Revamping di centrale energetica e aliquote IVA ridotte

Angela La Rosa

1. In un contesto di "transizione energetica" come l'attuale, è inevitabile puntare i riflettori sulla normativa di favore esistente in materia tributaria e sulle disposizioni che, sotto diverse angolature, possono contribuire al conseguimento di ormai improcrastinabili obiettivi di politica ambientale e sviluppo delle fonti rinnovabili.

Un "fermento" in questa direzione si registra anche in ambito IVA, come testimonia la stessa proposta di modifica della direttiva 2006/112/CE approvata il 19 gennaio 2018 (COM/2018/020 final) e il recente accordo raggiunto nell'ambito del Consiglio "Economia e finanza" del 7 dicembre 2021 sul riordino delle aliquote d'imposta, al fine di consentire agli Stati membri, tra l'altro, di "*contribuire a un'economia verde e climaticamente neutra applicando aliquote ridotte alle cessioni e prestazioni rispettose dell'ambiente e preparando, nel contempo, l'eliminazione graduale dell'attuale trattamento preferenziale previsto per le cessioni e prestazioni dannose per l'ambiente*".

In questo quadro, il disegno di legge delega per la riforma fiscale (su questi temi, v. C. Lombardozzi, *La razionalizzazione dell'IVA e delle accise nel disegno di legge delega per la riforma fiscale*, in questo sito, 29 novembre 2021), che prevede all'art. 4 l'introduzione di misure *ad hoc* per "*razionalizzare la struttura dell'imposta sul valore aggiunto con particolare riferimento al numero e ai livelli delle aliquote e alla distribuzione delle basi imponibili tra le diverse aliquote*", potrebbe rappresentare una prima occasione utile per intervenire (entro gli spazi attualmente accordati dalla direttiva IVA) sulla disciplina contenuta all'interno del d.P.R. n. 633/1972, al fine di assicurare un trattamento impositivo agevolato e omogeneo in presenza di operazioni realizzate nel perseguimento di obiettivi di efficientamento energetico e ad impatto ambientale ridotto.

2. Tra le previsioni di astratto rilievo, si pensi, ad esempio, allo specifico regime agevolativo previsto, ai fini IVA, per gli impianti di teleriscaldamento e le centrali elettriche fotovoltaiche ed eoliche.

Ai sensi del n. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972, la realizzazione di "*impianti di produzione e reti di distribuzione di calore-energia e di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica ed eolica* è infatti attualmente soggetta ad aliquota

ridotta del 10%. Lo stesso regime si estende inoltre, ai sensi del n. 127-*sexies* e del n. 127-*septies*, alle cessioni di "*beni, escluse le materie prime e semilavorate*" e alle "*prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto*" relativi all'esecuzione di tali opere.

Il beneficio previsto dai nn. 127-*quinquies* e seguenti della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972 ha carattere oggettivo e riguarda, quindi, tutte le operazioni funzionali alla realizzazione di impianti per la produzione di "energia pulita" (cfr. F. Esposito, *IVA al 10% applicabile alla realizzazione di impianti di produzione e distribuzione di calore-energia*, in questo sito, 28 gennaio 2021).

Nei vari interventi sul tema (AE, risposta ad interpello n. 582/2020; AE, ris. n. 269/2007; Min. fin., ris. n. 2/2000; Min. fin., circ. n. 31/1981; Min. fin., circ. n. 14/1981), l'A.f. ha precisato, più nel dettaglio, che:

- rientrano nella previsione le centrali elettriche fotovoltaiche ed eoliche e gli impianti di produzione di calore-energia, intendendosi per tali "*quelli di produzione e distribuzione (c.d. teleriscaldamento) di calore, sotto forma 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*"
- l'applicazione dell'aliquota ridotta "*prescinde dalle caratteristiche intrinseche del realizzando impianto*" e dalla qualificazione soggettiva dei destinatari dell'opera;
- l'agevolazione può trovare applicazione anche ai "*contratti di appalto aventi per oggetto l'ampliamento degli impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia, in quanto… l'ampliamento va considerato come una nuova "parziale" costruzione*"; viceversa, i lavori di semplice sistemazione o miglioria delle centrali resterebbero esclusi dal beneficio previsto ai fini IVA.

