

Risposta n. 367/2023

***OGGETTO: Credito d'imposta energivore e autoconsumo. Articolo 6 del decreto-
legge 9 agosto 2022, n. 115***

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

QUESITO

L'Istante Alfa SPA presenta istanza di interpello in merito alla corretta interpretazione dell'articolo 6, comma 1, del Decreto Legge 9 agosto 2022, n. 115, dell'articolo 1, comma 1, del Decreto Legge 23 settembre 2022 n. 144 e dell'Articolo 1, comma 2, della Legge 29 dicembre 2022 n. 197 con riferimento al presupposto oggettivo per l'accesso al credito cd. "energivore" (di seguito anche "Credito Energivore") nel caso di produzione di energia elettrica per successivo autoconsumo e, in particolare, alla definizione di combustibile acquistato ed utilizzato dall'impresa.

Alfa svolge la propria attività nell'ambito della produzione di nero di carbonio (il cd. "carbon black"), attraverso l'utilizzo del proprio impianto produttivo localizzato a _____, attualmente costituito da tre unità produttive.

Alfa appartiene al Gruppo ALFA, fra i principali operatori su scala mondiale nel settore della produzione e distribuzione di prodotti chimici speciali e di materiali ad alte prestazioni destinati a molteplici mercati.

Alfa ha sottoscritto, con effetto dal 1° ottobre 2011, un contratto denominato "*Manufacturing Service Agreement*" con Beta attraverso cui Alfa ha assunto la funzione di "*Toller*" nella prestazione di servizi industriali in favore di Beta (quest'ultima, con funzione di "*Principal*" del rapporto).

Alfa svolge quindi essenzialmente le funzioni della lavorazione industriale per la produzione del *carbon black* presso gli impianti di sua proprietà siti in _____, in qualità di terzista, per conto di Beta.

La Società istante si qualifica come impresa cd. "energivora", così come definita dal Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 21 dicembre 2017 (e, pertanto, rientra nell'ambito di applicazione della norma in commento), in quanto:

- ha un consumo medio di energia elettrica, calcolato nel periodo di riferimento, pari ad almeno 1 GWh/anno;
- opera in uno dei settori dell'Allegato 3 alle Linee guida CE (codice attività 20.13.09 - Produzione ed elaborazione di nero di carbonio e prodotti affini);
- è inclusa nell'elenco energivori pubblicato da CSEA aggiornato al 18 novembre 2022 (Allegato 3).

L'Istante, oltre all'attività principale sopra descritta di lavorazione per la produzione di carbon black, svolge anche quella di produzione di energia elettrica (in parte destinata all'autoconsumo), utilizzando come combustibile il gas di scarto della lavorazione del carbon black (il cd. *tail gas*).

Alfa ha da tempo integrato nel suo processo produttivo un impianto di termovalorizzazione e di recupero energetico dei gas di scarto della lavorazione e produzione del carbon black (il cd. *tail gas*) per la produzione di energia elettrica.

La centrale (il cd. "*Energy center*") impiega un'alta tecnologia in grado di ridurre al minimo l'impatto ambientale; infatti, i gas di scarico prodotti durante la lavorazione per la produzione del *carbon black* vengono recuperati e riutilizzati per produrre energia elettrica che viene (i) impiegata all'interno del ciclo produttivo di Alfa e (ii) per la quota eccedente il fabbisogno dell'istante, ceduta al mercato mediante immissione in rete.

La centrale impiega come principale materiale combustibile per la produzione di energia elettrica il *tail gas*, il quale rappresenta un "sottoprodotto" derivante dal processo produttivo del *carbon black*, frutto delle reazioni collaterali successive alla reazione principale (generata dal punto di vista fisico dal cracking termico delle catene idrocarburiche).

Il *tail gas* è, quindi, il combustibile utilizzato dall'Istante per la produzione dell'energia elettrica reimpiegata - in parte - nel ciclo produttivo principale diretto alla produzione del carbon black.

Fra Alfa e Beta, con effetto dal 1° ottobre 2011, è corrente un contratto denominato *Tail gas Agreement* il quale disciplina le condizioni con cui Alfa remunera Beta per l'acquisto del *tail gas*.

