

La fruizione dei crediti d'imposta non-energivori e non-gasivori per le imprese pretratrici del Servizio energia

Giovanni Panzera da Empoli

1. I recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in merito ai cc.dd. crediti d'imposta per imprese non-gasivore e non-energivore ([1]) non hanno coinvolto espressamente l'agevolabilità dei costi sostenuti per l'acquisto di gas e energia elettrica dalle imprese che forniscono il c.d. Servizio energia. Tale servizio è disciplinato dall'art. 1, co. 1, lett. p), del d.P.R. n. 412/1993 e s.m.i. e dall'allegato II al d.lgs. n. 115 del 2008 e consiste nell'*"erogazione dei beni e dei servizi necessari a mantenere le condizioni di comfort negli edifici nel rispetto delle leggi vigenti in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e di salvaguardia dell'ambiente, ... al fine di ottimizzare il processo di trasformazione ed utilizzo dell'energia, l'esercizio e la manutenzione degli impianti"* ([2]).

Nell'esecuzione del servizio affidato, l'impresa è, in particolare, tenuta:

1) ad occuparsi della gestione degli impianti di produzione e distribuzione dell'energia termica per uso riscaldamento negli edifici, per la climatizzazione invernale e/o estiva degli stessi e/o per la produzione di acqua calda sanitaria. L'impresa è, infatti, tenuta a garantire l'*"esecuzione ... delle prestazioni necessarie ad assicurare l'esercizio e la manutenzione degli impianti"* (punto 4, comma 1, lettera l) del citato Allegato II);

2) ad effettuare una serie di prestazioni coesenziali alla corretta erogazione del Servizio energia **quali l'acquisto del gas naturale e dell'energia elettrica** necessaria per il riscaldamento/raffreddamento degli ambienti e/o per la produzione dell'acqua calda sanitaria. Come previsto dal punto 4, comma 1, lettera c) del citato Allegato II, infatti, tra i requisiti che devono sussistere per qualificare un contratto come Servizio energia vi è: *"l'acquisto, la trasformazione e l'uso da parte del Fornitore del contratto servizio energia dei combustibili o delle forniture di rete, ovvero del calore-energia nel caso di impianti allacciati a reti di teleriscaldamento, necessari ad alimentare il processo di produzione del fluido termovettore e quindi l'erogazione dell'energia termica all'edificio"*.

2. Tanto premesso, ricordiamo che ai sensi degli artt. 3 e 4 del D.L. 21/2022 (cc.dd. crediti energia per le imprese non-energivore e non-gasivore su cui cfr., tra gli altri, il contributo pubblicato su questo sito il [28 aprile 2022](#)), rispettivamente: *"alle 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 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, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto della componente energia, 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, qualora il prezzo della stessa, 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" (art. 3 del d.l. 21/2022); e

"alle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui all'articolo 5 del decreto-legge 1° marzo 2022 n. 17, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 20 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" (art. 4 d.l. 21/2022).

I medesimi crediti d'imposta sono stati riconosciuti:

- 1) dall'art. 6 del d.l. 115/2022 anche con riferimento ai maggiori oneri sostenuti nel terzo trimestre 2022. Detta disposizione ha altresì innalzato la misura del credito spettante per i costi relativi all'energia al 25% della spesa sostenuta e
- 2) dall'art. 1 del d.l. 144/2022 per le spese sostenute nei mesi di ottobre e novembre 2022 in misura rispettivamente pari al 30% e al 40% dei costi sostenuti per la componente energia e gas
- 3) dall'art. 1 del d.l. n. 176/2022 per le spese sostenute nel mese di dicembre 2022.

Trattasi di una disciplina agevolativa volta a contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica e del gas naturale acquistata ed impiegata nell'attività economica delle

imprese durante specifici periodi dell'anno 2022 attraverso il parziale ristoro alle imprese dei maggiori costi sostenuti. Detti crediti si affiancano alle misure, di portata economica più ampia, parallelamente introdotte per le imprese a forte consumo di energia elettrica e di gas di cui ne ricalcano la disciplina.

Come chiarito dal tenore letterale delle citate disposizioni, il requisito soggettivo per la fruizione dei crediti d'imposta in questione è determinato "per esclusione" dal legislatore che considera legittimate a fruire delle citate misure la generalità delle imprese, indipendentemente dall'attività concretamente svolta, se "diverse":

1) da quelle "a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017" (imprese cc.dd. non-energivore⁷) ove dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW o 4,5 kW per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022;

2) da quelle "a forte consumo di gas naturale" così come identificate dal decreto del Ministro della transizione ecologica del 21 dicembre 2021, n. 541 (imprese cc.dd. non-gasivore). In questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Lombardia nella risposta ad interpello n. 904-1778/2022 (inedita) in cui, sebbene con riferimento al credito per le imprese non-gasivore (oggetto di interpello) ha chiarito che:

"non sussiste alcun dubbio interpretativo in merito all'ambito soggettivo di applicazione della disposizione in commento. Alla luce di una interpretazione meramente letterale, infatti, la norma è rivolta alla generalità delle imprese (e dunque indipendentemente dall'attività concretamente svolta), in quanto 'diverse' da quelle a forte consumo di gas naturale".

