

**Risposta n. 538/2022**

**OGGETTO:** Crediti d'imposta per le imprese energivore. Modalità di calcolo dell'agevolazione - Articolo 15 del decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25 e articolo 4 del 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, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

Alfa S.p.A. è una società operante nel settore chimico, proprietaria di due stabilimenti nei siti industriali di ... e ..., iscritta nell'elenco CSEA (Cassa per i servizi energetici e ambientali) delle imprese a forte consumo di energia elettrica (c.d. impresa energivora) ai sensi del decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 21 dicembre 2017.

Presso il sito industriale di ... - cui nello specifico si riferisce la presente istanza - Alfa S.p.A. è presente con diverse funzioni e modalità di accesso al mercato energetico e dell'approvvigionamento di energia elettrica all'ingrosso per i propri consumi, nonché di vendita dell'energia elettrica e termica a clienti industriali (le "imprese terze") facenti parte del medesimo comprensorio (di qui, il "polo industriale").

Per quanto più nello specifico qui interessa, presso il sito di ... la società istante compra energia elettrica dal mercato per il tramite del fornitore Beta, in virtù di un

contratto di acquisto all'ingrosso della materia prima basato sui consumi previsionali del polo industriale (i cc.dd. acquisti a programma); detti consumi riflettono, in sostanza, il fabbisogno stimato dell'utenza riferibile a Alfa S.p.A. e alle imprese terze facenti parte di detto polo e fornite per l'energia elettrica dalla società istante.

Beta, dunque, emette nei confronti di Alfa S.p.A. fatture di cessione aventi ad oggetto l'intero quantitativo di energia elettrica stimato come necessario per alimentare i consumi della società istante e delle predette imprese terze.

Inoltre, la società istante - come normalmente avviene nel mercato dell'energia elettrica per i clienti che effettuano approvvigionamenti all'ingrosso della materia prima - gestisce i flussi energetici in eccesso o difetto rispetto ai reali impieghi di energia elettrica mediante un separato contratto di dispacciamento (per l'esattezza, di dispacciamento-prelievo) stipulato col gestore della rete Gamma, il quale assolve il ruolo di controparte per assorbire i quantitativi di energia rivelatisi superiori rispetto al fabbisogno stimato (o, specularmente, per cedere ad Alfa S.p.A. la quantità di energia incapiente nei consumi prospettici).

Nel quadro di tale contratto di dispacciamento, sono regolate le seguenti componenti economiche:

(i) corrispettivi di sbilanciamento (i quali possono avere sia segno positivo - quando sono a favore del gestore della rete - sia segno negativo - quando sono a favore di Alfa S.p.A.), che riflettono i differenziali positivi o negativi tra i consumi pronosticati e quelli effettivi;

(ii) cc.dd. corrispettivi di dispacciamento;

(iii) c.d. capacity fee.

E' appena il caso di osservare come siffatte componenti economiche, incluse nel rapporto di dispacciamento-prelievo, sono puntualmente regolamentate con apposite delibere di ARERA, l'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente.

Dette componenti sono addebitate da Gamma mediante l'emissione di distinte

fatture.

La particolarità della fattispecie qui rappresentata consiste - come anticipato - nell'ulteriore funzione assolta da Alfa S.p.A. all'interno del proprio stabilimento industriale.

Difatti, la società istante gestisce una rete interna di utenza (di qui, anche "RIU"), contrassegnata dal codice ARERA n. ..., alla quale sono connesse anche le predette imprese terze - le quali, per inciso, sono prive di rapporti di controllo o collegamento con la società istante - a favore delle quali Alfa S.p.A. svolge il servizio di fornitura e di trasporto dell'energia elettrica, oltre all'attività di dispacciamento necessaria per regolare ed equilibrare i flussi energetici tra le rispettive utenze.