Infatti, essendo il *tail gas* un sottoprodotto della lavorazione e produzione del *carbon black*, i cui costi industriali sono assunti a carico di Beta in esecuzione degli impegni di cui al *Tolling Agreement*, Alfa è tenuta a dover riconoscere a Beta la refusione del relativo costo del *tail gas* utilizzato nel proprio esclusivo interesse.

Il prezzo del combustibile viene determinato sulla base di parametri tecnici oggettivi e misurabili, secondo una formula di calcolo indicata nel suindicato contratto.

La società precisa che il costo di approvvigionamento del *tail gas* è sostenuto dalla società istante attraverso la corresponsione a Beta di un prezzo determinato in base ad una formula le cui variabili sono rappresentate dal costo di beni aventi quotazioni misurabili su mercati ufficiali e acquistati prezzo soggetti terzi (i.e. olio aromatico e gas naturale).

Con memoria integrativa RUE n. _____, la società istante precisava che Alfa (che opera quindi come terzista nella produzione del nero di carbonio) è remunerata per questa attività produttiva primaria attraverso il riconoscimento di un corrispettivo che, in base ai volumi prodotti, alla qualità ed alla quantità degli stessi, è determinato avendo riguardo ai fattori produttivi impiegati ed ai relativi costi industriali sostenuti (come ogni tipica forma di remunerazione delle attività economiche dei terzisti).

Il costo dell'energia autoprodotta sfruttando il *tail gas* e autoconsumata nell'impianto grava a carico di Alfa e si contrappone (insieme alle altre spese) al ricavo rappresentato dal suddetto corrispettivo del servizio, che è l'unica forma di remunerazione del servizio prestato dalla società.

Tanto premesso ed esposto, Alfa chiede di esprimere un parere riguardo la soluzione interpretativa ritenuta corretta rispetto al caso concreto sopra prospettato.

Il dubbio interpretativo dell'Istante, in particolare, riguarda l'eleggibilità della Società alla fruizione del "Credito Energivore" di cui all'articolo 6, comma 1, decreto legge 9 agosto 2022 n. 115, dell'articolo 1, comma 1, decreto legge 23 settembre 2022 n. 144 e dell'articolo 1, comma 2, della legge 29 dicembre 2022 n. 197 con riferimento al presupposto oggettivo per l'accesso al credito d'imposta, con specifico riguardo alla definizione di "*combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa*" per la produzione dell'energia elettrica per la parte di essa che viene autoconsumata, posto che, come precisato, il "combustibile" acquistato ed impiegato dall'istante per il funzionamento del sistema di produzione ed autoconsumo dell'energia elettrica è il *tail gas*.

A seguito della richiesta di documentazione integrativa n. _____, presentata dalla scrivente, la società istante precisava che il costo del tail gas è fatturato da Beta a Alfa mentre non sussiste alcun addebito diretto verso altri soggetti del costo dell'energia autoprodotta e autoconsumata per l'uso industriale da parte di Alfa. In particolare, il costo sostenuto dalla società istante per l'uso industriale dell'energia autoprodotta concorre fisiologicamente ed unitariamente agli altri costi industriali, secondo una razionale logica economia, alla quantificazione del corrispettivo per le attività svolte in esecuzione del Manufacturing Service Agreement, mentre non esiste alcun diretto ristoro di tale costo da parte di Beta; l'energia autoprodotta e reimmessa nel ciclo produttivo del carbon black non viene fatturata a Beta e l'unico corrispettivo percepito dalla società istante è quello per le attività svolte in esecuzione del Manufacturing Service Agreement.

Precisava altresì che la società istante non ha percepito, nel corso del periodo d'imposta al 31/12/2022, alcun sussidio per i costi sostenuti per l'acquisto di energia, né tantomeno per l'energia autoprodotta e reimmessa nel processo di autoconsumo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che alla domanda sopra esposta possa essere data risposta affermativa e, pertanto, che la stessa possa accedere al Credito Energivore, al sussistere delle condizioni prescritte dalla norma, alla luce delle considerazioni qui di seguito sintetizzate.