Tale conclusione pare *mutatis mutandis* estensibile anche al credito per i soggetti non-energivori data l'analogia tecnica redazionale utilizzata nelle norme istitutive di entrambe le tipologie di crediti in questione.

Sotto il profilo oggettivo, quanto al credito d'imposta per le imprese non-energivore, la disposizione istitutiva dell'agevolazione richiede che l'energia acquistata il cui costo è agevolato sia stata "effettivamente utilizzata" dall'impresa. La norma agevolativa richiede altresì che i maggiori oneri siano "effettivamente sostenuti" dall'impresa. Ai fini del calcolo

del costo medio per kW/h della componente energia elettrica, si tiene dunque conto solo dei consumi effettivi di energia e non già di quelli stimati, ancorché fatturati dal gestore. Devono essere inclusi nel citato calcolo anche il costo del dispacciamento (inclusi i corrispettivi relativi alla copertura dei costi per il mercato della capacità o ai servizi di “interrompibilità”) e della commercializzazione dell’energia; resta escluso ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, pur indicato in fattura, diverso dalla componente energetica. Assume pertanto rilievo la macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce “*spesa per la materia energia*” (circ. [Agenzia delle Entrate n. 13 del 13 maggio 2022](#)). Quanto al credito per i non-gasivori, il legislatore ha richiesto esclusivamente che il gas acquistato non sia impiegato “*per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici*”. Anche in tal caso i costi agevolati devono essere “*effettivamente sostenuti*” dall’impresa. Sono di conseguenza computati solo i costi relativi al consumo effettivo del gas. Ai fini del calcolo della spesa per l’acquisto del gas naturale devono essere considerati i costi della componente “gas” (costo della commodity), ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente gas. Si tratta, sostanzialmente, della macrocategoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce “*spesa per la materia gas naturale*” (circ. [Agenzia delle Entrate n. 20 del 16 giugno 2022](#)).

In generale sul tema si vedano i contributi già pubblicati su questa rivista il [28 aprile 2022](#), il [28 giugno 2022](#), [13 settembre 2022](#) e il 13 ottobre 2022 per le imprese [gasivore](#) e [energivore](#))

3. Orbene, venendo all’indagine circa la sussistenza dei requisiti per fruire dei predetti crediti nel caso di imprese che forniscono il descritto Servizio energia, pare anzitutto possibile ritenere certamente sussistente il **presupposto soggettivo** richiesto dalle citate disposizioni ove l’impresa - a prescindere dall’attività esercitata - non sia annoverabile né tra le imprese “*a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017*” né tra quelle “*a forte consumo di gas naturale*” così come identificate dal decreto del Ministro della transizione ecologica del 21 dicembre 2021, n. 541. Ai fini del credito per le imprese non-energivore, è richiesto che il beneficio sia intestatario di contatori di energia elettrica con potenza disponibile pari o superiore a quella richiesta dalle riportate disposizioni.

Quanto alla sussistenza del **requisito oggettivo**, rileviamo anzitutto che, in ossequio alla ricordata *ratio* dell’agevolazione, pare ragionevole ritenere che il legislatore, nel richiedere

che l'energia elettrica sia “*effettivamente utilizzata*” e che i costi relativi a quest'ultima e al gas naturale siano “*effettivamente sostenuti*”, abbia voluto agevolare le (sole) spese sostenute per fattori energetici impiegati dall'impresa nella propria attività produttiva. Di converso, pare necessario ritenere esclusi dal perimetro dell'agevolazione i costi di acquisto di energia e gas destinati alla cessione a terzi; ipotesi in cui l'oggetto dell'attività imprenditoriale si concretizza in una mera prestazione di *dare* (mediante somministrazione/vendita) i medesimi fattori energetici. L'energia e il gas acquistati non devono, dunque, rappresentare “*merce*” per l'impresa, quanto piuttosto fattori/strumenti della produzione. Ciò in linea con la *ratio* dell'agevolazione, ravvisabile, come detto, nell'esigenza di sgravare le imprese dei maggiori costi sostenuti per la produzione a fronte dell'aumento del costo dell'energia ([3]).

