

**Risposta n. 552**

**OGGETTO:** IVA - Natura permutativa delle operazioni ed eventuale applicazione dello split payment.

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

**QUESITO**

Il Comune istante rappresenta di aver stipulato :

- nel 2007 una convenzione con la Alfa S.p.A. (di seguito "Società Servizi") per l'affidamento del servizio di assistenza tecnica e gestione dell'impianto idroelettrico denominato "(...)" (di seguito "Impianto").

- nel 2015 una nuova convenzione (che prevede lo schema operativo della precedente e parzialmente modificata) con la società Beta S.p.A. (di seguito la "Società Infrastrutture" o "Società") avente ad oggetto la realizzazione, successiva gestione e assistenza tecnica del suddetto Impianto.

La convenzione stipulata nel (...) prevedeva l'affidamento alla Società Servizi delle attività di progettazione, realizzazione, direzione dei lavori e gestione dell'Impianto.

Tale convenzione stabiliva che la stessa Società Servizi utilizzasse l'Impianto assumendo lo status di "*Produttore*" (con lo svolgimento di tutti gli adempimenti

amministrativi del caso) e, a fronte di ciò, versasse al Comune un canone d'uso impianti a rate semestrali.

Da quanto emerge dalla deliberazione del Consiglio comunale n. (...), lo stesso ente locale risulta essere socio di entrambe le suddette società.

Dalla stessa deliberazione emerge che, in data (...), la Società Servizi ha richiesto e, successivamente accettato, il preventivo di connessione dell'impianto alla rete ENEL BT e, in data (...) la stessa Società ha trasmesso al Comune il progetto definitivo dell'impianto. Successivamente, in data (...), l'assemblea dei soci della Società Infrastrutture ha deliberato un aumento di capitale da effettuarsi mediante conferimento in natura da parte della Società Servizi del "ramo d'azienda idroelettrico", con efficacia giuridica dal (...). Pertanto, da detta data la Società Infrastrutture è subentrata alla Società Servizi nei rapporti giuridici attivi e passivi inerenti al ramo conferito e, di conseguenza, anche negli accordi e/o convenzioni sottoscritti con il Comune socio relativamente all'uso di impianti idroelettrici.

La Società Infrastrutture è una società *in house*, costituita ai sensi della normativa nazionale e comunitaria vigente in materia e ha quale oggetto sociale, tra l'altro, *"lo studio, la progettazione, la realizzazione, la gestione e l'esercizio di impianti di cogenerazione, di impianti finalizzati alla distribuzione e vendita di calore da teleriscaldamento e di energia elettrica, così come di ogni altra energia, nonché impianti di illuminazione pubblica"*.

L'istante rileva che il decreto ministeriale (...) (di seguito il Decreto) ha introdotto importanti novità in merito al regime di incentivazione della produzione di energia elettrica prodotta da impianti alimentati da fonti energetiche rinnovabili in esercizio a partire dal (...); in particolare ha introdotto quale requisito per il futuro Produttore l'essere in possesso di titolo autorizzativo, o, per gli impianti idroelettrici, di titolo concessorio, nonché del preventivo di connessione redatto dal gestore di rete e accettato in via definitiva.

Ai sensi del medesimo Decreto, gli impianti idroelettrici realizzati con procedure

a evidenza pubblica da Amministrazioni pubbliche possono beneficiare dell'accesso diretto agli incentivi se con potenza di concessione inferiore a 100 kw.

Pertanto, al fine di recepire le modifiche introdotte, dal citato Decreto, in relazione alle modalità di accesso all'incentivazione dell'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, le parti hanno ritenuto di modificare la precedente convenzione sottoscritta nel (...).

Dalla nuova convenzione stipulata tra il Comune e la Società Infrastrutture, approvata con la menzionata deliberazione del Consiglio comunale n. (...), emerge che lo stesso ente locale affida alla suddetta Società la realizzazione dell'impianto, comprensiva della direzione dei lavori (cfr. articolo 2-*bis*) nonché l'uso e gestione dello stesso (cfr. articolo 3).

Pertanto, la Società svolgerà il ruolo di produttore e si occuperà di vendere l'energia elettrica prodotta dall'impianto, oltre che assolvere a tutti gli adempimenti tecnico-amministrativi derivanti dalla stessa gestione (cfr. articolo ...).