In sintesi, mentre una parte dell'energia acquistata da Alfa S.p.A. è utilizzata dalla medesima società nei propri processi industriali (di qui, "l'energia elettrica acquistata per uso proprio"), un'altra quota è venduta al dettaglio alle citate imprese terze che la impiegano nel loro ciclo produttivo (di qui, "l'energia elettrica acquistata per usi di terzi").

Le fatture emesse da Alfa S.p.A. nei confronti delle imprese terze, pur essendo onnicomprensive, danno separata evidenza degli importi relativi alla materia prima, delle somme per oneri di dispacciamento/sbilanciamento e per la c.d. capacity fee e dei corrispettivi per il trasporto e distribuzione dell'energia elettrica nonché degli oneri di sistema.

Per completezza, la società istante segnala che, presso lo stabilimento di ..., Alfa S.p.A. svolge anche la funzione di produttore di energia elettrica tramite una centrale di cogenerazione e tre turboalternatori alimentati a gas naturale; tuttavia, l'energia elettrica così generata è interamente ceduta al mercato (in base alla delibera di ARERA n. 539/15). Si tratta di quantitativi di energia elettrica - quella prodotta dalla predetta centrale e ceduta al mercato - ininfluenti ai fini della presente istanza ed è utile dare conto fin d'ora che la società istante non intende beneficiare (così come non beneficerà), in relazione a essi, di alcuno dei contributi previsti e disciplinati dai

decreti legge nn. 4 e 17 del 2022 a favore delle imprese energivore e gasivore (né degli omologhi contributi previsti a favore di imprese diverse da quelle a forte consumo di energia elettrica e di gas).

Tutto ciò premesso e considerato, la società istante - in possesso delle caratteristiche soggettive e condizioni oggettive per accedervi, che si assumono e devono intendersi per presupposte ai fini della presente istanza - intende usufruire, in relazione alla sola energia elettrica acquistata per uso proprio, dei contributi straordinari per le imprese "energivore" previsti dall'articolo 15 del decreto legge n. 4 del 2022 e dall'articolo 4 del decreto legge n. 17 del 2022.

Pertanto, in vista dell'accesso ai predetti crediti d'imposta, è interesse della Alfa S.p.A. conoscere il parere dell'Agenzia delle Entrate sui seguenti aspetti:

a) in merito all'interpretazione e applicazione dei citati articoli 15 e 4 nella parte in cui riconoscono i contributi straordinari in esame per le "*spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata*" nel primo e secondo trimestre 2022 e, nello specifico, in ordine alle modalità di determinazione della componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata, tenuto conto che la società istante accentra su di sé la funzione di acquirente all'ingrosso di energia elettrica e di venditore della medesima energia nei riguardi delle imprese terze appartenenti alla rete interna di utenza;

b) in merito all'interpretazione e applicazione dei citati articoli 15 e 4, sempre nella parte in cui si riferiscono alle "*spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata*" e, in particolare, alla rilevanza - ai fini della quantificazione di dette spese - di oneri e proventi di dispacciamento che, sebbene riferiti a consumi di energia elettrica dei primi due trimestri del 2022, dovessero manifestarsi dopo il 31 dicembre 2022.

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

Quesito sub lettera a)

L'obiettivo incertezza che giustifica il primo quesito risiede nel fatto che, alla data odierna, non constano chiarimenti in merito al caso (com'è quello di specie) in cui un'impresa energivora rivesta al tempo stesso la qualità di acquirente all'ingrosso dell'energia e quella di venditore della medesima nei confronti di clienti industriali terzi nell'ambito di una rete interna di utenza; ipotesi che presuppone l'individuazione di una metodologia ad hoc per la determinazione della quota di energia rimasta "a carico" dell'impresa su cui applicare le percentuali del citato credito d'imposta.

