

Agenzia delle Entrate
Risoluzione 27 settembre 2007, n.269/E

Istanza di interpello - Art. 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 ALFA Spa - Interpretazione del n. 127-sexies della Tabella A, Parte III, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

IVA - PRODUZIONE E VENDITA DI APPARECCHI TERMOSANITARI, ELETTRODOMESTICI DI RISCALDAMENTO E CONDIZIONAMENTO- INTERPRETAZIONE DELLA NORMA

Con istanza d'interpello, concernente l'interpretazione del n. 127- sexies della Tabella A, Parte III, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 è stato proposto il seguente

Quesito

La società istante opera nel settore della produzione e vendita di apparecchi termosanitari, elettrodomestici di riscaldamento e condizionamento. Nell'ambito di questa attività la società produce e commercializza impianti termici ad energia solare, definiti anche Kit solari, la cui funzione essenziale è quella di sfruttare al meglio l'irradiazione solare per trasformarla in energia termica.

Tra i prodotti che la società commercializza vi sono anche le singole parti componenti dei citati KIT solari, quali i pannelli solari, i bollitori specifici per tali impianti, le pompe di alimentazione del flusso del liquido termovettore tra pannelli solari e bollitori all'interno dell'impianto.

Detti prodotti sono commercializzati individualmente ed in diversi modelli, ciascuno caratterizzato da differenti stadi di complessità tecnica e di funzionamento in base alle caratteristiche dell'impianto cui sono destinati. L'istante chiede di conoscere quale sia l'aliquota IVA applicabile alle cessioni delle suddette componenti di impianti termici solari (pannelli, bollitori e pompe) effettuate dalla società istante nei confronti di:

- a) soggetti dediti alla distribuzione/commercializzazione dei medesimi;
- b) soggetti dediti all'installazione/costruzione di impianti termici ad energia solare;
- c) utilizzatori finali.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La società istante ritiene che le cessioni dei pannelli solari e dei bollitori ad intercapedine siano da assoggettare in ogni caso, all'aliquota ridotta del 10 per cento in quanto si tratta di beni non suscettibili di destinazione diversa dalla costruzione/istallazione di impianti solari termici.

Diversamente, è dell'avviso che le cessioni dei bollitori ad una/due serpentine e delle pompe di azionamento della circolazione forzata del liquido possano fruire dell'aliquota IVA ridotta, solo se il cessionario rilascia sotto la propria responsabilità una dichiarazione circa la destinazione del bene acquistato alla costruzione/istallazione di impianti termici solari, essendo tali beni utilizzabili in teoria anche per finalità diverse.

Le conclusioni cui perviene l'istante derivano dalla considerazione che alle cessioni di impianti termici di

produzione calore-energia da fonte solare e dei relativi componenti (utilizzati per la costruzione degli stessi impianti) è applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento ai sensi rispettivamente dei nn. 127- *quinquies* e 127- *sexies* della Tabella A parte III allegata al DPR n. 633 del 1972.

Con riferimento alle suddette disposizioni la società istante ha rilevato che:

- da un lato, risulta chiara l'interpretazione del n. 127- *quinquies* - alla luce anche di alcune pronunce dell'Agenzia (ris. n. 2 del 20/01/2000 e risposta all'interpello n. del 2004) - nel senso che l'applicazione dell'aliquota ridotta alle specifiche fattispecie ivi previste non incontra vincoli di natura soggettiva, pertanto, la relativa applicazione non dipende dalla natura ai fini IVA del soggetto cessionario. L'agevolazione in esame presenta, più precisamente, carattere oggettivo e trova, dunque, applicazione per il solo fatto che la cessione abbia ad oggetto uno degli impianti contemplati dalla norma menzionata;

- dall'altro, non risulta altrettanto palese l'interpretazione del successivo n. 127- *sexies* che estende l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta anche a favore delle cessioni aventi ad oggetto *i beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione ... degli impianti ... di cui al numero 127 quinquies ..*

