

Roma, 2 dicembre 2022

Circolare n. 305/2022

Oggetto: Tributi – Crediti di imposta in favore delle imprese per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale – Circolare Agenzia delle Entrate n.36/E del 29 novembre 2022.

L’Agenzia delle Entrate con la circolare in oggetto fa il punto sui bonus energetici di sostegno alle imprese e fornisce chiarimenti sulla disciplina contenuta nell’articolo 6 del decreto legge *Aiuti-bis*, nell’articolo 1 del decreto legge *Aiuti-ter* e nell’articolo 1 del decreto legge *Aiuti-quater*, anche attraverso risposte a quesiti specifici pervenuti in merito all’applicazione delle misure di favore. I citati articoli hanno sostanzialmente prorogato i crediti d’imposta per l’acquisto di energia e gas relativi al terzo e quarto trimestre 2022 in favore delle imprese beneficiarie, riconoscendoli in misura percentuale (variabile in base al tipo di soggetto, al bene acquistato e al periodo di spettanza).

Con il documento di prassi si chiarisce, tra l’altro, che a beneficiarie dei crediti di imposta sono tutte le imprese residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che rispettano le condizioni previste dalle diverse norme istitutive.

L’AdE ha confermato la spettanza del tax credit anche per le imprese “non gasivore” per l’acquisto di gas ad uso autotrasporto, ritenendo che i chiarimenti forniti con la circolare 20/E/2022 (par. 2.2) in relazione alle imprese “gasivore” possano trovare applicazione anche a favore delle imprese “non gasivore”, le quali, pertanto, potranno usufruire del credito d’imposta per l’acquisto di gas per autotrasporto, ad esclusione dell’ipotesi in cui lo stesso sia rivenduto a terzi. Pertanto tra i beneficiari della misura possono rientrare anche le imprese di autotrasporto.

Cristiana Marrone
Responsabile di Area

Per riferimenti confronta circ.re conf.le n. [297/2022](#)
Allegato uno
CM/cm



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 29 novembre 2022

OGGETTO: *Crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale. Decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115 (decreto Aiuti-bis), decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 (decreto Aiuti-ter) e decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 (decreto Aiuti-quater).*

INDICE

PREMESSA.....	4
1. CREDITI D’IMPOSTA RELATIVI AL TERZO TRIMESTRE 2022.....	5
2. CREDITI D’IMPOSTA RELATIVI AL QUARTO TRIMESTRE 2022	12
3. CALCOLO SEMPLIFICATO RELATIVO AI CREDITI D’IMPOSTA RICONOSCIUTI IN FAVORE DELLE IMPRESE “NON ENERGIVORE” E DI QUELLE “NON GASIVORE”	16
4. COMUNICAZIONE RELATIVA AI CREDITI D’IMPOSTA MATURATI NELL’ESERCIZIO 2022	21
5. RISPOSTE A QUESITI	22
5.1. Spettanza dei crediti d’imposta per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale in caso di locazione di immobile	22
5.2 Spettanza del credito d’imposta relativo al terzo trimestre 2022 nel caso in cui l’unico contatore di energia elettrica di potenza pari o superiore a 16,5 kW riferibile all’impresa “non energivora” sia installato in un immobile dalla stessa detenuto in locazione.	23
5.3. Calcolo dell’incremento di costo della componente energetica ai fini dell’accesso al credito d’imposta energia elettrica per un’impresa non intestataria dell’utenza nel trimestre di riferimento del 2019	24
5.4. Disponibilità di POD di potenza uguale o superiore a quella richiesta dalla norma nei trimestri rilevanti per la verifica dell’incremento del costo medio dell’energia elettrica per le imprese “non energivore”	25
5.5. Vendita di energia elettrica alle imprese “non energivore” senza ricorso alla rete pubblica.....	26
5.6 Nozione di “componente energia”	26
5.7. Calcolo del prezzo medio di acquisto nel caso di assenza di dati relativi al parametro del trimestre di riferimento del 2019	27
5.8. POD da prendere in considerazione ai fini del calcolo dell’incremento del costo della componente energetica.....	28
5.9. Criterio di calcolo del credito d’imposta nel caso di fatture riportanti i consumi relativi a trimestri differenti.....	29
5.10. Spettanza del credito d’imposta per le imprese che utilizzano GNL (gas naturale liquido)	29
5.11. Spettanza del credito d’imposta per le imprese che utilizzano GPL (gas di petrolio liquefatto)	30
5.12. Spettanza del credito d’imposta alle imprese “non gasivore” per l’acquisto di gas per uso autotrasporto	30
5.13. Spettanza del credito d’imposta per l’energia elettrica e il gas naturale acquistati e utilizzati per un immobile adibito a uso foresteria.....	31

5.14. Spese per l'acquisto di gas naturale per l'alimentazione di una centrale termica di teleriscaldamento	32
5.15. Applicazione dell'agevolazione alle spese sostenute dalle società sportive dilettantistiche	33

PREMESSA

Al fine di contenere l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale e di contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina sono stati emanati, tra gli altri:

- il decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, rubricato “*Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina*” (c.d. “decreto Aiuti”), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91;
- il decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, rubricato “*Misure urgenti in materia di energia, emergenza idrica, politiche sociali e industriali*” (c.d. “decreto Aiuti-bis”), convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142;
- il decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, rubricato “*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)*” (c.d. “decreto Aiuti-ter”), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175;
- il decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, rubricato “*Misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica*” (c.d. “decreto Aiuti-quater”).

In particolare, si osserva che le disposizioni agevolative di cui all'articolo 6 del decreto Aiuti-bis, all'articolo 1 del decreto Aiuti-ter e all'articolo 1 del decreto Aiuti-quater, previste in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, sostanzialmente prorogano le agevolazioni già riconosciute con riferimento a periodi precedenti – introdotte con i decreti-legge 27 gennaio 2022,

n. 4¹ (c.d. decreto Sostegni-ter), 1° marzo 2022, n. 17² (c.d. decreto Energia), e 21 marzo 2022, n. 21³ (c.d. decreto Ucraina) – incrementandone la misura.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti in merito all’ambito applicativo e alla disciplina dei crediti d’imposta previsti a sostegno delle imprese particolarmente danneggiate dall’aumento dei costi dell’energia elettrica e del gas naturale.

L’illustrazione delle disposizioni di cui sopra tiene conto, fra l’altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni e ai *Dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Con il medesimo documento di prassi si provvede, inoltre, a rispondere a taluni quesiti specifici pervenuti alla scrivente in merito all’ambito applicativo delle anzidette misure.

Per quanto concerne i chiarimenti di natura non fiscale, questi sono resi con il contributo del Ministero della transizione ecologica (MITE) e dell’Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA). Resta fermo che eventuali dubbi interpretativi afferenti questioni di carattere non fiscale non possono costituire oggetto di interpello ai sensi dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

1. CREDITI D’IMPOSTA RELATIVI AL TERZO TRIMESTRE 2022

L’articolo 6 del decreto Aiuti-bis ha riconosciuto alcuni contributi straordinari attribuiti nella forma di credito d’imposta alle imprese per l’acquisto di energia elettrica e di gas naturale; nello specifico, viene riconosciuto:

- ai sensi del comma 1, un credito d’imposta del 25 per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed

¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2022, n. 25.

² Convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34.

³ Convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51.

effettivamente utilizzata⁴ nel terzo trimestre 2022, alle imprese a forte consumo di energia elettrica⁵, i cui costi medi (per kWh), calcolati sulla base del secondo trimestre 2022 (al netto di imposte e sussidi), hanno subito un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019. Per ogni ulteriore approfondimento in merito alla disciplina relativa all'agevolazione in commento, si richiama quanto precisato nelle circolari del 13 maggio 2022, n. 13/E, e dell'11 luglio 2022, n. 25/E;

- ai sensi del comma 2, un credito d'imposta del 25 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nel terzo trimestre 2022 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale⁶, a condizione che il prezzo di quest'ultimo, determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito nel secondo trimestre 2022 un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019. Per ogni approfondimento in ordine alla disciplina relativa all'agevolazione in commento, si rinvia alla circolare del 16 giugno 2022, n. 20/E;
- ai sensi del comma 3, un credito d'imposta, pari al 15 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW (ossia contatori aventi potenza impegnata pari o superiore a 15 kW), diverse dalle

⁴ Il credito d'imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse consumata nel terzo trimestre 2022. In tal caso, l'incremento del costo si calcola sulla base della variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati per la produzione, mentre il credito d'imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia pari alla media, relativa al terzo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale.

⁵ Di cui al decreto del Ministro dello Sviluppo economico 21 dicembre 2017, pubblicato per comunicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 27 dicembre 2017.

⁶ Queste imprese sono quelle operanti nei settori di cui all'allegato 1 al decreto del Ministero della Transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541, e con consumi di gas, nel primo trimestre 2022, non inferiori al 25 per cento del volume indicato all'articolo 3, comma 1, del medesimo decreto.

imprese a forte consumo di energia elettrica, sempre che il prezzo abbia subito nel secondo trimestre 2022 un incremento del costo per kWh, al netto di imposte e sussidi, superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019. Per ogni ulteriore approfondimento in merito alla disciplina relativa all'agevolazione in commento, si richiama quanto precisato nelle circolari n. 13/E del 2022 e n. 25/E del 2022;

- ai sensi del comma 4, un credito d'imposta, pari al 25 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel terzo trimestre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo del gas naturale determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal GME abbia subito, nel secondo trimestre 2022, un incremento maggiore del 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019. Per ogni ulteriore approfondimento in merito alla disciplina relativa all'agevolazione in commento, si rinvia a quanto precisato nella circolare n. 20/E del 2022.

Beneficiarie dei crediti d'imposta in esame sono le “imprese” che sostengono i costi per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale. Sotto il profilo soggettivo, dunque, i crediti d'imposta sono riservati a tutte le imprese residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che – indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, nonché dal regime contabile adottato – rispettano le condizioni normativamente previste⁷. In proposito, si precisa che sono ammesse all'agevolazione sia le imprese commerciali sia le imprese agricole⁸.

⁷ Cfr. tra le altre, la circolare 28 novembre 2011, n. 51/E, paragrafo 1, riguardante il credito d'imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in università o enti pubblici di ricerca e la circolare 10 novembre 2021, 14/E, paragrafo 1, avente ad oggetto il credito d'imposta per attività teatrali e spettacoli dal vivo.

⁸ Cfr. circolare 16 marzo 2016, n. 5/E, paragrafo 1, avente ad oggetto il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Si ritiene, inoltre, che in assenza di un'espressa esclusione normativa, possano beneficiare delle misure in commento sia gli enti commerciali sia gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – indipendentemente dalla loro natura (pubblica o privata) o dalla forma giuridica (consorzio, fondazione, ecc.), ivi comprese, ad esempio, le Opere pie, le Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB), le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), gli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCSS) e le Aziende unità sanitarie locali (AUSL) – e le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460⁹, nel presupposto che esercitino anche un'attività commerciale.

In particolare con riferimento agli enti non commerciali e alle ONLUS, il credito d'imposta spetta solo in relazione alle spese per l'energia elettrica e il gas naturale utilizzati nell'ambito dell'attività commerciale eventualmente esercitata. A tal fine, nel caso in cui l'ente non sia dotato di contatori separati per i locali adibiti all'esercizio di attività commerciale rispetto a quelli utilizzati per lo svolgimento di attività istituzionale non commerciale, lo stesso è tenuto a individuare criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati, che consentano una corretta imputazione delle spese (quali, ad esempio, per il gas e per l'energia elettrica, rispettivamente, la cubatura degli spazi e la metratura delle superfici adibiti all'attività commerciale rispetto a quelle totali degli spazi e delle superfici complessivamente utilizzati)¹⁰.

Con riferimento alle imprese sia “energivore” sia “non energivore”, non ancora costituite alla data del 1° aprile 2019, in assenza di dati relativi al parametro iniziale di riferimento normativamente previsto (ossia del costo medio della

⁹ Cfr. tra l'altro, il paragrafo 1 della circolare 10 novembre 2021, n. 14/E, avente ad oggetto il credito d'imposta per attività teatrali e spettacoli dal vivo nonché la risposta a interpello n. 522 del 21 ottobre 2022, concernente i crediti d'imposta relativi all'acquisto di beni strumentali.

¹⁰ Cfr. il paragrafo 3.2 della circolare 24 dicembre 1997, n. 328/E, ancorché concernente la detrazione dell'IVA relativa a beni e servizi utilizzati promiscuamente in operazioni imponibili ed escluse.

componente energia elettrica del secondo trimestre 2019, necessario per il raffronto con i costi medi della materia energia relativa al secondo trimestre 2022), questo si assume pari alla somma delle seguenti componenti:

- valore medio del Prezzo unico nazionale dell'energia elettrica all'ingrosso (PUN) pari, per il secondo trimestre 2019, a 50,87 euro/MWh¹¹;
- valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per il secondo trimestre 2019, a 11,60 euro/MWh¹²,

per un importo complessivo pari a 62,47 euro/MWh.

In forza dell'articolo 1, comma 3, del decreto *Aiuti-quater*, i crediti d'imposta in esame sono utilizzabili entro il 30 giugno 2023¹³, esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Ciò a differenza dei corrispondenti crediti d'imposta relativi al primo e al secondo trimestre del 2022, utilizzabili entro il 31 dicembre 2022.

Per consentire l'utilizzo in compensazione e, quindi, tramite il modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione del 16 settembre 2022, n. 49/E, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “6968”, denominato “credito d'imposta a favore delle imprese energivore (terzo trimestre 2022) – art. 6, c. 1, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115”;
- “6969”, denominato “credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) – art. 6, c. 2, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115”;

¹¹) Fonte Gestore dei mercati energetici (GME): <https://www.mercatoelettrico.org/it/download/DatiStorici.aspx> > 2019; valutato come media aritmetica dei valori orari di prezzo nel periodo 1.04.19 ore 1 – 31.06.19 ore 24.

