

Risposta n. 231/2023

OGGETTO: CREDITI D'IMPOSTA ENERGIA ELETTRICA – ACQUISTO DI GAS NATURALE IMPIEGATO PER LA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA DESTINATA ALL'AUTOCONSUMO – Decreto Legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34

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

QUESITO

La società ALFA S.p.A. opera nella ...

Al fine di rendere il proprio stabilimento produttivo più efficiente da un punto di vista energetico, nel 2010, ha messo in uso un impianto di cogenerazione ad alto rendimento (alternatore attivato da motore a scoppio) che utilizza gas naturale per generare energia elettrica e calore utile.

L'energia elettrica prodotta è in larga parte autoconsumata a fini produttivi e solo in minima parte ceduta alla rete.

ALFA rappresenta di essere qualificabile quale impresa "gasivora" ai sensi gli artt. 15, comma 1, decreto legge 27 gennaio 2022 n. 4 convertito dalla legge 28 marzo 2022, n. 25; articolo 5 del decreto legge 1 marzo 2022 n. 17, convertito dalla legge 27 aprile 2022 n. 34; articolo 6, comma 2, del decreto legge 9 agosto 2022 n. 115 convertito dalla legge 21 settembre 2022 n. 142; articolo 1, comma 2, del decreto legge 23 settembre 2022 n. 144 convertito con legge 17 novembre 2022 n. 175.

La società, infatti, riferisce di:

- operare in uno dei settori di cui all'allegato 1 al decreto MITE e, più precisamente, nel settore contrassegnato dal codice ATECO ...;

- aver consumato nel 1° primo trimestre 2022 un quantitativo di gas naturale per usi energetici pari a ____ - di cui ____ Smc per usi termoelettrici a fini di autoconsumo, ____ Smc per usi termoelettrici a fini di rivendita e la differenza, pari a ____ Smc, per usi non termoelettrici - e dunque in ogni caso non inferiore a ____ Smc, pari al 25 per cento del volume di gas naturale indicato nell'art. 3, c. 1, del decreto MITE.

ALFA evidenzia inoltre che è indubbio, che, confrontando i trimestri interessati, il prezzo del gas naturale, calcolato come media dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore del mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento.

Il dubbio che, in relazione al sopra descritto scenario, prospetta nel presente interpello attiene alla misura del suddetto credito.

ALFA ritiene di aver certamente diritto al credito d'imposta gasivore per il gas naturale impiegato in usi non termoelettrici.

Con altrettanta certezza, secondo l'Istante, non ha diritto al medesimo credito d'imposta per il gas naturale impiegato in usi termoelettrici a fini di rivendita.

Non è chiaro, invece, se il credito d'imposta le spetti con riferimento al gas naturale impiegato in usi termoelettrici a fini di autoconsumo.

Tutto quanto sopra premesso, ALFA S.p.A. intende sapere se abbia la possibilità di fruire del credito di imposta di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legge n. 17 del 1 marzo 2022, previsto per le società c.d. "*gasivore*" in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto del gas utilizzato a scopo termoelettrico per la parte destinata all'autoconsumo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene di possedere i requisiti soggettivi e oggettivi per poter fruire del credito di imposta in esame in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto del gas impiegato in usi termoelettrici a fini di autoconsumo. Infatti:

- ha le caratteristiche per essere qualificata come "*gasivora*";
- l'impiego a fini termoelettrici per autoconsumo non determina la riconducibilità della fattispecie all'ambito dei crediti d'imposta per l'energia elettrica;
- l'impiego a fini termoelettrici è funzionale all'esercizio della propria attività produttiva, non alla rivendita dell'energia elettrica prodotta. Il maggior costo del gas naturale non è stato, dunque, compensato dalla realizzazione di maggiori profitti sulla cessione dell'energia elettrica. Così che, se il credito non le venisse riconosciuto, l'Istante verrebbe irragionevolmente penalizzata, subendo al pari degli altri contribuenti gli effetti economici del rialzo dei prezzi della materia energetica, senza possibilità di mitigarli attraverso le misure agevolative istituite dal legislatore.

In merito al punto b), la società istante ritiene che la fattispecie prospettata ricada nell'ambito di applicazione dei crediti d'imposta per l'acquisto di gas naturale e non nell'ambito di applicazione dei crediti d'imposta per l'acquisto e la produzione di energia elettrica.

Questa conclusione è tratta dall'evoluzione normativa che ha interessato i crediti in questione, nonché dall'interpretazione sistematica delle disposizioni coinvolte.

