

Risposta n. 692/2021

OGGETTO: Trattamento ai fini IVA delle operazioni concernenti il rifacimento strutturale e integrale di una centrale già esistente che produce energia elettrica e calore (revamping/rinnovamento)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.r.l. (di seguito, "Società", "Istante"), costituita in data (...), offre servizi integrati per la realizzazione e l'eventuale successiva gestione di interventi di risparmio energetico, di riduzione dei consumi di energia primaria e misure di promozione, nonché di miglioramento dell'efficienza energetica negli usi finali, grazie allo sfruttamento di fonti energetiche rinnovabili.

La Società può erogare servizi di efficienza energetica, in accordo alla normativa UNI CEI EN 15900:2010 e, in generale, servizi di consulenza energetica ed energetici integrati tipici delle E.S.C.O. (*Energy Service Companies*); concludere contratti a garanzia di risultato (EPC), diretti a garantire alla clientela il miglioramento dell'efficienza energetica; finanziare degli interventi, sia in proprio che tramite terzi, e di fornire servizi di consulenza economica e finanziaria per attività di FTT (Finanziamento Tramite Terzi) o *Project Financing* nel settore del risparmio energetico; fornire servizi e stipulare "Contratti Servizio Energia" e "Contratti Servizio

Energia Plus" ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993 n. 412, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1999, n. 551, del decreto legislativo 30 maggio 2008, n. 115, "contratti calore" e "appalti calore", ovvero contratti per forniture di servizi equivalenti, oltre che la gestione e il *trading* dei Titoli di Efficienza Energetica (TEE) o Certificati Bianchi.

Nell'ambito dell'attività sopra descritta, la Società ha firmato, in qualità di *General Contractor*, un contratto di appalto con Formula a Rendimento Energetico con garanzia di risultato EPC con Beta S.r.l (di seguito, Beta).

Beta è il proprietario dell'impianto costituito da una centrale di trigenerazione, che produce energia elettrica, termica e frigorifera a servizio di Beta e in parte anche per altre utenze.

In particolare, oltre a servire Beta, la centrale, attraverso una rete di teleriscaldamento, fornisce calore alla società che gestisce la fornitura per il riscaldamento del quartiere di (...), oltre a fornire anche acqua calda e refrigerata ad un'altra utenza minore.

Prossimamente la rete di "teleriscaldamento" sarà estesa per consentire l'allacciamento della residenza universitaria denominata "XXX".

Nell'ambito del contesto sopra descritto, Beta intende procedere ad un *revamping* /rinnovamento degli impianti della centrale adibiti alla produzione di energia elettrica, termica e frigorifera al fine di migliorarne l'efficienza, l'affidabilità e allungare la vita tecnica degli impianti per soddisfare i consumi sempre maggiori.

Difatti, i fabbisogni di energia elettrica, termica e frigorifera per la climatizzazione di Beta aumenteranno prossimamente a seguito della messa in esercizio del nuovo polo chirurgico e di quello relativo alle urgenze in fase di completamento, le cui sotto centrali termofrigorifere saranno allacciate alle reti alimentate dalla centrale; da ciò, consegnerà un aumento delle volumetrie da servire, sia in termini di riscaldamento che di condizionamento.

Al contempo, la centrale così "revampata" e potenziata potrà continuare ad

alimentare anche parte della rete di teleriscaldamento a servizio del quartiere (...) e, tramite l'estensione della stessa rete, potrà alimentare anche future nuove utenze (la prossima sarà la residenza universitaria "XXX" con la quale è stato stipulato il contratto per l'allacciamento).

In ogni caso, l'ampliamento della rete di teleriscaldamento risponde anche a esigenze di tutela ambientale.

Sulla scorta di tali considerazioni, è interesse di Beta realizzare l'efficientamento energetico sull'intero impianto.