¹² Fonte ARERA: <https://www.arera.it/allegati/docs/19/109-19rt.pdf>, tabella 2.

¹³ Con l'articolo 6, comma 6, del decreto *Aiuti-bis* era stato previsto l'utilizzo dei crediti d'imposta entro il 31 dicembre 2022. Il termine è stato poi prorogato al 31 marzo 2023 dall'articolo 1, comma 11, lettera a), del decreto *Aiuti-ter* e, da ultimo, al 30 giugno 2023 dall'articolo 1, comma 3, del decreto *Aiuti-quater*.

- “6970”, denominato “credito d’imposta a favore delle imprese non energivore (terzo trimestre 2022) – art. 6, c. 3, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115”;
- “6971”, denominato “credito d’imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) – art. 6, c. 4, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115”.

Si evidenzia che i crediti d’imposta non possono essere chiesti a rimborso.

Per espressa previsione normativa, tali crediti d’imposta:

- non sono soggetti ai limiti annui per l’utilizzo in compensazione di cui all’articolo 1, comma 53, della l. n. 244 del 2007¹⁴ e di cui all’articolo 34 della l. n. 388 del 2000¹⁵;
- non concorrono alla formazione del reddito d’impresa né della base imponibile dell’imposta regionale sulle attività produttive e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (deducibilità degli interessi passivi) e 109, comma 5 (deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi), del TUIR;
- sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo – tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell’imposta regionale sulle attività produttive – non determini il superamento del costo sostenuto.

Il successivo comma 4 del medesimo articolo 1 dispone che i crediti d’imposta in commento – utilizzabili entro il 30 giugno 2023 – sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di

¹⁴ L’articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007 prevede che «a partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d’imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro».

¹⁵ L’articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge n. 388 del 2000 prevede che «a decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare». L’articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022), ha disposto che «a decorrere dal 1° gennaio 2022, il limite previsto dall’articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è elevato a 2 milioni di euro».

credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione. È fatta salva, inoltre, la possibilità di effettuare due ulteriori cessioni, successive alla prima, solo a favore di:

- banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia;
- società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico;
- imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia ai sensi del d.lgs. n. 209 del 2005.

La circostanza che il legislatore abbia precisato che i crediti di cui trattasi siano cedibili “solo per intero” implica che l'eventuale utilizzo parziale del credito in compensazione tramite modello F24 non consente, in ogni caso, la cessione della quota non utilizzata.

Per consentire la cessione dei crediti d'imposta, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la risoluzione datata 11 ottobre 2022, n. 59, con la quale sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “7728”, denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (terzo trimestre 2022) – art. 6, c. 1, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115”;
- “7729”, denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) – art. 6, c. 2, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115”;
- “7730”, denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (terzo trimestre 2022) – art. 6, c. 3, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115”;
- “7731”, denominato “CESSIONE CREDITO - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) – art. 6, c. 4, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115”.

Le disposizioni in commento stabiliscono che, in caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedano il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta oggetto di cessione.

Il credito d'imposta è usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 30 giugno 2023.

Il citato articolo 1, comma 4, prevede, inoltre, che le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità degli anzidetti crediti d'imposta sono definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Premesso che con il provvedimento direttoriale del 30 giugno 2022, n. 253445, sono state approvate le regole per la cessione e la tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di energia elettrica e gas nel primo e nel secondo trimestre 2022, con successivo provvedimento direttoriale del 6 ottobre 2022, n. 376961, è stata disposta l'estensione delle citate regole ai crediti d'imposta di cui al presente paragrafo (ferme restando le diverse scadenze previste per la cessione e la fruizione dei crediti da parte dei cessionari).

Quest'ultimo provvedimento stabilisce, inoltre, che la cessione dei crediti d'imposta relativi al terzo trimestre 2022 deve essere oggetto di apposita comunicazione.

Per ogni ulteriore approfondimento in merito alla disciplina relativa alla cedibilità dei crediti in commento, si richiama quanto precisato nelle circolari n. 13/E e n. 20/E del 2022.

2. CREDITI D'IMPOSTA RELATIVI AL QUARTO TRIMESTRE 2022

L'articolo 1 del decreto Aiuti-*ter* ha riproposto alcuni contributi straordinari attribuiti nella forma di credito d'imposta alle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale; nello specifico, viene riconosciuto:

- ai sensi del comma 1, un credito d'imposta del 40 per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata¹⁶ nei mesi di ottobre e novembre 2022, alle imprese a forte consumo di energia elettrica¹⁷, i cui costi medi (per kWh), calcolati sulla base del terzo trimestre 2022 (al netto di imposte e sussidi), hanno subito un incremento maggiore del 30 per cento sul medesimo periodo del 2019. Per ogni ulteriore approfondimento al riguardo, si richiama quanto precisato nelle circolari n. 13/E del 2022 e n. 25/E del 2022;
- ai sensi del comma 2, un credito d'imposta del 40 per cento delle spese sostenute per l'acquisto di gas naturale, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022 per usi energetici diversi da quelli termoelettrici, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale¹⁸, a condizione che il prezzo di quest'ultimo, determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal GME, abbia subito nel terzo trimestre 2022 un incremento maggiore del 30 per cento sul medesimo periodo del 2019. Per ogni ulteriore approfondimento in proposito, si rinvia alla circolare n. 20/E del 2022;

¹⁶ Il credito d'imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse consumata nei mesi di ottobre e novembre 2022. L'articolo 1, comma 2, del decreto Aiuti-*quater* ha riconosciuto il medesimo credito d'imposta anche in relazione al mese di dicembre 2022. In tali casi, l'incremento del costo si calcola sulla base della variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati per la produzione, mentre il credito d'imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia pari alla media, relativa ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022, del prezzo unico nazionale.

¹⁷ Di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017.

¹⁸ Queste imprese sono quelle operanti nei settori di cui all'allegato 1 al decreto del MITE 21 dicembre 2021, n. 541, e con consumi di gas, nel primo trimestre 2022, non inferiore al 25 per cento del volume indicato all'articolo 3, comma 1, del medesimo decreto.

- ai sensi del comma 3, un credito d'imposta, pari al 30 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre dell'anno 2022, a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, corrispondente a una potenza impegnata di circa 4 kW (in luogo della potenza disponibile minima di 16,5 kW prevista per il secondo e il terzo trimestre 2022), diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, sempre che il prezzo abbia subito nel terzo trimestre 2022 un incremento del costo per kWh, al netto di imposte e sussidi, superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019. Per ogni approfondimento, si richiamano le circolari n. 13/E del 2022 e n. 25/E del 2022;
- ai sensi del comma 4, un credito d'imposta, pari al 40 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nei mesi di ottobre e novembre dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, in favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, a condizione che il prezzo del gas naturale determinato come media dei prezzi di riferimento pubblicati dal GME abbia subito, nel terzo trimestre 2022, un incremento maggiore del 30 per cento sul medesimo periodo del 2019. Per ogni approfondimento, si rinvia alla circolare n. 20/E del 2022.