Il d.l. 4/2022 ha istituito, per il 1° trimestre 2022, il solo credito d'imposta energivore. L'art. 15, comma 1, relativo al credito d'imposta gasivore, è stato infatti aggiunto in un secondo momento, ad opera dell'art. 4 del d.l. 50/2022. Inoltre, evidenzia che la possibilità di ottenere il beneficio in relazione all'energia elettrica autoprodotta è stata prevista dal legislatore soltanto in un secondo momento, da parte del decreto legge 17/2022. L'art. 4, comma 2, di questo decreto ha previsto infatti che *"Il credito di imposta di cui al comma 1 è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al medesimo comma 1 e dalle stesse autoconsumata nel secondo trimestre 2022. In tal caso 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"*.

Contestualmente è stato introdotto il credito d'imposta gasivore. Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del d.l. 17/2022 questo credito spetta *"Alle imprese a forte consumo di gas"*.

naturale di cui al comma 2 ... per l'acquisto del gas naturale ... consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici".

Successivamente, il d.l. 21/2022 ha istituito i crediti d'imposta non energivore e non gasivore.

In particolare:

- l'art. 3 ha disciplinato il credito d'imposta non energivore, limitando la possibilità di fruirne alle sole imprese dotate di contatori di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, agevolando la sola energia elettrica acquistata, non anche quella autoprodotta, e determinando il credito d'imposta in misura ridotta rispetto a quella prevista a favore delle imprese energivore (all'epoca, 12% contro il 25% delle energivore);

- l'art. 4 ha disciplinato il credito d'imposta non gasivore, attribuendo la possibilità di fruirne a tutte le imprese non qualificabili come gasivore, agevolando la medesima spesa e determinando il credito d'imposta in misura pari a quella prevista a favore delle imprese gasivore (all'epoca, 20%).

Questo assetto è stato mantenuto fermo anche dalle successive norme. Anche queste, invero, (i) hanno continuato a differenziare i crediti d'imposta per l'energia elettrica quanto a spesa agevolabile e misura del credito, e hanno escluso dall'ambito di applicazione del credito non energivore le imprese dotate di contatori di potenza inferiore ad una certa soglia (ridotta per il bimestre ottobre-novembre a 4,5 Kw); (ii) hanno continuato ad agevolare tutti gli acquisti di gas naturale, da qualunque soggetto effettuati, nella medesima misura, escludendo unicamente il gas naturale impiegato per usi termoelettrici.

Questo essendo il quadro, l'Istante ritiene che qualunque acquisto di gas naturale ricada nell'ambito applicativo delle norme istitutive dei crediti d'imposta per il gas naturale, con la conseguenza che ove i relativi requisiti siano soddisfatti, la spesa sarà agevolabile; ove i relativi requisiti non siano soddisfatti, la spesa non sarà agevolabile.

Non è, invece, possibile ritenere che l'acquisto di gas naturale destinato alla produzione di energia elettrica a fini di autoconsumo ricada nell'ambito applicativo delle norme sui crediti d'imposta energivore, laddove queste dispongono che *"Il credito di imposta di cui al comma 1 è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al medesimo comma 1 e dalle stesse autoconsumata nel secondo trimestre 2022"*.

L'evoluzione normativa descritta evidenzia infatti come, quanto al gas naturale, il legislatore abbia inteso disegnare un regime uniforme, destinato a disciplinare tutti gli acquisti di detta materia. Ed invero, a) non esistono categorie di soggetti escluse dall'agevolazione; b) le imprese non gasivore si identificano per differenza rispetto a quelle gasivore, senza ulteriori vincoli o limitazioni. Inoltre, l'accesso al beneficio è subordinato per entrambe le categorie di soggetti alla medesima condizione, riscontrabile su base oggettiva.

Tanto le norme sui crediti d'imposta gasivore quanto le norme sui crediti d'imposta non gasivore prevedono che il beneficio spetta se *"il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media"*, riferita ad un determinato trimestre 2021 o 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 del 2019. Così che l'agevolazione o spetta a tutti, oppure non spetta a nessuno.

Inoltre, il credito d'imposta si calcola nello stesso modo ed è riconosciuto nella medesima misura. E' pari, infatti, al 25% per il 2° e 3° trimestre, al 40% per il bimestre ottobre-novembre, della *"spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato"* nel periodo di riferimento *"per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici"*.

Inoltre, sempre a favore della propria soluzione interpretativa, l'Istante evidenzia che, stante l'uniformità di regime e l'universalità dei soggetti coinvolti, non è possibile ritenere che l'ipotesi in cui l'acquisto di gas naturale sia funzionale alla produzione di energia elettrica a fini di autoconsumo sia sottratta dall'ambito di applicazione dei crediti d'imposta per il gas naturale ed attratta nell'ambito di applicazione dei crediti d'imposta per l'energia elettrica.

