



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 22 febbraio 2008

OGGETTO: Trattamento fiscale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e dell'applicazione della ritenuta di acconto della tariffa incentivante per la produzione di energia fotovoltaica di cui all'art. 7, comma 2, del d.lgs. n. 387 del 29 dicembre 2003.

Con istanza d'interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 200, n. 212, concernente l'interpretazione dell'art. 7, comma 2, del d.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, è stato proposto il seguente:

Quesito

Il Ministero della Difesa, ha recentemente avviato una gara per la concessione della progettazione esecutiva, realizzazione e manutenzione di 3 impianti fotovoltaici presso le caserme ".....", "....." e ".....", site in nel comprensorio di

Gli impianti dovranno produrre energia da immettere nella rete elettrica nazionale secondo le disposizioni del D.M. 19.02.07 del Ministero dello Sviluppo Economico e i rapporti contrattuali relativi alla fornitura di energia immessa in rete e di quella prelevata saranno regolati tra il Ministero delle Difesa, la Società distributrice e/o l'Ente Gestore del servizio elettrico (di seguito anche "GSE").

Il Ministero metterà gratuitamente a disposizione della ditta aggiudicataria i tetti delle caserme mentre la ditta realizzerà e provvederà alla manutenzione

degli impianti che saranno installati sui tetti stessi di cui sarà proprietaria per tutta la durata della concessione (20 anni). Al termine della concessione gli impianti diventeranno di proprietà dell'istante.

Durante il periodo della concessione, il Ministero verserà a titolo di corrispettivo, alla ditta aggiudicataria, esclusivamente le tariffe incentivanti previste dal citato decreto ministeriale 19/02/07.

L'Amministrazione istante chiede di conoscere se la tariffa incentivante a cui ha diritto e che farà corrispondere, previa autorizzazione, da GSE alla ditta aggiudicataria della gara a titolo di corrispettivo:

- è imponibile ai fini dell'IVA;
- è soggetta alla ritenuta ai sensi dell'art. 28, comma 2, del Dpr 29 settembre 1973, n. 600.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene che la tariffa incentivante che farà corrispondere, a titolo di corrispettivo, da GSE alla ditta aggiudicataria della progettazione, realizzazione e manutenzione degli impianti:

- non è imponibile ai fini dell'IVA, in quanto la tariffa è corrisposta al fine “(...) di garantire un ‘equa remunerazione dei costi d’investimento e di esercizio; costi che, nel caso in esame, sono sostenuti proprio ed esclusivamente dalla ditta appaltatrice”;
- è assoggettabile a ritenuta d’acconto, sulla base di un’interpretazione sostanziale di quanto disposto dal paragrafo 8, ultimo periodo, della circolare n. 46 del 19 luglio 2007.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

Con circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, la scrivente ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale della tariffa incentivante (cd. “conto energia”) erogata ai sensi del d. lgs.vo 29 dicembre 2003, n. 387, ai soggetti

responsabili di impianti fotovoltaici, nonchè dei proventi derivanti dalla vendita dell'energia fotovoltaica.

Nella citata circolare è stato soltanto richiamato il contenuto del decreto ministeriale che non chiarisce cosa accada quando chi utilizza l'impianto è un soggetto diverso da chi lo ha acquistato o realizzato.

Nel caso in esame la circostanza che ricorre è proprio quest'ultima, in quanto nella fattispecie prospettata, sono presenti due soggetti, Ministero della Difesa e ditta aggiudicatrice della gara per la progettazione, realizzazione e manutenzione di impianti fotovoltaici.

Dal "Capitolato speciale d'appalto" emerge, infatti, che *"Il MD, quale soggetto responsabile, metterà solo a disposizione i tetti, piani ed a falda, sui quali saranno realizzati gli "FV" all'impresa aggiudicatrice per un periodo della concessione di massimo (venti) anni non ulteriormente rinnovabili. Il MD al termine della gestione entrerà nella piena e incondizionata proprietà degli impianti realizzati, senza necessità di ulteriori oneri, atti o volturazioni e nulla sarà dovuto al contraente. Il corrispettivo a favore del contraente consisterà solo nel diritto di essere ammesso ad usufruire tramite la cessione del diritto da parte del M.D., quale soggetto responsabile e beneficiario, delle tariffe incentivanti(...). Le modalità, i tempi e le condizioni per l'erogazione delle tariffe incentivanti sono quelle stabilite dall'Autorità per l'Energia Elettrica (art. 10 D.M. 19.02.07). Il M.D. rinnoverà annualmente a GSE l'autorizzazione di cui all'art. 4, co. 3 della delibera 90/07 dell'Autorità per l'Energia Elettrica in favore del concessionario."*

In altre parole, vi è un soggetto che utilizza l'impianto e ne è responsabile (Ministero delle Difesa) e che per tale uso pagherà un corrispettivo pari alla tariffa incentivante maturata sull'energia prodotta, ed uno che realizzerà (ditta aggiudicatrice) l'impianto stesso, mettendolo a disposizione dell'utilizzatore.

