

Risposta n. 181/2026

OGGETTO: Aliquota IVA applicabile all'acquisto con installazione di sistema di accumulo per impianto fotovoltaico già operante

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

QUESITO

La Società Alfa (di seguito anche "Istante" o "Società") rappresenta di esercitare in via principale l'attività di produzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica anche mediante un impianto fotovoltaico (abbreviato FV) già autorizzato, allacciato e operante, con una potenza nominale tale da generare una produzione annua attesa di circa 8.069 MWh.

La Società ha intenzione di installare un sistema di accumulo destinato a essere parzialmente integrato al citato impianto fotovoltaico e, a tale fine, ha ricevuto dalla società Beta (di seguito anche "Fornitore") un preventivo avente ad oggetto la fornitura, in un unico contratto di "un sistema di accumulo elettrochimico ("Battery Energy Storage

System" "BESS", di seguito "accumulatore"), composto da: n. 2 unità "XGRID 5 MWh" in container 20 ft (con sistemi di raffreddamento liquido, antincendio ad aerosol, e quadri di power combinig: tensione DC 1040 1500 V); n. 2 "PCS Station" da 2,5 MW ciascuna (12 string PCS da 250 kW e trasformatore 20/0,69 kV da 2.500 kVA, classe anticorrosione C4), oltre estensioni di garanzia e refund DDP shipping cost [...]"

L'Istante rappresenta che il Fornitore ha intenzione di fatturare l'operazione con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria del 22%.

In particolare, riferisce che "Il sistema BESS verrà installato presso il sito di produzione FV della società ed è destinato, per espressa progettazione tecnico funzionale documentata nella proposta commerciale, a operare in modalità ibrida con i seguenti quantitativi annui attesi di energia in ingresso al BESS:

a) MWh FV BESS: circa 700 MWh/anno (energia prodotta dall'impianto FV e immagazzinata nelle batterie);

b) MWh Grid BESS: circa 2.500 MWh/anno (energia prelevata dalla rete elettrica nazionale e immagazzinata nelle batterie)".

Al riguardo, l'Istante fa presente che "I quantitativi sub a) e sub b) precedenti non sono distinguibili sotto il profilo della finalità d'uso: entrambi confluiscono nel medesimo asset fisico (le due unità XGrid e i relativi PCS) e sono destinati ai medesimi servizi: time shifting, mercato elettrici (MGP, MI) e servizi ancillari della società xxx".

Ciò posto, l'Istante chiede di conoscere la corretta aliquota IVA applicabile alla descritta operazione di acquisto e installazione dell'accumulatore presso l'impianto fotovoltaico già esistente e, in particolare, chiede se possa trovare applicazione l'aliquota agevolata del 10% prevista dal n. 127- quinquies) e dal n. 127- sexies) della Tabella A,

parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito "d.P.R. n. 633 del 1972").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che alla cessione dell'accumulatore debba applicarsi l'aliquota IVA ridotta del 10% sull'intero imponibile in forza del combinato disposto di cui ai numeri 127-quinquies) e 127-sexies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, "atteso che:

a) il bene è oggetto di un'unica cessione contrattuale, riferita ad un'unica infrastruttura fisica unitaria e indivisibile, da assoggettare a trattamento IVA unitario;

b) la destinazione prevalente e funzionalmente caratterizzante è quella dell'integrazione all'impianto FV preesistente della Società, secondo la qualificazione di "elemento funzionalmente collegato" di cui alla Circolare n. 7/E/2018;

c) la modalità ibrida di funzionamento, oggi tecnologicamente fisiologica per i BESS abbinati a FER, non snatura la qualificazione del bene quale componente di impianto di produzione di energia rinnovabile e non legittima un'applicazione frazionata dell'imposta;

d) la prova della destinazione, richiesta dalla giurisprudenza di legittimità, è assolta mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dall'Istante al fornitore".

A sostegno della propria tesi, la Società richiama il principio di diritto n. 15 del 14 settembre 2020, la circolare 27 aprile 2018, n. 7/E e la giurisprudenza della Cassazione che, con ordinanza 5 maggio 2021, n. 11690, ha affermato che «l'agevolazione prevista

dal n. 127- sexies) può essere negata solo qualora non vi sia prova della destinazione dei beni ceduti alla realizzazione di impianti di produzione di energia elettrica rinnovabile».

L'Istante fa presente, inoltre, che un'applicazione frazionata dell'IVA non è giustificata dal fatto che non tutta l'energia accumulata nell'accumulatore proviene dall'impianto FV ma una quota di essa viene immagazzinata mediante prelievo dalla rete (2.500 MWh/anno) ed è destinata alla partecipazione ai mercati elettrici e ai servizi ancillari della società xxx (SMS).

