Tax credit energivore. Recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Nota Redazionale

Con circolare 11 luglio 2022, n. 25/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alle molteplici misure adottate dal legislatore per contenere gli effetti degli aumenti dei prezzi dell'energia elettrica e del gas naturale mediante il riconoscimento di contributi, sotto forma di crediti d'imposta, a parziale compensazione delle spese sostenute per l'acquisto dell'energia elettrica consumata nel primo e nel secondo trimestre 2022.

Tali misure sono già state oggetto di approfondimento su questo sito. È, dunque, qui sufficiente ricordare che l'art. 15 del d.l. 27 gennaio 2022, n. 4 (c.d. **decreto Sostegni-ter**) ha introdotto un credito d'imposta pari al 20% delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2022, in favore delle imprese a forte consumo di energia (c.d. energivore), così come definite dal decreto del MISE 21 dicembre 2017. Tale misura è stata poi estesa dall'art. 4 del d.l. 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. **decreto Energia**) alle spese sostenute per la componente energetica nel secondo trimestre 2022. L'art. 5, comma 1, del d.l. 21 marzo 2022, n. 21 (c.d. **decreto Ucraina**) ha innalzato al 25% la misura del credito d'imposta. Il medesimo decreto Ucraina ha previsto, inoltre, un credito d'imposta del 12% (elevato al 15% dal successivo d.l. n. 50/2022, **decreto Aiuti**) relativamente alle spese sostenute per la componente energetica nel secondo trimestre 2022, in favore delle imprese c.d. non energivore.

Le predette imprese possono beneficiare del credito d'imposta in esame a condizione che i costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media dei trimestri di riferimento e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbiano subito un incremento superiore al 30% rispetto ai medesimi periodi dell'anno 2019.

Come la maggior parte della agevolazioni strutturate mediante il riconoscimento di un credito d'imposta, il legislatore ha previsto che il descritto *tax credit* non concorra alla determinazione del reddito d'impresa né del valore della produzione netta ai fini IRAP. Quanto alle modalità di utilizzo del medesimo credito, il legislatore ha stabilito che – entro il termine del 31 dicembre 2022 – esso possa essere utilizzato in compensazione ovvero ceduto ad altri soggetti (inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari).

Con la circolare in commento, facendo seguito ai primi chiarimenti forniti con la circolare 13 maggio 2022, n. 13/E, l'Agenzia delle Entrate, con il con il contributo del Ministero della transizione ecologica (MITE) e dell'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente

(ARERA), ha dato risposta a taluni quesiti formulati dalle associazioni di categoria riguardanti prevalentemente aspetti di natura non fiscale.

Con riferimento al credito per le imprese energivore, un primo importante chiarimento fornito dall'Agenzia riguarda il **profilo soggettivo** e, in particolare, il requisito stabilito dal comma 1 dell'art. 15 del decreto Sostegni-*ter* di iscrizione "definitiva" dell'impresa nell'elenco di cui al comma 1 dell'art. 6 del DM 21 dicembre 2017. Tra gli operatori era, infatti, sorto il dubbio se potessero beneficiare dell'agevolazione in esame anche i soggetti iscritti nel suddetto elenco con la "*sessione suppletiva*", la quale, come noto, consente alle imprese energivore che non hanno presentato la dichiarazione entro il termine perentorio, di fruire dell'agevolazione relativa agli oneri generali di sistema con decorrenza dal 1° febbraio anziché dal 1° gennaio. Nel fornire risposta positiva a tale interrogativo, l'Agenzia ha affermato che le predette imprese iscritte con "*sessione suppletiva*" possono fruire del credito d'imposta anche per i costi sostenuti nel mese di gennaio 2022, posto che la data del 1° febbraio assume rilievo solo ai fini della decorrenza della diversa agevolazione sugli oneri generali.

