

RISOLUZIONE N. 88/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 25 agosto 2010

OGGETTO: Interpello - Art. 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 – Gestore Servizi Energetici - GSE – articolo 2 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Con istanza d'interpello formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato posto il seguente:

Quesito

Il Gestore dei Servizi Energetici (di seguito anche GSE) è una società per azioni partecipata esclusivamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, avente un ruolo centrale nella promozione, incentivazione e sviluppo delle fonti rinnovabili in Italia.

In particolare, il GSE è il soggetto attuatore per l'incentivazione della produzione di energie rinnovabili.

In tale ambito, ai sensi del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, nonché delle disposizioni contenute nel decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 18 dicembre 2008, provvede al ritiro dell'energia elettrica ammessa al trattamento incentivante di cui all'articolo 2, comma 145, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Nello specifico ritira a "Tariffa Fissa Omnicomprensiva" (di seguito tariffa omnicomprensiva) l'energia elettrica incentivata prodotta e immessa in rete da:

- impianti eolici di potenza nominale non inferiore a 1 Kw e non superiore a 200 Kw;
- impianti alimentati dalle altre fonti rinnovabili, con esclusione della fonte solare, di potenza nominale non inferiore a 1 Kw e non superiore a 1 Mw, entrati in esercizio in data successiva al 31 dicembre 2007.

Detta tariffa, formata da due componenti, la componente prezzo e la componente incentivante, ai sensi dell'art. 3 del citato decreto 18 dicembre 2008 rientra tra i "meccanismi incentivanti" ed è corrisposta, previa istanza al GSE, ai produttori di energia elettrica da fonti rinnovabili che immettono in rete l'energia non autoconsumata.

Con circolare del 19 luglio 2007, n. 46/E, l'Agenzia delle Entrate con riferimento ad un altro meccanismo agevolativo, vale a dire la "tariffa incentivante" corrisposta ai soggetti produttori di energia elettrica da fonte fotovoltaica, ha fornito gli opportuni chiarimenti.

Ciò stante, con il presente interpello la società istante chiede di verificare se è possibile estendere la linea interpretativa e la conseguente applicazione della disciplina fiscale individuata nella citata circolare n. 46/E anche alla tariffa omnicomprensiva.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il GSE è dell'avviso che sebbene la tariffa omnicomprensiva presenti delle differenze rispetto alla tariffa incentivante, in quanto rappresenta un " (...) corrispettivo che, senza distinzione della componente prezzo da quella incentivo, viene corrisposto agli utenti a fronte dell'energia rinnovabile (diversa dal fotovoltaico), da questi prodotta non consumata e immessa in rete", persegue la medesima finalità incentivante.

Pertanto, ritiene che le indicazioni fornite con la circolare n. 46/E del 2007 possano essere estese anche alla tariffa omnicomprensiva.

Nello specifico è dell'avviso che, analogamente a quanto già affermato nella più volte citata circolare n. 46/E, l'immissione in rete dell'energia prodotta

e non autoconsumata da parte di soggetti persone fisiche o enti non commerciali titolari di impianti di potenza fino a 20 kw posti a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente, a fronte della tariffa omnicomprensiva erogata, non concretizza lo svolgimento di un'attività commerciale abituale in quanto si presume che l'impianto è utilizzato sostanzialmente in un contesto privatistico.

Conseguentemente, tale tariffa ai fini dell'IVA non assume rilevanza, mentre ai fini delle imposte dirette rileva come reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. i), del TUIR.

Sempre seguendo le indicazioni fornite nella circolare in commento, il GSE ritiene che quando la tariffa omnicomprensiva è erogata a soggetti non imprenditori o a enti non commerciali in relazione ad impianti di potenza fino a 20 kw che non risultano posti per la loro collocazione al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente, l'immissione in rete dell'energia configura lo svolgimento di un'attività commerciale.

Analogamente, il GSE ritiene che l'immissione in rete dell'energia a fronte della tariffa omnicomprensiva configura sempre un'attività commerciale quando è effettuata da imprenditori commerciali, da lavoratori autonomi e da persone fisiche o enti non commerciali che utilizzano impianti di potenza superiore a 20 kw.

In tali casi la tariffa in parola, ai fini delle imposte sui redditi, costituisce un ricavo che concorre alla determinazione del reddito d'impresa; ai fini dell'IVA, rappresenta un corrispettivo imponibile ai sensi del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

La società istante precisa, inoltre, che la tariffa omnicomprensiva costituendo un "corrispettivo" non subisce mai la ritenuta del 4 per cento prevista dall'art. 28 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il decreto 18 dicembre 2008, emanato dal Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Ambiente e della Tutela del

Territorio e del Mare ai sensi dell'articolo 2 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008), attua alcune disposizioni in materia di incentivazione alla produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili previste dalla stessa legge.

In particolare, con riferimento ai "Meccanismi incentivanti", all'articolo 3, comma 2, precisa che *"L'energia elettrica immessa in rete, prodotta mediante impianti eolici di potenza nominale media annua non superiore a 200 Kw e mediante impianti alimentati da altre fonti rinnovabili, con esclusione della fonte solare, di potenza annua non superiore a 1 Mw entrati in esercizio in data successiva al 31 dicembre 2007, ha diritto, in alternativa ai certificati verdi di cui al comma 1 e su richiesta del produttore, a una tariffa fissa onnicomprensiva di entità variabile alle condizioni e secondo le modalità di cui al titolo III del presente decreto"*.