L'articolo 1, comma 1, del decreto Aiuti-*quater* ha riconosciuto i medesimi crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale sopra descritti, alle stesse condizioni ivi previste, anche in relazione alla spesa sostenuta nel mese di dicembre 2022.

Con riferimento alle imprese sia “energivore” sia “non energivore”, non ancora costituite alla data del 1° luglio 2019, in assenza di dati relativi al parametro iniziale di riferimento normativamente previsto (ossia del costo medio della componente energia elettrica del terzo trimestre 2019, necessario per il raffronto

con i costi medi della materia energia relativa al terzo trimestre 2022), questo si assume pari alla somma delle seguenti componenti:

- valore medio del Prezzo unico nazionale dell'energia elettrica all'ingrosso (PUN) pari, per il terzo trimestre 2019, a 51,01 euro/MWh¹⁹;
- valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per il terzo trimestre 2019, a 11,70 euro/MWh²⁰,

per un importo complessivo pari a 62,71 euro/MWh.

In forza dell'articolo 1, comma 3, del decreto *Aiuti-quater*, i crediti d'imposta in esame sono utilizzabili entro il 30 giugno 2023²¹, esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Per consentire l'utilizzo in compensazione e, quindi, tramite il modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione del 30 settembre 2022, n. 54/E, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “6983”, denominato “credito d'imposta a favore delle imprese energivore (ottobre e novembre 2022) – art. 1, c. 1, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144”;
- “6984”, denominato “credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022) – art. 1, c. 2, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144”;
- “6985”, denominato “credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (ottobre e novembre 2022) – art. 1, c. 3, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144”;

¹⁹ Fonte: Gestore dei mercati energetici (GME)

<https://www.mercatoelettrico.org/it/download/DatiStorici.aspx> > 2019; valutato come media aritmetica dei valori orari di prezzo nel periodo 1.07.19 ore 1 – 30.09.19 ore 24.

²⁰ Fonte ARERA: <https://www.arera.it/allegati/docs/19/263-19rt.pdf>, tabella 2.

²¹ Con l'articolo 1, comma 6, del decreto *Aiuti-ter* era stato previsto l'utilizzo dei crediti d'imposta relativi ai mesi di ottobre e novembre 2022 entro il 31 marzo 2023. Il termine è stato poi rideterminato al 30 giugno 2023 dall'articolo 1, comma 3, del decreto *Aiuti-quater*.

- “6986”, denominato “credito d’imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022) – art. 1, c. 4, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144”.

Il successivo comma 4 del medesimo articolo 1 dispone che i crediti d’imposta in commento – utilizzabili entro il 30 giugno 2023 – sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione.

Per ogni ulteriore chiarimento in merito all’utilizzo dei crediti d’imposta, alla cumulabilità e alla cedibilità degli stessi si rinvia a quanto precisato nel paragrafo 1.

Per completezza si rileva che con l’articolo 3, comma 1, del decreto Aiuti-*quater* viene data alle «imprese con utenze collocate in Italia a esse intestate» la possibilità di rateizzare gli «importi dovuti a titolo di corrispettivo per la componente energetica di elettricità e gas naturale utilizzato per usi diversi dagli usi termoelettrici ed eccedenti l’importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo di riferimento compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, per i consumi effettuati dal 1° ottobre 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 30 settembre 2023».

Per quanto rilevante ai fini fiscali, si evidenzia che il medesimo articolo 3, comma 7, stabilisce che l’accesso al piano di rateizzazione di cui sopra è alternativo alla fruizione dei crediti d’imposta riconosciuti alle imprese per l’acquisto di energia e gas naturale, relativamente ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022 previsti, rispettivamente, dall’articolo 1 del decreto Aiuti-*ter* e dall’articolo 1 del decreto Aiuti-*quater*.

3. CALCOLO SEMPLIFICATO RELATIVO AI CREDITI D’IMPOSTA RICONOSCIUTI IN FAVORE DELLE IMPRESE “NON ENERGIVORE” E DI QUELLE “NON GASIVORE”

L’articolo 2, comma 3-*bis*, del decreto Aiuti prevede che: «Ai fini della fruizione dei contributi straordinari, sotto forma di credito d’imposta, di cui agli

articoli 3 e 4 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, ove l'impresa destinataria del contributo nei primi due trimestri dell'anno 2022 si rifornisca di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva nel primo trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro sessanta giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, invia al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale è riportato il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare della detrazione spettante per il secondo trimestre dell'anno 2022. L'ARERA, entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, definisce il contenuto della predetta comunicazione e le sanzioni in caso di mancata ottemperanza da parte del venditore».

La norma in esame riguarda:

- le 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; nei confronti di tali imprese è riconosciuto un credito d'imposta, pari al 15 per cento²² della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022 (cfr. articolo 3 del decreto Ucraina);
- le imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui all'articolo 5 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34; nei confronti di tali imprese è riconosciuto un credito d'imposta, pari al 25 per cento²³ della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato

²² Tale contributo, inizialmente fissato nella misura del 12 per cento dall'articolo 3, comma 1, del decreto Ucraina, è stato rideterminato nella misura del 15 per cento dall'articolo 2, comma 3, del decreto Aiuti.

²³ Tale contributo, inizialmente fissato nella misura del 20 per cento dall'articolo 4, comma 1, del decreto Ucraina, è stato rideterminato nella misura del 25 per cento dall'articolo 2, comma 1, del decreto Aiuti.

nel secondo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici (cfr. articolo 4 del decreto Ucraina).

Si ricorda che le imprese di cui sopra possono usufruire dei crediti d'imposta descritti a condizione, rispettivamente, che:

- il prezzo della componente energetica²⁴, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019;
- il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Con l'intervento normativo in esame è stata introdotta una modalità di calcolo semplificato della sussistenza delle condizioni di accesso al credito d'imposta, nonché dell'ammontare dello stesso.

In particolare, qualora l'impresa destinataria del contributo si rifornisca, nei primi due trimestri 2022, di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva nel primo trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, deve inviare al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale è riportato il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica o del prezzo del gas naturale e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il secondo trimestre dell'anno 2022.

La norma trova, quindi, applicazione con riferimento all'ipotesi in cui l'impresa si sia rifornita dal medesimo venditore sia nel primo trimestre del 2019 sia nei primi due trimestri del 2022.

²⁴ Come definita dalle circolari n. 13/E del 2022 e n. 25/E del 2022.

Si precisa che la comunicazione fornita dal venditore rappresenta un mero calcolo semplificato dell'incremento di costo e dell'ammontare del contributo, finalizzato a semplificare la determinazione del credito d'imposta fruibile in capo al beneficiario.