Il contratto stipulato con l'Istante è complesso e si sviluppa principalmente nei 2 punti seguenti:

1. la Società effettua l'intervento di sostituzione dei tre impianti di cogenerazione (in particolare dei tre gruppi motori-alternatori) GS1, GS2, GS3 e dei due gruppi frigoriferi ad assorbimento come *General Contractor*, affidando in subappalto la fornitura, l'installazione e la manutenzione per dodici anni dei tre cogeneratori;

2. la Società offre la consulenza e la gestione dei TEE generati dall'intervento di efficientamento energetico, compresa la vendita e la consulenza per eventuale stipula di contratti bilaterali con soggetti interessati all'acquisto di certificati bianchi. L'Istante si impegna in relazione ai tre nuovi impianti di cogenerazione, ad ottenere in ogni esercizio annuale un risparmio energetico minimo garantito di energia primaria.

In esecuzione del punto primo del citato Contratto, la Società procederà, pertanto, a effettuare un intervento di manutenzione straordinaria strutturale sull'attuale centrale provvedendo alla sostituzione dei tre cogeneratori e dei due gruppi frigoriferi ad assorbimento. Ciò al fine di garantire un potenziamento della stessa, anche in termini di affidabilità, prestazioni e ridondanza, in quanto asservita a un ampliamento della struttura di Beta, consentendo inoltre ulteriori estensioni del teleriscaldamento e delle utenze. L'intervento consentirà anche di ottenere una maggiore efficienza degli impianti, attesa la riduzione del consumo di gas e di urea; inoltre, trattandosi di sostituzione dei gruppi motori-alternatori con impianti nuovi e

con prestazioni tali da accedere al riconoscimento CAR (Cogenerazione ad Alto Rendimento) si potrà usufruire degli incentivi dei certificati bianchi.

E invero, i nuovi motori cogenerativi saranno alimentati a gas metano e produrranno energia elettrica ed energia termica sotto forma di acqua calda e vapore saturo.

Da un lato, l'energia elettrica prodotta sarà in parte autoconsumata da Beta e in parte ceduta sul libero mercato, dal momento che la centrale di cogenerazione e Beta sono inseriti in un sistema SEESEU. Dall'altro, l'energia termica sarà in parte convertita in energia frigorifera (attraverso i gruppi frigoriferi ad assorbimento) per la climatizzazione estiva e in parte utilizzata per il riscaldamento e la produzione di acqua surriscaldata ovvero di acqua calda da destinare al fabbisogno delle utenze di Beta, di (...) e delle prossime in collegamento [Nuovo Polo (...), Residenza Universitaria "XXX" e altre in corso di valutazione e di futura realizzazione].

Il costo complessivo delle opere sopra descritte è stimato in Euro (...).

In ogni caso, la Società riferisce che la gestione della centrale termica rimarrà in capo alla società Cliente (*i.e.* Beta), così come la vendita di energia elettrica sul mercato e calore agli utenti terzi collegati e la fornitura di energia elettrica, termica e frigorifera a Beta.

L'Istante rileva, altresì, che gli interventi da realizzare in centrale (sostituzione dei tre cogeneratori e dei due gruppi frigo ad assorbimento) completano un progetto di potenziamento ed ampliamento già avviato negli anni 2016 e 2017. Detta operazione ha previsto l'installazione di un quarto cogeneratore, di una pompa di calore geotermica e ulteriori impianti termo-frigoriferi.

Le nuove macchine che dovranno essere installate (tre impianti di cogenerazione più due gruppi frigo ad assorbimento), in sostituzione di quelle esistenti, garantiranno maggiore resa ed efficienza energetica ed assicureranno il soddisfacimento dei fabbisogni energetici di Beta per almeno i prossimi quindici anni.

Per far fronte ai nuovi fabbisogni energetici detto progetto ha previsto

l'installazione, nella centrale di trigenerazione, delle unità di produzione/scambiatore di calore, elencate nell'istanza.

In aggiunta ai precedenti interventi già realizzati, con il contratto di *revamping* in parola sarà dunque effettuata, da un lato la sostituzione dei tre impianti di cogenerazione GS1, GS2, GS3 con nuovi impianti più efficienti, e, dall'altro, la sostituzione di due gruppi frigoriferi ad assorbimento con 2 nuovi impianti più efficienti.