Relativamente ai rapporti economici tra le parti, all'articolo (...) della stessa convenzione, che ne prevede la definizione, viene disposto, precisamente al punto (...) (corrispettivo per la realizzazione dell'impianto), che la Società fatturerà al Comune l'importo relativo alla realizzazione, comprensivo della direzione dei lavori e dei collaudi, nonché dei costi di progettazione sostenuti, sulla base della contabilità dei lavori finali approvata e nel limite del quadro economico del progetto allegato; il pagamento di dette fatture, in accordo tra le parti, potrà avvenire mediante compensazione con le fatture del Comune relative ai canoni per l'uso dell'impianto, detto canone sarà determinato in percentuale ai ricavi realizzati dalla predetta Società.

Al successivo punto (...) (canone per uso impianto da corrispondere al Comune) viene stabilito che la Società corrisponderà al Comune un canone annuo per l'uso dell'impianto determinato in percentuale ai ricavi realizzati dalla stessa Società dalla cessione in rete dell'energia elettrica; detta percentuale sarà stabilita in misura crescente secondo determinati scaglioni indicati nel medesimo punto della

convenzione.

Dalla stessa deliberazione è stato stabilito che le parti, come precedentemente accennato, intendono mantenere lo schema operativo originariamente previsto dalla precedente convenzione, la quale prevede che il ruolo di Produttore sia svolto dalla società alla quale il comune affida, a titolo oneroso, l'uso dell'impianto, restando in vigore tutti gli altri aspetti disciplinati dalla precedente convenzione del (...).

Nell'istanza si rappresenta che, in base alla suddetta convenzione, il finanziamento dell'opera è formalmente a carico dello stesso ente locale, trovando una compensazione nelle quote del canone d'uso del costruendo impianto che la Società si impegna a corrispondere al Comune successivamente all'entrata in funzione dell'impianto attraverso l'applicazione del principio di una "*complessiva neutralità per il bilancio comunale*".

Al termine del periodo di collaudo, la Società propone di fatturare l'intero importo nei confronti del Comune (tramite fattura elettronica), facendo salvo il meccanismo della compensazione sopra descritto.

In altri termini, il Comune dovrebbe annualmente liquidare parzialmente la suddetta fattura, previa emissione a sua volta di regolare fattura, con gli importi erogati e compensati a mezzo giro contabile. Il periodo di tempo per il saldo dell'intero importo è previsto in meno di 10 anni. Viene stabilita, inoltre, un'idonea copertura assicurativa in caso di guasto o malfunzionamento dell'impianto con la copertura anche della mancata produzione.

Il Comune, ritenendo la propria attività rilevante agli effetti dell'IVA, chiede un parere in merito:

1) alla non applicabilità, considerata la natura permutativa della transazione avente per oggetto reciproche prestazioni di servizi, del meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*);

2) alla coincidenza del momento impositivo, per entrambe le prestazioni, con l'esecuzione della seconda prestazione che funge da corrispettivo della prima, sulla

base delle risoluzioni n. 75/E del 26 maggio 2000 e n. 331/E del 31 luglio 2008.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Il Comune ritiene che, qualora non sia applicabile la disciplina dello *split payment*, l'intera operazione sia soggetta al regime IVA ordinario e che l'IVA addebitata al Comune istante sia da considerare detraibile.

In alternativa, in caso di applicazione dello *split payment*, invece, verserà all'Erario l'IVA sulla fattura ricevuta in proporzione ed in parallelo alle fatture che andrà ad emettere. *"Con l'emissione della fattura da parte del Comune si realizza di fatto la compensazione (parziale) con il debito verso "la Società "e, quindi, parte della fattura ricevuta risulterà in quel momento pagata, con il sorgere contestuale del debito verso l'erario per l'IVA da split payment. Contemporaneamente, la liquidazione periodica IVA beneficerà progressivamente della possibilità di detrarre l'imposta sulla stessa fattura ricevuta, fino a concorrenza dell'intero importo. La liquidazione periodica - ipotizzando che queste siano le uniche operazioni rilevanti si concluderà a zero"..".*

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Per la soluzione della fattispecie prospettata occorre stabilire la corretta qualificazione dei rapporti giuridici intercorrenti tra le parti e definiti nella descritta convenzione allo scopo, in particolare, di stabilire se possa o meno qualificarsi una permuta.

Il negozio di permuta è disciplinato dall'articolo 1552 del codice civile come il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o altri diritti, da un contraente all'altro.

Ai fini dell'IVA, occorre far riferimento all'articolo 11, comma 1, del decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui *«le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate»*.

Ai sensi della predetta disposizione, quindi, si configura un'operazione di permuta se le reciproche operazioni sono effettuate ciascuna in controprestazione dell'altra e la seconda prestazione funge da corrispettivo della prima.

