

La (non) spettanza del credito d'imposta per imprese non energivore e non gasivore in caso di acquisto di energia termica indicizzato al prezzo del gas

Carolina Lombardozi

Con la [risposta ad interpello n. 259 del 2023](#), l'A.F. ha fornito ulteriori chiarimenti sulla determinazione del credito d'imposta per imprese non energivore e non gasivore (previsto dall'art. 3 e dall'art. 4, D.L. del 21 marzo 2022, n. 21 e ss.mm.).

Nel dettaglio, la risposta riguarda un'impresa che, nell'esercizio della sua attività, acquista da un fornitore terzo energia termica - prodotta per mezzo di un impianto di cogenerazione alimentato a gas naturale - chiedeva chiarimenti circa la spettanza dell'agevolazione per gli acquisti di energia termica effettuati in ragione, da un lato, dell'impossibilità di utilizzare gas naturale (data la particolare attività esercitata) e, dall'altro, del fatto che l'energia termica è prodotta mediante l'impiego del gas naturale e che, dunque, i corrispettivi contrattualmente previsti con il fornitore prevedessero un'indicizzazione del costo dell'energia termica al prezzo della materia prima (gas naturale).

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che

“tenuto conto che la norma, di natura agevolativa, che disciplina il credito d'imposta in esame delimita in maniera puntuale l'ambito oggettivo al solo acquisto di gas naturale, si ritiene che l'istante, non essendo un'impresa che impiega nel suo processo la suddetta materia prima e non risultando intestataria dei POD e dei PDR collegati all'utenza del gas, non possa usufruire dei crediti di imposta per le imprese non gasivore in esame”.

Inoltre, ad avviso dell'A.F., l'impresa istante non può ritenersi legittimata alla fruizione del credito d'imposta in ragione del fatto di dover pagare, al proprio fornitore, un corrispettivo per l'acquisto di energia termica indicizzato al prezzo della materia prima gas. Ciò in quanto, richiamando la [risposta n. 597 del 2022 \[1\]](#), l'A.F. ha chiarito che

“la presenza di un meccanismo di rivalutazione dei corrispettivi dovuti dalla società istante per l'acquisto di energia termica e il conseguente addebito di un maggior costo legati ad un processo di indicizzazione non possono essere assimilati ad un vero e proprio ribaltamento del costo del gas, restando estranei al meccanismo di calcolo

dell'agevolazione delineato dal legislatore".

La risposta dell'Agenzia delle Entrate esclude in maniera *tranchant* dal beneficio del credito d'imposta tutti i soggetti che non integrano in maniera letterale i requisiti normativi di spettanza dell'agevolazione. In particolare, dalla lettura dell'interpello emerge che l'acquisto diretto di gas naturale e l'intestazione di POD o PDR collegati appunto all'utenza del gas siano condizioni indispensabili per poter rientrare nel campo di spettanza dell'agevolazione.

Siffatta conclusione, però, non sembra prendere adeguatamente in considerazione le osservazioni formulate dall'istante nella richiesta di interpello, riportate nella parte descrittiva della risposta, ove si sottolinea che l'estensione dell'ambito applicativo dell'agevolazione sarebbe coerente con le finalità delle norme istitutive dell'agevolazione stessa e risulterebbe idonea a rimuovere un potenziale effetto discriminatorio.

In effetti, sul punto va osservato che la finalità delle disposizioni istitutive dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas è quella di supportare le imprese che hanno sostenuto maggiori spese energetiche in conseguenza della crisi internazionale del 2022. A tale riguardo si ricorda che, nella relazione illustrativa del decreto Ucraina (d.l. n. 21/2022), era specificato come la misura dovesse essere funzionale a

"contrastare gli effetti economici e umanitari della grave crisi internazionale in atto in Ucraina, anche in ordine allo svolgimento delle attività produttive, per contenere i prezzi dell'energia sul mercato italiano e per fronteggiare la situazione di eccezionale instabilità del funzionamento del sistema nazionale di gas naturale derivante dal conflitto russo ucraino, avuto riguardo altresì all'esigenza di garantire il soddisfacimento della domanda di gas naturale riferita all'anno termico 2022-2023".

