

Criticità e aperture sull'importazione di pannelli fotovoltaici con IVA agevolata

Chiara Todini

Di recente si è consolidato un trend giurisprudenziale che nega l'applicazione dell'aliquota agevolata al 10% all'importazione di pannelli fotovoltaici, ritenendo che i medesimi, singolarmente considerati, non ricadano nell'ambito del punto 127-*quinquies* della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Detta disposizione assoggetta per l'appunto ad aliquota IVA del 10% gli "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica ed eolica".

Secondo la SC,

«il pannello solare, pur rappresentando un componente necessario dell'impianto fotovoltaico, non costituisce, singolarmente considerato, un impianto medesimo, che richiede anche la presenza di componenti (in primis, un convertitore) e, quindi, alle cessioni che lo interessano non può trovare applicazione il regime agevolativo di cui al n. 127-quinquies, ma solo, in presenza delle menzionate condizioni, quello di cui al successivo n.127-sexies» (Cass., sent. 20 marzo 2019, n. 7788, Cass., n. 24536/2019).

In buona sostanza, nell'utilizzare **il termine "impianto"**, la disposizione fa riferimento ad un insieme di componenti predisposti per la produzione di beni senza che sia possibile un'interpretazione estensiva di una norma che contempla un'agevolazione: ne consegue che, in detta ipotesi, può solo trovare applicazione in presenza delle condizioni ivi stabilite il regime agevolativo previsto dal n. 127 *sexies* della medesima Tabella, che assoggetta ad aliquota agevolata i beni, escluse materie prime e semilavorati, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127 *quinquies*.

Ne deriva quindi che i pannelli solari, che non costituiscono di per sé "impianto"^[1], non ricadono nella previsione dell'agevolazione Iva di cui al n. 127 *quinquies* ma possono vedersi applicata – ove ne sussistano le condizioni – la diversa agevolazione Iva di cui al n. 127 *sexies* cit. che ha ad oggetto proprio i "beni", vale a dire gli elementi singoli, non combinati con altri come avviene nella realizzazione di un "impianto", che è entità costituita da plurimi elementi.

Stante il chiaro ambito normativo di quest'ultima disposizione in commento, sono sorte tuttavia delle interpretazioni divergenti. L'Erario ha infatti contestato l'applicazione dell'Iva

agevolata sostenendo che la disposizione di cui n. 127 *sexies*, nel precisare che i beni debbono essere *“forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies”* richiederebbe una sorta di diretto e immediato collegamento degli stessi con l'attività di costruzione delle opere, impianti ed edifici.

Ne deriverebbe quindi, nella prospettiva dell'Amministrazione Finanziaria, la spettanza dell'agevolazione solo nel caso in cui gli stessi fossero importati da soggetti che li utilizzassero direttamente per tale attività. Nel caso in cui l'importazione, invece, venga perfezionata da un soggetto che non installa direttamente i beni, costruendo opere, impianti o edifici che li contemplano, ma da un soggetto che rivende tali pannelli ad altri che operano in tal senso, l'agevolazione, secondo questa prospettazione, non spetterebbe. In altri termini sarebbero agevolabili soltanto le importazioni di beni acquistati per essere direttamente impiegati per la costruzione di impianti e quindi spettante ai soli distributori e grossisti, non già di quelli acquistati per essere destinati a terzi.

Detta interpretazione non appare condivisibile ed in effetti, è la stessa Corte di Cassazione ad esprimersi in tale senso (Cass., sent. 20 novembre 2019, n. 30138). In primo luogo non si evince dal dettato normativo l'intento del legislatore di richiedere, in questo caso, la sussistenza anche di una precisa veste soggettiva in capo al beneficiario.

In tutti i casi in cui il legislatore ha inteso far rilevare, per la spettanza dell'aliquota ridotta, le caratteristiche soggettive del contribuente, lo ha fatto espressamente. Nei casi in cui si è ritenuto di porre limiti soggettivi all'agevolazione, lo si espressamente indicato nella norma; si pensi ad es. al disposto, nella stessa tabella A cit., del n. 125, riferito a prestazioni di servizi mediante macchine agricole o aeromobili rese a imprese agricole singole o associate, o, ancora, del n. 127 *ter* in tema di locazioni di immobili di civile abitazione effettuate dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita, o al n. 127 *septiesdecies*, concernente oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione, importati; oggetti d'arte di cui alla lettera a) della tabella allegata al decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, ceduti dagli autori, dai loro eredi o legatari.

Deve dunque di contro ritenersi che, ove tal limitazione non sia prevista, l'agevolazione spetti unicamente in forza delle qualità oggettive del bene.

A ben vedere, anche la Risoluzione n. 269/E del 27 settembre 2007 – in riferimento alla cessione dei componenti di impianti termici solari (quali pannelli solari, bollitori e pompe) – nel ritenere applicabile il beneficio fiscale dell'aliquota ridotta “...ai cosiddetti beni finiti

effettivamente utilizzati per la costruzione dell'impianto di cui al predetto n. 127-quinquies)" non può interpretarsi, come diretta a concedere l'agevolazione solo a beni per i quali il processo produttivo si sia già compiuto e che, come tali, si trovino nell'ultima fase di commercializzazione, e che siano acquistati per essere direttamente impiegati per la costruzione dell'impianto non risultando alcun elemento testuale nel testo di legge in tal senso. La dizione "effettivamente utilizzati" invero, non rimanda infatti – in quanto più generica – alle fasi della distribuzione del prodotto né richiede un "diretto" impiego; essa non richiama un collegamento di natura finalistica tra il soggetto e il bene ma unicamente richiede il concreto utilizzo, anche indiretto ma reale (appunto effettivo, quindi di fatto) dei beni de quibus nella realizzazione dell'impianto, dell'opera o dell'edificio.

Ne deriva che, per disconoscere l'applicazione dell'IVA agevolata, l'Ufficio non potrà limitarsi ad interpretare restrittivamente la lettera del n. 127 *sexies*, ma sarà tenuto – in via di mero fatto – a provare, con ogni mezzo di prova ammesso nell'ordinamento tributario, che quei beni non sono stati in concreto utilizzati per la realizzazione di impianti, opere o edifici ma che sono stati destinati ad altri utilizzi.

[1] Diverso sembra essere il discorso per i pannelli solari cablati. Secondo la CTR della Liguria (sent. 2/8/2017, n. 1204), in effetti, *"i moduli solari cablati costituiscono, di per se stessi, impianti idonei alla produzione di energia elettrica continua e non alternata. Ne deriva che, in presenza di questa circostanza di carattere oggettivo, risulta possibile l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata di cui al numero 127-quinquies della parte III – Tabella A allegata al d.p.r. n. 633/72, sia nei confronti di utilizzatori finali, sia nell'ipotesi di cessione effettuata ad altri operatori commerciali quali, ad esempio, grossisti o rivenditori"*.