

## Risposta n. 401/2023

***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. con socio unico (in seguito anche l'"Istante" o la "Società"), impegnata nel settore della ..., rappresenta che rientra tra le c.d. "imprese energivore" (giusto elenco 13 del 18 dicembre 2022 del CSEA) alle quali viene riconosciuto il credito d'imposta per l'energia autoprodotta e consumata di cui all'articolo 4 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17 e successive proroghe.

Con riferimento ai consumi del 2019, l'istante precisa che in tale anno si approvvigionava da un solo fornitore di energia elettrica (diverso da quello attuale), che copriva l'intero fabbisogno, la cui energia era prelevata dalla rete pubblica.

Con riferimento al 2022, invece, la Società acquista l'energia elettrica per il proprio stabilimento di produzione da due diversi fornitori e con distinte modalità: (i) con il primo fornitore è in essere un normale contratto di fornitura di energia elettrica prelevata dalla rete pubblica, che copre circa il 30 per cento del fabbisogno, mentre con (ii) il secondo fornitore è stato stipulato un contratto di "servizi energetici" per il tramite di un "trigeneratore".

Al riguardo, l'Istante specifica che il suddetto contratto di servizi energetici è stato sottoscritto nel 2019 e i primi utilizzi energetici sono avvenuti nel 2020.

In particolare, il contratto è sinteticamente articolato come segue:

- il fornitore si è impegnato a costruire, condurre e a mantenere a sue spese l'impianto di trigenerazione su un'area messa disposizione gratuitamente dalla Società adiacente allo stabilimento di produzione;
- il fornitore si è impegnato a fornire alla Società energia elettrica ed energia termica prodotta dal trigeneratore;
- la Società si impegna, a proprie spese e senza procedere ad alcun riaddebito, all'acquisto del gas naturale necessario per il funzionamento del trigeneratore;
- il contratto resterà in vigore fino al verificarsi di una produzione da parte dell'impianto di Trigenerazione di ... kWh, ma comunque non oltre 54 mesi dalla data di inizio produzione di energia elettrica dell'impianto;
- il fornitore addebiterà alla Società, fino alla fine del contratto, una quota fissa di euro/Kwh ... della sola energia elettrica prelevata;

- la Società garantisce un prelievo di energia elettrica annuo pari a ... / KWh (in caso di prelievo inferiore ci sarà un conguaglio di prezzo), mentre l'energia termica viene ceduta gratuitamente;

- alla fine della durata del contratto la Società avrà la facoltà di acquistare il trigeneratore al valore simbolico di euro 100,00 oltre IVA o anticipatamente già a partire dal terzo anno con pagamenti differenziati a seconda del momento dell'acquisto.

Viene precisato che la Società non procederà all'acquisto anticipato e che il trigeneratore, anche dopo il termine per l'acquisto, mantiene la sua utilità ancora per sei anni, continuando a produrre ... KWh all'anno e comportando delle spese di manutenzione pari a circa euro ... annuali.

L'Istante evidenzia che l'incertezza interpretativa deriva dalla circostanza per cui il trigeneratore non è di proprietà della Società, che ne diventerà proprietaria solo al termine del contratto di servizi energetici.

Tanto premesso, al fine di accedere al credito d'imposta per le imprese energivore, l'Istante chiede se possa qualificarsi quale "autoproduttore" di energia elettrica e quindi applicare la metodologia di calcolo di cui al comma 2, dell'articolo 4 del decreto legge 1° marzo 2022. In subordine, nel caso in cui non si condividesse tale ricostruzione della fattispecie descritta, la Società chiede di conoscere la corretta metodologia di calcolo da applicare al caso di specie.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che possa qualificarsi come un autoproduttore di energia elettrica fruendo del credito d'imposta, ai sensi del comma 2, dell'articolo 4 del decreto-legge n.

17 del 2022, poiché secondo le disposizioni contrattuali in essere col fornitore acquista il gas necessario ad alimentare il trigeneratore.

Di conseguenza, ritiene corretto operare un calcolo separato per i due fornitori da cui si approvvigiona nel 2022. In particolare:

a) con riferimento all'energia acquistata dal fornitore terzo che utilizza la rete pubblica, ritiene corretto prendere come riferimento le fatture del 2019 del precedente fornitore di energia elettrica

b) per il secondo fornitore, che si avvale del trigeneratore, intende seguire la regola della produzione propria di energia elettrica e autoconsumata.

