



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 28 gennaio 2008

OGGETTO: Istanza di Interpello - Art. 7, comma 2, d. lgs. vo n. 387 del 29 dicembre 2003.

Con istanza d'interpello, concernente l'interpretazione dell'art. 7, comma 2, del d.lgs.vo 29 dicembre 2003, n. 387, è stato proposto il seguente:

Quesito

La società Alfa (di seguito la società) esercente l'attività di installazione di impianti idraulici, dichiara di essere in fase di conclusione di un accordo con un ente pubblico toscano, per la realizzazione e fornitura di un impianto fotovoltaico sulla copertura di una scuola pubblica.

In base a tale accordo, l'ente pubblico mette a disposizione della società, mediante un contratto di comodato o di locazione o di concessione d'uso, la copertura di una struttura scolastica per ventuno anni.

La società a proprie spese acquista e costruisce un impianto fotovoltaico e lo posiziona sulla copertura, concedendolo gratuitamente all'ente pubblico utilizzatore dell'impianto.

L'ente dovrà solo prevedere in bilancio le spese per la manutenzione straordinaria e assicurativa e concludere con il Gestore del Sistema Elettrico S.p.a. (GSE) il contratto di "scambio sul posto".

Alla scadenza del contratto la società vende all'ente utilizzatore l'impianto al costo di € 1,00 e l'ente continuerà ad utilizzarlo sino a quando questo produrrà energia.

La società chiede se possa:

1. essere considerata il "soggetto responsabile" dell'impianto di cui al punto 4 della la circolare n. 46 del 19 luglio 2007 con la quale l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alla disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici previsti dall'art. 7, comma 2, del D.lgt. n. 387 del 2003;
2. detrarre l'IVA assolta in sede di acquisto dello stesso o sui pezzi che lo compongono in caso di realizzazione in proprio;
3. iscrivere l'impianto nel registro dei beni ammortizzabili e procedere ai relativi ammortamenti;
4. iscrivere tra le spese aziendali i costi sostenuti per la manutenzione ordinaria;
5. percepire dal G.S.E. s.p.a. la tariffa incentivante esente da IVA, da imposte e senza ritenuta di acconto.

Soluzione prospettata

La società istante ritiene di concludere con il soggetto attuatore (GSE), “(...) *apposito contratto di ristorazione oppure, tale contratto di ristorazione potrà essere definito anche all'interno del contratto di scambio sul posto concluso fra GRTN e l'ente utilizzatore (...)*”, di:

- essere il "soggetto responsabile" dell'impianto fotovoltaico installato gratuitamente sul tetto dell'istituto scolastico sulla base dell'accordo pubblico stipulato;
- poter detrarre l'IVA assolta in sede di acquisto dell'impianto;
- poter iscrivere, l'impianto medesimo, nel registro dei beni ammortizzabili e procedere ai relativi ammortamenti;
- poter iscrivere tra le spese aziendali i costi sostenuti per la manutenzione ordinaria;

- aver diritto a percepire dal G.S.E. s.p.a. la tariffa incentivante direttamente dal soggetto attuatore, o nell'ambito del contratto di "scambio sul posto" concluso fra GSE e l'ente utilizzatore, esente da IVA, da imposte e senza ritenuta di acconto.

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.

Con riferimento al concetto di "responsabile dell'impianto" al paragrafo 4, ha precisato che ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera h) del decreto ministeriale 19 febbraio 2007, il soggetto "responsabile dell'impianto" è "*il soggetto responsabile dell'esercizio dell'impianto che ha diritto, nel rispetto delle disposizioni del presente decreto, a richiedere e ottenere le tariffe incentivanti.*"

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.

Considerato che i criteri e le modalità per incentivare la produzione di energia elettrica mediante conversione fotovoltaica della fonte solare, in attuazione dell'art. 7 del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, sono stati dettati con decreto emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, la scrivente ritiene di non essere competente a stabilire chi, nella fattispecie rappresentata, sia il soggetto responsabile dell'impianto e dunque il soggetto avente diritto a richiedere la tariffa incentivante.

