

Risposta n. 72/2022

OGGETTO: Credito d'imposta per il teleriscaldamento con biomassa ed energia geotermica - collegamento della rete di distribuzione del calore di proprietà della Società alla rete di distribuzione di calore di proprietà del Comune - art. 8, comma 10, lettera f) della Legge 23 dicembre 1998 n. 448

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

QUESITO

La _____ S.p.A. ha ricevuto, in data _____, a mezzo PEC, risposta all'istanza di interpello n° _____ con cui la scrivente Direzione formulava il proprio parere in merito alle questioni rappresentate dall'istante nel sopra menzionato interpello concernenti il "Credito d'imposta per il teleriscaldamento con biomassa ed energia geotermica", di cui all' art. 8, comma 10, lettera f) della Legge 23 dicembre 1998 n. 448.

Con l'istanza in oggetto, la Società, ad integrazione e parziale rettifica della rappresentazione di fatto contenuta nella precedente istanza, indica circostanze di fatto nuove idonee, secondo l'interpellante, a giustificare una revisione del parere reso con la risposta a interpello n° _____.

La società istante opera in _____, Comune ricadente in zona climatica F (come individuata dalla Legge n. 23 dicembre 1998 n. 448 e dal D.P.R. n. 412 del 26 agosto 1993), dove svolge l'attività di _____.

Lo svolgimento dell'attività produttiva della Società avviene attraverso l'impiego di energia termica, ovvero di calore sotto forma di vapore, che viene generata dai seguenti impianti:

- una caldaia biomassa (impianto principale), alimentata da cippato di legno vergine, biomassa combustibile conforme alla definizione di cui al D.lgs. 152/2006 di potenzialità resa pari a ___ kW termici.

- due caldaie di back up (impianti secondari di back up), utilizzate in caso di indisponibilità della caldaia principale a biomassa, alimentate mediante combustibile fossile (in particolare olio combustibile a basso tenore di zolfo - BTZ), di potenzialità resa pari a ___ kW termici ciascuna.

Più in dettaglio, l'energia termica prodotta nella forma di vapore dai suddetti impianti viene canalizzata in una rete di distribuzione del calore - sviluppata interamente all'interno del sito di proprietà della Società - e trasportata presso le singole utenze di utilizzo, anch'esse situate all'interno del sito di proprietà della Società, costituite da attività produttive che impiegano l'energia termica (calore in forma di vapore) nei processi di produzione e realizzazione dei prodotti farmaceutici finiti e attività generali e di supporto - essenziali al corretto svolgimento delle attività produttive - quali, ad esempio, le funzioni amministrative e tecniche, che utilizzano l'energia termica per il riscaldamento degli spazi, degli uffici e per la produzione acqua calda sanitaria.

Il fabbisogno complessivo di calore delle suddette utenze risulta, sulla base dei dati rilevati negli ultimi anni, complessivamente pari a circa di ____ kWh/anno. Sempre in base a tali rilevazioni, il suddetto fabbisogno risulta coperto per circa il 95% dal calore prodotto dalla caldaia alimentata a biomassa e, per il restante 5%, dal calore prodotto dalle caldaie di back up, alimentate da combustibili fossili (olio combustibile BTZ).

La Società, che oggi rappresenta una importante realtà produttiva del Comune di _____ e un riferimento per gli aspetti occupazionali ed ambientali, al fine di

ottimizzare l'esercizio dei propri impianti di produzione di calore e favorire il miglioramento ambientale della comunità nella quale è inserita, rappresenta, come elemento di novità, che intende realizzare una infrastruttura che consenta di trasportare e fornire il calore prodotto dal proprio generatore a biomasse combustibili, oltre che alle proprie utenze, anche ad alcune utenze civili esterne alla stessa, di proprietà di terzi.

Gli investimenti programmati dalla Società sono finalizzati alla realizzazione di una "rete di teleriscaldamento" conforme all'articolo 2, n. 1 lettera (g) del D.lgs. n. 28/2011, ovvero un'infrastruttura finalizzata alla distribuzione di energia termica in forma di vapore, acqua calda o liquidi refrigerati, da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici e siti, tramite una rete, per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, per processi di lavorazione e per la fornitura di acqua calda sanitaria.

Riguardo a tale rete di teleriscaldamento la società istante intende fruire del credito di imposta, previsto dall'articolo 8, comma 10, lettera f) della Legge 23 dicembre 1998 n. 448.

Come da intese avviate tra la Società ed il Comune di _____, la nuova rete di teleriscaldamento verrà realizzata attraverso il collegamento, tramite la costruzione di un tratto di rete, della rete di distribuzione del calore di proprietà della Società - attualmente limitata nei confini privati della Società stessa - alla rete di distribuzione di calore di proprietà del Comune di _____, che si estende prevalentemente su suolo pubblico ed alla quale sono attualmente collegate 7 utenze (trattasi di uffici Pubblici, strutture sanitarie, edifici ecclesiastici e scolastici). Il progetto della rete di teleriscaldamento è attualmente in fase di definizione e verrà trasmesso agli Enti preposti per l'ottenimento delle relative autorizzazioni.

A seguito della realizzazione del progetto, la Società subentrerà nella gestione completa del tratto di rete di proprietà del Comune di _____ assumendo pertanto la qualifica di gestore della rete e provvederà a fornire l'energia termica, prodotta dalla

propria caldaia a biomasse combustibili, alle utenze già collegate alla rete teleriscaldamento nonché agli eventuali nuovi soggetti che si collegheranno alla medesima per l'approvvigionamento di energia termica.

Più nello specifico, tale rete di teleriscaldamento verrà alimentata, in via principale, dal calore prodotto dalla caldaia a biomassa combustibile; in via secondaria e residuale, dal calore prodotto dalle due caldaie alimentate a combustibile fossile (cc.dd. caldaie di *back up*); ciò potrebbe verificarsi nei casi eccezionali di indisponibilità della caldaia a biomassa a seguito di eventi non programmati (guasti) ovvero per effetto delle attività di manutenzione programmata che ha luogo nelle fermate di agosto.

Le utenze finali della rete, destinatarie della fornitura di calore termico prodotto dall'uso di biomasse combustibili (e, in via residuale in condizioni eccezionali, dall'utilizzo di combustibili fossili), saranno rappresentate come segue:

A. Utenze A: utenze di proprietà della Società, costituita dalle proprie attività produttive e attività generali, che utilizzano il calore sotto forma di vapore o acqua calda per processi di lavorazione, riscaldamento ambienti e produzione di acqua calda sanitaria.

B. Utenze B (B1, B2, ..., Bn): (n) utenze civili, esterne al sito di proprietà della Società ed appartenenti a soggetti terzi, non riconducibili alla Società, individuate sia da utenze attualmente rifornite dal Comune, sia da utenze terze nuove rispetto a quelle attuali.

Per quanto sopra indicato, il fabbisogno di calore complessivo, stimato in circa _____ kWh annui, sarebbe così suddiviso: per circa il 95% verrebbe assorbito dalle Utenze A (utenze industriali della Società); per la restante parte, pari al 5% verrebbe impiegato dalle Utenze B (utenze civili di terzi soggetti).

A seguito della realizzazione della rete e della connessione delle utenze finali come sopra descritte, la Società si troverà ad assumere, a seconda dell'utenza servita, la funzione di soggetto gestore coincidente con l'utente o di semplice gestore della

rete.

In particolare, per quanto attiene:

- alle Utenze A, rappresentate dalle strutture produttive ed amministrative della Società, la Società assumerà la duplice veste di soggetto gestore della rete di teleriscaldamento ed utente finale dell'energia termica, cd. "gestore-utente";
- alle Utenze B, strutture di soggetti terzi, la Società assumerà il ruolo di "gestore calore", effettuando l'ultima transazione - con la quale l'energia è destinata al consumo - a favore delle utenze finali.

Per le Utenze B la fornitura di calore verrà regolarizzata attraverso la stipula di contratto di somministrazione dell'energia, dove si prevedrà la fatturazione del calore ad un prezzo unitario fisso concordato tra le parti, espresso in Euro/kWh fornito.

La rete di teleriscaldamento potrà essere progressivamente ampliata nei limiti della potenza termica disponibile dell'attuale generatore alimentato a biomasse combustibili e delle richieste delle utenze, o di eventuali potenziamenti della centrale a biomassa della Società.

La strumentazione consentirà di rendicontare in via distinta e separata un'eventuale fornitura di calore - alle utenze A e B della rete - prodotto dai generatori a combustibile fossile e, pertanto, non agevolabile dalla normativa del credito di imposta in commento.

Quale ulteriore elemento di novità fattuale, la società rappresenta che la rete di teleriscaldamento gestita dalla Società nel proprio stabilimento di _____ è stata iscritta, a far data dal _____, presso l'Anagrafe Territoriale Telecalore (ATT) gestita da ARERA (Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente).

A seguito di tale iscrizione, l'attuale rete di teleriscaldamento gestita Società, censita in ATT, rientra nell'ambito della regolazione di ARERA per tutti gli adempimenti di base, allo stato attuale della estensione.

L'Istante chiede di poter applicare, in qualità di soggetto gestore calore, lo sconto sul prezzo del calore fornito, relativo al credito d'imposta ex art. 8, comma 10, lettera

f) della Legge 23 dicembre 1998 n. 448, a tutte le utenze che risulteranno collegate alla nuova rete di teleriscaldamento risultante dall'allaccio dell'attuale rete interna gestita dall'Istante con quella del Comune di _____, sia alle utenze finali attualmente raggiunte dalla rete di teleriscaldamento gestita dal Comune di _____ e le nuove utenze che si allacceranno alla rete (utenze B), sia agli impianti produttivi di proprietà della _____ S.p.A. (utenze A), attualmente rifornite di calore dalle caldaie di proprietà della società istante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che, una volta collegata la rete di teleriscaldamento interna gestita dall'Istante con quella del Comune di _____, il credito di imposta debba essere riconosciuto, sotto forma di sconto da applicare in fattura, sia alle utenze finali attualmente raggiunte dalla rete di teleriscaldamento gestita dal Comune di _____ e alle nuove utenze che si allacceranno alla rete di teleriscaldamento (utenze B), sia agli impianti produttivi di proprietà della _____ S.p.A. (utenze A), attualmente rifornite di calore dalle caldaie di proprietà della società istante.

La rete di distribuzione interna della Società già oggi presenterebbe i requisiti di legge per la qualificazione di rete di teleriscaldamento ai fini del riconoscimento del credito di imposta in questione. Infatti, secondo la definizione contenuta nell' art. 2 n. 1 lett. (g) del D.lgs. n. 28/2011, *"per "teleriscaldamento" deve intendersi "la distribuzione di energia termica in forma di vapore, acqua calda o liquidi refrigerati, da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici e siti tramite una rete, per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, per processi di lavorazione e per la fornitura di acqua calda sanitaria"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che nell'istanza di riesame in oggetto, la Società ha rappresentato, come sopra descritto, elementi nuovi in punto di fatto tali da escludere un'ipotesi di inammissibilità dell'istanza ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.

Al riguardo, è comunque opportuno chiarire che il presente parere viene reso in ordine ai profili di interpretazione della norma tributaria espressamente richiamati dall'istante e prescinde dall'esame delle questioni che implicano accertamenti di carattere tecnico che non rientrano tra le competenze dell'amministrazione finanziaria (cfr. al riguardo Circolare 9/E del 2016 e, più di recente, Circolare 31/E del 2020)

In particolare tanto vale sia in ordine alla coerenza dell'impianto realizzato con la nozione contenuta l'art. 2, lett. gg) D.lgs. 4 luglio 2014 n. 102 (successivamente modificato dall'art. 1 del D.lgs. n. 141/2016), quanto in ordine alla iscrizione della rete di teleriscaldamento presso l'Anagrafe Territoriale Telecalore (ATT) ed al rispetto di tutti gli adempimenti previsti dalle vigenti norme di legge.

Tanto premesso, l'art. 8, comma 10, lettera f) della Legge 23 dicembre 1998 n. 448, prevede per gli utenti che si collegano a reti di teleriscaldamento alimentate con biomassa nei comuni ricadenti in particolari zone climatiche del territorio nazionale (zone climatiche E ed F di cui al D.P.R. n. 412/1993), la concessione di un'agevolazione fiscale nella forma del riconoscimento di un credito di imposta calcolato per chilowattora termico, che il gestore di calore trasla sul prezzo di cessione del calore agli utenti finali.

La Società istante ha rappresentato che intende realizzare un tratto di collegamento tra la rete di distribuzione del calore di proprietà della Società stessa - attualmente limitata nei confini privati della Società stessa - e la rete di distribuzione di calore di proprietà del Comune di _____, alla quale sono attualmente collegate 7 utenze (trattasi di uffici Pubblici, strutture sanitarie, edifici ecclesiastici e scolastici).

A seguito della realizzazione del progetto, la Società subentrerebbe nella gestione del tratto di rete di proprietà del Comune di _____, assumendo pertanto la

qualifica di gestore della rete e provvederebbe a fornire l'energia termica, prodotta dalla propria caldaia a biomasse combustibili, alle proprie utenze già collegate all'interno dei confini della società, alle utenze esterne del Comune nonché agli eventuali nuovi soggetti che si collegheranno alla medesima per l'approvvigionamento di energia termica.

Le utenze finali della rete saranno, quindi, le seguenti:

- Utenze A: utenze di proprietà della Società costituite dalle proprie attività produttive e attività generali, che utilizzano il calore sotto forma di vapore o acqua calda per processi di lavorazione, riscaldamento ambienti e produzione di acqua calda sanitaria.

- Utenze B: utenze civili, esterne al sito di proprietà della Società ed appartenenti a soggetti terzi, non riconducibili alla Società, individuate sia dalle 7 utenze attualmente rifornite dal Comune, sia da eventuali utenze terze nuove.

In ordine al profilo oggettivo di spettanza dell'agevolazione e segnatamente della nozione di rete di teleriscaldamento, si osserva quanto segue.

L'art. 2 n. 1 lett. (g) del D.lgs. n. 28/2011 definisce come teleriscaldamento *"la distribuzione di energia termica in forma di vapore, acqua calda o liquidi refrigerati, da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici e siti tramite una rete, per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, per processi di lavorazione e per la fornitura di acqua calda sanitaria"*.

Il legislatore è ulteriormente intervenuto in materia, specificando la definizione di rete di teleriscaldamento con l'art. 2, lett. gg) D.lgs. 4 luglio 2014 n. 102 (successivamente modificato dall'art. 1 del D.lgs. n. 141/2016), secondo cui la rete di teleriscaldamento è *qualsiasi infrastruttura di trasporto dell'energia termica da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici o siti di utilizzazione, realizzata prevalentemente su suolo pubblico, finalizzata a consentire a chiunque interessato, nei limiti consentiti dall'estensione della rete, di collegarsi alla medesima per l'approvvigionamento di energia termica per il riscaldamento o il raffreddamento di*

spazi, per processi di lavorazione e per la copertura del fabbisogno di acqua calda sanitaria".

La relazione illustrativa al decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102, evidenzia che il decreto stabilisce un quadro di misure per la promozione e il miglioramento dell'efficienza energetica che concorrono al conseguimento dell'obiettivo nazionale di risparmio energetico, al fine di dare attuazione alla direttiva 2012/27/UE in materia di efficienza energetica.

L'articolo 1 del D.lgs. n. 141/2016 ha introdotto modifiche all'articolo 2 del decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102 al fine di garantire la necessaria coerenza della terminologia tecnica utilizzata nei provvedimenti attuativi della suddetta direttiva comunitaria.

Ad avviso della scrivente Amministrazione, la disposizione contenuta nell'articolo 8, comma 10, lettera f) della Legge 23 dicembre 1998 n. 448, che dispone un credito di imposta per gli utenti che si collegano a reti di teleriscaldamento alimentate con biomassa, deve essere coordinato con la nozione di teleriscaldamento fornita dal legislatore, pur in epoca successiva, ai fini dell'attuazione della suddetta Direttiva Comunitaria in materia di efficienza energetica.

Sulla base di tale interpretazione sistematica, dunque, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta in questione, la rete di teleriscaldamento deve essere conforme alla definizione contenuta nell'art. 2, lett. gg) D.lgs. 4 luglio 2014 n. 102, successivamente modificato dall'art. 1 del D.lgs. n. 141/2016, ivi compreso il requisito della prevalente realizzazione su suolo pubblico.

In ordine al profilo soggettivo di spettanza dell'agevolazione, si osserva che con la circolare n. 95/E del 31 ottobre 2001 sono stati forniti i chiarimenti sulla predetta agevolazione e, per quanto di particolare interesse nel caso di specie, è stato chiarito che *"l'agevolazione prevede che il gestore dell'impianto o della rete di teleriscaldamento trasferisca l'agevolazione sul prezzo di cessione dell'energia*

all'utente finale, che è il vero destinatario del vantaggio economico connesso all'agevolazione, beneficiando di un credito d'imposta". .

Considerata l'espressione "utente finale" contenuta nella norma, in sede di commento della originaria disposizione, si era ritenuto che l'agevolazione spettasse solo al soggetto destinatario dell'ultima transazione, con la quale l'energia è destinata al consumo. Viceversa, erano state considerate escluse dall'agevolazione le precedenti transazioni o passaggi di proprietà dell'energia, come ad esempio quelle tra il produttore di energia ed altri soggetti intermediari che ne curano la distribuzione.

Il quadro normativo sopra delineato è stato integrato dall'articolo 2, comma 138, della medesima legge finanziaria 2008.

Ai sensi di tale disposizione "L'articolo 8, comma 10, lettera f), della legge 23 dicembre 1998, n. 448, e successive modificazioni, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista si applica anche alla fattispecie in cui la persona giuridica gestore coincida con la persona giuridica utilizzatore dell'energia. Tale persona giuridica può utilizzare in compensazione il credito".

Al fine di fornire nuovi chiarimenti in ordine alla suddetta disposizione, la Circolare 17/E del 2008 ha operato un necessario adeguamento delle istruzioni fornite con la citata circolare n. 95/E del 2001.

Nella predetta circolare 17/E, infatti, è stato chiarito che alla luce del riportato comma 138 deve ritenersi che anche il soggetto che riveste contemporaneamente il ruolo di gestore della rete di teleriscaldamento alimentata con biomassa o ad energia geotermica e quello di utente finale possa fruire del credito d'imposta istituito dall'articolo 8, comma 10, lettera f), della legge n. 448 del 1998.

Dunque, la circostanza che nell'assetto della rete di tele riscaldamento successivo all'allaccio della propria rete a quella del Comune la società verrà ad assumere sia il ruolo di proprietaria della Centrale di produzione di calore e di parte della rete sia, nel contempo, di proprietaria di alcune utenze da rifornire, non osta al riconoscimento del credito di imposta anche per i consumi relativi alla fornitura di calore alle utenze di

poste all'interno del sito di sua proprietà.

Pertanto, il credito d'imposta in questione spetterà, sussistendo i suddetti requisiti relativi alle reti di teleriscaldamento, per la fornitura di calore prodotto dalla caldaia, sia alle utenze di proprietà della Società (utenze A), sia a quelle appartenenti a soggetti terzi (utenze B), proporzionalmente alla quota di calore alimentata da biomassa.

Si ribadisce che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni fornite dal richiedente, assunte così come illustrate nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità e completezza.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)