

Risposta n. 586/2022

OGGETTO: *Crediti di imposta per acquisto di energia elettrica e gas a favore di imprese non gasivore e non energivore e fruibilità da parte di una ONLUS – articoli 3 e 4 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21 (decreto Ucraina).*

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

QUESITO

La Fondazione istante (di seguito "Onlus" o "Istante") rappresenta di essere una organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) che «*svolge direttamente l'attività di residenza assistenziale per anziani, oltre ad altre attività connesse all'attività istituzionale*» e che, nel 2021 e 2022, avendo subito «*un forte rincaro del costo dell'energia elettrica e del gas (sia teleriscaldamento che gas ad uso civile)*», intende fruire del credito d'imposta sulla fornitura di energia elettrica e gas di cui agli articoli 3 e 4 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. "decreto Ucraina").

A tal fine, specifica di svolgere una attività commerciale che risulta:

- rilevante ai fini IVA, sia pure in esenzione *ex* articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

- *«irrelevante ai fini delle imposte sui redditi, in quanto - pur essendo un'attività commerciale a tutti gli effetti - il legislatore ha previsto a favore delle ONLUS una de-commercializzazione ai fini fiscali»*, ai sensi dell'articolo 150 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

L'*Istante* riferisce che presenta la dichiarazione annuale IVA ed il *«modello unico ENC nel quale non viene compilato il quadro RF dei redditi di impresa (essendo le attività de-commercializzate) ma solamente i quadri RB (redditi da fabbricati) e RL (redditi diversi). La Fondazione genera quindi un reddito imponibile ai fini IRES»*.

Da ultimo, l'*Istante* specifica di essere iscritto presso la Camera di commercio competente in base alla propria sede legale, nella sola sezione REA (Repertorio economico amministrativo).

Tanto premesso, chiede se, dal punto di vista soggettivo, il riferimento alle *«imprese»* contenuto nelle disposizioni sopra richiamate consenta di includere anche l'ONLUS istante, quale soggetto che *«svolge attività di impresa visto che pone in essere una serie coordinata di atti, caratterizzati da uno specifico scopo, ossia la produzione di servizi a favore di anziani non autosufficienti»*, tra i possibili beneficiari del credito d'imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di essere incluso tra i soggetti destinatari dei benefici fiscali di cui al citato decreto legge 21 marzo 2022, n. 21.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la presente risposta prescinde dalla verifica dei requisiti necessari per accedere al beneficio in argomento e, in particolare, in relazione all'ambito oggettivo di applicazione dei crediti di cui agli articoli 3 e 4 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. decreto *Ucraina*), convertito con modificazioni dalla legge 20 maggio 2022, n. 51 e recante «*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*», rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 3 del citato decreto *Ucraina* stabilisce che:

- «*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*» (comma 1);

- «*Il credito d'imposta di cui al comma 1 è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241,*

entro la data del 31 dicembre 2022», «non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917» ed «è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto» (comma 2).

L'articolo 4 prevede per le «imprese diverse da quelle a forte consumo di 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».

Successivamente, con l'articolo 2, commi 1 e 3 del decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2022, n. 91, la percentuale di determinazione dei crediti in esame è stata variata, stabilendo per le imprese "non energivore" e "non gasivore" che i predetti contributi straordinari aumentassero, rispettivamente, dal 12 al 15 per cento e dal 20 al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica e del gas.

Il decreto legge 9 agosto 2022, n. 115, (c.d. "*decreto Aiuti-bis*"), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, il decreto legge 23 settembre 2022, n. 144 (c.d. "*decreto Aiuti-ter*"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175 e, successivamente, il decreto legge 18 novembre 2022, n. 176 (c.d. "*decreto Aiuti-quater*") hanno ampliato i periodi temporali di riferimento per l'applicazione delle misure agevolative in commento.

