.A. precisa che "*il Concessionario provvederà, a proprio nome ed onere, a stipulare il contratto di approvvigionamento gas metano con l'Ente Distributore già in fase di realizzazione dell'opera, inclusi eventuali anticipi sui consumi e nolo contatori. Analogamente sarà stipulato dal Concessionario un contratto per la fornitura del combustibile di riserva (gasolio). Alla scadenza del Contratto di Concessione ed in ogni ipotesi di cessazione anticipata dello stesso, il medesimo contratto di approvvigionamento dovrà essere volturato all'Azienda, o al soggetto dalla stessa indicato, con oneri a carico dell'Azienda stessa o del nuovo concessionario".*

Le bollette di gas e luce, relative agli afferenti POD e PDR, sono intestate in via esclusiva a ALFA S.p.A. e alla medesima indirizzate, e quindi dalla stessa pagate al Distributore/Venditore.

Rileva tuttavia ALFA S.p.A. che nel servizio energia non è ricompresa solo la fornitura di elettricità e gas naturale.

ALFA S.p.A., oltre alla fornitura, si impegna infatti ad effettuare il servizio di manutenzione e conduzione degli impianti elettrici e di climatizzazione presenti

nell'ospedale. In altri termini, il "servizio energia" non è composto solamente dal pagamento dell'energia della struttura (in questo caso) ospedaliera gestita, ma anche dalla *manutenzione, conduzione e gestione efficiente* di tutta l'impiantistica a ciò necessaria.

Per quanto concerne l'elettricità, leggendo il "*Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione*" (parte integrante del contratto di concessione), nella parte in cui si occupa del servizio di "*Manutenzione, conduzione e servizio energia elettrica (impianti elettrici)*", si comprende che, oltre alla fornitura della componente energetica, "*è richiesta al Concessionario una completa conduzione e manutenzione di tutti gli impianti sottoindicati al fine di garantire la conservazione del valore dell'opera realizzata per l'intera durata della concessione, e, per quanto attiene le specifiche attività, le verifiche, i collaudi e le relative frequenze, farà fede quanto riportato nel Piano di Manutenzione così come offerto dal Concessionario in sede di gara*" [punto 1.1 del *Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione. Manutenzione, conduzione e servizio energia elettrica (impianti elettrici)*].

Per quanto concerne il gas, leggendo il "*Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione*", nella parte in cui si occupa del servizio di "*Manutenzione, conduzione e servizio energia (impianti di climatizzazione)*" si rileva che, oltre alla fornitura di gas, è richiesto al concessionario: "*l'erogazione di beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort nell'edificio in esame nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e di salvaguardia dell'ambiente, provvedendo nel contempo al miglioramento del processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia*" [punto 1.1 del *Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione. Manutenzione, conduzione e servizio energia (impianti di climatizzazione)*].

Quanto sopra riportato chiarisce che nel "servizio energia" non è ricompresa la sola fornitura del vettore energetico, ma una pluralità di rilevanti servizi, che vanno dalla *"completa conduzione e manutenzione di tutti gli impianti"* elettrici, alla *"erogazione di beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort nell'edificio"*, fino al miglioramento del processo di utilizzo dell'energia.

Ciò premesso, per quanto riguarda la remunerazione, quest'ultima avviene mediante il pagamento di canoni periodici (articolo 20 del contratto). Per quanto concerne, nello specifico, i "servizi" resi dopo il completamento dell'opera (fra i quali rientra il "servizio energia"), l'articolo 20.3 del contratto prevede che *"a fronte della gestione dei Servizi da parte del Concessionario, l'Azienda riconoscerà a quest'ultimo i Canoni dei Servizi"*. Per ogni servizio è dunque previsto uno specifico canone. Dunque, anche per il servizio "energia" è previsto un canone, distinto da quello versato per gli altri servizi.

Sono previsti meccanismi di adeguamento periodico del canone. Con riferimento all'energia elettrica, il punto 1.5. del *"Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione. Manutenzione, conduzione e servizio energia elettrica (impianti elettrici)"* delinea il complesso meccanismo di rivalutazione del canone concernente tale voce. Fra i componenti che determinano la rivalutazione del canone c'è anche il costo dell'energia *"desunto dall'aggiornamento pubblicato dalla Autorità per l'Energia Elettrica ed il Gas ... La tipologia di utenza da prendere a riferimento ed il costo di riferimento comprensivo di imposte sarà concordato tra le parti"* [punto 1.5 del *"Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione. Manutenzione, conduzione e servizio energia elettrica (impianti elettrici)"*].

