

Risposta n. 212/2024

OGGETTO: IVA – Trattamento applicabile alle somme (misure di compensazione) versate da una Società, tenuta a realizzare un progetto relativo a un parco fotovoltaico, nei confronti di un Comune sul cui territorio ricadrà detto progetto.

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

QUESITO

Il Comune istante (di seguito, il "*Comune*" o "*Istante*") fa presente che, in data 29 ottobre 2021, ha stipulato una *convenzione* con la Società (Alfa) (di seguito, "*Società*") al fine di disciplinare la realizzazione, l'esercizio e la manutenzione, da parte della *Società*, di un parco fotovoltaico nel territorio del *Comune* insistente su una superficie di circa 200 mila mq. al confine della Zona Industriale e oggetto di intervento dell'EX-Fornaci (...) (di seguito "*Progetto*") e la relativa corresponsione di misure di mitigazione e interventi di compensazione in favore della comunità del medesimo *Comune*.

Detta *convenzione*, inviata a riscontro della richiesta di documentazione integrativa, è stata preventivamente approvata con delibera della Giunta comunale n. (...) del settembre 2021.

L'*Istante* rappresenta che la descritta *convenzione*:

- «regola i rapporti, gli impegni e le obbligazioni tra il *Comune* e la *Società*, [...], relativamente alla realizzazione, esercizio e manutenzione del progetto e delle relative opere accessorie e di collegamento, [...]» (articolo 1 "*Oggetto*");

- prevede, tra l'altro, che «al fine di perseguire l'obiettivo, non solo della piena "eco-sostenibilità dell'intervento ma anche la massima ricaduta "economico-sociale" in favore del territorio di (...) e dei suoi cittadini, nel rispetto delle previsioni del DM 10 settembre 2010, la *Società* ha offerto all'Amministrazione comunale la realizzazione dei seguenti interventi:

· Misure di compensazione: pagamento di un corrispettivo annuale indennitario pari a 60.000 euro + IVA di legge, dal primo al ventesimo anno di efficacia della convenzione; pagamento di un corrispettivo annuale pari al 2 per cento del fatturato annuale derivato dalla vendita di energia prodotta dal parco fotovoltaico, +Iva di legge, dal ventunesimo al trentesimo anno di efficacia della convenzione. [...]» (articolo 3 ("*Interventi di mitigazione e compensazione a favore della Comunità di ...*"))

Dall'atto aggiuntivo alla predetta *convenzione*, trasmesso in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, emerge, tra l'altro, che «1.In aggiunta agli interventi di mitigazione e compensazione in favore del Comune previsti dall'art. 3 della Convenzione, la *Società* si impegna a realizzare, quale misura compensativa di cui al D.M. 10 settembre 2010, il seguente intervento: realizzazione "chiavi in mano", a cura e

spese della scrivente Società, di 2 impianti fotovoltaici di potenza installata pari a 20 kW ciascuno, abbinati a un sistema di accumulo con una capacità nominale pari a 10 kWh su idonee coperture di edifici comunali indicate dal Comune. 2. L'obbligo della società di realizzare il suddetto intervento è subordinato: (i) all'approvazione della variante urbanistica da zona E.4 a zona ST/f [...]; (ii) al rilascio dell'autorizzazione unica per la realizzazione ed esercizio del Progetto e dal decorso di 120 giorni dalla pubblicazione della predetta autorizzazione unica nel Bollettino Ufficiale della Regione [...]. 3. I lavori di realizzazione degli interventi di cui all'articolo 1 dovranno essere completati entro un anno dalla data di comunicazione di fine lavori del Progetto. [...]

Dalla citata convenzione emerge che l'*Istante* «[...] si impegna ad utilizzare le risorse delle misure compensative corrisposte dalla Società per la realizzazione di interventi e delle attività a beneficio del territorio e della collettività, secondo i criteri dell'Allegato 2 del citato DM del 2010» (articolo 3).

