

Risposta n. 147/2023

OGGETTO: Credito di imposta per la gestione di reti di teleriscaldamento alimentato con biomassa ovvero per gli impianti e le reti di teleriscaldamento alimentati da energia geotermica, di cui all'articolo 8, comma 10, lett. f), della L. 23 dicembre 1998, n. 448. Individuazione del soggetto "beneficiario" del credito di imposta e dell'"utente finale".

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

QUESITO

La società ALFA, attiva nel settore della gestione ed erogazione di servizi integrati rivolti alla clientela pubblica e privata, in riferimento ad immobili, al territorio e a supporto dell'attività sanitaria, si occupa, tra l'altro, del servizio completo di gestione degli impianti termici per conto terzi (cd. "gestione calore").

La società riferisce di essere risultata aggiudicataria, in data ..., di una gara indetta dalla società BETA ... relativa all'affidamento, mediante la stipulazione di una convenzione con la società BETA stessa, di un Multiservizio Tecnologico Integrato che prevede le attività di gestione, conduzione e manutenzione degli impianti tecnologici,

delle strutture edili e dei relativi complementi, la fornitura dei vettori energetici termico ed elettrico e la realizzazione di interventi di riqualificazione e di efficientamento energetico degli impianti di climatizzazione ed elettrici, per gli edifici, in uso, a qualsiasi titolo, alle Pubbliche Amministrazioni Sanitarie, tra le quali le aziende sanitarie localizzate

A tal fine, come precisato nell'interpello, l'allora ... (ora società ALFA) ha costituito un Raggruppamento Temporaneo di Imprese con la società GAMMA, finalizzato alla partecipazione alla suddetta gara. Inoltre, ai sensi della Convenzione, stipulata in data ... dalla Società istante con BETA, i servizi prestati in relazione agli edifici delle Aziende Sanitarie oggetto del contratto sono molteplici e comprendono, tra l'altro, la fornitura di energia per alimentare gli impianti termici nel più ampio contesto di gestione del servizio di riscaldamento e di manutenzione degli impianti esistenti, oltre a riguardare anche attività del tutto estranee a quelle relative agli impianti elettrici e termici, quali l'attività di call center o il servizio di mantenimento edile.

Con particolare riferimento alla componente di servizi relativi alla fornitura di combustibili e/o di energia, la società istante fa presente che nel Capitolato Tecnico, che disciplina gli aspetti tecnico-operativi dello svolgimento delle prestazioni di servizi a favore degli enti pubblici coinvolti, è previsto che l'Assuntore (nel caso in esame ALFA) provveda alla fornitura dei combustibili e/o dei vettori energetici (compreso il teleriscaldamento), destinati all'alimentazione degli impianti per la produzione ed erogazione dell'energia termica destinata alla Climatizzazione Invernale e alla produzione di Acqua Calda Sanitaria, Acqua Surriscaldata e Vapore ed al funzionamento dell'impianto cogenerativo. Inoltre, l'Assuntore deve altresì "provvedere alla voltura a

proprio nome del/i contratto/i di fornitura di gas naturale (metano), teleriscaldamento o altro vettore energetico di rete asservito agli impianti di cui al servizio A.1 ed alla tenuta dei registri di carico e scarico dei combustibili previsti dalla normativa fiscale e/o dal sistema contabile senza oneri aggiuntivi per l'Amministrazione". Le suddette volture devono essere effettuate prima della data di avvio dell'erogazione del Servizio da parte dell'Assuntore, che deve provvedere, congiuntamente all'Amministrazione, alla lettura dei relativi contatori all'atto della voltura.

Come sottolineato nell'interpello, dal Capitolato si evince che il fornitore dei servizi - nel caso prospettato l'RTI facente capo a ALFA - tenuto a fornire l'energia alle amministrazioni pubbliche, deve richiedere la voltura delle utenze a proprio nome, ivi incluse quelle relative all'approvvigionamento di teleriscaldamento. Conseguentemente, essendovi l'obbligo di intestazione dell'utenza in capo al fornitore, quest'ultimo risulterà essere l'intestatario del relativo contatore e, quindi, responsabile delle relative letture e del pagamento delle bollette.

Per quanto concerne i criteri di remunerazione dei servizi offerti, la Convenzione rimanda espressamente all'Offerta Economica del ... e al relativo documento riepilogativo, nel quale vengono riassunti, in una serie di tabelle, i costi unitari per le singole voci di cui si compongono le macro categorie di servizi erogati.