Fa presente che l'accumulatore, oggetto di cessione, è un'infrastruttura unica e indivisibile, costituita da un singolo set di celle, PCS, trasformatori e sistemi ancillari.

Non è tecnicamente possibile imputare quote dell'hardware all'una o all'altra modalità di carica.

Al riguardo, l'Istante richiama la giurisprudenza comunitaria (CGUE, 25 febbraio 1999, C349/96 Card Protection Plan; CGUE 27 ottobre 2005, C41/04, Levob) e l'orientamento della Cassazione (Cassazione, Sezione Tributaria, 13 maggio 2009, n. 11085), i quali sono costanti nell'affermare che una prestazione unica deve essere assoggettata a un trattamento IVA unitario, quando le sue componenti siano talmente connesse da formare oggettivamente un'unica operazione economica indissociabile.

Sostiene, inoltre, che la carica da rete costituisce una modalità operativa accessoria rispetto alla funzione principale di ottimizzazione della produzione di FV (riduzione del curtailment, time shifting, peak chaving).

Al riguardo, la Società può rilasciare dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ai sensi dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, attestante la destinazione dell'accumulatore all'integrazione del proprio impianto

FV in esercizio, con specificazione del codice POD, della potenza FV installata, e dell'ubicazione del sito.

Evidenzia, infine, che escludere l'agevolazione in esame in ragione della modalità ibrida di funzionamento si porrebbe in contrasto con la finalità incentivante della norma di cui al citato n 127- quinquies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, che è quella di favorire la diffusione degli impianti di produzione di energia da fonte rinnovabile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che il presente parere è reso sulla base dei fatti e degli elementi contrattuali rappresentati e della documentazione fornita dall'Istante, qui assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità e completezza. Resta, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria sulle suddette informazioni e su qualunque altro fatto e/o circostanza non rappresentati dall'Istante e riscontrabili nell'eventuale sede di accertamento.

Tanto premesso, ai fini che qui rilevano, si fa presente che il numero 127- quinquies) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10%, tra 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 medesima aliquota ridotta, 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).

Ne consegue, in base alle richiamate disposizioni, che gli impianti, per i quali il legislatore prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, sono gli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica ed eolica.

In particolare, con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione del richiamato n. 127-quinquies), la scrivente ha, più volte, ribadito, con propri documenti di prassi, che l'elenco di opere ed impianti, in esso contenuto, deve considerarsi tassativo (cfr. in tal senso, *ex multis* risoluzioni n. 22/E del 30 marzo 1998 e n. 2/E del 20 gennaio 2000).

Come noto, infatti, le norme di carattere agevolativo, rappresentando un'eccezione a regole tributarie generali, non possono essere applicate in via analogica a circostanze diverse da quelle dalle stesse espressamente previste (cfr. risoluzione n. 149/E del 19 ottobre 2005).

Premesso quanto sopra, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10% ai sensi del n. 127-sexies), con la risoluzione n. 269/E del 27 settembre 2007 è stato chiarito che "[...]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.

L'Amministrazione finanziaria ha, altresì, precisato che deve trattarsi di forniture di beni, escluse le materie prime e semilavorati, forniti per la costruzione *ex novo* delle opere, degli impianti o degli edifici indicati al n. 127-quinquies), e non della semplice miglioria o modifica degli stessi, anche se comportanti un potenziamento dei medesimi (cfr. risoluzione del Ministero delle Finanze n. 397666 del 26 luglio 1985 e risoluzione n. 202/E del 19 maggio 2008).

Occorre, inoltre, evidenziare che l'agevolazione in esame si rende, altresì, applicabile ai contratti di appalto aventi per oggetto l'ampliamento di "impianti di produzione e reti di distribuzione calore energia", in quanto, per prassi consolidata relativa a casi di ampliamento di altre tipologie di impianti, comunque tutti ricompresi nel n. 127-quinquies), l'ampliamento va considerato come una nuova "parziale" costruzione. (risoluzione n. 352338 del 9 agosto 1982, risoluzione n. 430523 del 23 dicembre 1991).

Ai fini che qui interessano anche la Suprema Corte di Cassazione ha ribadito che "il regime agevolativo previsto dal n. 127-sexies) richiede unicamente che i componenti finiti siano concretamente adoperati per la realizzazione dell'impianto, dell'opera o dell'edificio [...]" (cfr. sul punto Cass., n. 30138 del 2019; Cass. n. 11690 del 2021).

Si evidenzia, infine, che il principio di diritto n. 15 del 14 settembre 2020 citato dall'Istante, è relativo una fattispecie diversa rispetto a quella oggetto dell'istanza, poiché riguarda la cessione con aliquota agevolata di un impianto termico ad energia solare in grado di produrre energia elettrica per il tramite del calore.