In questo senso si è d'altronde espressa l'Agenzia delle Entrate che, con specifico riferimento alle imprese non-gasivore, ha escluso la spettanza del beneficio per i “*soggetti rivenditori, non utilizzatori del gas stesso*” (v. [circ. n. 20/E del 16 giugno 2022](#)).

Con la recentissima [circ. n. 36/E del 29 novembre 2022](#), l'Agenzia, nel caso di un immobile concesso in locazione, ha altresì ritenuto spettante il credito d'imposta in capo 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. 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”.

Tale chiarimento pare confermare quanto rilevato *supra* in quanto esclude dal novero dei beneficiari dei crediti in questione i meri intermediari nella fornitura (nel caso affrontato dall'Agenzia, il locatore, mero intestatario formale del contratto), che, come tali, riaddebitano analiticamente il costo ai terzi effettivamente riforniti (il conduttore). E ciò nel presupposto che, appunto, l'“intermediazione”, per sua natura, non altera la causa del contratto di fornitura, che mantiene il suo oggetto in una prestazione di *dare* e non, dunque, in un servizio/*facere*.

Orbene, nel Servizio energia, l'obbligo assunto dall'impresa non è quello di eseguire "prestazioni periodiche o continuative di cose" (art. 1559 c.c.) bensì un servizio complesso in cui l'acquisto dei vettori energetici, lungi dall'averne una propria autonomia, è strettamente funzionale all'erogazione del (diverso) servizio finale richiesto dal committente. Di conseguenza, l'obbligo assunto non consiste in una mera prestazione di dare "fattori energetici" bensì in un *facere* diretto al raggiungimento degli obiettivi contrattualmente richiesti. In tale contesto, soggetto "fornito" è (solo) l'impresa che impiega il vettore energetico e non il cliente beneficiario del servizio da essa reso per tramite del vettore. In altri termini, l'impresa affidataria del servizio, lungi dal somministrare energia, si rifornisce del vettore energetico per ottenere il mezzo necessario ad erogare al cliente il (diverso) servizio richiesto. In tale contesto la fornitura del vettore energetico costituisce un presupposto necessario ed indispensabile all'erogazione del servizio consistente nel riscaldamento degli edifici oggetto di affidamento e nel mantenimento delle "condizioni di comfort" degli stessi (art. 1, co. 1, lett. p), del d.P.R. n. 412/1993). In questo senso si è altresì espressa chiaramente la Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali dell'Agenzia delle Entrate che, con [risposta ad interpello n. 284 del 20 maggio 2022](#), ha negato l'applicazione dell'aliquota IVA al 5% per le somministrazioni di gas per usi civili e industriali ([4]) alle forniture comprese nel contratto Servizio energia in quanto:

"nell'ambito del Contratto Servizio Energia è quindi il fornitore ad acquistare i combustibili al fine di impiegarli nella generazione di calore, che viene venduto all'utenza finale. Alla luce di quanto riportato, si ritiene che tale tipologia contrattuale preveda e si concretizzi nella cessione al cliente finale di energia termica e non, direttamente, la somministrazione di gas metano" (cfr. il contributo pubblicato su questa rivista il [27 luglio 2022](#)).

Tale conclusione pare estensibile anche all'energia elettrica acquistata per fornire il citato Servizio.

Da quanto sopra l'energia elettrica e il gas naturale (non utilizzato per "usi termoelettrici") oggetto delle forniture ricomprese nel Servizio energia sembrano ragionevolmente potersi ritenere "effettivamente utilizzat[i]" dall'impresa e, parimenti, il relativo costo "effettivamente sostenut[o]" con conseguente agevolabilità della spesa sostenuta per lo svolgimento del Servizio energia, nei termini e nella misura di cui alla normativa istitutiva delle agevolazioni in questione. *Mutatis mutandis*, non essendo, come detto, il committente

beneficiario di alcuna somministrazione non sussiste il rischio di alcuna duplicazione del beneficio fiscale in commento non potendo quest'ultimo fruire dei crediti in questione ([5]). Resta in ogni caso fermo che non paiono, di converso, agevolabili le spese relative all'acquisto di vettori energetici che, pur se regolamentate nell'ambito del medesimo contratto che disciplina il Servizio energia, assumono una rilevanza causale autonoma rispetto all'erogazione del servizio complesso affidato all'impresa, in quanto forniture non meramente strumentali all'erogazione del servizio principale.