Si procede, tuttavia, a fornire i chiarimenti riguardanti gli aspetti di natura fiscale.

IVA – Tariffa incentivante

La tariffa incentivante, da chiunque sia percepita (società istante o ente utilizzatore dell'impianto), 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.

IVA – Detrazione

Per quanto concerne la detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto o realizzazione dell'impianto, si osserva che, ai sensi dell'articolo 19, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, condizione determinante per esercitare tale diritto è l'inerenza dell'operazione all'attività del soggetto (impresa, arte o professione), vale a dire l'esistenza di una corrispondenza tra gli acquisti effettuati e le operazioni svolte nell'ambito dell'attività imprenditoriale o professionale. Ciò al fine di evitare che venga detratta l'imposta assolta su beni non utilizzati nell'attività.

Inoltre, in base al secondo comma del citato articolo 19, *“non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta”*. Come precisato dal paragrafo 7.2 della circolare n. 46 del 2007, *“detta disposizione ... riconosce il diritto alla detrazione dell'Iva relativa ai beni e servizi acquistati limitatamente alle ipotesi in cui i beni e servizi medesimi siano impiegati per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto. Ne consegue, dunque, che la detraibilità dell'Iva pagata all'atto dell'acquisto o della realizzazione dell'impianto fotovoltaico, da parte di un soggetto che agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione, non risulta influenzata dalla percezione degli incentivi di cui trattasi ed è, quindi, detraibile nella misura in*

cui il soggetto utilizzi l'impianto per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto".

Pertanto, si ritiene che l'istante possa detrarre l'IVA assolta all'atto dell'acquisto o realizzazione dell'impianto solo nel caso in cui lo stesso utilizzi l'impianto per compiere operazioni attive, ovvero:

- per produrre energia da cedere al gestore di rete (cessione che, come chiarito dal paragrafo 9.3 della circolare n. 46 del 2007, è da assoggettare ad Iva);
- per dare in locazione l'impianto realizzato (operazione che, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 1) del D.P.R. n. 633 del 1972, è imponibile ai fini Iva).

Al di fuori di questi casi, cioè in assenza della corrispondenza sopra richiamata, la detrazione dell'imposta non è ammessa.

II.DD. – Ammortamento impianto

In via preliminare, si fa presente che l'istante può iscrivere l'impianto tra le proprie immobilizzazioni essendo proprietario del bene in parola.

Riguardo alla procedura di ammortamento cui l'istante vorrebbe assoggettare l'impianto, si rileva, in linea generale, che per la deducibilità dei costi opera la disposizione contenuta nell'articolo 109, comma 5, del T.U.I.R. secondo la quale *“le spese e gli altri componenti negativi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito (...)”*.

Ciò significa che il costo sostenuto per l'acquisto o la realizzazione dell'impianto fotovoltaico può essere dedotto nei vari esercizi di competenza mediante la procedura di ammortamento, nella misura in cui sia possibile contrapporre a tale costo dei ricavi.

Ne consegue che per ammettere la deducibilità delle quote di ammortamento del bene concesso in comodato è indispensabile dimostrare l'inerenza tra il contratto di comodato e l'attività d'impresa svolta dal

comodante, ovvero verificare che la società istante, realizzando il bene e concedendolo in comodato o in locazione a terzi, persegue sue finalità e vantaggi.

Nella fattispecie il vantaggio è rappresentato dalla possibilità, per l'istante, di recuperare il costo inizialmente sostenuto mediante la tariffa incentivante che verrà corrisposta in relazione all'energia prodotta dall'impianto medesimo. Come precisato, non rientra tra le competenze della scrivente stabilire, con riferimento al caso in esame, se la stessa spetti direttamente al soggetto che realizza l'impianto o se, diversamente, spetti al soggetto utilizzatore dell'impianto medesimo, ma da quanto rappresentato nell'istanza si rileva che l'operazione appare strutturata in modo tale che l'istante risulta essere sempre remunerato mediante la tariffa incentivante, direttamente ovvero indirettamente qualora l'ente utilizzatore provveda a ristornare la tariffa incentivante percepita all'istante stesso.