In tal caso le suddette operazioni sono distintamente e autonomamente considerate sia ai fini dell'applicazione dell'imposta che della determinazione della base imponibile che dell'applicazione dell'aliquota.

Nella fattispecie in esame - da quanto si evince dalla menzionata convenzione e, in particolare, dall'articolo 4 concernente la disciplina dei rapporti economici tra il Comune e la Società - le parti in ogni caso hanno definito sia il corrispettivo relativo alla realizzazione dell'impianto sia il canone per la concessione in uso dello stesso, stabilendo, altresì, che il relativo pagamento delle fatture riguardanti la costruzione dell'opera potrà, in accordo tra le Parti, avvenire mediante compensazione con le fatture del Comune relative ai canoni d'uso dell'impianto.

Detta compensazione delle reciproche posizioni di debito e credito rappresenta una mera modalità regolazione dei rapporti commerciali di natura finanziaria derivante dalle modalità di pagamento di quanto dovuto dal Comune alla Società che realizza l'impianto.

Inoltre, il medesimo rapporto contrattuale evidenzia che le parti si impegnano a effettuare due autonome prestazioni (da parte della Società la realizzazione dell'impianto e da parte del Comune l'affidamento alla stessa della gestione del medesimo impianto) con la definizione di un corrispettivo relativo alla prestazione di costruzione dell'impianto da parte della Società il cui importo potrà essere eventualmente pagato con le fatture del Comune relative ai canoni per l'uso dell'impianto (cfr. art. ... della convenzione). L'analisi della convenzione, inoltre, non

evidenzia che le reciproche prestazioni delle parti contraenti costituiscano l'una il corrispettivo dell'altra.

Peraltro, la suddetta convenzione non evidenzia se l'ammontare del corrispettivo della prestazione fornita dalla Società viene fissato al netto del valore del canone, ossia venga ridotto del valore economico del canone; tale circostanza, in effetti, potrebbe far supporre la sussistenza di un'operazione permutativa (cfr. risoluzione n. 73/E del 25 marzo 2003).

Ciò che connota un'operazione avente le caratteristiche di una permuta consiste nella natura della controprestazione, rappresentata non dalla corresponsione di un "prezzo" in denaro, bensì dalla cessione di un bene o di una prestazione a fronte di una cessione di un bene e/o di una prestazione di servizio della controparte. In sostanza, nel caso di specie il prezzo dovrebbe essere costituito dall'affidamento in concessione dell'impianto da parte del Comune a fronte della realizzazione dello stesso da parte Società.

Le suesposte considerazioni, unitamente alla duplice circostanza che il regolamento contrattuale non prevede alcun riferimento al citato articolo 1552 del c.c., e che la prestazione di progettazione e realizzazione dell'impianto sembra sia stata affidata solo successivamente alla Società, in sede di modifica della convenzione, consentono di concludere che la fattispecie in esame non possa qualificarsi come operazione di permuta.

Pertanto, anche in risposta al secondo quesito, si ritiene che non possano assumere rilievo nel caso di specie le indicazioni fornite con la risoluzione 331/E del 2008 e che le prestazioni descritte costituiscano due distinte operazioni a cui si applica il regime ordinario dell'IVA in termini sia di applicazione che di liquidazione del tributo.

In particolare, la prestazione di servizi relativa alla realizzazione dell'impianto da parte della Società rientra nel meccanismo dello *split payment* ai sensi dell'articolo 17-ter del citato d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto operazione effettuata nei confronti di un

ente pubblico territoriale.

Conseguentemente, il Comune è tenuto a versare all'Erario l'IVA addebitata al momento di ciascun pagamento ovvero al momento di ricezione e/o registrazione delle fatture di acquisto del suddetto servizio (cfr. circolare n. 27/E del 7 novembre 2017). Quindi, per la Società (che rimane pur sempre debitore d'imposta) il tributo esposto in fattura non confluisce nella liquidazione periodica, essendo tenuto al versamento dello stesso il Comune che, nella propria liquidazione periodica, potrà beneficiare della possibilità di detrarre l'imposta addebitata sulla medesima fattura, in quanto risulta acquirente di un servizio nella veste di soggetto passivo, in considerazione della natura commerciale dell'attività avente per oggetto la concessione dell'impianto a titolo oneroso.

In tale senso, il Comune dovrà emettere le fatture relative al canone d'uso dell'impianto con addebito della relativa 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.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**