La Società evidenzia che il succitato contratto ha la natura di un c.d. contratto di rendimento energetico, definito dall'articolo 2 comma 2, lettera *n*), del decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102. Esso si basa sull'accordo tra le parti volto ad attuare l'efficientamento energetico, da valutare e monitorare durante l'intera durata del contratto, e sulla cui misura vengono parametrati i compensi.

Nell'ambito del contesto sopra descritto - a parere dell'Istante - sussiste una condizione di obiettiva incertezza in merito all'applicabilità delle disposizioni di cui ai numeri 127-*quinquies*, 127-*sexies* e 127-*septies* della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA") all'operazione di *revamping*/rinnovamento (*i.e.* rifacimento strutturale ed integrale di un impianto già esistente che produce energia elettrica e calore).

Al contempo, ad avviso della Società, sussiste anche l'obiettiva incertezza normativa, posto che il n. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA, prevede l'aliquota IVA agevolata per gli "*impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica*", senza precisare se il requisito della produzione di energia da fonte rinnovabile sia richiesto solo per gli impianti relativi all'energia elettrica o anche per gli impianti di produzione e reti di distribuzione di calore-energia.

In altri termini, non è certo - secondo l'Istante - se il beneficio *de quo* spetti unicamente per gli impianti alimentati da fonti rinnovabili, oppure se trovi applicazione anche con riguardo a quelli "*di produzione e reti di distribuzione calore-*

energia" alimentati da fonti non rinnovabili.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il contratto di *revamping* determini un sostanziale rinnovamento strutturale dell'impianto industriale, con lo scopo, da un lato, di allungarne il ciclo di vita, e, dall'altro, di assicurarne l'efficientamento energetico.

La fornitura di beni e servizi, dunque, non è destinata a creare un impianto nuovo, ma è volta a sostituire componenti strutturali essenziali di un impianto energetico già esistente. Le attività di sostituzione e ammodernamento comportano, comunque, che i beni sostituiti vengano ad essere inglobati all'interno di un impianto che, dal punto di vista oggettivo, secondo l'Istante presenta delle caratteristiche per usufruire dell'aliquota IVA agevolata.

Applicando detti principi al caso di specie (intervento di miglioramento strutturale, potenziamento ed efficientamento, tramite la sostituzione e l'acquisto di nuovi strumenti ed impianti, da effettuarsi nell'ambito di una CILA o di una SCIA edilizia che inquadra l'intervento come manutenzione straordinaria), l'Istante ritiene che all'operazione *de quo* possa applicarsi l'IVA nella misura ridotta del 10 per cento di cui ai numeri 127-*quinquies*, 127-*sexies* e 127-*septies* della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA, attesa la sostanziale equiparazione tra la sostituzione/revisione integrale degli impianti e la costruzione o ampliamento di una nuova opera.

Ciò anche in considerazione del fatto che il potenziamento degli impianti è funzionale all'ampliamento della rete di teleriscaldamento, atto ad assicurare una sempre maggiore sostenibilità ambientale e, dunque, a privilegiare la produzione di calore energia anche mediante fonti rinnovabili.

La ricostruzione sopra formulata appare essere coerente anche con la *ratio* dell'agevolazione in parola, che prevede l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata in

relazione a determinati beni, con l'obiettivo di preservare esigenze pubbliche quali la tutela dell'ambiente mediante la produzione di energia pulita.

Il concetto di "ampliamento" elaborato nella Risposta n. 582 del 14 dicembre 2020 consente, peraltro, di ritenere che lo stesso sia estendibile, da un lato, alle nuove parziali costruzioni, e, dall'altro, al miglioramento da un punto di vista energetico sottostante a un più ampio intervento di ampliamento edilizio a cui l'impianto è asservito, volto ad assicurare la potenzialità per future e prossime estensioni del teleriscaldamento e delle utenze da servire.

La Società ritiene, quindi, che l'operazione di rinnovamento possa usufruire dell'aliquota IVA ridotta in considerazione della produzione di calore-energia da fonti rinnovabili.

Da ultimo, a parere dell'Istante, tale interpretazione pare essere coerente anche con i numeri 127-*terdecies* e 127-*quaterdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA.