Il medesimo decreto, al successivo articolo 16, disciplina la *"Modalità di erogazione della tariffa fissa onnicomprensiva"* precisando, tra l'altro, che è di entità variabile a seconda della fonte utilizzata e viene erogata, per un periodo di 15 anni, ai soggetti che ne hanno diritto e ne fanno richiesta al GSE. Lo stesso articolo, al comma 4, ai fini della determinazione dell'incentivo, precisa che l'importo si ottiene moltiplicando il valore della tariffa espresso in eurocent/kwh (determinato sulla base della tabella 3 allegata alla legge finanziaria 2008) per l'energia elettrica incentivata determinata da GSE, corrispondente all'energia elettrica immessa in rete.

Il valore economico della Tariffa incorpora, seppur non in maniera esplicita, sia una quota incentivante che un corrispettivo per la vendita dell'energia (per questo motivo è definita "onnicomprensiva"). In altre parole, il produttore che beneficia della Tariffa onnicomprensiva non ha il diritto di vendere l'energia prodotta, quindi rinuncia a qualsiasi ulteriore corrispettivo economico.

Ciò premesso si pone il problema di stabilire qual'è la natura di detta tariffa e come rileva fiscalmente.

In via preliminare si osserva che la tariffa omnicomprensiva, ancorchè si componga di due quote, si configura come corrispettivo essendo corrisposta unitariamente a fronte dell'immissione in rete dell'energia elettrica prodotta e non autoconsumata.

Nel caso di specie, infatti, la richiesta effettuata dal produttore di energia da fonte rinnovabile al GSE per ottenere, in alternativa ai certificati verdi, la tariffa omnicomprensiva, realizza un atto a titolo oneroso che implica la cessione dell'energia alla rete da parte del produttore e il pagamento di uno specifico compenso da parte del GSE.

Com'è noto, ai sensi dell'articolo 1 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, sono rilevanti ai fini IVA le “ (...) *cessioni di beni (...) effettuate (...) nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni (...)*”.

Conseguentemente, si può affermare che essendo la tariffa omnicomprensiva erogata in relazione alla cessione di un bene (energia) la stessa, se percepita da un soggetto che svolge attività commerciale o agricola ai sensi degli articoli 2135 e 2195 c.c. ovvero attività di lavoro autonomo, è assoggettabile ad IVA.

Ciò nonostante, atteso che tale tariffa omnicomprensiva persegue lo stesso fine incentivante della tariffa corrisposta ai titolari di impianti fotovoltaici (detta anche conto energia), si ritiene che la stessa non assuma rilevanza ai fini dell'IVA quando è corrisposta nei confronti di soggetti titolari di impianti da fonte eolica o da altre fonti, posti a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente oppure di impianti di potenza fino a 20 kw. Tale interpretazione discende dalla considerazione che l'immissione in rete di energia, quando è effettuata alle suddette condizioni, non configura un'attività commerciale svolta abitualmente in quanto l'impianto è destinato a soddisfare principalmente bisogni personali.

Ne consegue che ai fini fiscali la tariffa percepita dai suddetti soggetti assume rilevanza solo ai fini delle imposte dirette, come reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i), del TUIR.

Diversamente, l'immissione in rete dell'energia non autoconsumata configura sempre un'attività commerciale quando è effettuata da:

- persone fisiche o enti non commerciali titolari di impianti di potenza fino a 20 kw, che non risultano posti a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente;
- persone fisiche o enti non commerciali titolari di impianti di potenza superiore a 20 kw;
- persone fisiche o giuridiche che svolgono attività commerciale;
- soggetti che svolgono lavoro autonomo.

In tal caso, la tariffa omnicomprensiva si qualifica come corrispettivo derivante dalla vendita dell'energia rilevante ai fini dell'IVA e delle imposte dirette.

Si precisa, infine, che la tariffa omnicomprensiva non è mai soggetta a ritenuta alla fonte del 4 per cento di cui all'articolo 28 del Dpr n. 600 del 1973, in quanto come già precisato costituisce un corrispettivo e non un contributo.

In sintesi il trattamento fiscale della tariffa omnicomprensiva è il seguente:

<i>Tariffa omnicomprensiva corrisposta: a persona fisica o ente non commerciale per l'energia prodotta da impianti di potenza fino a 20 kw posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente</i>	
IVA	Non imponibile
II.DD.	Reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, c. 1, lettera i) del TUIR

<i>Tariffa omnicomprensiva corrisposta a: persona fisica o ente non commerciale per l'energia prodotta da impianti di potenza fino a 20 kw non</i>

<i>posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente, oppure, da impianti di potenza superiore a 20 kw; persona fisica o giuridica che svolge attività commerciale; soggetti che svolgono lavoro autonomo</i>	
IVA	Imponibile ai sensi dell'art. 2 del DPR n. 633/1972
II.DD.	Ricavo ai sensi degli articoli 57 e 85 del TUIR

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.