4. Pur non essendo questa la sede per soffermarsi sull'argomento, preme in ogni caso rilevare che la questione dell'applicabilità dell'aliquota ultraridotta nel caso di contratti Servizio energia oggetto della citata risposta a interpello n. 284/2022 è stata sottoposta nuovamente all'Agenzia delle Entrate (alla Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale) che con la successiva [risposta a interpello n. 566 del 22 novembre 2022](#) è giunta ad una soluzione opposta rilevando che:

“la fattispecie contrattuale descritta nei termini anzidetti, sebbene abbia ad oggetto un servizio di natura complessa (composto da una serie eterogenea di attività connesse e funzionali alla gestione degli impianti delle SSX), è caratterizzata da una modalità di determinazione del corrispettivo spettante all'aggiudicatario distinta per ciascuna delle attività dallo stesso effettuate. Pertanto, nel presupposto, assunto acriticamente sulla base delle descritte modalità di remunerazione della fornitura di gas naturale (effettuata dall'aggiudicatario), suscettibile di verifica solo nelle eventuali sedi di controllo, che il corrispettivo dovuto dalle SSX all'aggiudicatario sia imputabile in via diretta e specifica a detta fornitura, sulla base delle quantità registrate dai contatori del distributore locale, si è dell'avviso che limitatamente a detta fornitura, componente del complessivo servizio reso nell'ambito del contratto DELTASSX, sia possibile applicare l'aliquota del 5 per cento prevista, da ultimo, dall'art. 2 del decreto legge 30 giugno 2022 n. 80”.

Tale contrasto di passi pare invero dettato dallo sforzo profuso dell'Agenzia nel trovare una soluzione di favore per il contribuente-istante (che chiedeva l'applicazione dell'aliquota IVA del 5%) senza tuttavia disconoscere la natura “complessa” del contratto di appalto. Ciononostante, l'impostazione adottata da tale ultima risposta non appare condivisibile in

quanto, come detto, le forniture di vettori energetici ricomprese nel Servizio energia non hanno una propria autonomia ma sono esclusivamente strumentali alla realizzazione del servizio complesso. Né la causalità autonoma di dette forniture – e dunque l'applicabilità dell'aliquota ultraridotta ([6]) – può essere, a nostro avviso, inferita dalle modalità di determinazione del corrispettivo e, dunque, dalla mera possibilità di individuare una base imponibile *ad hoc* cui applicare la citata aliquota IVA. Al contrario, l'interpretazione complessiva degli accordi contrattuali consente di individuare quel servizio unitario da assoggettare altrettanto unitariamente ad imposta.

[1] Artt. 3 e 4 del d.l. 21/2022, 6 del d.l. 115/2022, 1 del d.l. 144/2022 e 1 del d.l. n. 176/2022.

[2] Ove tale servizio comprenda altresì *“la riduzione dell'indice di energia primaria per la climatizzazione invernale di almeno il 10% rispetto al corrispondente indice riportato sull'attestato di certificazione ... attraverso la realizzazione degli interventi strutturali di riqualificazione energetica degli impianti o dell'involucro edilizio indicati nell'attestato di cui sopra e finalizzati al miglioramento del processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia”* ricorre la fattispecie del c.d. Servizio Energia Plus disciplinato dall'art. 5 del medesimo Allegato II al d.lgs. 115/2008.

[3] Per un mero intermediario nella vendita del gas e dell'elettricità, l'aumento del costo della materia prima è, d'altronde, ininfluenza giacché al destinatario della somministrazione è analiticamente ribaltato il costo di acquisto della componente energetica. Viceversa, solo chi acquista per impiegare il vettore energetico nella propria attività resta realmente inciso dallo specifico costo sostenuto. Ciò che viene pagato dal cliente finale, infatti, non è il costo dell'energia necessaria a produrre il (differente) bene/servizio finale, quanto piuttosto il prezzo di tale bene/servizio. Diversamente ragionando, d'altronde, difetterebbe sempre il presupposto oggettivo per la fruizione dei crediti in esame poiché, in base all'ordinaria logica economica, ogni impresa trasla sul cliente il costo dei fattori della produzione remunerandoli con i ricavi/prezzo dei beni e/o servizi ceduti/prestati.

[4] In deroga ai nn. 103 e 127-bis) della tabella A, parte III, allegata al d.p.r. n. 633/1972, per contrastare il generale incremento dei prezzi nel settore energetico e limitare i costi del consumo di gas a carico degli utenti finali, l'art. 2, comma 1, d.l. n. 130/2021 ha previsto che *“le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali di cui 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 ottobre, novembre e dicembre 2021, sono assoggettate all'aliquota IVA del 5 per cento”*.

[5] Tale conclusione pare altresì confermata dall'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella citata circolare n. 36 del 29 novembre 2022 che individua quali beneficiari delle misure in questione solo i soggetti

effettivamente destinatari delle forniture di gas ed energia elettrica.

[6] Ricordiamo che l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% prevista per le somministrazioni di gas è stata estesa anche alle "*somministrazioni di energia termica*" dall'art. 5 del d.l. n. 155/2022 relativamente ai servizi prestati a partire dal quarto trimestre 2022.