Le disposizioni, relative agli interventi di recupero pesanti di edifici, quali quelli di restauro, di risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, consentono di applicare l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento alla sostituzione di tutti quei componenti fondamentali al fine di migliorarne l'efficienza e di accedere a degli standard qualitativi energetici più elevati. Per tutti i motivi sopra esposti, la Società ritiene che l'operazione *de quo* possa usufruire dell'aliquota IVA del 10 per cento di cui ai numeri 127-*quinquies*, 127-*sexies* e 127-*septies*, Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA, stante l'assimilazione tra un intervento di sostituzione strutturale e ammodernamento totale dell'impianto con la costruzione o ampliamento dello stesso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, qui assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza e la cui verifica implica di per sé

accertamenti e rilevamenti tecnici non esperibili in sede di interpello.

Il numero 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento, fra gli altri, agli "*impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica*".

I successivi numeri 127-*sexies* e 127-*septies* stabiliscono l'applicazione della stessa aliquota agevolata, rispettivamente, "*ai beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti, e degli edifici di cui al n. 127-quinquies*" e alle "*prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies*".

Gli impianti dunque per i quali il legislatore prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta sono:

- gli impianti di produzione e reti di distribuzione di calore-energia (cd. teleriscaldamento, cfr. circolari n. 14 del 17 aprile 1981 e n. 1 del 2 marzo 1994);
- gli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica.

Numerosi sono i documenti di prassi in cui sono state fornite le linee interpretative in ordine all'ambito applicativo delle norme agevolative in esame, con riferimento agli impianti menzionati (cfr. *ex multis* risoluzioni n. 2 del 20 gennaio 2000 e n. 269/E del 27 settembre 2007).

In particolare, si evidenzia che ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del citato n. 127-*septies* deve trattarsi della realizzazione *ex novo* delle opere indicate al n. 127-*quinquies* e non della semplice sistemazione, miglioria o modifica delle stesse, anche se comportanti un potenziamento delle medesime (cfr. risoluzioni n. 397666 del 26 luglio 1985 e n. 202 del 19 maggio 2008).

In tal senso, è stata esclusa, ad esempio, l'applicazione dell'aliquota ridotta agli interventi di rafforzamento e consolidamento statico di collettori e adduttori di canali

di gronde, navigli, rogge, cavalcavia e simili siti sia in città che fuori del territorio urbano (cfr. risoluzione Min. Finanze n. 46 del 26 maggio 1998).

L'aliquota IVA del 10 per cento è stata ritenuta applicabile, invece, alla realizzazione parziale di una nuova rete idrica, costituita dalla completa sostituzione dell'intera rete lungo una strada comunale (cfr. risoluzione n. 364749 del 2 aprile 1987), nonché all'intervento di potenziamento ed ampliamento di un impianto di potabilizzazione (cfr. risoluzione n. 430523 del 23 dicembre 1991).

Con riferimento ai lavori su strade preesistenti, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, in particolare, che i lavori di ammodernamento, sistemazione, pavimentazione di strada, non essendo riconducibili nel concetto di costruzione, che riguarda la realizzazione *ex novo* di un'opera edilizia, rappresentano una semplice miglioria o modifica dell'opera stessa e come tali non rientrano tra gli interventi che possono fruire dell'aliquota IVA ridotta (cfr. risoluzione n. 202/E del 19 maggio 2008; risoluzione del 3 novembre 1981, n. 332592).

Ciò premesso, con riferimento al caso di specie, si osserva che in base agli articoli 2.2 e 2.3 del contratto di appalto allegato all'istanza di interpello, i lavori di *revamping*/rinnovamento dell'impianto in esame consisteranno, fra l'altro, nelle seguenti attività:

- "(i) sostituzione del Motore e Alternatore del Cogeneratore GS1;*
- (ii) sostituzione del Motore e Alternatore del Cogeneratore GS2;*
- (iii) sostituzione del Motore e Alternatore del Cogeneratore GS3.*
- (iv) redazione delle specifiche di progetto, DL, Piano di Sicurezza e Coordinamento e sostituzione di due gruppi frigoriferi ad assorbimento;*
- (v) Attività di permitting legati ai punti precedenti.*
- (...) la manutenzione consisterà nelle seguenti attività:*
 - (i) manutenzione Full Service per massimo 12 anni o 99.999ore, quale di queste condizioni si verifica prima, del GS1;*
 - (ii) manutenzione Full Service per massimo 12 anni o 99.999ore, quale di queste*

condizioni si verifica prima, del GS2;

(iii) manutenzione Full Service per massimo 12 anni o 99.999ore, quale di queste condizioni si verifica prima, del GS3".

Invero, Beta ha intenzione di effettuare un intervento di efficienza energetica sulla propria centrale di trigenerazione, consistente nella sostituzione di 3 motori e alternatori (GS1, GS2, e GS3) e di 2 gruppi frigoriferi ad assorbimento (...).

Scopo primario del contratto, infatti, è la realizzazione dei lavori per la centrale di trigenerazione oltre alle attività di manutenzione dei 3 nuovi motori (GS1, GS2 e GS3), al controllo e al monitoraggio dei GS1, GS2, GS3 e GS4 e della Pompa di Calore Geotermica per garantire *"le performance attese in termini di consumi e produzioni energetiche, di risparmio energetico rispetto alla baseline di riferimento (...) e quindi di certificati bianchi ottenibili"* (...).

Inoltre, si osserva che:

- al punto 3.1 (*"Identificazione della categoria di intervento-Nuova unità di cogenerazione"*) della "Relazione tecnica di riconoscimento" si afferma: *"Nel caso in cui l'unità oggetto della richiesta ricada nella definizione di "nuova unità di cogenerazione" descrivere le caratteristiche dell'intervento, in particolare facendo riferimento alla documentazione di supporto allegata, comprovante l'utilizzo di soli componenti nuovi.*

Non applicabile in quanto trattasi di intervento di rifacimento di unità già attualmente esistente".

- al punto 3.3.1 (*"Unità abbinata a rete di teleriscaldamento-Intervento di nuova unità di cogenerazione abbinata a rete di teleriscaldamento"*) delle medesima Relazione tecnica si afferma: *"Illustrare la documentazione di supporto allegata comprovante che l'intervento di costruzione della nuova unità di cogenerazione, comprenda anche la rete (es. copia della documentazione progettuale presentata agli enti competenti completa di planimetria della rete di teleriscaldamento, planimetria della rete di teleriscaldamento aggiornata alla data di inoltro della richiesta, etc.).*

L'intervento oggetto della presente non riguarda una nuova unità di cogenerazione abbinata a rete di teleriscaldamento".

In base agli elementi documentali forniti dall'Istante, l'intervento di *revamping* /rinnovamento in esame (*i.e.* rifacimento strutturale e integrale della centrale già esistente che produce energia elettrica e calore) consiste, quindi, 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 - come peraltro affermato dalla stessa Società - 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.

Per completezza, si fa presente che, trattandosi di interventi di manutenzione straordinaria, per i lavori *de quo* non trovano applicazione le disposizioni di cui ai numeri 127-*terdecies* e 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA, secondo cui sono assoggettati all'aliquota IVA del 10 per cento, rispettivamente:

- i "*beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma, dello stesso articolo*";

- le "*prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi (...) alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo*".

Gli interventi di recupero che possono fruire dell'aliquota IVA agevolata ai sensi delle richiamate previsioni sono, infatti, quelli di "*restauro e*

risanamento conservativo" [lettera *c*)], di "*ristrutturazione edilizia*" [lett. *d*] e di "*ristrutturazione urbanistica*" [lett. *e*] di cui all'articolo 31 della legge n. 457 del 1978 (v. ora articolo 3, comma 1, lettere *c*), *d*), e *f*), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380).

Ai lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui, rispettivamente, alle lettere *a*) e *b*) del citato articolo 31, primo comma, della legge n. 457 del 1978 (v. ora articolo 3, comma 1, lettere *a*) e *b*) del d.P.R. n. 380 del 2001), si applica, invece, l'aliquota IVA nella misura ordinaria (cfr. risoluzione n. 157/E del 12 ottobre 2001; risposta ad istanza di interpello n. 29 del 2019).

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)