Parimenti inconferenti rispetto al caso in esame sono i chiarimenti espressi con la circolare n. 7/E del 27 aprile 2018, anch'essa citata dall'Istante, riguardanti un settore

impositivo diverso rispetto a quello dell'imposta sul valore aggiunto e, più nel dettaglio, attinenti al diritto alla detrazione per lavori eseguiti su singole unità immobiliari e su parti comuni, finalizzati al conseguimento di risparmi energetici.

Dal quadro normativo, giurisprudenziale e di prassi delineato emerge, dunque, che ai fini dell'applicabilità dell'aliquota agevolata in esame, è richiesto che i beni siano componenti o elementi necessari per la realizzazione dell'impianto stesso. Non è, quindi, sufficiente che gli stessi siano "utili", "connessi" o "funzionali" all'attività del soggetto che realizza o utilizza l'impianto.

Tanto premesso, nel caso di specie, sulla base di quanto rappresentato e della documentazione prodotta, si evince che l'Istante ha intenzione di acquistare un sistema di accumulo elettrochimico (Battery Energy Storage System) "destinato ad essere parzialmente integrato a impianto fotovoltaico [...] preesistente e parzialmente alimentato da prelievi di rete per servizi di mercato".

Nello specifico, secondo la definizione data dall'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA), un sistema di accumulo *"è un insieme di dispositivi, apparecchiature e logiche di gestione e controllo, funzionale ad assorbire e rilasciare energia elettrica, previsto per funzionare in maniera continuativa in parallelo con la rete con obbligo di connessione di terzi o in grado di comportare un'alterazione dei profili di scambio con la rete elettrica (immissione e/o prelievo). Il sistema di accumulo può essere integrato o meno con un impianto di produzione (se presente). Non rientrano i sistemi utilizzati in condizioni di emergenza che, pertanto, entrano in funzione solo in corrispondenza dell'interruzione dell'alimentazione dalla rete elettrica per cause*

indipendenti dalla volontà del soggetto che ne ha la disponibilità" (Deliberazione 20 novembre 2014 574/2014/R/eel).

Nell'ambito della disciplina unionale, la direttiva n. 2019/944 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 giugno 2019 distingue espressamente la generazione dell'energia elettrica dallo stoccaggio dell'energia.

L'articolo art. 2, punto 37 della direttiva definisce la generazione di energia elettrica: « la produzione di energia elettrica» , mentre il punto 59) qualifica lo stoccaggio di energia come : «[...] il differimento dell'utilizzo finale dell'energia elettrica a un momento successivo alla sua generazione, o la conversione di energia elettrica in una forma di energia che può essere stoccata, lo stoccaggio di tale energia e la sua successiva riconversione in energia elettrica o l'uso sotto forma di un altro vettore energetico»; infine il punto 60) definisce l'impianto di stoccaggio dell'energia: «nel contesto della rete elettrica, un impianto dove avviene lo stoccaggio di energia».

Nell'ordinamento interno anche il decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 210, di attuazione della citata direttiva sul mercato interno dell'energia elettrica, all'art. 2, in conformità al citato art. 2, punti 37 e 59 della direttiva, distingue espressamente l'attività di generazione dell'energia elettrica dall'attività di stoccaggio dell'energia.

Come evidenziato nell'istanza il BESS è un'unica infrastruttura che si carica indistintamente dal punto di connessione FV o dal punto di prelievo di rete. La gestione operativa è affidata ad un sistema di Energy Management System (EMS), ovvero un'interfaccia informatica che si collega con il sistema di gestione del consorzio Enel e decide in via automatizzata quando e in quale misura prelevare energia dall'impianto

o dalla rete, quando immetterla in rete per arbitraggio e quando renderla disponibile su segnale di dispacciamento della società xxx.

Da quanto sopra esposto consegue che il sistema di accumulo costituisce un'infrastruttura funzionalmente collegata all'impianto fotovoltaico, ma tecnicamente distinta dall'impianto di generazione/produzione di energia elettrica.

Pertanto, tenuto conto che l'accumulatore non è finalizzato a produrre energia ma soltanto a immagazzinarla, lo stesso non può qualificarsi come componente finito concretamente utilizzato per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico.

Ciò in quanto, come nel caso di specie, l'impianto fotovoltaico, anche senza l'impiego del predetto accumulatore, risulta già in esercizio e idoneo alla produzione di energia elettrica, né l'accumulatore può essere considerato un ampliamento ovvero nuova "parziale" costruzione dell'impianto fotovoltaico già esistente. Sicché, si è del parere che l'aliquota IVA agevolata del 10% di cui al numero n 127-quinquies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 non sia applicabile alla cessione dell'accumulatore oggetto dell'istanza, con conseguente applicazione dell'aliquota IVA ordinaria.

**firma su delega del Direttore Centrale
atto di delega prot. R.I. 7107 del 13.05.2026**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**