Questa soluzione, invero, determinerebbe degli esiti irrazionali. Evita, infatti, che una misura agevolativa a carattere generale, avente l'obiettivo di compensare i maggiori costi del gas naturale sostenuti dalle imprese:

- da un lato, lasci esclusa una categoria di soggetti - le imprese non energivore che acquistano gas naturale da impiegare per la produzione di energia elettrica a fini di autoconsumo - che si trova nella medesima condizione degli altri soggetti cui il beneficio è riconosciuto, sostenendo al pari di questi un incremento dei costi del gas naturale senza che detti costi siano compensati da maggiori ricavi sulla vendita dell'energia elettrica;

- dall'altro, agevoli in modo differente una categoria di soggetti - le imprese energivore che acquistano gas naturale da impiegare per la produzione di energia elettrica a fini di autoconsumo - che si trova nella medesima condizione dei soggetti cui il

beneficio è attribuito sotto forma di credito d'imposta sul gas naturale, sostenendo il medesimo incremento di prezzo.

Tutti gli altri acquisti di gas naturale risulterebbero agevolati alle medesime condizioni ed in egual misura.

L'acquisto di gas naturale da impiegare per la produzione di energia elettrica a fini di autoconsumo risulterebbe, invece, agevolabile:

- soltanto a condizione che l'impresa sia qualificabile come energivora;
- in misura differente rispetto a tutte le altre ipotesi di acquisto di gas naturale nonostante l'incremento di costo che si intende agevolare sia il medesimo, e per di più sulla base di un parametro - il prezzo convenzionale dell'energia elettrica, da calcolarsi come media del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica - che non riflette necessariamente il maggior costo sostenuto per l'approvvigionamento di gas naturale.

La previsione contenuta nell'ambito dei crediti d'imposta energivore relativa alla possibilità di ottenere il beneficio anche in relazione all'energia elettrica prodotta ed autoconsumata deve, dunque, intendersi riferita a tutti i casi in cui il combustibile utilizzato per la produzione dell'energia elettrica sia diverso dal gas naturale (quali pellet, biomasse, carbone, ecc.).

Questa interpretazione è la sola che consente di preservare il sistema dal rischio di essere giudicato lesivo del canone della ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione.

In merito al punto c), la società ritiene che le medesime esigenze di coerenza, ragionevolezza e proporzionalità evidenziate al precedente paragrafo richiedono di interpretare le disposizioni istitutive dei crediti d'imposta gasivore nel senso di lasciare escluso dal beneficio il solo gas naturale impiegato in usi termoelettrici a fini di rivendita.

Come segnalato sopra, i crediti d'imposta in discussione sono stati espressamente istituiti al fine di "*contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica e del gas naturale*" (così, Circ. Ag. entr., 13-5-2022, n. 13/E, premessa).

Nel caso in cui il gas naturale sia acquistato, impiegato in usi termoelettrici e l'energia elettrica prodotta sia rivenduta, la concessione del beneficio si risolverebbe in una agevolazione non giustificata dallo scopo della misura, il maggior costo del gas naturale essendo già compensato dai maggiori profitti conseguiti attraverso la vendita dell'energia elettrica. In questi casi, pertanto, la precisazione che il quantitativo di gas naturale consumato nel 1° trimestre 2022 e la spesa agevolabile devono essere assunti "*al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici*" è perfettamente coerente con lo scopo della misura.

Questa coerenza viene a mancare allorché l'energia elettrica prodotta non sia immessa nel sistema, ma autoconsumata a fini produttivi. In questi casi, invero, il mancato riconoscimento del credito d'imposta farebbe sì che il maggior costo del gas naturale rimanga interamente a carico delle imprese, proprio quelle imprese che, oltretutto, in ottemperanza agli obiettivi di efficienza energetica fissati a livello comunitario, hanno investito in impianti di cogenerazione.

Soggetti nella medesima situazione - le imprese che non possono compensare i maggiori costi relativi all'acquisto del gas naturale con i maggiori ricavi derivanti dalla vendita dell'energia elettrica - verrebbero trattati in modo differente, senza che questa differenziazione trovi giustificazione nella ratio delle misure, che è dichiaratamente quella di compensare l'incremento del costo del gas naturale.

Allo stesso tempo, soggetti in situazioni differenti - le imprese che compensano i maggiori costi relativi all'acquisto del gas naturale con i maggiori ricavi derivanti dalla vendita dell'energia elettrica e le imprese che, come ALFA, non sono nella condizione di farlo - verrebbero trattati in modo uguale, di nuovo senza una giustificazione ricavabile dalla ratio delle misure.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si evidenzia che il presente parere verte unicamente sul quesito sollevato dall'Istante, relativo alla possibilità di fruire del credito d'imposta per la spesa riguardante il gas naturale utilizzato a scopo termoelettrico e destinato all'autoconsumo da parte dell'interpellante, e non implica né presuppone la verifica della sussistenza delle altre condizioni previste dalla legge né si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto di espressa richiesta di chiarimenti.