Al riguardo l'istante fa presente che in merito a tale ultima disposizione non è mai stato precisato, a differenza di quanto è stato affermato con riferimento al n. 127- *quinquies* , se l'aliquota ridotta sia applicabile anche ai beni forniti per la costruzione degli impianti in parola sulla base delle sole caratteristiche oggettive degli stessi a prescindere dalle caratteristiche soggettive del cessionario (ovvero dell'attività che lo stesso svolge). Ad avviso della società le norme in parola sono simili e, pertanto, la linea interpretativa seguita per il n. 127- *quinquies* dovrebbe essere la medesima anche per il n. 127- *sexies* . Nello specifico, il n. 127- *sexies* dovrebbe (...) *interpretarsi nel senso di riservare l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta a tutti quei beni (eccetto le materie prime e semilavorate) destinati ad essere inglobati, non necessariamente dal soggetto cessionario, in un processo di costruzione di impianti termici. La norma, infatti, non fa alcun riferimento alle caratteristiche del soggetto cessionario ma si limita a richiedere che tali beni siano oggettivamente destinati ad essere inglobati all'interno dell'impianto termico solare (eventualmente, quindi, anche ad opera di un successivo acquirente del bene stesso) .*

L'istante ritiene, inoltre, che per le cessioni di quei beni che sono oggettivamente ed esclusivamente destinati ad essere incorporati nell'ambito di impianti termici solari, (beni che non potrebbero trovare altra destinazione come nel caso dei pannelli solari e dei bollitori ad intercapedine), sarebbe opportuno eliminare l'obbligo del rilascio della dichiarazione da parte del cessionario circa la destinazione degli stessi alla costruzione degli impianti di cui al numero 127- *quinquies* .

La necessità di una tale dichiarazione, ad avviso dell'interpellante, continuerebbe a trovare giustificazione solo con riferimento a quei beni, come quelli utilizzabili nell'ambito dell'edilizia, che potendo avere più destinazioni funzionali, possono essere impiegati sia per la realizzazione delle costruzioni espressamente agevolate dal legislatore, sia per quella di costruzioni da queste ultime differenti (e, pertanto, non agevolate). In conclusione la società ritiene che:

- alle cessioni di pannelli solari e di bollitori ad intercapedine, sia in ogni caso applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento essendo beni non suscettibili di destinazione diversa dalla costruzione/installazione di impianti di cui al n. 127- *quinquies* , indipendentemente dall'attività svolta dal cessionario e dal rilascio di una dichiarazione da parte di quest'ultimo stesso circa il relativo utilizzo;

- alle cessioni di singoli bollitori ad una/due serpentine e di singole pompe di azionamento del flusso di liquido conduttore (utilizzabili, teoricamente sia per la costruzione/installazione di impianti termici solari sia per finalità diverse) l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento, sia applicabile esclusivamente a condizione che il cessionario rilasci, sotto la propria responsabilità, apposita dichiarazione contenente l'attestazione di destinazione di tali beni alla costruzione/installazione di impianti di cui al n. 127- *quinquies* .

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, primo comma, stabilisce che l'aliquota dell'imposta è stabilita nella

misura del 20 per cento della base imponibile dell'operazione. Al comma secondo del medesimo art. 16 viene sancito che l'aliquota è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nella allegata tabella "A". La menzionata tabella A, Parte III, al numero 127- *quinquies* prevede l'applicazione dell'aliquota del 10%, tra l'altro, per gli *impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solarefotovoltaica ed eolica*. Con riferimento alla citata previsione normativa, come rilevato anche dall'istante, l'Agenzia con risoluzione n. 2/E del 20 gennaio 2000 ha precisato che dal tenore letterale della riportata disposizione si desume che il legislatore ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale prescinde dalle caratteristiche intrinseche del realizzando impianto, ponendo come unica condizione la circostanza che deve trattarsi di impianto idoneo a produrre calore energia. Né la norma in questione pone vincoli di natura soggettiva, con la conseguenza che la stessa è 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).

Tale precisazione risulta, a ben vedere, coerente con la *ratio* del n. 127- *quinquies* il quale prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta in relazione a beni (tra i quali gli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solarefotovoltaica ed eolica) diretti a soddisfare interessi generali che nel caso di specie coincidono con la produzione della cosiddetta energia pulita, costituente, come noto, un primario obiettivo di tutela ambientale perseguito da organismi nazionali e sopranazionali. In tale 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.