"Dal terzo anno in poi, la revisione prezzi avrà cadenza annuale. Dopo la prima revisione, per tutte le successive, il canone oggetto della revisione sarà quello dell'anno precedente secondo la seguente formula (valida per l'anno i-esimo): $K_{serv} \text{ energia elettrica (anno } i\text{-esimo)} \times \text{Canone serv energia elettrica (anno } i\text{-esimo-1)} = \text{Nuovo Canone serv energia elettrica (anno } i\text{-esimo)}$ ".

Il canone rivalutato secondo l'apposita formula non remunera solamente il maggior costo dell'energia elettrica, ma anche l'ampio e variegato servizio di manutenzione e conduzione degli impianti elettrici, nonché l'utilizzo efficiente dell'energia.

Per quanto concerne il gas, al punto 1.5 del *"Capitolato Prestazionale dei servizi in Concessione. Manutenzione, conduzione e servizio energia (impianti di climatizzazione)"* è delineato il meccanismo di rivalutazione di tale voce. Fra i componenti che determinano la rivalutazione del canone c'è anche il costo del gas.

"Dal terzo anno in poi, la revisione prezzi avrà cadenza annuale. Dopo la prima revisione, per tutte le successive, il canone oggetto della revisione sarà quello dell'anno precedente secondo la seguente formula (valida per l'anno i-esimo): $K_{serv} \text{ energia (anno } i\text{-esimo)} \times \text{Canone serv energia (anno } i\text{-esimo-1)} = \text{Nuovo Canone serv energia (anno } i\text{-esimo)}$ ".

Anche in questo caso il canone rivalutato è teso a remunerare non solamente il costo del gas, ma anche l'erogazione di beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort nell'edificio e di utilizzo efficiente dell'energia.

Tra i parametri che concorrono alla rivalutazione del canone ve ne sono taluni, dunque, che sono riferibili agli indici rappresentativi del mercato dell'energia;

altri, invece, sono avulsi dallo specifico settore energetico (ad esempio, costo della manodopera). La capacità dei canoni rivalutati di compensare i maggiori costi di elettricità e gas è quindi, come intuibile, inficiata dall'impossibilità di individuare precisamente una quota di canone associabile univocamente alla voce energia elettrica e gas. Questo in quanto - lo si è visto - la formula di ricalcolo del canone ricomprende in sé voci diverse dalla mera componente energetica (quale la manodopera).

La società istante fa presente che ALFA S.p.A. non è classificabile come soggetto venditore/rivenditore di gas ed energia elettrica.

Non è, infatti, titolare dello specifico titolo abilitante per lo svolgimento di tale attività. La normativa di settore prevede una serie di requisiti che le imprese devono soddisfare per poter essere iscritte nell'Elenco dei venditori di elettricità e gas naturale ai clienti finali. ALFA S.p.A., per quanto sopra esposto, non rientra nell'elenco dei venditori di elettricità e gas naturale ai clienti finali, né, di conseguenza, è in possesso delle relative autorizzazioni.

Così inquadrato il contesto, ALFA S.p.A., soggetto non energivoro e non gasivoro, chiede di sapere se possa beneficiare dell'agevolazione in forma piena e integrale ovvero se nel calcolo dell'agevolazione debba essere espunta la parte di costo che, tramite la rivalutazione del canone, viene ribaltata in capo al cliente finale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene di poter beneficiare dell'agevolazione relativa alle maggiori spese sostenute in materia di consumo di elettricità e gas in misura piena e

integrale, ossia prescindendo dalla quota parte di maggior costo ribaltata sul cliente finale.

In primo luogo, la legge non detta limiti al calcolo dell'agevolazione, sicché deve concludersi che il beneficio spetti laddove sussistano i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalle disposizioni in materia di credito di imposta (circostanza ricorrente nel caso di specie).

Poiché la legge fa esclusivo riferimento all'incremento dei costi del vettore energetico superiori a una determinata percentuale, in presenza di detto aumento l'agevolazione spetta in misura piena. In sintesi, la *littera legis* (e le norme agevolative vanno interpretate facendo esclusivo riferimento alla lettera della legge) conferma che ALFA S.p.A. ha diritto di usufruire in modo pieno e integrale dell'agevolazione.

In secondo luogo, rileva l'Istante che nemmeno le relazioni illustrative dei decreti legge istitutivi dei crediti di imposta si soffermano su particolari specificazioni o limiti. Anche sotto questo punto di vista, dunque, è chiaro che il credito di imposta deve essere calcolato senza subire nessuna menomazione, data dai parziali ribaltamenti (secondo le formule di rivalutazione di cui al punto 1.5. dei Capitolati) - peraltro non ancorati al solo costo dell'energia, ma determinati sulla base di fattori eterogenei - sul cliente finale.