Resta fermo che la circostanza per cui l'utente abbia cambiato fornitore e non possa, quindi, accedere all'opportunità di chiedere allo stesso l'anzidetto calcolo semplificato non pregiudica la spettanza dei crediti d'imposta in commento laddove ricorrano i presupposti normativamente previsti.

Come chiarito dall'ARERA con comunicato del 7 ottobre 2022, considerato che il decreto Aiuti non ha stabilito uno specifico termine entro il quale, a pena di decadenza, l'impresa interessata ha diritto di chiedere le informazioni previste al proprio venditore e che il termine per la comunicazione da parte del venditore deve ritenersi posto a tutela delle esigenze dell'impresa di poter disporre tempestivamente delle informazioni per utilizzare il credito d'imposta, *“i venditori sono tenuti, con la dovuta diligenza, alla comunicazione ai sensi del DL Aiuti anche qualora la richiesta da parte dell'impresa sia avvenuta posteriormente”* ai 60 giorni normativamente previsti.

Si precisa che:

- qualora l'impresa abbia nella propria titolarità punti di prelievo dell'energia elettrica ulteriori rispetto a quelli considerati nei conteggi comunicati, questi ultimi non sono sufficienti a determinare la sussistenza del requisito richiesto per accedere al credito d'imposta per l'acquisto dell'energia elettrica (costituito dall'incremento in misura superiore al 30 per cento dei costi medi per kWh della componente energetica, nel raffronto tra i due trimestri di riferimento); ciò in quanto la spettanza del credito è calcolata tenendo conto di tutti i punti di prelievo nella titolarità dell'impresa. È, pertanto, necessario per l'impresa effettuare un nuovo calcolo che tenga conto anche degli ulteriori punti di prelievo, al fine di verificare la sussistenza del presupposto di legge. In caso

di esito positivo, gli ulteriori punti di prelievo di energia elettrica possono essere considerati ai fini della determinazione del credito d'imposta;

- qualora l'impresa abbia nella propria titolarità punti di riconsegna del gas naturale ulteriori rispetto a quelli considerati nei conteggi comunicati, questi possono essere considerati ai fini della quantificazione del credito d'imposta spettante²⁵.

Resta ferma, sotto il profilo fiscale, la responsabilità esclusiva del contribuente, "fruitore" del credito d'imposta, sia in caso di accertata insussistenza dei presupposti previsti dalla norma per l'attribuzione del beneficio fiscale, sia in caso di utilizzo del credito d'imposta in misura eccedente rispetto a quella spettante.

Come già chiarito con la circolare n. 13/E del 2022, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 121, commi da 4 a 6, del d.l. n. 34 del 2020, sui poteri di controllo e di recupero in capo all'Agenzia delle entrate degli importi non spettanti.

Analoghe disposizioni in merito alla possibilità di richiedere il calcolo semplificato di cui trattasi sono state previste dall'articolo 6, comma 5, del decreto Aiuti-bis, relativamente ai crediti d'imposta spettanti per il terzo trimestre 2022²⁶,

²⁵ Cfr. deliberazione del 29 luglio 2022, n. 373, con cui l'ARERA ha definito il contenuto e le modalità della comunicazione che il fornitore di energia deve inviare alle imprese richiedenti, nonché le sanzioni in caso di mancata ottemperanza degli obblighi comunicativi previsti. L'ARERA ha, inoltre, precisato (vedasi il comunicato del 7 ottobre 2022 - <https://www.arera.it/it/comunicati/22/221007aiuti.htm>) che, qualora il venditore non ottemperi alla richiesta del cliente:

a) entro sessanta giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, ossia entro il 29 agosto 2022;

b) con la dovuta diligenza anche qualora la richiesta da parte dell'impresa sia avvenuta posteriormente al 29 agosto, tenuto conto dei tempi tecnici minimi necessari e della finalità di agevolare l'impresa alla richiesta del credito d'imposta;

tale circostanza determina "l'avvio di procedimenti sanzionatori ai sensi dell'art. 2, comma 20, lett. c), della legge 481/95, per l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie fino al 2% del fatturato realizzato dal venditore nell'ultimo esercizio chiuso prima dell'avvio del procedimento sanzionatorio o, in mancanza, dell'ultimo fatturato disponibile, tenuto conto del livello di inottemperanza accertato anche a campione".

²⁶ Con deliberazione del 4 ottobre 2022, n. 474, l'ARERA ha definito, con riferimento al credito d'imposta relativo al terzo trimestre 2022, il contenuto e le modalità della comunicazione che il fornitore di energia deve inviare alle imprese richiedenti, nonché le sanzioni in caso di mancata ottemperanza degli obblighi comunicativi previsti. In particolare, l'ARERA ha, inoltre, precisato (vedasi comunicato del 7 ottobre 2022

e dall'articolo 1, comma 5, del decreto Aiuti-ter, con riferimento ai crediti d'imposta spettanti per i mesi di ottobre e novembre 2022.

L'anzidetta possibilità deve intendersi riconosciuta, inoltre, anche in relazione ai crediti d'imposta spettanti per il mese di dicembre 2022, in forza dell'articolo 1, comma 5, del decreto Aiuti-quater, secondo cui a tali ultimi crediti si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 1 del decreto Aiuti-ter.

4. COMUNICAZIONE RELATIVA AI CREDITI D'IMPOSTA MATURATI NELL'ESERCIZIO 2022

Come stabilito dall'articolo 1, comma 6, del decreto Aiuti-quater, i beneficiari dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale relativi al terzo trimestre 2022 (luglio, agosto e settembre) nonché relativi al quarto trimestre 2022 (ottobre, novembre e dicembre) sono tenuti a comunicare, entro il 16 marzo 2023²⁷, all'Agenzia delle entrate, l'importo del credito maturato nell'esercizio 2022, *«a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito»*.

Il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione sono definiti con un provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

- <https://www.arera.it/it/comunicati/22/221007aiuti.htm>) che, qualora il venditore non ottemperi alla richiesta del cliente:

a) *“entro il 30 novembre 2022”*;

b) con la dovuta diligenza anche qualora la richiesta da parte dell'impresa sia avvenuta posteriormente al 29 agosto, tenuti conto dei tempi tecnici minimi necessari e della finalità di agevolare l'impresa alla richiesta del credito d'imposta;

tale circostanza determina *“l'avvio di procedimenti sanzionatori ai sensi dell'art. 2, comma 20, lett. c), della legge 481/95, per l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie fino al 2% del fatturato realizzato dal venditore nell'ultimo esercizio chiuso prima dell'avvio del procedimento sanzionatorio o, in mancanza, dell'ultimo fatturato disponibile, tenuto conto del livello di inottemperanza accertato anche a campione”*.

²⁷ Con l'articolo 1, comma 8, del decreto Aiuti-ter era stato inizialmente previsto il 16 febbraio 2023 come termine per l'invio della richiamata comunicazione da parte dei beneficiari dei crediti d'imposta del terzo trimestre 2022 e dei mesi di ottobre e novembre 2022, poi rideterminato nella data del 16 marzo 2023, estendendolo anche ai beneficiari del credito d'imposta relativo al mese di dicembre 2022.