L'articolo 15, comma 1, del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. decreto Sostegni-ter) - introdotto dall'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. decreto Aiuti) - riconosce *«alle imprese a forte consumo di gas naturale»* (cosiddette "gasivore") *«un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, (...) per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici»*.

L'articolo 5, comma 1, del d.l. n. 17 del 2022 ha previsto, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, la concessione di un credito d'imposta pari al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, 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.

Per espressa previsione normativa, dunque, l'utilizzo del gas per uso termoelettrico - i.e. per la produzione di energia elettrica - è escluso dall'ambito oggettivo di applicazione delle norme disciplinanti il credito d'imposta in favore delle c.d. "gasivore".

Pertanto, contrariamente a quanto sostenuto dalla società istante, il legislatore ha espressamente escluso dall'ambito di applicazione del credito d'imposta relativo all'acquisto del gas naturale - senza eccezioni - la spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, utilizzato a scopo termoelettrico.

Esclusa la spesa in questione dall'ambito di applicazione dell'agevolazione relativa al gas naturale, occorre stabilire se il legislatore abbia comunque voluto agevolare la spesa destinata alla produzione di energia elettrica (i.e. scopo termoelettrico) nell'ipotesi in cui questa sia destinata all'autoconsumo.

L'articolo 4, comma 1, del decreto legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34, riconosce, in favore delle *"imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017"* un *"contributo straordinario"*, fruibile sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata ed impiegata nell'attività economica durante il secondo trimestre 2022, a condizione che i *"costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati*

sulla base della media del primo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi" abbiano subito "un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa" (il contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, inizialmente stabilito nella misura del 20 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energia utilizzata è stato rideterminato in misura pari al 25 per cento della stessa, in virtù dell'intervento normativo di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21 - cd "decreto Ucraina"- , convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51).

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 in parola è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle "imprese energivore" 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"*.

Come sottolineato nel dossier di lettura n. 302 del 2022 del Servizio Bilancio del Senato, la norma estende la platea dei beneficiari del contributo straordinario sotto forma di credito d'imposta anche alle imprese energivore che producono ed allo stesso tempo autoconsumano l'energia elettrica prodotta, a differenza dell'articolo 15 del decreto legge

27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. "decreto Sostegni-ter"), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25, che non le aveva ricomprese.

La spesa per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo, dunque, è agevolabile se rientra nell'ambito di applicazione del citato articolo 4, comma 2, del decreto legge n. 17 del 2022.

Tale disposizione, riconoscendo l'agevolazione in favore delle c.d. "energivore" nell'ipotesi dell'energia elettrica prodotta e destinata all'autoconsumo, costituisce il presupposto normativo per la concessione dell'agevolazione nel caso della spesa relativa al gas naturale e destinata alla produzione termoelettrica (in autoconsumo), altrimenti esclusa, come visto, dall'ambito di applicazione dell'agevolazione in favore delle c.d. "gasivore".

Ne deriva che la società istante potrà fruire del credito d'imposta per la spesa relativa all'acquisto del gas naturale per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo, secondo i criteri quantitativi ivi indicati e semprechè sussistano i presupposti previsti dal citato articolo 4, comma 2, decreto legge 17 del 2022, avuto riguardo, quindi, sia ai presupposti per la qualifica come "impresa a forte consumo di energia elettrica", ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, sia all'incremento dei costi medi per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata nel trimestre di riferimento.

In linea generale, è utile rammentare che, in ordine agli obblighi certificativi da assolvere per la verifica della sussistenza dei requisiti, nonché del calcolo del credito d'imposta spettante, la circolare n. 25/E dell'11 luglio 2022, paragrafo 3.4., ha precisato che nell'ipotesi di autoproduzione e autoconsumo dell'energia elettrica, la

"documentazione certificativa" è rappresentata dalle fatture di acquisto del combustibile utilizzato a tal fine nonché delle misurazioni registrate dai relativi contatori o delle risultanze della contabilità industriale.

Pertanto, sulla scorta della lettera della norma e dei chiarimenti di prassi forniti, si ritiene che la determinazione del "*prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica*" debba avvenire facendo riferimento al prezzo del combustibile effettivamente sostenuto in relazione ai consumi del trimestre considerato per la produzione di energia elettrica autoconsumata e quindi, nella fattispecie, al prezzo del gas naturale acquistato per essere immesso nel processo produttivo termoelettrico.

Al riguardo, si ricorda che i criteri di quantificazione della spesa e la sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi di spettanza del beneficio attengono a valutazioni di carattere fattuale che esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**