In terzo luogo, l'Agenzia delle Entrate, interpretando il decreto legge n. 21 del 2022 nella parte in cui concede il tax credit energetico, ha specificato: "*con riferimento al requisito sub 2), si precisa che, ai fini del calcolo del costo medio per kWh della componente energia elettrica, si tiene conto dei costi sostenuti per l'energia elettrica (incluse le perdite di rete), il dispacciamento (inclusi i corrispettivi relativi alla copertura dei costi per il mercato della capacità o ai servizi di interrompibilità) e la*

commercializzazione, ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia energia". Concorrono al suddetto calcolo i costi della componente energia eventualmente sostenuti in esecuzione di contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa, non rilevando a tal fine che il prezzo di acquisto della stessa sia variabile per indicizzazione o predeterminato in misura fissa" (circolare n. 13/E del 13 maggio 2022).

L'Agenzia delle Entrate, quindi, ha già preso chiara posizione, affermando che eventuali meccanismi di indicizzazione del costo energetico rimangono fuori dal meccanismo di computo dell'agevolazione.

In quarto luogo, la soluzione che ipotizzasse la non spettanza del credito di imposta per la parte di costo indicizzata (secondo le formule di rivalutazione di cui al punto 1.5 dei Capitoli) condurrebbe all'inevitabile conseguenza che ALFA S.p.A. non potrebbe (ingiustamente) usufruire di alcuna agevolazione: il meccanismo di revisione dei canoni non è infatti parametrato al solo costo del fattore energetico (peraltro calcolato in modo indiretto, attraverso indici o costi storici che non hanno un legame puntuale con il reale costo del periodo) ma anche ad altre componenti, fra loro del tutto eterogenee, che di fatto rendono impossibile l'isolamento della sola parte di maggior costo energetico ribaltata sul cliente finale.

Infine, se ci si sofferma sulla *ratio* della normativa, è evidente che la stessa conduce alla necessaria concessione dell'agevolazione a prescindere dalle

successive vicende che coinvolgono l'imprenditore e il prodotto o servizio da esso commercializzato.

Ed invero, negare il credito di imposta per la parte di costo indicizzata (secondo le formule di rivalutazione di cui al punto 1.5 dei Capitoli), significherebbe affermare, indirettamente, che il tax credit non dovrebbe essere concesso a nessun imprenditore che abbia ribaltato, tramite l'aumento del prezzo del prodotto finito, una quota dei maggiori costi energetici sul consumatore finale o su altro soggetto della catena commerciale. E ciò sebbene la legge non preveda alcun divieto in capo all'operatore economico che risulti destinatario del tax credit di aumentare i prezzi in conseguenza del caro-bollette.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rammenta che, 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.

Si rammenta, per completezza, che il credito d'imposta da ultimo descritto 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.

Per quanto concerne il settore del gas naturale, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto di tale componente energetica, l'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 21 del 2022 riconosce a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui all'articolo 5 del decreto legge 1° marzo 2022, n. 17 (cosiddette "non gasivore"), un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, attualmente pari, alla luce di quanto disposto dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. "decreto Aiuti"), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91, al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) 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.

Successivamente, l'articolo 6 del decreto legge n. 115 del 2022, al comma 4, ha previsto un credito d'imposta, pari al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel terzo trimestre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo del gas naturale determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal GME abbia subito, nel secondo trimestre 2022, un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019.

L'articolo 1 del decreto legge n. 144 del 2022, al comma 4, ha poi previsto un credito d'imposta, pari al 40 della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nei mesi di ottobre e novembre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo del gas naturale determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal GME abbia subito, nel terzo trimestre 2022, un incremento maggiore del 30 per cento sul medesimo periodo del 2019.

Anche in questo caso, si rammenta, per completezza, che il credito d'imposta da ultimo descritto 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.

Facendo riferimento al caso concreto descritto dalla società istante, ALFA S.p.A. riferisce di essersi impegnata, in esecuzione del "*contratto di concessione di lavori pubblici relativo alla progettazione esecutiva, costruzione e gestione del nuovo polo ospedaliero ... dell'azienda U.L.S.S. N. ...*", stipulato fra l'Azienda U.L.S.S. N. ... e il Raggruppamento Temporaneo di Imprese e progettisti di cui fa parte la stessa

società istante, a gestire nel presidio ospedaliero di nuova realizzazione una pluralità di servizi, tra cui il servizio di *"manutenzione, conduzione e servizio energia (impianti di climatizzazione)"* e il servizio di *"manutenzione, conduzione e servizio energia elettrica (impianti elettrici)"*.

In sostanza, insieme alla fornitura di energia elettrica e gas naturale, le cui bollette afferenti i relativi POD e PDR sono intestate in via esclusiva alla società istante (e, quindi, alla stessa indirizzate e dalla stessa pagate al Distributore/Venditore), ALFA S.p.A. si è impegnata ad effettuare anche il servizio di manutenzione e conduzione degli impianti elettrici e di climatizzazione presenti nell'ospedale, garantendo così un servizio complessivo denominato dalla società istante, nell'istanza di interpello, come "servizio energia".

Come si desume dai Capitolati Prestazionali dei servizi in Concessione, nel "servizio energia" è ricompresa una pluralità di rilevanti servizi che vanno dalla *"completa conduzione e manutenzione di tutti gli impianti"* elettrici, alla *"erogazione di beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort nell'edificio"*, fino al miglioramento del processo di utilizzo dell'energia, nell'ambito dei quali è inclusa anche la componente del vettore energetico.

La remunerazione del "servizio energia" avviene mediante il pagamento di canoni periodici, assoggettati ad uno specifico e complesso meccanismo di rivalutazione che tiene conto non soltanto delle fluttuazioni del costo della componente energetica ma anche di altri parametri avulsi dal settore energetico, come, ad esempio, il costo della manodopera.

Pertanto, ALFA S.p.A., che si qualifica quale impresa non energivora e non gasivora, solleva dei dubbi concernenti la quantificazione dei crediti d'imposta previsti dalle norme sopra illustrate, chiedendo se possa beneficiare delle agevolazioni in misura piena e integrale o se invece nel calcolo dell'agevolazione debba essere espunta la parte di costo che, tramite la rivalutazione del canone, viene ribaltata in capo al cliente finale.

Come chiarito nel paragrafo 3.2 della circolare n. 13/E del 13 maggio 2022 con riferimento al credito d'imposta spettante alle imprese non energivore per il secondo trimestre 2022 (chiarimenti validi anche per le analoghe agevolazioni concesse per i periodi successivi), *"si considera spesa agevolabile quella sostenuta per l'acquisto della componente energetica (costituita dai costi per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione), ad esclusione di ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Non costituiscono spese agevolabili, a titolo di esempio, le spese di trasporto, le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica"*.

La rivalutazione dei canoni dovuti alla società istante per i servizi resi e il conseguente addebito di un maggior costo al cliente finale sono legati ad un processo di indicizzazione estraneo al meccanismo di calcolo dell'agevolazione delineato dal legislatore.

Trattasi, più precisamente, di un processo "fisiologico" adottato da ogni impresa nel momento in cui, dovendo determinare il prezzo del prodotto finito, occorre tenere conto di tutti i fattori della produzione (costi diretti ed indiretti) tra cui anche la componente del costo energetico.

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 da ALFA.

Resta fermo che in presenza di meccanismi di determinazione del corrispettivo che dovessero comportare nei confronti del cliente finale un analitico ri-addebito del costo (aumentato) del prezzo della materia prima, alle imprese non potrebbe essere riconosciuto - in misura corrispondente - il credito d'imposta. Per ragioni logico sistematiche, le medesime considerazioni possono farsi anche con riferimento ai crediti d'imposta riconosciuti alle imprese non gasivore, laddove, ai fini del beneficio fiscale spettante, occorre procedere alla determinazione del totale delle spese sostenute per l'acquisto della componente gas nei trimestri considerati (cfr. circolare n. 20/E del 16 giugno 2022).

Pertanto, tenuto conto che la norma che disciplina i crediti d'imposta in esame non prevede alcuna specifica limitazione in relazione alle attività esercitate dall'impresa che acquisti l'energia elettrica o il gas e li impieghi nel proprio processo produttivo, si ritiene che al ricorrere degli altri presupposti oggettivi richiesti dalla legge, ALFA S.p.A. possa usufruire in modo pieno ed integrale - nel limite della spesa sostenuta ammissibile al beneficio - dei crediti di imposta per le imprese non energivore e non gasivore di cui si discute.

Si ricorda, infine, che il presente parere viene reso in relazione al quesito espressamente formulato dall'interpellante e sulla base delle informazioni fornite dal

richiedente, assunte così come illustrate nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e completezza; pertanto, i suoi effetti non si estendono a questioni diverse da quelle in relazione alle quali è stato formulato espressamente il quesito da parte della società istante, ivi compresa la sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi per la fruizione dei crediti d'imposta in questione. Su tali profili, quindi, restano impregiudicati i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

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