5. RISPOSTE A QUESITI

5.1. Spettanza dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale in caso di locazione di immobile

Domanda

Si chiede di chiarire quale sia il soggetto legittimato ad usufruire dei crediti d'imposta sopra indicati, qualora sia concesso in locazione un immobile e le relative spese per l'utilizzo di energia elettrica o gas naturale siano sostenute, nel trimestre del 2022 per il quale spetterebbero gli anzidetti crediti, dall'impresa conduttrice dell'immobile, ancorché questa non sia titolare delle utenze, che risultano intestate al locatore e riaddebitate analiticamente al conduttore.

Risposta

Si precisa, in ordine al solo beneficio fiscale in argomento, che i crediti d'imposta maturati, in linea di principio, possono essere fruiti dall'impresa conduttrice (e non dal locatore), che ne sostenga l'effettivo onere economico attraverso un riaddebito analitico, pur non essendo titolare delle relative utenze.

Ciò in conformità con la *ratio* del beneficio fiscale, finalizzato a ristorare le imprese dei maggiori costi sostenuti per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché con il dato letterale della norma, che istituisce il credito d'imposta a parziale ristoro delle spese sostenute per l'acquisto della componente energetica «*effettivamente utilizzata*», nonché dei maggiori oneri «*effettivamente sostenuti*» per l'acquisto di gas naturale.

I requisiti di accesso (soggettivo e oggettivo) al beneficio di cui trattasi vanno verificati, in tal caso, in capo al conduttore.

Si precisa che, al fine della fruizione dei crediti d'imposta in argomento, il sostenimento delle spese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale deve essere documentato dalle imprese che usufruiscono del credito d'imposta mediante il possesso di copia delle fatture d'acquisto (intestate al locatore), delle fatture o note di riaddebito delle stesse emesse dal locatore, del contratto di locazione

dell'immobile o di altro atto che preveda espressamente l'imputazione analitica delle spese concernenti le anzidette utenze in carico al conduttore dell'immobile, nonché di documentazione probatoria relativa all'avvenuto pagamento da parte di quest'ultimo.

Si evidenzia che, in mancanza di voltura dell'utenza da parte del conduttore del relativo immobile, l'assenza di coincidenza tra titolarità dell'utenza e spettanza del credito d'imposta non consente al beneficiario del credito di fruire della possibilità di chiedere al fornitore la comunicazione con il calcolo semplificato illustrata al paragrafo 4.

Si ricorda, inoltre, che, ai fini della disciplina dei settori dell'energia elettrica e del gas, l'utente finale della fornitura è il titolare del POD/PDR attraverso il quale avviene il consumo, rispettivamente, dell'energia elettrica o del gas naturale. L'eventuale disallineamento tra la titolarità dell'utenza e il consumo effettivo dell'energia o del gas, riscontrabile nel caso in cui il conduttore di un immobile non effettui la voltura della relativa utenza, può precludere l'applicazione delle tutele e delle agevolazioni previste dalla normativa di settore, incluse le agevolazioni extrafiscali per le imprese energivore e gasivore, per fruire delle quali la titolarità del POD/PDR è condizione essenziale. Tali ulteriori e diversi benefici saranno, quindi, fruibili, nella fattispecie in esame, solo laddove venga effettuata la voltura dell'utenza.

5.2 Spettanza del credito d'imposta relativo al terzo trimestre 2022 nel caso in cui l'unico contatore di energia elettrica di potenza pari o superiore a 16,5 kW riferibile all'impresa "non energivora" sia installato in un immobile dalla stessa detenuto in locazione.

Domanda

Si chiede di chiarire, con riferimento all'ipotesi illustrata nel precedente quesito, se il credito d'imposta per l'energia elettrica acquistata nel terzo trimestre

del 2022 possa teoricamente spettare a un'impresa "non energivora" alla quale siano riferibili più POD, laddove l'unico POD di potenza pari o superiore a 16,5 kW sia installato nell'immobile dalla stessa detenuto in locazione.

Risposta

Si ritiene che il credito d'imposta riconosciuto per l'energia elettrica consumata possa spettare al conduttore dell'immobile nel quale sia installato il POD di potenza pari o superiore a 16,5 kW, ancorché questi non sia intestatario della relativa utenza, laddove si verificano le condizioni descritte nella risposta al quesito di cui al precedente paragrafo 5.1. Non rileva, a tal fine, che gli unici POD del quale il conduttore sia titolare abbiano potenza inferiore a 16,5 kW, atteso che il POD di potenza superiore all'anzidetto limite è comunque riferibile, in base a quanto sopra detto, al conduttore stesso, che ne sostenga effettivamente gli oneri, in virtù del riaddebito analitico delle spese.

In tal caso, essendo necessario verificare in capo al conduttore la sussistenza dei requisiti normativamente previsti, ai fini del calcolo della media di riferimento devono, quindi, essere considerati i dati relativi a tutti i POD allo stesso ricollegabili.

5.3. Calcolo dell'incremento di costo della componente energetica ai fini dell'accesso al credito d'imposta energia elettrica per un'impresa non intestataria dell'utenza nel trimestre di riferimento del 2019

Domanda

Si chiede di precisare se un'impresa conduttrice di un immobile, nel quale esercita l'attività in forza di un contratto di locazione, possa accedere al beneficio fiscale in esame anche nel caso in cui, nel trimestre di riferimento del 2019, non fosse intestataria delle fatture, in quanto, nella predetta annualità, il locatore risultava essere titolare dell'utenza, con riaddebito analitico delle spese relative a detta utenza.

Risposta

Nel caso di specie, si ritiene che possa accedere al beneficio in esame l'impresa conduttrice dell'immobile, la quale non sia intestataria dell'utenza nel trimestre di riferimento dell'anno 2019, a condizione che i costi medi (per kWh), calcolati sulla base del trimestre di riferimento del 2022 (al netto di imposte e sussidi), abbiano subito un incremento maggiore del 30 per cento sul medesimo periodo del 2019.

Si precisa, ad ogni modo, che il sostenimento delle spese per l'acquisto di energia elettrica deve essere documentato dall'impresa che usufruisca del credito d'imposta, con riferimento all'anzidetto periodo del 2019, secondo quanto già precisato nella risposta al quesito 5.1.

5.4. Disponibilità di POD di potenza uguale o superiore a quella richiesta dalla norma nei trimestri rilevanti per la verifica dell'incremento del costo medio dell'energia elettrica per le imprese “non energivore”

Domanda

Si chiede di precisare se possano accedere al credito d'imposta riconosciuto a favore delle imprese “non energivore” anche coloro che, nei trimestri di riferimento del 2019 e del 2022 posti a confronto ai fini della verifica dell'incremento del costo medio dell'energia elettrica, non siano dotati di contatore di potenza pari o superiore a quella indicata dalla legge.