La *ratio* dell'intervento normativo in oggetto, come si evince anche dai documenti di accompagnamento, *dell'iter* parlamentare è quella di contrastare l'aumento della spesa sostenuta dalle imprese per l'acquisto di combustibili destinati alla produzione di energia elettrica autoconsumata nei periodi di riferimento.

Sulla base di quanto sopra esposto, il *tail gas* rappresenta il combustibile utilizzato dall'Istante per la produzione di energia elettrica.

La formula di determinazione del costo sostenuto per l'acquisto del *tail gas* si basa su fattori misurabili in modo oggettivo e documentabili puntualmente, sicché essa è in grado di dimostrare la sussistenza delle condizioni oggettivo-quantitative previste dalla norma per l'accesso al credito, ivi incluso il computo dell'incremento sofferto nella spesa sostenuta nell'acquisto di tale combustibile nel periodo di riferimento rispetto al periodo di comparazione.

L'accesso al contributo straordinario in oggetto è subordinato esclusivamente alla variazione intervenuta nel costo di approvvigionamento dei combustibili "*acquistati ed utilizzati*" per la produzione di energia elettrica autoconsumata dall'impresa nel periodo di riferimento. La norma non pone perciò alcuna preclusione né in relazione alla tipologia di "combustibile", né al fornitore dello stesso; bensì, essa subordina l'accesso al contributo straordinario alla sola sussistenza delle condizioni oggettive riferibili

esclusivamente all'incremento del prezzo sostenuto per l'acquisto dei combustibili destinati alla produzione di energia elettrica autoconsumata.

Perciò, la Società ritiene che l'applicazione coerente - per i rispettivi periodi di riferimento e di comparazione - della sopra esposta formula di determinazione del prezzo unitario del *tail gas* consenta, ove si verifichi la condizione oggettivo-quantitativa prevista dalla norma *ratione temporis* vigente, di poter accedere, per la parte di energia elettrica autoconsumata, alla maturazione ed alla fruizione del Credito Energivore.

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 combustibile 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.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che non è oggetto del presente parere la determinazione dei prezzi di acquisto del *tail gas* definiti dall'istante con la controparte del gruppo, anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 110, comma 7 del TUIR, restando a tal riguardo impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Con riferimento al III trimestre 2022, l'articolo 6, comma 1, primo periodo, del decreto legge 115/2022, 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 terzo trimestre 2022, a condizione che i *"costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del secondo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno 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"*.

Ai sensi dell'articolo 6, comma 1, secondo periodo, del decreto legge 115/2022, 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 terzo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica"*.

La spesa per l'acquisto del combustibile impiegato nella produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo, dunque, è agevolabile, con riferimento al III trimestre 2022, se rientra nell'ambito di applicazione del citato articolo 6, comma 1, secondo periodo, del decreto-legge n. 115 del 2022.

Le predette misure agevolative sono, altresì, state oggetto di modifiche con le disposizioni di seguito elencate:

- il decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 (c.d. "decreto Aiuti-ter"), recante «*Ulteriori misure urgenti in materia di politica energetica nazionale, produttività delle imprese, politiche sociali e per la realizzazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)*», convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175;

- il decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 (c.d. "decreto Aiuti quater"), recante «*Misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica*», convertito, con modificazioni, dalla legge 13 gennaio 2023, n. 6;

- la legge 29 dicembre 2022, n. 197 ("legge di bilancio 2023"), recante il «*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-- 2025*»;

- 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*» che ha ulteriormente prorogato le predette misure con riferimento al secondo trimestre 2023.

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.

La società istante svolge per conto di Beta le funzioni di lavorazione industriale per la produzione del *carbon black* presso gli impianti di sua proprietà siti in _____.

In particolare, sulla base di quanto evidenziato nell'istanza, risulta che la società:

- autoproduce energia elettrica;
- per tale produzione impiega un combustibile (il *tail gas*) il cui costo le viene addebitato mediante fattura da parte di Beta e che viene determinato all'esito di calcoli basati su parametri oggettivamente quantificabili e oggetto, di volta in volta, delle relative misurazioni;
- l'energia autoprodotta è immessa nel processo produttivo primario (diretto alla produzione di *carbon black*) ed autoconsumata dalla stessa.