La società istante ritiene che la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata in proprio nei processi industriali - su cui applicare le percentuali rilevanti ai fini della determinazione del credito d'imposta - vada determinata in ragione della seguente formula:

$$\text{Base Credito} = \text{CEe} \pm \text{CDS}_{\text{t}} + \text{CD}_{\text{Ct}} - \text{CE}_{\text{it}} - \text{CDS}_{\text{it}}$$

Dove, per:

(i) Base Credito, si intende la base di calcolo su cui applicare le percentuali dei crediti d'imposta in questione;

(ii) CEe, si intendono i corrispettivi per la componente energetica dovuti da Alfa S.p.A. a Beta, indicati nelle relative fatture;

(iii) CDS<sub>t</sub>, si intendono i corrispettivi di sbilanciamento (i quali possono avere segno negativo nel caso in cui il differenziale tra consumi effettivi e reali fosse a favore di Alfa S.p.A.), indicati nelle relative fatture;

(iv) CD<sub>Ct</sub>, si intendono i corrispettivi di dispacciamento e capacity fee dovuti da Alfa S.p.A. a Gamma, indicati nelle relative fatture;

(v) CE<sub>it</sub>, si intendono i corrispettivi per la componente energetica dovuti dalle imprese terze ad Alfa S.p.A. (al netto dei costi di trasporto), indicati nelle relative fatture;

(vi) CDS<sub>it</sub>, si intendono i corrispettivi di dispacciamento, sbilanciamento e capacity fee dovuti dalle imprese terze ad Alfa S.p.A., indicati nelle relative fatture.

Tale soluzione, oltre a rispondere a un'esigenza di semplificazione, è quella più coerente con la *ratio* e l'obiettivo normativo di parametrare i contributi in esame agli effettivi consumi della componente energetica registrati nel primo e secondo trimestre del 2022.

La formula indicata, infatti, contrappone i consumi effettivi riguardanti l'intera rete interna di utenza (primi due addendi della formula) ai consumi effettivi delle utenze riferibili alle imprese terze (secondi due addendi della formula): il differenziale, pertanto, riflette esattamente i costi per l'approvvigionamento di energia elettrica per impieghi industriali rimasti a carico della medesima Alfa S.p.A..

Formule alternative [quale, ad esempio, (i) la determinazione del prezzo unitario della componente energetica e (ii) la moltiplicazione di detto prezzo unitario per il differenziale tra il quantitativo acquistato di energia e il quantitativo ceduto alle imprese terze], pur in astratto idonee, presentano, ad avviso della società istante, più ampi margini di opinabilità oltre a essere di più difficile gestione e a non offrire risultati altrettanto affidabili in punto di quantificazione del costo dell'approvvigionamento energetico effettivamente rimasto a carico della Alfa S.p.A..

Quesito sub lettera b)

Il secondo quesito scaturisce dal possibile ritardo con cui potrebbero manifestarsi costi - legati alla componente energetica e, segnatamente, ai corrispettivi di dispacciamento e sbilanciamento dell'energia elettrica - riferibili al consumo di energia nei primi due trimestri del 2022.

In particolare, la previsione del limite temporale del 31 dicembre 2022 (limite entro il quale i crediti di cui si tratta devono essere utilizzati in compensazione o in alternativa ceduti) si presta ad applicazioni distorte delle normative agevolative in esame, nella misura in cui sembrerebbe penalizzare quegli oneri che si esprimono in misura certa e determinata solo successivamente alla data del 31 dicembre 2022.

Al riguardo, è opinione della società istante che, per rispettare la ratio della disciplina in esame, il limite temporale del 31 dicembre 2022 debba operare solo per quei costi e oneri, riferiti al consumo di energia elettrica nei primi due trimestri del 2022, che per quella data siano già compiutamente determinabili sulla base dei criteri indicati dall'articolo 109 del TUIR.

Detto limite, di contro, non può valere per quelle componenti - sempre, beninteso, riferibili al consumo di energia nei primi due trimestri del corrente anno - che si materializzino in epoca successiva al 31 dicembre 2022 (ad esempio, perché il fornitore, in base anche a determinazioni unilaterali, abbia deciso di differirne temporaneamente la riscossione).

L'impostazione che precede risponde a un'esigenza di non discriminazione, non potendosi attribuire a costi di identica natura e origine un diverso trattamento solo in virtù del momento in cui si manifestano.