Risposta

Con riferimento alla richiesta in esame, tenuto conto della formulazione letterale della norma, si ritiene che il possesso di un contatore di potenza disponibile uguale o superiore a quella indicata dalla legge (16,5 kW o 4,5 kW) in base al periodo considerato (ossia di potenza impegnata rispettivamente pari a 15 kW o 4 kW circa) non sia necessario anche nei trimestri del 2019 e del 2022 di

riferimento per la verifica dell'incremento del costo del 30 per cento della componente energia.

Detta condizione, infatti, è richiesta, quale requisito di accesso al beneficio fiscale in esame, esclusivamente con riferimento al trimestre di maturazione del credito d'imposta.

5.5. Vendita di energia elettrica alle imprese “non energivore” senza ricorso alla rete pubblica

Domanda

Si chiede di specificare se, anche per le imprese “non energivore”, sia possibile agevolare gli acquisti di energia elettrica che avvengono senza il ricorso ad una rete pubblica.

Risposta

Si richiama, al riguardo, la circolare n. 25/E del 2022, con la quale, al paragrafo 3.3, si è precisato che ai fini della determinazione e della spettanza del credito d'imposta *“la norma (...) non prevede che la vendita di energia elettrica debba essere effettuata attraverso la rete pubblica.*

Si ritiene, pertanto, che la vendita di energia elettrica, senza passare dalla rete pubblica, da parte di un soggetto produttore di energia a favore di un'impresa “energivora” non sia ostativa al riconoscimento del beneficio fiscale in esame, al ricorrere dei previsti requisiti oggettivi e soggettivi debitamente documentati, sulla base delle fatture emesse dall'impresa fornitrice di energia elettrica”.

Si è dell'avviso che la risposta fornita in circolare, pur riferendosi alle imprese “energivore”, sia estendibile al beneficio fiscale previsto in favore delle imprese “non energivore”, al ricorrere dei presupposti di legge.

5.6 Nozione di “componente energia”

Domanda

Si chiede di chiarire se la spesa sostenuta per la CO2 (costi del meccanismo EU ETS - *Emission Trading System* - in ottemperanza agli obblighi previsti dalla direttiva 2003/87/CE), riferita a un determinato periodo e a uno specifico volume di energia elettrica, quando esposta separatamente in fattura, vada conteggiata nella componente energia per il calcolo dell'effettivo credito d'imposta.

Risposta

La spesa sostenuta per la CO2 riferita all'energia elettrica effettivamente consumata nel trimestre di riferimento è da considerarsi parte della componente energia, anche se è riportata in una voce separata della medesima fattura, nell'ambito di un contratto di fornitura, e non è inglobata nel prezzo specifico della stessa. In quanto tale, è da conteggiare sia in sede di verifica dei requisiti di accesso al diritto al credito d'imposta sia nel calcolo dell'effettivo credito spettante.

5.7. Calcolo del prezzo medio di acquisto nel caso di assenza di dati relativi al parametro del trimestre di riferimento del 2019

Domanda

Si chiede quale sia il criterio applicabile per il calcolo dell'incremento del costo della componente energetica nelle fattispecie di seguito indicate, caratterizzate dall'assenza di dati relativi al parametro del trimestre di riferimento del 2019 (nell'esempio, primo trimestre 2019), ancorché non si tratti di un'impresa neocostituita:

- impresa costituita al 1° gennaio 2019, ma che si è dotata di utenza elettrica nel trimestre successivo;
- impresa costituita al 1° gennaio 2019 e dotata di utenza elettrica nel primo trimestre 2019, ma inattiva dal punto di vista produttivo e comunque con consumi nulli (pari a zero) con riferimento a detto primo trimestre 2019.

Risposta

Con riferimento alle ipotesi sopra menzionate, si ritiene che possa trovare

applicazione quanto già sostenuto nella circolare n. 13/E del 2022, paragrafo 3.1, relativamente alle imprese non ancora costituite alla data del 1° gennaio 2019.

Nel documento di prassi, al riguardo, è stato affermato che: *“in assenza di dati relativi al parametro iniziale di riferimento normativamente previsto (ossia del costo medio della componente energia elettrica del primo trimestre del 2019, necessario per il raffronto con i costi medi della materia energia relativa al primo trimestre 2022), questo si assume pari alla somma delle seguenti componenti:*

- *valore medio del Prezzo unico nazionale dell'energia elettrica all'ingrosso (PUN) pari, per il primo trimestre 2019, a 59,46 euro/MWh¹⁷;*
- *valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (PD) pari, per il primo trimestre 2019, a 9,80 euro/MWh,*

per un importo complessivo pari a 69,26 euro/MWh”.

Analogo ragionamento, ovviamente, andrà svolto per le imprese che si trovino nella stessa situazione sopra descritta, ma in relazione a uno degli altri trimestri del 2019, effettuando il raffronto con il costo medio del trimestre di riferimento.

5.8. POD da prendere in considerazione ai fini del calcolo dell'incremento del costo della componente energetica

Domanda

Si chiede di chiarire se l'incremento di costo fra i trimestri di riferimento (2019-2022) debba essere determinato prendendo in considerazione i soli POD utilizzati dall'impresa in entrambi i trimestri o anche quelli utilizzati in uno solo dei trimestri di riferimento.

Risposta

Al riguardo si precisa che, ai fini del calcolo dell'incremento di costo fra i trimestri di riferimento (2019-2022), deve tenersi conto di tutti gli acquisti di energia elettrica complessivamente effettuati in ciascuno dei periodi.

L'impresa, quindi, deve considerare la fornitura di energia elettrica relativa

a tutti i POD utilizzati nei trimestri di riferimento, a prescindere dalla circostanza che gli stessi siano in dotazione dell'impresa in entrambi i trimestri o solo in uno di essi.

5.9. Criterio di calcolo del credito d'imposta nel caso di fatture riportanti i consumi relativi a trimestri differenti

Domanda

Si chiede di sapere quali siano le corrette modalità di calcolo del credito d'imposta, nel caso in cui la fattura di dettaglio relativa al mese di giugno (secondo trimestre 2022) comprenda anche i consumi di competenza del mese successivo (rientrante, pertanto, nel terzo trimestre 2022).

Risposta

Nel caso in cui la fattura di dettaglio con competenza giugno indichi unitariamente la materia (energia elettrica o gas naturale) consumata anche nel mese successivo, ad esempio, dal 1° giugno al 15 luglio 2022, il contribuente è tenuto a dividere il totale della spesa sostenuta per i giorni di riferimento (ossia, nel caso di specie, per 45) e moltiplicarlo per i giorni di giugno (ossia per 30); ciò al fine di ottenere il dettaglio della spesa sostenuta con riferimento al mese di giugno, utile per il calcolo del credito d'imposta spettante per il secondo trimestre 2022, separatamente dall'importo spettante per il trimestre successivo.

5.10. Spettanza del credito d'imposta per le imprese che utilizzano GNL (gas naturale liquido)

Domanda

Si chiede se acceda al beneficio fiscale riconosciuto in relazione ai consumi di gas naturale l'impresa che effettui l'acquisto di GNL (gas naturale liquido).

