Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 91/2022

Pordenone, 5 Dicembre 2022

Ai gentili Clienti

BONUS ENERGIA: I CHIARIMENTI A RIDOSSO DELLA SCADENZA PER LA RICHIESTA DEL *BONUS* DEL MESE DI DICEMBRE

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 36/E del 29 novembre 2022, ha offerto alcuni chiarimenti in riferimento alla fruizione dei crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale di cui al D.L. 115/2022 (c.d. Decreto Aiuti-*bis*), D.L. 144/2022 (c.d. Decreto Aiuti-*ter*) e D.L. 176/2022 (c.d. Decreto Aiuti-*quater*).

Si riportano di seguito le indicazioni fornite.

Crediti d'imposta relativi al terzo trimestre 2022
Viene precisato che in 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). Inoltre, in riferimento alla possibilità di cessione del credito, la circostanza che il Legislatore abbia precisato che i crediti sono 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.
Calcolo semplificato relativo ai crediti d'imposta riconosciuti in favore delle imprese "*non energivore*" e di quelle "*non gasivore*"
Viene precisato 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 laddove ricorrano i presupposti normativamente previsti.
Quesiti
1. Spettanza dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale in caso di locazione di immobile **Domanda -** quale è il soggetto legittimato a usufruire dei crediti d'imposta se è concesso in locazione un immobile e le relative spese per l'utilizzo di energia elettrica o gas naturale sono sostenute, nel trimestre del

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01345130932

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

2022 per il quale spetterebbero gli anzidetti crediti, dall'impresa conduttrice dell'immobile, sebbene non sia titolare delle utenze, che risultano intestate al locatore e riaddebitate analiticamente al conduttore?

Risposta - in ordine al solo beneficio fiscale in argomento, 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. 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. 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. Inoltre, l'utente finale della fornitura è il titolare del POD/PDR attraverso cui avviene il consumo. 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.

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 - con riferimento all'ipotesi del quesito 1, il credito d'imposta per l'energia elettrica acquistata nel II trimestre del 2022 può 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 - il credito d'imposta riconosciuto per l'energia elettrica consumata può 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, al rispetto delle condizioni di cui alla risposta al quesito 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.

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 - un'impresa conduttrice di un immobile, nel quale esercita l'attività in forza di un contratto di locazione, può accedere al beneficio fiscale anche se, nel trimestre di riferimento del 2019, non era intestataria

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

delle fatture, in quanto il locatore risultava essere titolare dell'utenza, con riaddebito analitico delle spese relative a detta utenza?

Risposta - può accedere al beneficio 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 subìto un incremento maggiore del 30% sul medesimo periodo del 2019. Il sostenimento delle spese per l'acquisto di energia elettrica deve essere documentato dall'impresa che usufruisce del credito d'imposta, con riferimento all'anzidetto periodo del 2019, secondo quanto precisato nella risposta 1.

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 - possono 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 sono dotati di contatore di potenza pari o superiore a quella indicata dalla legge?

Risposta - 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 è necessario anche nei trimestri del 2019 e del 2022 di riferimento per la verifica dell'incremento del costo del 30% della componente energia. Detta condizione è richiesta esclusivamente con riferimento al trimestre di maturazione del credito d'imposta.

5. Vendita di energia elettrica alle imprese "non energivore" senza ricorso alla rete pubblica

Domanda - anche per le imprese "*non energivore*", è possibile agevolare gli acquisti di energia elettrica che avvengono senza il ricorso a una rete pubblica?

Risposta – la risposta fornita nella circolare n. 25/E/2022, § 3.3, secondo cui 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*", pur riferendosi alle imprese "*energivore*", è estendibile, al ricorrere dei presupposti di legge, anche al beneficio fiscale previsto in favore delle imprese "*non energivore*".

6. Nozione di "*componente energia*"

Domanda - la spesa sostenuta per la CO_2, riferita a un determinato periodo e a uno specifico volume di energia elettrica, quando esposta separatamente in fattura, deve essere conteggiata nella componente energia per il calcolo dell'effettivo credito d'imposta?

Risposta - La spesa sostenuta per la CO_2 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

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 **www.studio-pacella.it** **e-mail: info@studio-pacella.it**

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.

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

Domanda - quale è il criterio applicabile per il calcolo dell'incremento del costo della componente energetica nelle fattispecie di cui sotto caratterizzate dall'assenza di dati relativi al parametro del trimestre di riferimento del 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 0) con riferimento al I trimestre 2019.

Risposta - può trovare applicazione quanto già sostenuto nella circolare n. 13/E/2022, § 3.1, ovvero l'applicazione di un prezzo forfettario da calcolarsi come uindicato nel paragrafo citato.