Del resto, secondo l'interpellante, il limite temporale di cui si tratta attiene esclusivamente al versante (procedurale) delle modalità di utilizzo dei crediti d'imposta e perciò non può, come tale, impedirne o penalizzarne la fruizione quando ne sussistono tutte le condizioni sostanziali.

In altri termini, le disposizioni che regolano modalità e tempistiche di fruizione del credito non possono essere tali da pregiudicarne la fruizione e, pertanto, devono essere applicate in modo da non vanificare ratio e obiettivi della norma agevolativa.

Pertanto, secondo l'Istante, devono concorrere alla base di calcolo dei crediti d'imposta in esame anche i costi e oneri che si dovessero manifestare in capo ad Alfa S.p.A. in un momento successivo al 31 dicembre 2022 (purché beninteso si tratti di componenti rilevanti, riferite al consumo di energia elettrica nei primi due trimestri del 2022).

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con riferimento ai quesiti formulati dall'interpellante con l'istanza in oggetto si rappresenta quanto segue

Con riferimento al quesito sub lettera a), per quanto di interesse, si rammenta che l'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, dispone, al comma 1, il riconoscimento di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'energia elettrica acquistata e impiegata nell'attività economica durante il primo trimestre 2022, in favore delle "*imprese a forte consumo di energia elettrica*" (cosiddette "imprese energivore") "*di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, pubblicato per comunicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 27 dicembre 2017*".

Le imprese energivore possono beneficiare del contributo in esame a condizione che i costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media dell'ultimo trimestre 2021 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbiano subito un incremento superiore al 30 per cento rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa.

Nel rispetto dei requisiti sopra descritti, il comma 1 del citato articolo 15 del decreto Sostegni-ter riconosce "*un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 20 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022*".

Successivamente, l'articolo 4 del decreto legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34 ha previsto in favore delle imprese energivore, il riconoscimento di un contributo straordinario, 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.

Le imprese energivore possono beneficiare del contributo in esame a condizione



che i "costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del primo trimestre 2022 e 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".

Nel rispetto dei requisiti sopra descritti, il comma 1 del citato articolo 4 del decreto legge n. 17 del 2022 riconosce "un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta", pari al 25 per cento "delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022".

Il 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, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51.

Come chiarito nella circolare n. 13/E del 13 maggio 2022, ai fini dei crediti d'imposta in esame, si considera spesa agevolabile quella sostenuta per l'acquisto della componente energetica (costituita dai costi per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione), ad esclusione di ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura, diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, della macro-categoria abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa per la materia energia".

Non costituiscono spese agevolabili, a titolo di esempio, le spese di trasporto e le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica.

Le spese per l'acquisto dell'energia elettrica utilizzata si considerano sostenute in applicazione dei criteri di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR e il loro sostenimento nel periodo di riferimento deve essere documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto.

Tanto premesso, con l'interpello in esame, la società istante ha sollevato un quesito di natura interpretativa in ordine al criterio di determinazione del quantum dei crediti d'imposta spettanti in considerazione della peculiare posizione che la stessa riveste sul mercato dell'energia.

Pertanto, il presente parere produce effetto solo in relazione a detto aspetto, nei termini che seguono, e non riguarda, in particolare, la verifica della sussistenza dei presupposti normativamente previsti ai fini della spettanza delle agevolazioni.

La società istante chiede, in particolare, come debba essere determinata la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo e secondo trimestre del 2022 (base di calcolo delle agevolazioni), alla luce del fatto che Alfa S.p.A. accentra su di sé la funzione di acquirente all'ingrosso di energia elettrica e di venditore della medesima energia nei riguardi delle imprese terze appartenenti alla rete interna di utenza gestita dalla stessa società istante.

Ebbene, in via preliminare, va evidenziato che sia l'articolo 15 del decreto legge n. 4 del 2022 che l'articolo 4 del decreto legge n. 17 del 2022 dispongono che il credito d'imposta è riconosciuto in misura percentuale delle "*spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata*" dalle imprese energivore, rispettivamente nel primo e nel secondo trimestre del 2022.