In merito, la Società evidenzia che il calcolo dell'incremento di costo della materia prima "gas metano" utilizzata nel trigeneratore deve avvenire sulla base dei costi effettivi risultanti dalla fattura del fornitore di gas secondo quanto chiarito al riguardo dalla circolare n. 13/E del 2022, ed il credito d'imposta spettante viene calcolato sui Kwh addebitati dal fornitore proprietario dell'impianto di trigenerazione per i valori medi del PUN del trimestre di riferimento.

Nell'ipotesi in cui la Società non sia considerata un autoproduttore di energia, l'Istante ritiene che il calcolo del credito d'imposta energia elettrica debba essere effettuato con la seguente metodologia di calcolo: cumulare la quantità e i costi dell'energia fatturata dai fornitori, aggiungendo il costo della materia prima "gas metano" acquistata dalla Società per alimentare il Trigeneratore e rimasta a suo carico, trasformata in costo Kwh.

Secondo la Società, la trasformazione dell'unità di misura dovrebbe essere effettuata, sulla scorta dei chiarimenti resi dalla circolare n. 17/E del 2021, sui consumi

specifici convenzionali per determinare il quantitativo di combustibile impiegato per la produzione di energia elettrica, con la seguente formula:  $\text{euro/smc} : 0,22 = \text{euro/Kwh}$ .

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Preliminarmente si evidenzia che il presente parere verte sullo specifico quesito prospettato dall'Istante, riguardante la possibilità di accedere al beneficio in esame alla stregua di un autoconsumatore, e non implica né presuppone la verifica della sussistenza delle altre condizioni previste dalla legge per il riconoscimento dei suddetti contributi né si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto di espressa richiesta di chiarimenti.

Tanto premesso, 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 (c.d. "imprese energivore"), tra le quali l'Istante riferisce di essere ricompreso, 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, 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.

Ai sensi del comma 2 del citato articolo 4, con riferimento al secondo trimestre 2022, il credito d'imposta in parola è riconosciuto anche in relazione alle spese per l'energia 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.

L'agevolazione è stata successivamente confermata e rideterminata per le imprese energivore:

- al 25 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata (o per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse autoconsumata) nel secondo trimestre 2022, dall'articolo 5 del decreto legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51;

- al 25 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata (o per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse autoconsumata) nel terzo trimestre 2022, dall'articolo 6, comma 1, del decreto legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142;

- al 40 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata (o per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse autoconsumata) nei mesi di ottobre e novembre 2022, dall'articolo 1, comma 1, del decreto legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175;

- al 40 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata (o per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse autoconsumata) nel mese di dicembre 2022, dall'articolo 1, comma 1, del decreto legge 18 novembre 2022, n. 176;

- al 45 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata (o per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse autoconsumata), nel primo trimestre dell'anno 2023, dalla legge 29 dicembre 2022, n. 127.

Da ultimo, con il decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34 (c.d. "decreto Bollette"), in fase di conversione, recante «*Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali*» le predette misure sono state ulteriormente prorogate con riferimento al secondo trimestre 2023.

Al riguardo, giova ricordare che i chiarimenti in merito ai predetti benefici sono stati forniti con le circolari n. 13/E del 2022, n. 25/E del 2022 e n. 36/E del 2022 cui, per quanto non diversamente specificato in questa sede, si rinvia.

Tanto premesso, il dubbio interpretativo posto dalla società istante - che riferisce di essere un'impresa energivora ai sensi dell'elenco 13 del 18 dicembre 2022 del CSEA - riguarda la determinazione del credito qui in esame in relazione alla quota di energia elettrica fornita mediante uno dei due contratti di approvvigionamento in essere, ossia il contratto di "servizi energetici" (allegato all'istanza) per il tramite di un trigeneratore, rispetto alla quale lo stesso interpellante ritiene di potersi qualificare come impresa autoproduttrice.