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

Domanda - l'incremento di costo fra i trimestri di riferimento (2019-2022) deve 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 - 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 deve considerare la fornitura di energia elettrica relativa a tutti i POD utilizzati nei trimestri di riferimento, a prescindere che gli stessi siano in dotazione dell'impresa in entrambi i trimestri o solo in uno di essi.

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

Domanda - quali sono le corrette modalità di calcolo del credito d'imposta, nel caso in cui la fattura di dettaglio relativa al mese di giugno (II trimestre 2022) comprenda anche i consumi di competenza del mese successivo (rientrante, pertanto, nel III 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 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.

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

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Domanda - accede al beneficio fiscale riconosciuto in relazione ai consumi di gas naturale l'impresa che effettua l'acquisto di GNL (gas naturale liquido)?

Risposta - l'impresa che acquista GNL può 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.

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

Domanda - accede al beneficio fiscale previsto per l'acquisto di gas naturale l'impresa che effettua l'acquisto di gas di petrolio liquefatto (GPL)?

Risposta - l'accesso al beneficio fiscale è subordinato all'acquisto di «*gas naturale*», ragion per cui l'impresa che acquisti GPL non può 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.

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

Domanda - il credito d'imposta per l'acquisto di gas per uso autotrasporto, riconosciuto in favore delle imprese "gasivore" (cfr. circolare n. 20/E/2022, § 2.2), spetta anche alle imprese "*non gasivore*"?

Risposta – il chiarimento della circolare n. 20/E/2022, secondo cui «*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 (...)*».seppure relativo alle imprese "*gasivore*", può trovare applicazione anche in favore delle imprese "*non gasivore*", le quali, pertanto, possono – ricorrendone i presupposti – usufruire del credito d'imposta per l'acquisto di gas per autotrasporto, a esclusione dell'ipotesi in cui lo stesso sia rivenduto a terzi.

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 - può un'impresa beneficiare dei relativi crediti d'imposta, se detiene in locazione un immobile a uso foresteria ed è titolare delle relative utenze, sostenendo i costi per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale?

Risposta - nell'ipotesi di stipula di un contratto di locazione a uso foresteria i benefici possono 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.

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*", può fruire del credito per le c.d. "*non gasivore*" o la sua attività di gestione di una centrale di teleriscaldamento – che comporta

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

la duplice produzione di energia elettrica e di acqua calda ai fini dell'alimentazione della rete sotterranea di teleriscaldamento – costituisce causa ostativa?

Risposta - la disciplina prevede che l'acquisto di gas naturale agevolabile si riferisca al gas consumato «*per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici*», conseguentemente è 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 i quantitativi di gas naturale utilizzati per produrre energia elettrica (riconducibile all'uso termoelettrico) da quelli utilizzati per produrre energia di diverso tipo (riconducibile agli usi energetici diversi da quelli termoelettrici), può trovare applicazione, in via generale, il criterio stabilito dall'articolo 21, comma 9-*ter*, lettera b), D.Lgs. 504/1995, 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.

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

Domanda - una SSD, costituita sotto forma di Srl senza fine di lucro, che non rientra tra le imprese "*energivore*" né fra quelle "*gasivore*", beneficia 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 - 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. 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 commerciali– al ricorrere dei requisiti normativamente previsti, possono fruire dei crediti d'imposta in esame in relazione all'attività complessivamente svolta.

Si ritiene opportuno ricordare, come abbiamo avuto già occasione di fare in precedenti informative, che alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, è stato ulteriormente riconosciuto un credito di imposta, pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022.

Come per il passato è necessario che il prezzo per l'acquisto della componente energetica, calcolato sulla base della media riferita al terzo trimestre 2022, 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.

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932 ***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***

In relazione ai termini per la compensazione si ricorda che sono in essere due diverse scadenze:

agevolazioni relative alle spese sostenute nel 1° e nel 2° trimestre dell'anno in corso	il termine per la compensazione è il 31 dicembre 2022
crediti d'imposta maturati per le spese sostenute nel 3° e 4° trimestre 2022.	utilizzo in compensazione entro il 30 giugno 2023

➡ Alternativamente alla compensazione del credito è possibile optare per la cessione dei crediti. Le aziende in tal caso dovranno richiedere il visto di conformità che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta e procedere alla cessione del credito con comunicazione in Agenzia delle entrate entro il prossimo 16 marzo 2023 con riferimento alle spese del III e IV trimestre 2022 e al **21 dicembre 2022 per i trimestri precedenti**.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA.
01345130932***www.studio-pacella.it*** ***e-mail: info@studio-pacella.it***