Risposta

Le norme che disciplinano il credito d'imposta in esame in favore delle imprese "gasivore" e "non gasivore" prevedono che l'accesso al beneficio fiscale sia subordinato all'acquisto di «gas naturale» (senza ulteriori specifiche rispetto alla tipologia di gas).

In considerazione di ciò si ritiene, pertanto, che l'impresa che acquisti GNL possa fruire, al ricorrere degli ulteriori requisiti richiesti, del credito d'imposta riconosciuto sia in favore delle imprese "gasivore", sia in favore di quelle "non gasivore", a nulla rilevando la forma, liquida o meno, del gas naturale acquistato.

5.11. Spettanza del credito d'imposta per le imprese che utilizzano GPL (gas di petrolio liquefatto)

Domanda

Si chiede se possa accedere al beneficio fiscale previsto per l'acquisto di gas naturale l'impresa che effettui l'acquisto di gas di petrolio liquefatto (GPL).

Risposta

Le norme che disciplinano il credito d'imposta in favore delle imprese "gasivore" e "non gasivore" prevedono, sotto il profilo oggettivo, che l'accesso al beneficio fiscale sia subordinato all'acquisto di «gas naturale».

In considerazione di ciò, si ritiene che l'impresa che acquisti GPL non possa usufruire dell'agevolazione in esame, atteso che il GPL, sotto il profilo merceologico, non è qualificabile come «gas naturale» con la conseguenza che non può ritenersi soddisfatto uno dei requisiti normativamente previsti per la fruizione del credito d'imposta in oggetto.

5.12. Spettanza del credito d'imposta alle imprese "non gasivore" per l'acquisto di gas per uso autotrasporto

Domanda

Si chiede se il credito d'imposta per l'acquisto di gas per uso autotrasporto, riconosciuto in favore delle imprese "gasivore" (cfr. circolare n. 20/E del 2022, paragrafo 2.2), spetti anche alle imprese "non gasivore".

Risposta

Con la circolare sopra menzionata è stato precisato che *«Il beneficio fiscale in oggetto deve ritenersi destinato a coprire anche le spese sostenute per l'acquisto di gas utilizzato come carburante per motori, costituendo questo un "uso energetico" del gas stesso (...)»*.

Si ritiene che la precisazione fornita con la citata circolare, seppure richiamata nel paragrafo relativo alle imprese "gasivore", possa trovare applicazione anche in favore delle imprese "non gasivore", le quali, pertanto, possono anch'esse – ricorrendone i presupposti – usufruire del credito d'imposta per l'acquisto di gas per autotrasporto, ad esclusione dell'ipotesi in cui lo stesso sia rivenduto a terzi.

5.13. Spettanza del credito d'imposta per l'energia elettrica e il gas naturale acquistati e utilizzati per un immobile adibito a uso foresteria

Domanda

Si chiede di precisare se un'impresa possa beneficiare dei relativi crediti d'imposta, laddove detenga in locazione un immobile a uso foresteria e sia titolare delle relative utenze, sostenendo i costi per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale.

Risposta

Si ritiene che nell'ipotesi di stipula di un contratto di locazione a uso foresteria i benefici in esame possano essere usufruiti dall'impresa conduttrice, ancorché l'immobile sia a destinazione abitativa, nel caso in cui i relativi costi per l'acquisto della componente energetica e gas ineriscano all'attività di impresa e siano rimasti definitivamente in carico alla stessa, senza che quest'ultima abbia

addebitato la spesa sostenuta nei confronti del dipendente/utilizzatore dell'immobile.

5.14. Spese per l'acquisto di gas naturale per l'alimentazione di una centrale termica di teleriscaldamento

Domanda

Una società che produce energia elettrica e termica dall'impianto di teleriscaldamento di sua proprietà mediante la combustione di gas metano, contabilizzato tramite contatore "dedicato", chiede se la sua attività di gestione di una centrale di teleriscaldamento – che comporta la duplice produzione di energia elettrica e di acqua calda ai fini dell'alimentazione della rete sotterranea di teleriscaldamento – costituisca causa ostativa al riconoscimento del credito d'imposta per le imprese cosiddette "non gasivore".

Risposta

La disciplina in argomento prevede che l'acquisto di gas naturale agevolabile si riferisca al gas consumato *«per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici»*.

È quindi necessario, per quanto attiene al gas naturale per l'alimentazione della centrale termica di teleriscaldamento, individuare la quota parte dello stesso utilizzata *«per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici»*.

In caso di cogenerazione, per distinguere, ai nostri fini, i quantitativi di gas naturale utilizzati per produrre energia elettrica (riconcducibile all'uso termoelettrico) da quelli utilizzati per produrre energia di diverso tipo (riconcducibile agli usi energetici diversi da quelli termoelettrici), si ritiene che possa trovare applicazione, in via generale, il criterio stabilito dall'articolo 21, comma 9-ter, lettera b), del *“Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative”* (c.d. Testo unico delle accise - TUA), approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, il quale stabilisce che, in caso di generazione combinata di energia elettrica

e calore utile, i quantitativi di combustibile gas naturale impiegati nella produzione di energia elettrica sono determinati utilizzando il consumo specifico convenzionale stabilito nella misura pari a 0,220 mc per kWh²⁸.

Sarà, conseguentemente, possibile determinare per differenza il quantitativo di gas naturale utilizzato *«per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici»*, oggetto di agevolazione, al ricorrere degli altri requisiti.

5.15. Applicazione dell'agevolazione alle spese sostenute dalle società sportive dilettantistiche

Domanda

Una società sportiva dilettantistica (di seguito, SSD) costituita sotto forma di società a responsabilità limitata senza fine di lucro – che non rientra tra le imprese “energivore” né fra quelle “gasivore” – chiede se possa beneficiare dei crediti d'imposta per le imprese “non energivore” e per le “non gasivore”, considerando il costo complessivamente sostenuto, rispettivamente, per l'energia elettrica e per il gas naturale consumati nei trimestri interessati dall'agevolazione, senza distinzione tra attività commerciale e non commerciale svolte.

Risposta

Come chiarito nel paragrafo 1, in relazione ai destinatari dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale, si precisa che con la norma istitutiva delle agevolazioni di cui trattasi, tramite l'utilizzo del termine “imprese”, il legislatore ha incluso nell'ambito soggettivo tutte quelle residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che rispettano le condizioni normativamente previste.

Sono, quindi, ammesse all'agevolazione, tra l'altro, tutte le imprese commerciali.

²⁸ Cfr. circolare 3 dicembre 2021, n. 17/E, avente ad oggetto l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta in relazione alle forniture di gas metano per combustione per usi civili e industriali.

Ne consegue che le SSD, stante la forma giuridica societaria con cui sono costituite e la natura commerciale delle stesse – che induce a qualificarle come imprese commerciali²⁹ – al ricorrere dei requisiti normativamente previsti, possono fruire dei crediti d'imposta in esame in relazione all'attività complessivamente svolta.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)

²⁹ Si veda, al riguardo, la circolare 1° agosto 2018, n. 18/E, avente ad oggetto questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche.