

IVA al 10% applicabile alla realizzazione di impianti di produzione e distribuzione di calore-energia

Fabrizio Esposito

1. Con la [risposta a interpello n. 582 del 14 dicembre 2020](#), l'Agenzia delle Entrate si è nuovamente pronunciata in ordine all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10% agli interventi di realizzazione di un impianto di cogenerazione di calore-energia ad alto rendimento (c.d. teleriscaldamento) ai sensi dei nn. 127-*quinquies*, 127-*sexies* e 127-*septies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972.

Tale documento di prassi offre l'occasione per effettuare una disamina del regime IVA applicabile alle opere di realizzazione degli impianti di cogenerazione di calore-energia, evidenziando i vari chiarimenti interpretativi forniti dall'A.F. susseguitisi nel corso degli anni.

2. Come noto, il citato n. 127-*quinquies* prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10% alle cessioni di "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica". Giova ricordare in proposito che, in taluni risalenti documenti di prassi, l'A.F. ha chiarito che:

*"si considerano impianti di produzione di calore-energia quelli di produzione e distribuzione (c.d. teleriscaldamento) di calore, sottoforma di vapore od acqua surriscaldata anche derivato da centrali di produzione termoelettrica, **che - immesso in apposite reti urbane - viene impiegato da utenze civili, commerciali e industriali**"* ([Ministero delle finanze, circolare n. 14 del 17 aprile 1981](#), parte n. 2).

Trattasi, in buona sostanza, di impianti:

"che producono energia e calore che non viene disperso, ma utilizzato per riscaldare l'acqua o produrre vapore acqueo da inviare alle singole utenze cittadine" ([Ministero delle finanze, circolare n. 31 del 30 ottobre 1981](#), parte II).

Ciò che assume rilievo ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata, ad avviso dell'A.F.,

è che l'impianto risulti idoneo alla produzione di calore-energia, a prescindere dunque dalle sue caratteristiche intrinseche (cfr. [Ministero delle finanze, risoluzione n. 2 del 20 gennaio 2000](#)). La disposizione agevolativa in commento non pone alcun vincolo di natura soggettiva all'applicabilità dell'aliquota agevolata, posto che non sussistono preclusioni in ordine alla natura dei soggetti nei confronti dei quali sono effettuate le cessioni degli impianti *de quibus*. Detta aliquota ridotta è invero:

*“da applicarsi oggettivamente alle cessioni degli impianti in parola a prescindere dal soggetto nei confronti del quale le cessioni sono effettuate, vale a dire **indipendentemente dalla circostanza che i cessionari si configurino, ai fini IVA, come utilizzatori finali oppure quali operatori commerciali** (produttori, importatori, grossisti o installatori)”* (cfr. [risoluzione n. 269/E del 27 settembre 2007](#)).

Ciò, secondo l'Agenzia, risulterebbe a ben vedere:

*“coerente con la finalità del n. 127-quinquies), il quale prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta in relazione a beni che, come nel caso degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica ed eolica, sono diretti a soddisfare interessi generali, nella specie coincidenti con la produzione della c.d. energia pulita, costituente un primario obiettivo di tutela ambientale perseguito da organismi nazionali e sopranazionali. In quest'ottica, **la natura del soggetto acquirente dei predetti beni è irrilevante proprio perché l'agevolazione è prevista in considerazione della specifica tipologia del bene stesso**”* (cfr. ris. n. 269/E/2007, cit.).

3. A diverse considerazioni, invece, si perviene con riferimento al successivo n. 127-sexies, a norma del quale l'aliquota IVA agevolata trova applicazione anche alle cessioni di *“beni, escluse materie prime e semilavorati, forniti per la costruzione”*, tra l'altro, degli *“impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia”*.

In tal caso, il legislatore ha invero individuato sia la natura del bene che le finalità cui lo stesso deve essere destinato per consentire la fruizione dell'aliquota agevolata. Nello specifico, i beni che accedono al beneficio fiscale sono quelli «finiti», intendendosi per tali i beni:

a) *“acquistati per essere direttamente impiegati per la costruzione dell’impianto”, “per i quali il processo produttivo si sia già compiuto e che, come tali, si trovino nell’ultima fase di commercializzazione”* (cfr. ris. n. 269/E/2007,);

b) e che *“anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell’intervento di recupero non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell’immobile”,* quali, ad esempio, *“gli ascensori, i montacarichi, gli infissi, i sanitari, i prodotti per gli impianti idrici, elettrici, a gas etc.”;* diversamente, *“non sono da considerare beni finiti quelli che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono materie prime e semilavorate per il cessionario (es. mattoni, maioliche, chiodi, etc.)”* (cfr. [circolare n. 1 del 2 marzo 1994](#); nello stesso senso anche ris. n. 469/E/2008).

In questa prospettiva, diversamente dal precedente n. 127-*quinquies*, viene in rilievo l’attività svolta dal soggetto acquirente, posto che l’aliquota IVA agevolata trova applicazione *“solo nella fase finale della commercializzazione”* e non anche nella diversa fattispecie in cui *“la cessione [avvenga] nei confronti di un soggetto operante nelle fasi intermedie di commercializzazione (come, ad esempio, nel caso dei distributori/grossisti)”*.

In aggiunta, come anticipato, occorre che i beni finiti siano destinati ad essere utilizzati per l’installazione o costruzione degli impianti *de quibus*. A tal fine, secondo l’A.F., l’applicazione dell’aliquota IVA agevolata *“è subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell’acquirente circa l’utilizzazione dei beni stessi”* – od anche alla produzione di alcuni documenti atti a comprovare la natura del realizzando impianto, quali, ad esempio, la richiesta e i permessi relativi alla costruzione rilasciati dal Comune (Cass., sent. 9 maggio 2003, n. 7124) – ed è *“estensibile anche alle relative prestazioni di posa in opera da parte del soggetto cedente, che si configurino come operazioni accessorie e nei sensi indicati dall’articolo 12 del DPR n. 633 del 1972”* (così circ. n. 1/1994 e ris. n. 269/2007 cit.).

4. Venendo alla risposta ad interpello oggetto del presente commento, il caso esaminato concerne una società operante nel settore di smaltimento dei rifiuti che, attraverso un termovalorizzatore di sua proprietà, trasforma l’energia termica recuperata dalla combustione dei rifiuti in energia elettrica. Nello specifico, la società istante intendere realizzare *“la costruzione di una specifica sezione di impianto – interconnessa all’infrastruttura esistente – che verrà collegata alla rete di teleriscaldamento esistente in prossimità dell’impianto ... tramite un feeder (in andata e ritorno di proprietà ...)”*; tale nuova

sezione cogenerativa risulterebbe *“costituita da un turbogruppo a contropressione in grado di generare una potenza elettrica di 8,5 MWe ed una potenza termica di 30MWt nominali sotto forma di vapore a 2,5 bara e 130°C”*.

Nell'opinione della società, l'intervento di ampliamento del predetto impianto dovrebbe soggiacere all'aliquota IVA agevolata del 10% ai sensi del citato n. 127-*quinquies*, in quanto il realizzando impianto *“produce calore sotto forma di acqua calda attraverso l'energia del vapore di scarico da una nuova turbina a contropressione che confluisce in uno scambiatore vapore-acqua a fascio tubiero, il cui insieme costituisce la nuova sezione cogenerativa”*.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ribadito che:

- l'elenco delle opere e degli impianti contenuto nel citato n. 127-*quinquies* è tassativo avendo tale disposizione carattere agevolativo, di talché l'aliquota IVA ridotta non può *“essere applicat[a] in via analogica a circostanze diverse da quelle espressamente previste da specifiche disposizioni di legge”* (cfr. ris. 149/E/2005) e che

- ciò che assume rilievo ai fini della fruizione del beneficio in esame è la circostanza che i realizzandi impianti siano idonei alla produzione di calore energia da destinare alle utenze cittadine, a prescindere dalle loro caratteristiche intrinseche (cfr. ris. n. 2/2000, *cit.*),

ha ritenuto che l'intervento di realizzazione della nuova sezione dell'impianto di cogenerazione, come descritto dall'istante, possa essere ricompreso nel novero degli *“impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia”* e, conseguentemente, soggiacere all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10% (ex n. 127-*quinquies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972).

L'Agenzia ha poi richiamato l'orientamento sopra descritto in merito all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta ai beni finiti impiegati nella realizzazione del suddetto impianto (n. 127-*sexies*), ribadendo che tale agevolazione spetta ove *“detti beni [siano] acquistati da soggetti che rilasciano, sotto la propria responsabilità, un'apposita dichiarazione al cedente dalla quale risulti che i beni acquistati sono destinati ad essere impiegati per l'installazione o costruzione dell'impianto in argomento”*.

La medesima Agenzia afferma da ultimo che l'aliquota agevolata risulta applicabile, ai sensi del successivo n. 127-*septies*, anche agli interventi di ampliamento di un impianto di teleriscaldamento già esistente, posto che, *“per consolidata interpretazione amministrativa*

relativa a casi di ampliamento di altre tipologie di impianti, comunque tutti ricompresi nel n. 127-quinquies), l'ampliamento va considerato come una nuova "parziale" costruzione (risoluzione del 9 agosto 1982, n. 352338, risoluzione del 23 dicembre 1991, n. 430523)".