

Credito d'imposta per le reti di teleriscaldamento: criteri e indicazioni per individuare correttamente il "soggetto beneficiario" e l'"utente finale"

Valeria Vasta

Attraverso la [risposta ad interpello n. 147 del 21 gennaio 2023](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito utili chiarimenti per individuare correttamente sia il soggetto "**beneficiario**" del credito d'imposta espressamente previsto dall'[art. 8](#), comma 10, lettera f), della L. n. 448/98 per la gestione di reti di **teleriscaldamento** alimentate con biomassa, ovvero di impianti e reti di teleriscaldamento alimentati da energia geotermica, sia l'"**utente finale**", effettivo fruitore dell'agevolazione grazie alla riduzione del prezzo dell'energia utilizzata.

Per meglio comprendere i contenuti del documento di prassi in esame, si rende preliminarmente necessario accennare brevemente al quadro normativo di riferimento, così come, peraltro, esaustivamente descritto anche nella risposta ad interpello in oggetto al fine di verificare la correttezza della soluzione interpretativa prospettata dall'istante.

La norma di riferimento è, appunto, il citato **art. 8, comma 10, lettera f), della L. n. 448/98**, attraverso il quale è stato introdotto 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.

Tale disposizione ammette, quindi, un **credito d'imposta** a favore del fornitore di energia, gestore dell'impianto o della rete di teleriscaldamento, che effettua l'ultima transazione nei confronti dell'utente finale. Il fornitore, a sua volta, trasferisce l'agevolazione sul prezzo di cessione dell'energia, applicando uno **sconto** a favore dell'utente finale, che come sopra anticipato effettivo destinatario del vantaggio economico connesso all'agevolazione.

Con riferimento al meccanismo agevolativo descritto sono stati forniti già in passato fondamentali chiarimenti dalla stessa Agenzia delle Entrate con la [Circolare del 31 ottobre 2001, n. 95](#), nella quale è stato precisato che 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, quindi, il credito d'imposta in questione costituisce un vero e proprio credito nei confronti dell'erario e

non concorre alla determinazione del reddito, trattandosi di un'agevolazione concessa non a fronte di un onere sostenuto, ma a fronte di una riduzione di prezzo praticata in fattura.

Sempre la stessa Circolare ha ulteriormente specificato, poi, che:

- 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;
- la stessa 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, e venendo, ora, alla fattispecie sottoposta all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria, il soggetto istante dell'interpello in esame è una **Società attiva nel settore dell'erogazione di servizi integrati** rivolti alla clientela pubblica e privata, che si occupa, tra l'altro, anche del servizio completo di gestione degli impianti termici per conto terzi (cd. "gestione calore").

Tale Società rappresenta di essere risultata aggiudicataria di una gara di appalto per la fornitura di energia (gas naturale metano, teleriscaldamento o altro vettore energetico di rete asservito) per alimentare gli impianti termici nel più ampio contesto di gestione del servizio di riscaldamento e di manutenzione degli impianti esistenti nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, tra cui un'**Azienda Sanitaria**.

Nell'interpello si sottolinea che, a tal fine, l'istante - in qualità di Assuntore e fornitore del servizio - prima della data di avvio dell'erogazione dovrà **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 il titolare del relativo contatore e, quindi, responsabile delle relative letture e del pagamento delle bollette.

Per procedere all'erogazione di tale servizio, l'istante si rivolge ad un'**altra Società** - già operativa nel settore delle forniture di luce e gas a favore di clienti pubblici e privati, utilizzando a tal fine, oltre ai sistemi tradizionali di produzione dell'energia, anche una serie di impianti di telecalore - per ricevere da quest'ultima energia termica prodotta tramite teleriscaldamento alimentato a biomasse. Viene quindi stipulato tra le due parti uno specifico

accordo di distribuzione dell'energia termica alimentata a biomasse, affinché l'istante possa a sua volta fornire il proprio servizio integrato di gestione calore a favore dell'Azienda sanitaria.