Quanto ai **requisiti oggettivi** dell'agevolazione, l'Agenzia ha chiarito che:

1) i costi sostenuti per le **garanzie di origine** (*i.e.* la certificazione elettronica che attesta l'origine rinnovabile dell'energia consumata) concorrono a determinare la componente energia rilevante ai fini della verifica dei requisiti di accesso al credito e della determinazione del *quantum* del credito spettante, ancorché riportate in una voce separata della fattura e non inglobate nel prezzo specifico della fornitura;

2) nel caso di **clienti "multisito"** (*i.e.* il cliente finale che ha stipulato un contratto di fornitura che prevede la consegna dell'energia in più punti di prelievo), il confronto tra il costo medio della "componente energia elettrica" dei trimestri di riferimento deve essere effettuato complessivamente e non tra le singole utenze;

3) tanto ai fini del raffronto tra i trimestri di riferimento quanto per la determinazione dell'ammontare della spesa sostenuta per l'acquisto dell'energia elettrica consumata cui parametrare il credito d'imposta, non si tiene conto delle **imposte** e, in particolare dell'**IVA**, posto che occorre considerare il costo della sola "componente energetica";

4) nel calcolo del costo medio, deve essere considerato il **dispacciamento** sulla base del costo effettivo dell'energia applicato dal fornitore. Ciò sia nel caso in cui tale voce sia separatamente indicata in fattura sia nel caso in cui essa sia inglobata nel prezzo della

componente energia.

Sempre con riferimento ai profili oggettivi del *tax credit*, l'Agenzia ha affrontato il tema della rilevanza dei "**sussidi**", ossia, come precisato con la precedente circ. n. 13/2022, dei benefici economici conseguiti dall'impresa a copertura (totale o parziale) della componente energia elettrica e ad essa direttamente collegata. Sul punto, l'Agenzia ha precisato che tali sussidi rilevano solo con riferimento alla verifica dei requisito di accesso al beneficio e non anche ai fini del calcolo del credito spettante. Pertanto, tali benefici economici (tra cui non rientra l'agevolazione sugli oneri generali di sistema, in quanto questi ultimi non concorrono alla determinazione della componente energia) devono essere detratti dal costo di acquisito per la componente energia ai fini del raffronto tra il costo medio dei due trimestri di riferimento, mentre essi non devono essere detratti dalla spesa sostenuta ai fini della determinazione del *quantum* dell'agevolazione.

Sempre in tema di sussidi, l'Agenzia ha ribadito che il credito d'imposta in esame è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto dall'impresa.

In merito al **calcolo del credito spettante** con riferimento alla spesa per l'energia elettrica prodotta e autoconsumata dall'impresa, l'Agenzia ha fornito chiarimenti in merito a quanto stabilito dall'art. 4, comma 2, del decreto Energia secondo cui è necessario fare riferimento "*al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al secondo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica*". Secondo l'Agenzia, in particolare, poiché la media del prezzo unico dell'energia elettrica relativa al secondo trimestre 2022 costituisce un dato determinabile solo alla fine del trimestre di riferimento, ne consegue che il credito d'imposta spettante può essere determinato solo alla conclusione del medesimo periodo. Pertanto, tanto per l'individuazione del momento di spettanza del credito d'imposta quanto ai fini del suo utilizzo è necessario attendere la chiusura del trimestre di riferimento.

Quanto agli **obblighi documentali**, l'Agenzia ha precisato il concetto di "*documentazione certificativa*" di cui al par. 1.2 della circ. n. 13/2022, specificando che per esso si intende la documentazione probatoria di cui il contribuente deve essere in possesso per finalità sia di verifica della sussistenza dei requisiti sia del calcolo del credito d'imposta spettante. Nello specifico, si tratta delle fatture di acquisto ricevute in relazione alle spese per l'energia elettrica consumata ovvero, in caso di autoproduzione e autoconsumo di energia elettrica, delle fatture di acquisto del combustibile utilizzato a tal fine nonché delle misurazioni registrate dai relativi contatori o delle risultanze della contabilità industriale.

In connessione con quanto precede, l'Agenzia ha precisato che possono essere utilizzate anche le c.d. **fatture di cortesia**, posto che esse sono univocamente connesse alle fatture elettroniche alle quali ineriscono.

Infine, quanto al profilo concernente la **cessione** a terzi del credito, l'Agenzia ha precisato che esso è cedibile solo "*per intero*", con la conseguenza per cui, da un lato, è cedibile solo il credito maturato nell'ambito del trimestre di riferimento e, dall'altro, l'utilizzo parziale di ciascun credito in compensazione, correlato alla singola fattura, impedisce la cessione della restante quota di credito trimestrale.