

Normativa e prassi

Decreto Ucraina e Onlus: bonus escluso per le attività istituzionali

14 Dicembre 2022

Nel caso in cui l'ente non sia dotato di contatori separati, è tenuto ad individuare criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati, che consentano una corretta imputazione delle spese

Con la **risposta n. 586** del 14 dicembre 2022, l'Agenzia ricorda che le attività istituzionali dell'ente sono escluse dall'area della commercialità e irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi, mentre le attività connesse mantengono la natura di attività commerciali, ma non concorrono alla formazione del reddito imponibile. Quindi, la Onlus può fruire del credito per i costi per l'acquisto dell'energia elettrica e del gas sostenuti con riferimento alle sole "attività connesse".

Una Onlus, che svolge direttamente l'attività di residenza assistenziale per anziani, oltre ad altre attività connesse, avendo subito un forte rincaro del costo delle materie prime, intende fruire del credito d'imposta sulla fornitura di energia elettrica e gas, di cui agli articoli 3 e 4 DI n. 21/2022 (c.d. "decreto Ucraina").

A tal fine, specifica di svolgere un'attività commerciale che risulta rilevante ai fini Iva, sia pure in esenzione, articolo 10 Dpr n. 633/1972, ed irrilevante 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 decommercializzazione ai fini fiscali, ai sensi dell'articolo 150 Tuir.

L'ente riferisce che presenta la dichiarazione annuale Iva ed il modello unico ENC nel quale non

viene compilato il quadro RF dei redditi di impresa ma solamente i quadri RB (redditi da fabbricati) e RL (redditi diversi). La Onlus genera, quindi, un reddito imponibile ai fini Ires.

Infine, l'istante specifica di essere iscritta presso la Camera di commercio competente in base alla propria sede legale, nella sola sezione REA (Repertorio economico amministrativo).

Tanto premesso, la Onlus chiede se, dal punto di vista soggettivo, il riferimento alle "imprese", contenuto nelle disposizioni sopra richiamate, consenta di includere anche l'istante tra i possibili beneficiari del credito d'imposta, previsto dal decreto Ucraina.

Prima di ogni altro ragionamento, l'Agenzia ricorda quanto previsto dall'articolo 3 del decreto Ucraina, che 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 ... 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% 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% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019"*.

L'articolo 4, inoltre, 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% 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 (MIGAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019"*.

Successivamente, con l'articolo 2, commi 1 e 3 del DI n. 50/2022 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% e dal 20% al 25% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica e del gas. Il DI 115/2022 ("decreto Aiutibis"), il DI 144/2022 (c.d. "decreto Aiutiter") e, successivamente, il DI 176/2022 ("decreto Aiutiquater") hanno ampliato i periodi temporali di riferimento per l'applicazione delle misure agevolative in questione (cfr. anche circolari nn. 13/2022, 20/2022, 25/2022 e 36/2022).

In particolare, con la prassi da ultimo citata, è stato chiarito che possono fruire della misura agevolativa le "imprese" che non siano qualificabili come "imprese a forte consumo di energia elettrica" ai sensi del decreto del Mise 21 dicembre 2017 ("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% 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 Dl n. 17/2022 ("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% del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Inoltre, è stato, altresì, chiarito che, in assenza di un'espressa esclusione normativa, possono beneficiare delle misure in commento sia gli enti commerciali che gli enti non commerciali, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) Tuir, indipendentemente dalla loro natura (pubblica o privata) o dalla forma giuridica (consorzio, fondazione, ecc.).

Per quanto ci interessa, possono accedere al beneficio pure le Onlus, nel presupposto che esercitino anche un'attività commerciale: infatti, il credito d'imposta spetta a detti enti solo in relazione alle spese per l'energia elettrica ed 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 ad individuare criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati, che consentano una corretta imputazione delle spese.

Con riferimento alle Onlus - continua l'Agenzia - l'articolo 10 Dlgs n. 460/1997 stabilisce che tali enti devono perseguire esclusivamente finalità di solidarietà sociale e 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, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

Con riferimento alle attività svolte dalle Onlus, ai fini delle imposte sui redditi, il legislatore ha operato una netta distinzione tra "attività istituzionali", 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 Tuir, alla formazione del reddito imponibile (*cfr.* circolare Mef n. 168/1998).

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.

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/decreto-ucraina-e-onlus-bonus-escluso-attivita-istituzionali>