Nell'ambito della fattispecie descritta, caratterizzata dalla presenza di un rapporto a tre parti (Società fornitrice istante, Azienda Sanitaria e Società impegnata nella produzione di energia con la quale viene stipulato l'accordo di distribuzione), **il quesito in esame concerne la corretta individuazione del soggetto che assume il ruolo di "beneficiario" del credito di imposta, 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"), nonché del soggetto "utente finale", di fatto ultimo ed effettivo beneficiario dell'agevolazione in quanto destinato a ricevere uno sconto nel prezzo per la fornitura dell'energia da parte del beneficiario del credito.**

Secondo la soluzione interpretativa prospettata dalla contribuente, alla luce del rapporto trilaterale in essere si dovrebbe ritenere che:

1. 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** con la quale l'istante ha stipulato l'accordo;
2. l'"**utente finale**", avente diritto a beneficiare di uno sconto in fattura da parte del fornitore di importo pari all'ammontare del credito di imposta che la stessa ha utilizzato in compensazione, **sia invece la stessa Società istante vincitrice della gara di appalto**, che a sua volta applicherebbe un analogo sconto, di natura commerciale, nei confronti dell'Azienda Ospedaliera;
3. l'**Azienda Sanitaria**, in qualità di mero fruitore dei servizi integrati offerti dalla Società istante, **sia, 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.

Tale impostazione troverebbe conferma nella circostanza secondo cui, di norma, l'utente finale viene individuato nel soggetto intestatario delle utenze e del relativo contatore - non nel produttore di energia, tantomeno nel distributore o in altro intermediario tra questi

interposto – il quale, nel caso di specie, coincide, appunto, con la Società istante, come sopra anticipato richiedente la voltura a proprio nome.

Ebbene, la soluzione interpretativa proposta dalla contribuente istante viene confermata *in toto* dall'Agenzia delle Entrate, che – dopo un'accurata disamina della normativa vigente, così come sopra descritta – rassegna le medesime conclusioni sulla base delle seguenti considerazioni di carattere generale.

Innanzitutto, viene rilevato come la fornitura di energia per alimentare gli impianti termici dell'Azienda Sanitaria da parte della società istante **avvenga in un più ampio contesto, ossia quello 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.

In secondo luogo, ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria assumerebbe rilievo il fatto che, ai fini dell'erogazione di energia termica destinata alla climatizzazione invernale e alla produzione di acqua calda sanitaria in favore dell'Azienda Sanitaria, **la Società istante proceda alla voltura delle utenze a proprio nome, ivi comprese quelle relative all'approvvigionamento di teleriscaldamento, con la conseguenza che la stessa risulta titolare del relativo contatore e, quindi, responsabile delle relative letture e del pagamento delle bollette.**

Ciò posto, e alla luce dello schema operativo descritto che regola i rapporti tra i tre soggetti coinvolti nel servizio di fornitura/utilizzo di energia prospettato nella fattispecie in esame, la soluzione prospettata dalla società istante appare coerente con il meccanismo applicativo dell'agevolazione.

Per tale ragione, quindi, l'Agenzia delle Entrate 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 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.

L'Azienda Sanitaria, invece, in qualità di destinatario dei servizi integrati offerti dalla Società istante, *“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”*.

Viene quindi espresso il principio secondo cui:

“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”.

Con il documento di prassi qui esaminato l'Amministrazione Finanziaria fornisce, quindi, ulteriori criteri per individuare correttamente i soggetti “attori” nel meccanismo agevolativo previsto dall'[art. 8](#), comma 10, lettera f), della L. n. 448/98, andando a conferire, in questo specifico caso, particolare rilevanza all'intestazione e alla voltura delle utenze quale elemento fattuale decisivo per determinare il cosiddetto “utente finale”, beneficiario del vantaggio fiscale sotto forma di sconto in fattura.

Si rileva che nel contesto normativo di riferimento interventi di prassi di questo tipo non sono di certo nuovi, posto che, con una certa frequenza, l'Agenzia delle Entrate torna ad esprimersi sul tema che ci occupa. I principi esaminati in questa sede, infatti, si pongono in continuità con quanto espresso nella [risposta a interpello n. 72 del 4 febbraio 2022](#) già commentata in un precedente contributo di questo stesso Blog (*“L'Agenzia delle Entrate conferma l'accesso al credito d'imposta previsto per le reti di teleriscaldamento anche per il gestore - utente finale”* del 29 marzo 2022, reperibile al link:

<https://www.fiscalitadellenergia.it/2022/03/29/lagenzia-delle-entrate-conferma-laccesso-al-credito-dimposta-previsto-per-le-reti-di-teleriscaldamento-anche-per-il-gestore-utente-finale/>),

attraverso la quale sono stati ampiamente approfonditi i profili soggettivi ed oggettivi del credito di imposta in questione.