Per quanto attiene, in particolare, all'erogazione dei multiservizi a favore dell'Azienda Sanitaria ..., dopo aver esperito le fasi di sopralluogo e di richiesta preliminare di fornitura, come previsto dalla Convenzione, la Società ha inviato il PTE all'Azienda Sanitaria formalizzando le condizioni di fornitura dei servizi.

Conseguentemente, l'Azienda Sanitaria ha inoltrato, in data ... , l'Ordinativo Principale di Fornitura, in base al quale ha richiesto alla Società la fornitura dei servizi previsti nella Convenzione, riepilogando altresì nello stesso le condizioni economiche dell'erogazione di tali servizi.

Come sottolineato nell'interpello, la Società istante, per poter fornire i servizi oggetto della Convenzione, deve necessariamente rapportarsi con società attive nel mercato della produzione e distribuzione di energia, indispensabili alla gestione degli impianti termici.

In particolare, con riferimento alla fornitura di energia termica a favore dell'Azienda Sanitaria ..., ALFA si è interfacciata con la società DELTA, la quale provvedeva già all'esclusiva fornitura dell'energia alla stessa Azienda Sanitaria, senza servizi accessori.

DELTA, infatti, è una società che si occupa delle forniture di luce e gas a favore di clienti, pubblici e privati, dislocati sul territorio ..., utilizzando a tal fine, oltre ai sistemi tradizionali di produzione dell'energia, anche una serie di impianti di telecalore dislocati ..., alimentati prevalentemente a biomasse e, parzialmente, con il calore di scarto proveniente dai processi industriali.

Attualmente ALFA, che ha già iniziato ad erogare i propri servizi a favore della su citata Azienda Sanitaria, sta definendo con DELTA l'accordo di distribuzione dell'energia termica alimentata a biomasse, di tipo non tradizionale, affinché possa a sua volta fornire il proprio servizio integrato di gestione calore a favore dell'Azienda sanitaria, impiegando tale fonte energetica in luogo di quella "tradizionale". Ciò premesso, tenuto conto che l'accordo prevederà la fornitura da parte della società DELTA di energia

termica prodotta mediante teleriscaldamento alimentato anche a biomasse a favore di ALFA, la società istante chiede chiarimenti sull'applicazione della disciplina di cui all'art. 8, co. 10, lett. f, della legge n. 448 del 1998, riguardante il riconoscimento di un credito di imposta utilizzabile in compensazione, ai sensi all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, a favore dei gestori di reti di teleriscaldamento alimentato con biomassa, nei comuni ricadenti in determinate zone climatiche, ovvero per gli impianti e le reti di teleriscaldamento alimentati da energia geotermica, da traslare "sul prezzo di cessione all'utente finale".

Con riferimento al meccanismo di riconoscimento del credito di imposta, la società chiede, in particolare, di individuare, nell'ambito della fattispecie descritta caratterizzata dalla presenza di un rapporto a tre parti (DELTA, ALFA e l'Azienda Sanitaria) quale sia il soggetto che assume il ruolo di "beneficiario" del credito di imposta e quale si qualifichi come "utente finale", titolato a ricevere uno sconto nel prezzo per la fornitura dell'energia da parte del beneficiario del credito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, nell'ipotesi di erogazione contestuale di molteplici servizi che comprenda - come prospettato nell'interpello - la fornitura di teleriscaldamento oltre ad una serie diversificata di servizi, anche non inerenti alla gestione degli impianti termici dell'azienda stessa, il soggetto "beneficiario" del credito di imposta di cui all'art. 8, comma, 10 lett. f) della L. 23 dicembre 1998 n. 448, legittimato ad utilizzare in compensazione il relativo ammontare, sia la società distributrice del teleriscaldamento (che nella fattispecie è la società DELTA o altra società del Gruppo DELTA).

Viceversa, la società istante, in quanto identificabile come "utente finale", può beneficiare di uno sconto in fattura da parte del fornitore (Gruppo DELTA), di importo pari all'ammontare del credito di imposta che la stessa ha utilizzato in compensazione. Inoltre, come precisato in sede di documentazione integrativa, la società istante applicherebbe, a sua volta, un analogo sconto, di natura commerciale, nei confronti dell'Azienda Ospedaliera.