3. La distinzione tracciata in via di prassi tra gli interventi di costruzione/ampliamento e le opere di manutenzione degli impianti energetici può risultare, in alcuni casi, opinabile e sfociare in vere e proprie "distorsioni" di sistema. Ciò, soprattutto in presenza di interventi che comportino un rinnovamento e/o una modifica strutturale delle centrali energetiche.

È questo il caso della risposta ad interpello n. 692 dell'8 ottobre 2021, in cui l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento IVA degli interventi di rifacimento strutturale e integrale

di centrali di produzione di energia elettrica e calore (c.d. *revamping*), escludendo la possibilità di applicare l'aliquota ridotta prevista dai nn. 127-*quinquies* e seguenti della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972.

Nella vicenda concretamente analizzata, la società istante avrebbe operato in qualità di *general contractor* nell'ambito di un appalto avente ad oggetto interventi di manutenzione straordinaria strutturale per il rinnovo e l'ampiamento di una centrale di trigenerazione per la fornitura di calore attraverso una rete di teleriscaldamento.

L'intervento di *revamping* avrebbe comportato un sostanziale rinnovamento della centrale esistente, mediante la sostituzione di componenti strutturali essenziali (impianti di cogenerazione e gruppi frigoriferi ad assorbimento) e l'ampliamento della rete di teleriscaldamento, con conseguente miglioramento delle prestazioni energetiche dell'impianto e l'ottenimento dei c.d. certificati bianchi.

Adottando una lettura particolarmente rigorosa, l'Agenzia delle Entrate ha tuttavia ritenuto che le operazioni sopra rappresentate dovessero scontare l'aliquota IVA ordinaria, in considerazione del fatto che:

> *«… l'intervento di revamping/rinnovamento in esame (i.e. rifacimento strutturale e integrale della centrale già esistente che produce energia elettrica e calore) consiste … nella sostituzione di alcuni componenti dello stesso impianto (motori e pompe di calore) al fine di ottimizzare i consumi e di migliorare il risparmio energetico.* ***I lavori di cui trattasi, pertanto, ancorché effettuati nell'ambito di un ampliamento del precedente impianto, non possono definirsi come interventi di costruzione ex novo di un nuovo impianto, ma rientrano … nella categoria degli interventi di manutenzione straordinaria****. In relazione alle opere in commento, dunque, non può trovare applicazione l'IVA nella misura del 10 per cento ai sensi dei numeri 127-quinquies, 127-sexies e 127-septies della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA. A tali interventi deve applicarsi l'IVA nella misura ordinaria».*

4. La conclusione tratta dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello in commento – pur motivata da esigenze di interpretazione restrittiva delle norme di favore previste in ambito IVA – desta qualche perplessità (v., al riguardo, le considerazioni di G. Degani, *Manutenzione ed efficientamento di una centrale energetica: si applica l'aliquota IVA*

ordinaria, in Fisco n. 47-48/2021, p. 4531 ss.), nella misura in cui determina una ingiustificata disparità di trattamento tra operazioni del tutto equipollenti sul piano dei risultati; operazioni che, in particolare, proprio in quanto dirette all'ammodernamento e al miglioramento delle performance energetiche di impianti di teleriscaldamento, rispettano in pieno la *ratio* dell'aliquota ridotta prevista dai nn. 127-*quinquies* e seguenti della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972 e volta ad agevolare la "*produzione della cosiddetta energia pulita*" (cfr. AE, ris. n. 269/2007).

A fronte degli obiettivi di politica energetica e tutela ambientale attualmente perseguiti a livello unionale e domestico, è senz'altro auspicabile che i futuri provvedimenti normativi che verranno adottati in ambito IVA intervengano ad eliminare o attenuare storture così vistose.