Viene, altresì, rappresentato che la *Società*, al momento di iniziare l'erogazione delle suddette somme, come pattuite, e nonostante abbia sottoscritto la descritta *convenzione* nel 2021, oggi ritiene che gli importi da corrispondere al *Comune* siano da considerare contributi a fondo perduto e, come tali, non vadano assoggettati a Iva.

Ciò premesso, l'*Istante* chiede di conoscere il trattamento fiscale, agli effetti dell'Iva, applicabile alle suddette somme corrisposte dalla *Società* nei propri confronti.

Al riguardo, l'*Istante* chiede un parere circa l'inquadramento fiscale agli effetti dell'Iva delle predette somme erogate dalla *Società* ovvero se le stesse siano da escludersi dal tributo per carenza del presupposto oggettivo d'imposta o se le stesse debbano essere assoggettate all'Iva nella misura ordinaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che, nella sostanza, la predetta *convenzione* configuri uno scambio di obbligazioni reciproche e come tale i flussi finanziari ivi previsti rientrino nell'ambito oggettivo di applicazione dell'Iva.

Pertanto, le suddette somme versate dalla *Società* devono ritenersi riconducibili nell'ambito applicativo dell'Iva, in quanto tra le parti intercorre un rapporto giuridico di natura sinallagmatica, e le stesse devono essere assoggettate all'aliquota ordinaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini dell'assoggettamento ad Iva di una operazione occorre verificare la sussistenza dei presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale previsti dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il quale prevede che «*L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese [...]».*

Nel caso di specie, assunto sussistente il presupposto territoriale, è necessario stabilire la presenza contestuale dei rimanenti presupposti impositivi e, in particolare, di quello oggettivo.

Con riferimento a detto requisito oggettivo, per quanto qui di interesse, l'articolo 3 del citato d.P.R. n. 633 del 1972 prevede al comma 1 che «*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazione di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte».*

La disposizione è conforme ai principi dettati con le disposizioni contenute nella direttiva n. 2006/112/CE del 2006 (Titolo I articolo 2, Titolo IV articoli 24 e seguenti); al riguardo, la Corte di Giustizia UE (CGUE), nel definire l'ambito oggettivo di applicazione dell'IVA, ha statuito, con ampia definizione, che *«la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario»* (cfr. sentenze 26 settembre 2013 causa C-283/12; 22 giugno 2016 causa C-11/15. In tal senso anche sentenze della stessa Corte di Giustizia 23 marzo 2006 causa C-210/04; 3 marzo 1994 emessa nella causa C-16/93).

Sostanzialmente, il presupposto oggettivo si ravvisa ogniqualvolta sussiste una correlazione tra attività finanziata ed erogazione di denaro; di conseguenza, in caso contrario il medesimo presupposto deve considerarsi escluso (cfr. risposta n. 322 del 6 giugno 2002 e risoluzione n. 39/E del 13 luglio 2022).

Detti principi sono stati, peraltro, ribaditi dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 34/E del 21 novembre 2013, esplicitiva dei contributi erogati nei rapporti le amministrazioni pubbliche.

In particolare, con la circolare n. 34/E si è precisato, tra l'altro, che *«(...) Conformemente alle disposizioni comunitarie, l'Amministrazione finanziaria si è espressa più volte, in diversi documenti di prassi, con i quali ha chiarito che, in*

linea generale, un contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. In altri termini, il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato (...). Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA è stata ravvisata ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione. (...)».

Nel caso di specie, il *Comune* chiede di conoscere il corretto trattamento Iva da riservare alle somme che la *Società* è tenuta a erogare allo stesso nell'ambito delle misure di compensazione previste dalla suddetta *convenzione*.

Dalle premesse di detta *convenzione* emerge, come in precedenza precisato, che la *Società* «a) [...] ha comunicato all'Amministrazione comunale la volontà di realizzare un parco fotovoltaico nel Comune di (...) insistente su una superficie di ca. 220.000 metri quadrati, al confine della Zona Industriale e oggetto di intervento dell'EX-Fornaci (il Progetto).

(...)

c) le Fornaci di (...) attualmente si trovano in uno stato di abbandono totale con diverse criticità dal punto di vista ambientale, paesaggistico oltre a costituire un pericolo per la salute, dato che lo stabilimento delle Fornaci (...) ha una copertura in amianto [...], la polvere di amianto viene trasportata nei borghi abitati vicini;

d) la Società conformemente a quanto stabilito dall'art. 12 comma 3 del d.lgs. 387/2003 e s.m.i., come modificato dal decreto legge 76/2020, prevede, nell'ambito della realizzazione del parco fotovoltaico, la demolizione totale dello stabilimento industriale, lo smaltimento dei materiali abbandonati, la rimozione delle fondazioni [...] e la bonifica della copertura di amianto, nonché il totale recupero ambientale dell'area, attraverso un intervento che favorisca lo sviluppo delle fonti rinnovabili e la biodiversità di flora e fauna;

e) l'iniziativa di realizzazione del Progetto si fonda sull'obiettivo europeo di raggiungere una quota di produzione di energia da fonte rinnovabile pari al 55% dei consumi finali lordi complessivi, entro il 2030, per cui in Italia è necessario l'aumento dell'attuale capacità produttiva di impianti da FER di 4-5 GW per anno per complessivi 60 GW; [...]

L'articolo 3 della medesima *convenzione* ("*interventi di mitigazione e compensazione della Comunità di ...*") al comma 1 prevede che «Al fine di perseguire l'obiettivo non solo della piena "eco-sostenibilità" dell'intervento ma anche la massima ricaduta "economico-sociale" in favore del territorio di (...) e dei suoi cittadini, nel rispetto delle previsioni del DM 10 settembre 2010, la Società ha offerto all'Amministrazione comunale la realizzazione dei seguenti interventi:

A) Misure di compensazione:

- pagamento di un corrispettivo annuale indennitario pari a 60.000 euro + IVA di legge, dal primo al ventesimo anno di efficacia della convenzione;

- pagamento di un corrispettivo annuale pari al 2% del fatturato annuale dalla vendita dell'energia prodotta dal parco fotovoltaico, + IVA di legge, dal ventunesimo al trentesimo anno di efficacia della convenzione.

B) Interventi di Mitigazione

- previsioni di fasce di mitigazione secondo il progetto del verde autorizzato con la procedura di Autorizzazione Unica Regionale;

- obbligo della società il numero e la tipologia di piante [...] come definite di concerto con l'Amministrazione Comunale e salvo modifiche concordate con le parti in fase esecutiva;

- ripristino delle strade comunali utilizzate».

Lo stesso articolo 3, ai commi 3 e 4, prevede, rispettivamente, tra l'altro, che «L'obbligo della Società di corrispondere le misure e gli interventi di compensazione di cui alle lettere A) e B) del precedente comma 1 è subordinato al rilascio dell'autorizzazione unica per la realizzazione ed esercizio del Progetto [...]. Il Comune si impegna ad utilizzare le risorse delle misure compensative corrisposte dalla Società per la realizzazione di interventi e delle attività a beneficio del territorio e della collettività, ...».

L'articolo 6 della citata *convenzione*, relativamente alle attività di competenza del *Comune*, stabilisce che il «Il Comune:

- a) dà atto della propria intenzione di non voler stipulare altre Convenzioni per ulteriori parchi fotovoltaici siti nell'area individuata A;

b) darà corso alle attività di propria competenza per l'approvazione della variante urbanistica semplificata di cui alla lettera i) delle premesse della presente convenzione».

In particolare, in merito alla fattispecie prospettata, ovvero al trattamento fiscale, agli effetti dell'Iva, applicabile alle somme versate dalla *Società* nei confronti del *Comune* è necessario accertare se si verifichi o meno il presupposto impositivo di cui al richiamato articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Da quanto emerge dal citato articolo 6 della suddetta *convenzione*, il *Comune*, limitatamente alle attività di propria competenza, si impegna nel non voler stipulare altre convenzioni relative a ulteriori parchi fotovoltaici e di svolgere tutte quelle attività, di propria competenza, al fine dell'approvazione della variante urbanistica semplificata.

Relativamente alle somme che la *Società* è tenuta a versare, nell'ambito delle misure di compensazione di cui al citato articolo 3 della citata *convenzione*, le stesse traggono origine dal decreto 10 settembre 2010 del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, avente per oggetto "le linee guida per l'autorizzazione degli impianti alimentati da fonti rinnovabili".

In particolare, come emerge dalla Parte II, del citato DM del 2010, rubricato "Regime giuridico delle autorizzazioni", al paragrafo 10.1, viene previsto che «Fatto salvo quanto previsto ai paragrafi 11 e 12, la costruzione, l'esercizio e la modifica di impianti di produzione di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili, delle opere connesse e delle infrastrutture indispensabili sono soggetti ad autorizzazione unica rilasciata dalla Regione o dalla Provincia delegata».

Nell'allegato 2 del citato DM del 2010, avente per oggetto i "Criteri per l'eventuale fissazione di misure compensative", al punto 2 si stabilisce che «Fermo restando, anche ai sensi del punto 1 e 13.4 delle presenti linee guida, che per l'attività di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili non è dovuto alcun corrispettivo monetario in favore dei Comuni, l'autorizzazione unica può prevedere l'individuazione di misure compensative, a carattere non meramente patrimoniale, a favore degli stessi Comuni e da orientare su interventi di miglioramento ambientale correlati alla mitigazione degli impatti riconducibili al progetto, ad interventi di efficienza energetica, di diffusione di installazioni di impianti a fonti rinnovabili e di sensibilizzazione della cittadinanza sui predetti temi, nel rispetto dei seguenti criteri:

a) non dà luogo a misure compensative, in modo automatico, la semplice circostanza che venga realizzato un impianto di produzione di energia da fonti rinnovabili, a prescindere da ogni considerazione sulle sue caratteristiche e dimensioni e dal suo impatto sull'ambiente;

b) le "misure di compensazione e riequilibrio ambientale e territoriale" sono determinate in riferimento a «concentrazioni territoriali di attività, impianti ed infrastrutture ad elevato impatto territoriale», con specifico riguardo alle opere in questione;

c) le misure compensative devono essere concrete e realistiche, cioè determinate tenendo conto delle specifiche caratteristiche dell'impianto e del suo specifico impatto ambientale e territoriale;

d) secondo l'articolo 1, comma 4, lettera f) della legge 239 del 2004, le misure compensative sono solo "eventuali", e correlate alla circostanza che esigenze

connesse agli indirizzi strategici nazionali richiedano concentrazioni territoriali di attività, impianti e infrastrutture ad elevato impatto ambientale;

e) possono essere misure imposte/compensative di carattere ambientale e territoriale e non meramente patrimoniali o economiche solo se ricorrono tutti i presupposti indicati nel citato articolo 1, comma 4, lettera f) della legge 239 del 2004;

f) le misure compensative sono definite in sede di conferenza di servizi, sentiti i Comuni interessati, anche sulla base di quanto stabilito da eventuali provvedimenti regionali e non possono unilateralmente essere fissate da un singolo Comune;

g) nella definizione delle misure compensative si tiene conto dell'applicazione delle misure di mitigazione in concreto già previste, anche in sede di valutazione di impatto ambientale (qualora sia effettuata). [...];

h) le eventuali misure di compensazione ambientale e territoriale definite nel rispetto dei criteri di cui alle lettere precedenti non può comunque essere superiore al 3 per cento dei proventi, comprensivi degli incentivi vigenti, derivanti dalla valorizzazione dell'energia elettrica prodotta annualmente dall'impianto.

L'autorizzazione unica comprende indicazioni dettagliate sull'entità delle misure compensative e sulle modalità con cui il proponente provvede ad attuarle, pena la decadenza dell'autorizzazione unica».

In buona sostanza, dal citato DM del 2010 emerge, peraltro, che la realizzazione e/o la modifica di impianti di energia elettrica alimentati da fonti rinnovabili sono soggette ad autorizzazione unica rilasciata dalla competente Regione o dalla Provincia delegata e che per l'attività di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili non è dovuto alcun corrispettivo monetario in favore dei Comuni e come, infine, la suddetta

autorizzazione unica possa prevedere le predette misure compensative, a carattere non meramente patrimoniale, a favore dei Comuni interessati e da orientare su interventi di miglioramento ambientale connessi alla mitigazione degli impianti riconducibili al progetto.

Peraltro, le medesime somme vengono definite nel rispetto di determinati criteri sopra evidenziati e previsti dall'Allegato 2 del suddetto DM del 2010 e, in ogni caso, dette misure compensative e di riequilibrio ambientale e territoriale risultano eventuali e correlate alla circostanza che esigenze connesse agli indirizzi strategici nazionale richiedano concentrazioni territoriali di attività, impianti e infrastrutture a elevato impatto ambientale [legge 23 agosto 2004, n. 239 (recante il «Riordino del settore energetico, nonché delega al Governo per il riassetto delle disposizioni vigenti in materia di energia»), c.d. «Legge Marzano» articolo 1, comma 4, lettera f)].

Inoltre, dalle condizioni contenute nella richiamata *convenzione* il *Comune*, al di là del generico impegno di non stipulare altre convenzioni per altri parchi fotovoltaici e di svolgere quelle attività, di propria stretta competenza, attinenti all'approvazione della variante urbanistica semplificata, non risulta obbligato a effettuare alcuna prestazione nei confronti della *Società*, ovvero non vi è alcuna correlazione tra la somma versata da quest'ultima e l'eventuale operazione a cui sarebbe tenuto il *Comune* nei confronti della stessa *Società* quale diretta beneficiaria; invero, da quanto accennato in precedenza con riferimento all'Allegato 2 al predetto DM del 2010, le risorse o meglio le misure compensative dovute al *Comune* sono da impegnare e orientare in interventi di miglioramento ambientale correlati alla mitigazione degli impianti e, inoltre, l'articolo 3, punto 4, del citata *convenzione*, come già evidenziato, stabilisce che l'*Istante* si impegna

a utilizzare dette risorse corrisposte dalla *Società* al fine di realizzare interventi e attività a esclusivo beneficio della collettività e del territorio.

In sostanza, le suddette somme di natura compensativa vanno utilizzate in interventi di cui risultano beneficiari unicamente la collettività e il territorio comunale.

Inoltre, le medesime somme, da quanto già in precedenza evidenziato e da quanto si evince dal predetto DM del 2010, risultano esser a carattere non meramente patrimoniale o economico.

Pertanto, da quanto emerge dalle disposizioni contenute nella citata *convenzione* sopra evidenziate e dal quadro normativo dal quale trae origine lo stesso schema di *convenzione* stipulata tra le parti, non si ravvisa, tra il *Comune* e la *Società*, la sussistenza di un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni (cfr. citata circolare n. 34/E del 22 novembre 2013). Le somme che il Comune riceve dalla rappresentano, piuttosto, delle erogazioni, previste dal richiamato DM del 2010, aventi le caratteristiche di misure compensative e di riequilibrio ambientale che, ai sensi del medesimo decreto ministeriale, dovranno essere adottate per prevenire e compensare potenziali ricadute ed esternalità dell'impianto sul territorio e sulla collettività dello stesso *Comune*.

In conclusione, le predette somme non costituiscono il corrispettivo per una controprestazione a cui è tenuto il *Comune* beneficiario nei confronti della *Società* non individuandosi, al riguardo, alcuna prestazione di servizi di cui al richiamato articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, ma, piuttosto, le stesse rappresentano misure compensative e di sostanziale riequilibrio ambientale, che dovranno adottarsi al fine di prevenire e compensare potenziali esternalità dell'impianto realizzato dalla *Società* che, come

tali, devono configurarsi come mere erogazioni di denaro da escludersi dall'ambito applicativo del tributo, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del citato d.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede che non sono considerate cessioni di beni *«le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro»*.

Pertanto, non configurandosi nella fattispecie alcuna operazione di cui al menzionato articolo 3 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, le somme in argomento non risultano riconducibili nell'ambito applicativo dell'Iva.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**