Per quanto attiene al ruolo dell'Azienda Sanitaria, secondo la soluzione proposta, essa si qualificerebbe quale mero "fruitore dei servizi integrati" offerti da ALFA e, come tale, sarebbe, di fatto, esclusa dal meccanismo applicativo del credito di imposta, ancorché ne risulti effettivamente beneficiaria indiretta, per effetto dello sconto applicato dalla Società istante sul prezzo dei servizi offerti, che includono, oltre a numerosi servizi che esulano dalla stretta intermediazione nella fornitura del gas, anche la fornitura del teleriscaldamento.

A sostegno della propria soluzione, l'istante sottolinea come, in base a quanto previsto nel Capitolato Tecnico, ALFA sia, di fatto, obbligata ad intestarsi le utenze relative alla fornitura di teleriscaldamento a favore dell'Azienda Sanitaria e a gestire i relativi contatori. Di conseguenza, atteso che l'utente finale è quello che risulta essere intestatario delle utenze e del relativo contatore, l'istante ritiene corretto qualificare sé stessa come "utente finale", non essendo a tale fine legittimato né il produttore di energia, né il distributore o altro intermediario tra questi interposto.

A tale riguardo, rappresenta come l'attività di distribuzione di energia, in quanto attività regolamentata, richieda una concessione da parte del Ministero dello Sviluppo Economico e sia soggetta al controllo dell'Autorità di Regolazione per Energia Reti e

Ambiente (Arera). Sul punto, nel fare presente che all'interno del Gruppo DELTA, sono sei le società che a diverso titolo sono attive nel settore della produzione e distribuzione dell'energia elettrica e del gas, la società istante sottolinea di non essere presente in alcuno degli elenchi ricavabili dal portale di ricerca dell'Arera. Conseguentemente, ALFA non può qualificarsi come un operatore deputato alla produzione e/o alla distribuzione di energia elettrica, termica o di gas e, quindi, non può rientrare tra quei «soggetti intermediari che ne curano la distribuzione», come previsto dalla Circolare 31 ottobre 2001, n. 95.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 8, comma 10, lett. f), della L. 23 dicembre 1998, n. 448 ha previsto il riconoscimento di un incentivo, con decorrenza dal 1° gennaio 1999, sotto forma di credito di imposta, «per la gestione di reti di teleriscaldamento alimentato con biomassa quale fonte energetica nei comuni ricadenti nelle ... zone climatiche E ed F ovvero per gli impianti e le reti di teleriscaldamento alimentati da energia geotermica», da traslare sul prezzo di cessione all'utente finale.

Secondo i chiarimenti forniti con la Circolare del 31 ottobre 2001, n. 95, la norma prevede che il gestore dell'impianto o della rete di teleriscaldamento trasferisca l'agevolazione, fruita mediante il riconoscimento di un credito d'imposta, sul prezzo di cessione dell'energia all'utente finale, che è il vero destinatario del vantaggio economico connesso all'agevolazione. Infatti, al "fornitore dell'energia" spetta il credito d'imposta non in quanto soggetto effettivamente agevolato, ma in quanto soggetto che ha anticipato l'agevolazione all'utente finale per conto dello Stato. Per il fornitore, il credito d'imposta

in questione costituisce un vero e proprio credito nei confronti dell'erario e non concorre alla determinazione del reddito. Si tratta di un'agevolazione concessa non a fronte di un onere sostenuto, ma a fronte di una riduzione di prezzo praticata in fattura.

Nel caso in cui l'utente finale sia un soggetto titolare di reddito d'impresa, l'agevolazione, qualificabile come contributo in conto esercizio, costituisce ricavo ai sensi dell'articolo 85, comma 1, lettera h), del TUIR.

Come precisato, altresì, nel citato documento di prassi, l'agevolazione spetta solo al soggetto destinatario dell'ultima transazione, con la quale l'energia è destinata al consumo. Il "fornitore" dell'energia che effettua l'ultima transazione a favore dell'utente finale applicherà l'agevolazione beneficiando del credito d'imposta.

