

## **Bonus energia: nuovi chiarimenti dell'agenzia tra riaddebito analitico e produzione e autoconsumo di energia**

Nota Redazionale

I crediti di imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale tornano ad essere oggetto di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria la quale con due distinti e recenti interpelli, n. 373 e 375 del 10.7.2023, dopo aver ricordato che il legislatore ha introdotto alcune misure agevolative al fine di contenere gli incrementi dei prezzi nel mercato energia e gas naturale, analizza la spettanza dei suddetti crediti, sia con riferimento alle imprese energivore e gasivore che non.

### **Risposta interpello Agenzia Entrate 10.7.2023 n. 373 - 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**

Partendo dalle indicazioni fornite per i soggetti "non energivori" di cui all'art. 6 comma 3 del DL 115/2022, la risposta in questione offre nuove delucidazioni in tema di riconoscimento del credito d'imposta al ricorrere di riaddebiti del costo dell'energia elettrica in presenza di fornitura di servizi aziendali.

In particolare, nel caso in esame la società istante, che si qualifica come soggetto "non energivoro" è una società che offre servizi di revisione e consulenza e che nel corso del 2022, in qualità di appaltatore, ha stipulato con ciascuno dei propri Clienti, un contratto di appalto di servizi aziendali per la cui prestazione ha assunto in locazione, per sé e per gli altri Clienti, diversi immobili ad uso ufficio, sale riunioni, spazi comuni, magazzini, garage e parcheggi.

Il corrispettivo del complesso servizio non viene determinato su base analitica, ma in maniera univoca, cioè considerando tutti i costi sostenuti dalla società 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, etc.), ricomprendendo tra gli stessi anche quello relativo all'energia elettrica, le cui fatture sono sempre state indirizzate alla società e dalla stessa pagate.

In ragione di ciò, l'istante ha chiesto all'Agenzia se in relazione alla fattispecie *de qua*, alla stessa o ai suoi clienti, spettasse il credito 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.

Nella soluzione interpretativa prospettata, la società si identifica come soggetto beneficiario del suddetto credito, ritenendo (i) di essere l'effettivo utilizzatore dell'energia elettrica acquistata; (ii) che 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; (iii) di non poter essere assimilato ad un locatore, cui non spetta il credito d'imposta, essendo il servizio prestato ai vari clienti un servizio complesso.

La risposta dei tecnici delle Entrate, nonostante la sommarietà della descrizione della fattispecie oggetto dell'istanza, si apre innanzitutto con l'assunzione acritica che i contratti allegati all'istanza di interpello 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.

Fatta tale premessa, la risposta si impernia poi sul tema del riaddebito analitico dei costi ai fini della spettanza del credito, ricordando come la risposta 597 del 2022 abbia affermato il principio secondo il quale 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.

Ad avviso dell'Agenzia, al fine di stabilire se ricorra nel caso in esame una simile situazione, 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."*

Alla luce di ciò, stante l'impossibilità di stabilire se nel caso di specie ricorrano condizioni poc'anzi ricordate, esulando dal perimetro applicativo dell'interpello valutazioni circa la qualificazione del contratto, l'Agenzia conclude confermando l'applicazione nel caso di specie dei 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.”*

**Risposta interpello Agenzia Entrate 10.7.2023 n. 375 - Crediti d'imposta a favore di imprese energivore e gasivore - Incidenza dei ricavi derivanti dai contratti derivati di copertura CFH ai fini della determinazione della spesa agevolabile in caso di energia elettrica prodotta e autoconsumata e di acquisto di gas naturale per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici - Art. 15.1 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4; artt. 4, comma 2, e 5 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17; art. 6, commi 1 e 2, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115**

Con la seconda risposta, l'Agenzia fornisce chiarimenti riguardanti la fruizione del bonus energia da parte delle imprese energivore e gasivore.

Nel dettaglio, la fattispecie riguarda un'impresa attiva nella produzione di energia termoelettrica tramite il proprio impianto di cogenerazione la quale, per far fronte al rischio di variazione dei prezzi di mercato di gas ed energia, ha stipulato contratti derivati ("swap") di copertura dei prezzi in virtù dei quali la società sta contabilizzando dei ricavi di esercizio che consentono di mitigare l'incremento dei costi di approvvigionamento energetico.

L'istante, che si qualifica quale impresa a forte consumo di energia ("energivora") e di gas naturale ("gasivora"),

*“chiede conferma che le spese sostenute per la produzione della componente energetica e per l'acquisto di gas naturale per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, cui parametrare i crediti d'imposta spettanti ai sensi dei decreti legge n. 4 del 2022, n. 17 del 2022 e n. 115 del 2022, debbano essere assunte al lordo dei*

*ricavi derivanti dai contratti derivati, sottoscritti per la copertura del rischio di fluttuazione dei prezzi di gas ed energia e, nello specifico, che i costi cui applicare la percentuale di legge per il calcolo del credito d'imposta, sostenuti in ciascun trimestre, non debbano essere decrementati dei ricavi contabilizzati per hedging, riferiti al medesimo trimestre”.*

Ad avviso della società, le spese sostenute per la produzione della componente energetica e per l'acquisto di gas naturale, non devono essere decrementate dei ricavi contabilizzati in dipendenza dei contratti di copertura, evidenziando altresì che non è dato rinvenire alcun riferimento ai costi contabilizzati dalle imprese né tra le norme di legge né tra le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria. Pertanto, essendo il meccanismo di riconoscimento del credito del tutto sganciato dai componenti negativi di reddito rilevati in contabilità e dalla collocazione di tali costi nel bilancio di esercizio, i ricavi per hedging non debbano ridurre i costi su cui è calcolato il credito d'imposta.

Analizzando il caso di specie, l'Agenzia, alla luce dei diversi meccanismi di calcolo del contributo introdotti dal legislatore in favore delle imprese energivore e gasivore, riporta distinte valutazioni in relazione alla determinazione della spesa agevolabile. Infatti, riguardo le imprese che producono e autoconsumano energia elettrica, l'Amministrazione evidenzia che

*“ai sensi del comma 2 dell'articolo 4 del decreto legge n. 17 del 2022, con riferimento al secondo trimestre 2022, il credito d'imposta a favore delle “imprese energivore” è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta delle stesse e autoconsumata. In tal caso, il medesimo comma 2 stabilisce che “l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito di imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al secondo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica”.*

Pertanto, in considerazione del parametro individuato dalle norme, l'Agenzia conclude per riconoscere non rilevanza alla contabilizzazione di ricavi afferenti ai derivati di copertura ai fini della determinazione della spesa agevolabile.

Tuttavia, l'Agenzia osserva che occorre tenere conto dell'impatto dei flussi generati dagli strumenti derivati di copertura di tipo "swap", ai fini del requisito di accesso al beneficio,

*"consistente nell'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata, da calcolare con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica".*

Parallelamente, con riferimento alle imprese a forte consumo di gas naturale

*"il comma 1 dell'articolo 15.1 del decreto legge n. 4 del 2022 ha riconosciuto "alle imprese a forte consumo di gas naturale" (c.d. "gasivore") "un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 10 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita all'ultimo trimestre 2021, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MIGAS) 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".*

Contrariamente a quanto affermato in relazione alle imprese energivore, in tal caso l'Agenzia conclude per dare rilevanza ai fini del calcolo della spesa agevolabile al beneficio economico conseguito dall'istante a copertura dell'aumento dei costi delle componenti energetiche per effetto dei derivati, in quanto direttamente collegato proprio ai prezzi della materia prima, sulla determinazione del costo "effettivamente sostenuto" dall'impresa per l'acquisto di gas naturale per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.