Dall'analisi delle previsioni contrattuali emerge che:

- (i) la Società acquista il gas naturale necessario per il funzionamento del trigeneratore;
- (ii) il fornitore addebita il costo della sola energia elettrica prelevata (determinato in quota fissa di euro/Kwh ... con prelievo garantito annuo pari a .../KWh);
- (iii) l'energia termica viene ceduta gratuitamente.

Nel rilevare che rispetto alla determinazione della quota del credito connessa alla porzione di energia acquistata dal fornitore terzo per mezzo della rete pubblica (identificata in un ammortare pari al 30 per cento del totale dell'energia elettrica consumata) l'istante non formula alcun dubbio interpretativo, con riferimento alle previsioni del suddetto contratto di servizi energetici, qualificato come un contratto di appalto, oggetto del dubbio interpretativo sollevato con l'istanza in esame, occorre tenere conto che, ancorché l'Istante non sia, durante i periodi interessati dalle disposizioni che



riconoscono il credito d'imposta, formalmente il proprietario dell'impianto di produzione dell'energia autoconsumata,

- l'impianto, che il fornitore si è impegnato a costruire, condurre e a mantenere a sue spese, è installato su un'area messa disposizione gratuitamente dalla Società adiacente allo stabilimento di produzione;
- l'acquisto dei combustibili per l'alimentazione dell'impianto è integralmente a carico della Società;
- il prezzo pattuito per il "riscatto" del bene è un prezzo meramente simbolico (pari al 100 euro, oltre IVA).

In base alle suddette peculiarità del contratto, tenuto conto della *ratio* delle disposizioni che hanno riconosciuto i contributi in esame, come meglio illustrate dai vari documenti di prassi sopra citati, la scrivente ritiene che la Società possa essere sostanzialmente considerata quale proprietaria dell'impianto di trigenerazione e, di conseguenza, qualificata come un'impresa che produce e autoconsuma energia elettrica.

Ciò comporta, quindi, che la Società potrà fruire del credito in esame alla stregua di autoproduttore, adottando la relativa metodologia di calcolo ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del citato decreto legge 17 del 2022.

Si ricorda, in proposito, che in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese e dalle stesse autoconsumata, l'incremento del costo per kWh per il periodo (trimestre del 2022) è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica rispetto al medesimo periodo del 2019 mentre il credito di imposta è

determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica.

Con la risposta ad interpello n. 595 del 2022 l'Agenzia delle Entrate ha, infatti, chiarito che la determinazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica viene effettuata facendo riferimento al prezzo del combustibile effettivamente sostenuto in relazione ai consumi del trimestre considerato per la produzione di energia elettrica autoconsumata.

Ne deriva che la verifica della sussistenza del requisito dell'incremento del costo per kWh dell'energia elettrica prodotta e autoconsumata deve avvenire assumendo, come parametro iniziale, il prezzo unitario del combustibile effettivamente sostenuto in relazione ai consumi del primo trimestre 2019 per la produzione di energia elettrica autoconsumata e, come parametro finale, il prezzo unitario del combustibile effettivamente sostenuto in relazione ai consumi del primo trimestre 2022 per la produzione di energia elettrica autoconsumata.

Con riferimento alla fattispecie qui in esame, nel 2019, secondo quanto rappresentato dall'interpellante, il contratto oggetto della presente istanza non aveva ancora avuto esecuzione e l'impianto di "trigenerazione", alimentato a gas metano, è entrato in funzione solo nel 2020.

Pertanto, non essendo disponibile il prezzo del combustibile relativo al 2019, come precisato con la circolare n. 20/E del 16 giugno 2022, par. 2.1, (avente ad oggetto i crediti d'imposta per l'acquisto del gas riconosciuti alle imprese neocostituite), il parametro iniziale da utilizzare per il calcolo dell'incremento deve essere individuato nel prezzo di riferimento del Mercato infragiornaliero (MIGAS), pubblicato dal Gestore

mercati energetici (GME) del gas naturale, calcolato come media del primo trimestre 2019 (*cf.* anche risposta n. 193 del 2023).

Giova, altresì, ricordare che, in ordine agli obblighi certificativi da assolvere per la verifica della sussistenza dei requisiti, la circolare n. 20/E del 16 luglio 2022, al 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 dalle misurazioni registrate dai relativi contatori o delle risultanze della contabilità industriale.

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