In considerazione del tenore letterale della disposizione di cui all'articolo 6, comma 1, secondo periodo, del decreto legge n. 115 del 2022 che, in ordine all'ipotesi di autoconsumo di energia elettrica, fa riferimento "*alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica*" ai fini della verifica dell'incremento del 30 per cento delle spese sostenute nel trimestre di riferimento, dunque, dovrà aversi riguardo alla variazione del prezzo unitario del *tail gas* acquistato ed utilizzato dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica.

Resta fermo che, in ogni caso, ai fini della quantificazione del credito spettante, l'istante dovrà fare riferimento al prezzo convenzionale dell'energia elettrica, senza un riferimento diretto alla spesa sostenuta per l'acquisto del combustibile, ai sensi del medesimo articolo 6, comma 1, secondo periodo, del decreto legge 115/2022.

Per quanto riguarda gli obblighi certificativi da assolvere per la verifica della sussistenza dei requisiti, 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 *tail gas* acquistato per essere immesso nel processo produttivo termoelettrico e successivamente autoconsumato nel processo produttivo primario, come risultante dalla relativa documentazione certificativa.

Ciò detto, giova evidenziare che dall'esame del contratto diretto a regolare il rapporto di impiego del *tail gas* (*Tail gas agreement*), emerge anche che Alfa, oltre a essere tenuta al pagamento del corrispettivo per il *tail gas* impiegato nel processo di autoproduzione dell'energia elettrica, ha diritto ad un compenso corrisposto da Beta per l'energia elettrica autoprodotta e reimessa nel ciclo produttivo primario di produzione del Carbon black (cfr. all'articolo 6.1 del suddetto *Tail gas agreement*).

Si rende necessario esaminare, pertanto, se il compenso che la Alfa riceve per la porzione di energia autoprodotta ed autoconsumata debba essere decurtato dal calcolo della spesa per l'acquisto del *tail gas*.

La società istante ha precisato con memoria integrativa che non sussiste alcun addebito diretto o automatico dell'energia autoprodotta e autoconsumata da parte di Alfa, che tale energia non viene fatturata a Beta e che l'unica forma di remunerazione ricevuta dalla società istante è rappresentata dal compenso per l'attività produttiva svolta.

L'articolo 6.1, secondo periodo, del *Tail gas agreement* conferma che la remunerazione per l'energia autoprodotta dalla società istante incide unicamente sul corrispettivo per l'attività di produzione del *carbon black* - dunque quale maggiorazione del corrispettivo spettante per l'attività produttiva svolta come terzista - e che nessuna altra remunerazione è dovuta a Alfa per l'energia elettrica autoprodotta.

Alla luce degli elementi sopra evidenziati, nel presupposto della loro veridicità e completezza, con riserva di eventuale riscontro nelle opportune sedi, si ritiene che benché la determinazione del corrispettivo dovuto da Beta per l'attività produttiva primaria svolta da Alfa sia condizionata dalla energia elettrica autoprodotta ed autoconsumata da quest'ultima, tale meccanismo non possa essere assimilato ad un vero e proprio ribaltamento del costo dell'energia con effetti in termini di riduzione della spesa sostenuta da Alfa per l'acquisto del *tail gas*.

Pertanto, nel presupposto di assenza di un vero e proprio ribaltamento (elemento la cui analisi di ordine fattuale che esula dall'ambito di applicazione dell'interpello), alla società istante spetta il credito d'imposta per la porzione di energia elettrica autoprodotta e autoconsumata nel ciclo di produzione del *carbon black*.

Si fa presente, infine, che le medesime considerazioni si estendono alla fruizione dei crediti d'imposta riguardanti le spese relative all'acquisto del combustibile impiegato per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo relative ai periodi successivi al terzo trimestre 2022, vale a dire ai periodi di ottobre e novembre 2022 (articolo 1, comma 1 secondo periodo, del decreto legge 144/2022), dicembre 2022 (articolo 1, comma 2, del decreto legge 176/2022), primo trimestre 2023 (articolo 1, comma 2 secondo periodo, legge 29 dicembre 2022, n. 197).

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