La valenza oggettiva della norma è, pertanto, inconfutabile. A diverse considerazioni deve, invece, pervenirsi per il successivo n. 127- *sexies* della tabella, che prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta per i beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, tra l'altro, degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solarefotovoltaica o eolica.

In tal caso la formulazione della disposizione *beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione (...)* è esplicita nello stabilire sia la natura del bene, sia il fine al quale il bene deve essere destinato. Il beneficio fiscale viene circoscritto, infatti, ai cosiddetti beni finiti effettivamente utilizzati per la costruzione dell'impianto di cui al predetto n. 127- *quinquies*.

Ovvero, a beni:

1. per i quali il processo produttivo si sia già compiuto e che, come tali, si trovino nell'ultima fase di commercializzazione,
2. acquistati per essere direttamente impiegati per la costruzione dell'impianto.

Al riguardo si rammenta che nella circolare n. 1/E del 2 marzo 1994 (capitolo II, paragrafo 8 Beni finiti), è stato precisato che (...) *l'applicazione dell'aliquota ridotta, prevista solo nella fase finale della commercializzazione dei beni, è subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa la utilizzazione dei beni stessi* L'affermazione da ultimo riportata (resa con specifico riferimento all'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta prevista dal n. 24, della Tabella A, Parte II) conserva, in ogni caso, validità anche relativamente all'agevolazione in discussione. In sintesi, le disposizioni dei nn. 127- *quinquies* e 127- *sexies*, sotto il profilo dei presupposti applicativi non sono strutturati allo stesso modo: soltanto l'agevolazione prevista dal n. 127- *quinquies* ha natura oggettiva. La norma di cui al n.127- *sexies*, in particolare, deve interpretarsi nel senso che alla cessione dei beni finiti (ovvero dei beni diversi sia dalle materie prime che dai semilavorati), forniti tra l'altro per la costruzione degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica o eolica, è applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento esclusivamente se detti beni sono 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 degli impianti in argomento. Ne consegue che, a differenza di quanto precisato con riferimento al n. 127- *quinquies*, l'attività svolta dal cessionario non è irrilevante ai fini dell'applicabilità dell'aliquota ridotta di cui al successivo n. 127- *sexies*. L'aliquota agevolata prevista da tale ultima disposizione spetta, infatti, esclusivamente per le cessioni che intervengono nell'ultima fase di commercializzazione del bene, con la conseguenza che il beneficio non può essere riconosciuto se la

cessione interviene nei confronti di un soggetto operante nelle fasi intermedie di commercializzazione (come, ad esempio, nel caso dei distributori/grossisti).

Ciò stante nel caso in esame la disposizione di cui al n. 127- *sexies* risulterà applicabile alle sole cessioni dei componenti di impianti termici solari (quali pannelli solari, bollitori e pompe) effettuate dalla società istante nei confronti di soggetti dediti all'installazione o costruzione di impianti termici ad energia solare nonché degli utilizzatori finali che rilascino, sotto la propria responsabilità, una dichiarazione circa l'utilizzazione dei beni per la costruzione degli impianti di cui al n. 127- *quinquies* .

Sintesi

IVA - ALIQUOTE - CESSIONE DI KIT SOLARI

E' possibile applicare l'aliquota Iva ridotta pari al 10% alla vendita dei componenti di kit solari soltanto se effettuata nei confronti di chi provvede a installare o costruire l'impianto termico o nei confronti degli utilizzatori finali, i quali devono rilasciare, sotto la propria responsabilità, una dichiarazione che attesti l'utilizzo dei beni per la costruzione dell'impianto. La tassazione di favore, infatti, spetta esclusivamente per le cessioni che intervengono nell'ultima fase di commercializzazione dei beni e non anche in quelle intermedie, come, ad esempio, nel caso di distributori e grossisti. Questo, in sintesi, il contenuto della risoluzione in commento, con la quale l'Agenzia delle Entrate risponde al quesito posto da una società che produce e vende impianti termici a energia solare, commercializzando anche i singoli componenti dei kit solari: pannelli, bollitori, pompe di alimentazione.

Vedi Risoluzione