In questa prospettiva, nel caso all'esame dell'Agenzia delle Entrate avrebbe forse meritato una maggiore attenzione il fatto che la società istante, costretta per proprie specificità a far ricorso all'energia termica in luogo del gas e dell'energia elettrica, era stata comunque incisa dall'aumento del costo del gas naturale, essendo l'energia termica ottenuta proprio dal consumo del gas naturale ed essendo, pertanto, il prezzo di detta energia strettamente correlato a quello del gas naturale. In tal modo, la mancata concessione dell'agevolazione finisce indubbiamente col creare una disparità di trattamento rispetto ad altri soggetti industriali che impiegano direttamente il gas nella loro attività industriale, non essendo

soggetti agli specifici vincoli che caratterizzano il processo industriale e produttivo della società istante.

A ben vedere, il tema del prezzo dell'energia termica indicizzato al costo del gas naturale è stato trattato dall'Agenzia delle Entrate con un riferimento, tanto lapidario quanto fuorviante, alla precedente risposta ad interpello n. 597/2022 (citata *retro*). In merito, va rilevato che sebbene, nel menzionato precedente, l'Agenzia abbia riconosciuto che il

“processo di indicizzazione (è) 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”,

essa lo ha fatto in un contesto del tutto peculiare e la sua conclusione non pare poter assurgere a principio generale valido in tutti i casi in cui si discuta della spettanza o meno dei crediti d'imposta *de quibus*, né soprattutto in un caso come quello dell'acquisto di energia termica oggetto della risposta ad interpello qui in commento.

Nella risposta n. 597/2022, l'Agenzia delle Entrate ha risposto alla richiesta di un prestatore del c.d. Servizio Energia [2], tenuto ad occuparsi, tra l'altro, della gestione e manutenzione degli impianti di produzione e distribuzione dell'energia termica e 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 la gestione dei predetti impianti, con possibilità di ribaltamento al cliente finale del maggior costo delle materie prime, energia elettrica e gas. In questo caso, l'istante chiedeva se poteva

“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”.

La conclusione dell'A.F. è stata quindi nel senso che

“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”,

con la necessaria precisazione per cui

“resta fermo 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”.

In altri termini, condividendo la soluzione interpretativa dell’istante, l’A.F. ha correttamente ritenuto ininfluenza il processo di indicizzazione del corrispettivo rispetto alla determinazione dell’agevolazione, ad eccezione del caso in cui l’impresa operi un vero e proprio ribaltamento sull’utente finale del maggior costo delle materie prime.

Tale conclusione non solo appare condivisibile, ma si rivela quasi in contraddizione rispetto a quella raggiunta dalla stessa A.F. nella successiva risposta n. 259/2023, qui in commento. In coerenza con la finalità delle norme, infatti, nel caso del Servizio Energia, l’Agenzia delle Entrate ha negato la spettanza del beneficio solamente a coloro che potendo ribaltare analiticamente il maggior costo delle materie prime non sono rimasti effettivamente incisi dall’aumento ingiustificato dei prezzi.

La situazione analizzata, però, è evidentemente opposta rispetto a quella della risposta n. 259/2023 in cui l’istante, nell’esercizio della sua attività imprenditoriale, acquista un prodotto (i.e. l’energia termica) il cui costo è indicizzato al prezzo del gas naturale e, quindi, subisce l’incremento del costo della materia prima, senza poter effettuare alcun ribaltamento, restando così effettivamente e definitivamente inciso dall’aumento dei costi del gas naturale.

In conclusione, meglio inquadrato il contesto di riferimento della risposta n. 597/2022 cui l’A.F. rinvia nella risposta n. 259/2023 qui in commento, non sembrano superati i dubbi sugli effetti discriminatori derivanti dalla mancata concessione dell’agevolazione in caso di acquisto solo indiretto del gas naturale.

[1] Già oggetto di commento [su questo sito](#), nell'articolo pubblicato il 17 gennaio 2023 dal titolo "*Servizio energia: l'Agenzia delle Entrate conferma la spettanza al fornitore dei crediti d'imposta non energivori/gasivori ma equivoca sulla (ir)rilevanza dei criteri di determinazione del corrispettivo*".

[2] Il Servizio Energia, disciplinato dall'art. 1, co. 1, lett. p), del d.P.R. n. 412/1993 e dall'allegato II al d.lgs. n. 115 del 2008, 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"*.