Con riferimento all'applicazione delle agevolazioni per le imprese "*non energivore*" e "*non gasivore*" sopra citate ed all'utilizzo del credito da esse derivanti sono stati forniti chiarimenti con le circolari 13 maggio 2022, n. 13/E, 16 giugno 2022, n. 20/E, 11 luglio 2022, n. 25/E e, da ultimo, con la circolare 29 novembre 2022, n. 36/E, a cui si rinvia per la completa disamina degli aspetti di carattere generale della normativa in esame.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione delle norme sopra citate, come chiarito nei citati documenti, possono fruire della misura agevolativa le "*imprese*":

- che non siano qualificabili come «*imprese a forte consumo di energia elettrica*» ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017 (c.d. "*energivore*");

- che siano dotate di contatori con potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW (pari o superiore a 4,5 kW con riferimento al quarto trimestre 2022);

- i cui costi/prezzi medi per kWh della componente energia elettrica riferibili al primo trimestre 2022 abbiano subito un incremento in misura superiore al 30 per cento del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019;

oppure, nel caso di credito connesso al consumo di gas,

- le imprese diverse da quelle «*a forte consumo di gas naturale*» ai sensi dell'articolo 5 del decreto legge 1° marzo 2022 n. 17 (c.d. "gasivore");
- i cui costi/prezzi medi del gas naturale per usi energetici riferibili al primo trimestre 2022 abbiano subito un incremento in misura superiore al 30 per cento del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Con la circolare n. 36/E del 2022, in merito all'ambito soggettivo di applicazione è stato, altresì, chiarito che, in assenza di un'espressa esclusione normativa, possono beneficiare delle misure in commento sia gli enti commerciali sia gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR - «*indipendentemente dalla loro natura (pubblica o privata) o dalla forma giuridica (consorzio, fondazione, ecc.), ivi comprese, ad esempio, le Opere pie, le Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB), le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCSS) e le Aziende unità sanitarie locali (AUSL) - e le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nel presupposto che esercitino anche un'attività commerciale*».

Nella medesima circolare è stato, inoltre, precisato che, con riferimento agli enti non commerciali ed alle ONLUS, il credito d'imposta spetta solo in relazione alle spese per l'energia elettrica e il gas naturale utilizzati nell'ambito dell'attività commerciale esercitata. A tal fine, nel caso in cui l'ente non sia dotato di contatori separati per i locali adibiti all'esercizio dell'attività commerciale rispetto a quelli utilizzati per lo svolgimento di attività istituzionale non commerciale, lo stesso è tenuto «*a individuare criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati, che consentano una*

corretta imputazione delle spese (quali, ad esempio, per il gas e per l'energia elettrica, rispettivamente, la cubatura degli spazi e la metratura delle superfici adibiti all'attività commerciale rispetto a quelle totali degli spazi e delle superfici complessivamente utilizzati)».

In sostanza, per i soggetti diversi dagli "enti commerciali", la possibilità di applicare le misure di favore in argomento è subordinata, tra l'altro, alla circostanza che esercitino anche un'attività commerciale.

Con riferimento alle ONLUS, l'articolo 10, del decreto legislativo n. 460 del 1997:

- elenca i settori di attività nei quali possono operare [cfr. comma 1, lett. a)];
- stabilisce che le ONLUS devono perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale [cfr. comma 1, lett. b)]:

- considera *«direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, di cui ai numeri 2), 4), 5), 9) e 10) del comma 1, lettera a), svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse»* (cfr. comma 5).

Con riferimento alle attività svolte dalle ONLUS, ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore ha operato una netta distinzione tra "attività istituzionali" indicate al comma 1, lett. a), articolo 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, intese all'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, e "attività connesse".

Le attività istituzionali sono, infatti, del tutto escluse dall'area della commercialità; conseguentemente tali attività sono completamente irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

A differenza delle "*attività istituzionali*", le "*attività connesse*" mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono, per espressa previsione contenuta nel comma 2 dell'articolo 150 del TUIR, alla formazione del reddito imponibile (cfr. circolare del Ministero delle Finanze n. 168 del 26 giugno 1998, pag. 5, primo paragrafo).

Da quanto sopra deriva che la ONLUS istante potrà fruire dei crediti in parola, relativamente ai costi per l'acquisto dell'energia elettrica e del gas sostenuti con riferimento alle sole "*attività connesse*" aventi natura commerciale, a condizione che sussistano tutti gli ulteriori requisiti previsti dalla disciplina sul credito di imposta di cui ai citati articoli 3 e 4 del decreto legge n. 21 del 2022, non oggetto di esame nel presente interpello.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto delle loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)