Il legislatore, dunque, ha posto alla base del calcolo delle agevolazioni la sola quantità di energia elettrica acquistata e rimasta in carico alle suddette imprese che non potranno, pertanto, beneficiare dei crediti d'imposta in esame relativamente alle spese sostenute per la componente energetica acquistata e venduta a soggetti terzi.

Pertanto, avuto riguardo al caso di specie, la spesa su cui la società istante potrà applicare la percentuale di legge sarà quella relativa alla quantità di energia acquistata per uso proprio.

Ai fini della determinazione della base di calcolo delle agevolazioni in esame, si ritiene di non poter condividere la soluzione interpretativa prospettata dalla società istante. Infatti, la formula proposta tiene conto, ai fini del calcolo della "Base di

Credito", del prezzo di rivendita dell'energia elettrica fatturato dalla Alfa S.p.A. alle imprese terze connesse alla rete interna di utenza, mentre il legislatore ha posto alla base del calcolo la sola quantità di energia "*acquistata*", senza menzionare in alcun modo l'energia rivenduta.

Su questa quantità la società istante deve calcolare la spesa sostenuta e, quindi, ad essa deve applicare il prezzo medio di acquisto risultante dalle rispettive fatture di acquisto.

La circostanza di tener conto, ai fini del calcolo della spesa effettiva, anche del prezzo di rivendita non trova riscontro nel dato normativo, in quanto il suddetto prezzo riguarda una componente (i.e. la quantità di componente energetica non utilizzata dalla società istante) che resta esclusa dal calcolo del beneficio. Quest'ultimo ha, infatti, ad oggetto la sola componente acquistata e rimasta in carico alla società istante. Pertanto, la spesa alla quale applicare la percentuale di legge è data dalla quantità di energia acquistata, al netto di quella rivenduta, moltiplicata per il prezzo medio di acquisto per kWh.

Nella spesa agevolabile alla quale applicare il prezzo medio di acquisto per kWh rientrano, come detto in precedenza, le spese di dispacciamento e commercializzazione (cfr. circolare n. 13/E del 2022).

Quesito sub lettera b)

Con riferimento alle spese relative ai corrispettivi di dispacciamento dovuti dalla società istante al gestore di rete Gamma, si evidenzia che le stesse - sempreché relative all'energia elettrica acquistata e consumata dalla società istante nei primi due trimestri del 2022 - concorrono alla determinazione della base di calcolo dei crediti d'imposta di cui agli articoli 15 del decreto legge n. 4 del 2022 e 4 del decreto legge n. 17 del 2022 allorché possano considerarsi sostenute, secondo i criteri di cui all'articolo 109 del TUIR, nei primi due trimestri del 2022 e il loro sostenimento sia documentato mediante il possesso delle fatture di acquisto.

In sostanza, gli elementi che consentono di individuare in modo certo ed

obiettivamente determinabile le suddette spese devono risultare dalle fatture di acquisto. Resta fermo che la società istante non potrà beneficiare delle agevolazioni in esame in relazione alle spese fatturate successivamente al 31 dicembre 2022, termine entro il quale, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del decreto legge n. 21 del 2022, i crediti d'imposta sono utilizzabili (cfr. circolare n. 25/E dell'11 luglio 2022, paragrafo 3.7).

Si ricorda, infine, che il presente parere viene reso in relazione ai quesiti espressamente formulati dall'interpellante e sulla base delle informazioni fornite dal richiedente, assunte così come illustrate nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e completezza; pertanto, i suoi effetti non si estendono a questioni diverse da quelle in relazione alle quali sono stati formulati espressamente i quesiti da parte della società istante, ivi compresa la sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi per la fruizione dei crediti d'imposta in questione. Su tali profili, quindi, restano impregiudicati i poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

**firma su delega del Direttore Centrale,  
Capo Divisione aggiunto  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**