Al riguardo si osserva che quando la tariffa incentivante spetta di diritto al soggetto che costruisce l'impianto, il contratto mediante il quale tale soggetto costruttore (nel caso di specie, la società istante) concede ad altri gratuitamente la possibilità di utilizzare l'impianto configura un comodato.

Nel caso in cui il soggetto titolare del diritto alla tariffa coincida con l'utilizzatore dell'impianto, l'eventuale ristorno della tariffa dall'utilizzatore dell'impianto alla società istante che ha realizzato l'impianto stesso configura un contratto non più riconducibile ad un contratto di comodato. Il trasferimento della tariffa incentivante, in questa circostanza, configurerebbe un pagamento effettuato (dal soggetto utilizzatore dell'impianto al soggetto che ha realizzato l'impianto medesimo) a fronte di una prestazione di servizio resa (utilizzo dell'impianto fotovoltaico); pertanto, il contratto di comodato perderebbe la sua qualificazione, venendo meno la peculiare caratteristica della gratuità, per assumere la natura di contratto di locazione.

Tutto ciò precisato si ritiene che la società istante possa ammortizzare l'impianto realizzato sia nel caso in cui lo stesso venga concesso in comodato

(cfr. circ. 20 marzo 2000, n. 51/E e circ. 90/E del 17 ottobre 2001) sia in quello in cui venga dato in locazione, nella considerazione che in entrambi i casi il rapporto di inerenza tra i contratti di comodato o locazione e l'attività svolta dall'impresa sussiste ed è rappresentato dall'utilità ovvero dai vantaggi che la società istante consegue.

II.DD. – Costi manutenzione ordinaria

Relativamente alle spese sostenute dal comodante, si ritiene che le stesse possano essere imputate alla voce B7 (Spese per servizi) del conto economico ed essere dedotte nell'esercizio in cui sono sostenute ai sensi dell'art. 102, c. 6, del Tuir.

RITENUTA

Per quanto concerne, infine, l'applicazione della ritenuta di cui all'art. 28 del DPR 29 settembre 197, n. 600 alla tariffa incentivante, si richiama la circolare n. 46 del 2007 che, al paragrafo 8, precisa che il soggetto attuatore è tenuto ad effettuare la ritenuta sul contributo erogato a titolo di tariffa incentivante alle imprese o agli enti non commerciali se gli impianti attengono all'attività commerciale esercitata, mentre non è tenuto ad effettuare la ritenuta nei confronti di soggetti che non svolgono attività commerciale.

Si ritiene, pertanto, che quando la stessa è corrisposta ad un ente non commerciale, che nel caso di specie coincide con una struttura scolastica, la ritenuta non deve essere applicata, a meno che la produzione di energia non configuri un'attività commerciale. A tal riguardo si rammenta, come chiarito dalla circolare n. 46, che lo svolgimento di un'attività commerciale da parte di un ente non commerciale è ravvisabile nel caso in cui:

- l'ente disponga di un impianto di potenza fino a 20 kw che, posto non al servizio della sede dell'utente (ad esempio, su un'area separata dalla sede stessa), produce energia eccedente i propri

fabbisogni che viene ceduta alla rete (cfr. cir. 46 del 2007, par. 9.2.1.2);

- l'ente disponga di un impianto di potenza superiore a 20 kw la cui eccedenza può solo essere venduta alla rete locale (cfr. cir. 46 del 2007, par. 9.2.2) .

Diversamente, la ritenuta deve essere sempre applicata se la tariffa è corrisposta da GSE direttamente alla società istante.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.