Ciò premesso, il quesito in esame concerne la corretta individuazione, nella fattispecie rappresentata, sia del soggetto titolato all'applicazione dell'agevolazione di cui al citato articolo 8, comma 10, lettera f) della legge n. 448 del 1998 ed alla maturazione del corrispondente credito di imposta ("fornitore"), sia del cosiddetto "utente finale", che risulta essere l'effettivo ed ultimo beneficiario dell'agevolazione, fruita sotto forma di riduzione del prezzo dell'energia utilizzata.

In base all'assetto operativo descritto in precedenza, la società istante risulta affidataria in appalto di un "Multiservizio Tecnologico Integrato", che prevede l'erogazione di una molteplicità di servizi finalizzati alla gestione, conduzione e manutenzione degli impianti tecnologici, termici ed elettrici - compresa la realizzazione di interventi di riqualificazione e di efficientamento energetico degli impianti di climatizzazione ed elettrici - riferibili agli edifici delle Pubbliche Amministrazioni Sanitarie, tra le quali anche le Aziende Sanitarie localizzate

Come precisato nell'interpello, la fornitura di energia per alimentare gli impianti termici delle suddette Aziende Sanitarie, da parte della società istante, avviene nel più ampio contesto della gestione del servizio di riscaldamento e di manutenzione degli impianti esistenti e di numerosi ulteriori servizi diversificati anche non attinenti alla fornitura di combustibili e/o di vettori energetici.

Come precisato nell'interpello, al fine di fornire i servizi oggetto della Convenzione che regola l'erogazione del "Multiservizio Tecnologico Integrato", la società ALFA si rivolge alla società DELTA, già fornitrice di energia della stessa Azienda Sanitaria, senza servizi accessori.

Peraltro, ai fini della fornitura dei combustibili e/o dei vettori energetici, destinati all'alimentazione degli impianti per la produzione ed erogazione dell'energia termica destinata alla climatizzazione invernale e alla produzione di acqua calda sanitaria in favore dell'Azienda Sanitaria, la società istante è tenuta a procedere alla voltura delle utenze a proprio nome, ivi comprese quelle relative all'approvvigionamento di teleriscaldamento. Di conseguenza, la società istante è intestataria del relativo contatore e, quindi, responsabile delle relative letture e del pagamento delle bollette.

Ciò premesso, in base allo schema operativo che regola i rapporti tra i tre soggetti coinvolti nel servizio di fornitura/utilizzo di energia prospettato nella fattispecie in esame (DELTA, ALFA e Azienda Sanitaria), si ritiene che la soluzione proposta dalla società istante possa trovare accoglimento in quanto coerente con il meccanismo applicativo dell'agevolazione.

In particolare, tenuto conto del contesto di riferimento - nel quale la fornitura di teleriscaldamento è parte integrante di un più ampio insieme di servizi

integrati digestione degli impianti tecnologici, termici ed elettrici degli immobili dell'Amministrazione Sanitaria, comprendente anche una serie di servizi non inerenti alla gestione degli impianti termici dell'azienda stessa, si ritiene corretto qualificare:

- la società istante, come "utente finale", in quanto soggetto destinatario dell'ultima transazione, con la quale l'energia è destinata al "consumo" nell'ambito della propria attività commerciale di società che eroga un complesso di servizi, come sopra descritti, in favore dell'Azienda Sanitaria, in base alla sopra citata Convenzione;

- la società DELTA, quale società distributrice del teleriscaldamento (fornitore) che effettua l'ultima transazione a favore dell'utente finale, come soggetto "beneficiario" del credito di imposta di cui all'art. 8, comma, 10lett. f) della L. 23 dicembre 1998 n. 448, legittimato quindi ad utilizzare in compensazione il relativo ammontare.

Quanto all'Azienda Sanitaria, in qualità di destinatario dei servizi integrati offerti da ALFA, risulta, di fatto, esclusa dal meccanismo applicativo del credito d'imposta, ancorché ne benefici in via indiretta, per effetto dello sconto, di natura commerciale, sui prezzi dei servizi offerti dalla società istante nel contesto dell'intero rapporto contrattuale, che prevede l'erogazione di svariati servizi, inclusa la fornitura del teleriscaldamento.

Di conseguenza, nel rispetto di tutte le altre condizioni e presupposti previsti dalla disciplina agevolativa sopra richiamata, la società istante, in quanto identificabile come "utente finale", può beneficiare di uno sconto in fattura da parte del fornitore (Gruppo DELTA), di importo pari all'ammontare del credito di imposta che la stessa ha utilizzato in compensazione.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**