L'istante fa presente di voler remunerare la ditta aggiudicatrice della gara, per i servizi dalla stessa resi (progettazione, esecuzione e manutenzione

degli impianti), mediante la cessione della tariffa incentivante che matura in relazione all'energia prodotta dagli impianti fotovoltaici. Tale cessione dovrebbe avvenire a seguito di un'autorizzazione che il Ministero della Difesa rilascerebbe annualmente alla GSE affinché la stessa eroghi la tariffa anziché al Ministero, quale responsabile dell'impianto, direttamente alla ditta che realizza l'investimento.

Al riguardo si osserva quanto segue.

Come evidenziato anche dall'istante, la circolare n. 46/E ha chiarito la *ratio* della disposizione che disciplina la tariffa incentivante, affermando che la tariffa viene corrisposta al soggetto responsabile dell'impianto per consentirgli di recuperare i costi sostenuti per la realizzazione dell'investimento.

Nel caso di specie il responsabile dell'impianto, sebbene non sostenga i costi per la realizzazione dell'investimento, è il Ministero della Difesa, pertanto, il diritto a percepire la tariffa incentivante spetta a quest'ultimo.

Le conseguenze fiscali in capo al Ministero che ha diritto a percepire la tariffa sono le seguenti:

IVA – Tariffa incentivante

Sulla base di quanto precisato dalla scrivente con circolare n. 46 del 19 luglio 2007 (cfr. paragrafo 6), è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera a) del DPR n. 633/72, configurandosi come contributo a fondo perduto percepito in assenza di controprestazione al soggetto erogatore.

Ritenuta d'acconto

L'articolo 28, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 dispone che *“Le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto [ndr: dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle società], con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali”*.

Il Ministero della Difesa – titolare del diritto di percepire la tariffa agevolata - non rientra tra i soggetti passivi dell'IRES, in base alla esplicita esclusione stabilita dall'articolo 74, comma 1, del TUIR in favore, tra gli altri, di *“organi e... amministrazioni dello Stato”*.

La ritenuta d'acconto in esame, che costituisce un'anticipazione dell'imposta dovuta dal percipiente, non può quindi essere applicata sul contributo (tariffa incentivante) corrisposto al Ministero della Difesa che come detto non è soggetto passivo d'imposta.

Si analizzano anche, di seguito, le conseguenze che si producono nei confronti della ditta aggiudicataria in quanto il Ministero della Difesa di fatto non percepisce la tariffa perché autorizza la GSE a corrisponderla direttamente alla società aggiudicataria della gara a titolo di corrispettivo per i servizi dalla stessa resi (progettazione, esecuzione e manutenzione degli impianti), per un periodo pari a venti anni, durata della concessione.

IVA- Corrispettivo

Nella fattispecie, il corrispettivo viene erogato a fronte di una pluralità di prestazioni quali: progettazione dell'impianto, esecuzione o realizzazione dello stesso, manutenzione ordinaria e straordinaria e, sulla base di quanto precisato nel bando di gara, coincide con l'importo della tariffa incentivante che matura in relazione all'energia prodotta dagli impianti fotovoltaici.

Ciò che percepisce la società aggiudicataria della gara, non è la tariffa incentivante, che di diritto spetta al Ministero della Difesa, bensì una somma di denaro che il Ministero della Difesa e la società stessa concordano essere pari alla tariffa incentivante. Ne consegue che la tariffa corrisposta da GSE alla società per conto del Ministero della Difesa, perdendo la natura di contributo per assumere quella di corrispettivo, sarà da assoggettare ad IVA nei modi ordinari. La società che riceverà da GSE per conto del Ministero della Difesa il corrispettivo (pari alla tariffa incentivante maturata), dovrà quindi emettere fattura nei confronti del Ministero della Difesa evidenziando un'imposta ai fini del valore aggiunto la cui base imponibile sarà costituita dall'importo percepito.

Per quanto concerne l'aliquota IVA applicabile si osserva che ai sensi del n. 127-*quinquies* della Tabella A allegata al DPR 26 ottobre 1972, agli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica, si applica l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento.

Nel caso prospettato il corrispettivo sarà pagato a fronte di un'operazione complessa comprendente, oltre alla realizzazione degli impianti, anche la progettazione nonché la manutenzione ordinaria e straordinaria degli stessi. In altre parole dal bando di gara emerge che l'intera operazione è finalizzata oltre che all'acquisizione degli impianti che avverrà al termine della concessione, anche all'ottenimento di altri servizi.

Al riguardo, si ritiene che il corrispettivo relativo alla progettazione e realizzazione degli impianti, qualora venga separatamente indicato in fattura, sarà assoggettabile all'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del citato n. 127-*quinquies*. Le ulteriori prestazioni di manutenzione devono essere invece assoggettate all'aliquota IVA ordinaria.

Ritenuta d'acconto

La ritenuta d'acconto di cui all'articolo 28, secondo comma del DPR n. 600 del 1973 - come in precedenza chiarito - non è applicabile sui contributi corrisposti al Ministero della Difesa; non è, peraltro, assoggettabile alla predetta ritenuta il corrispettivo che il Ministero della Difesa eroga alla società aggiudicataria tramite il GSE.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.