

RISOLUZIONE N. 13/E



Roma, 20 gennaio 2009

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

OGGETTO: Istanza di interpello – Art. 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 – Gestore dei Servizi Elettrici, SPA –Dpr 26 ottobre 1972, n. 633 e Dpr 22 dicembre 1986, n. 917.

Con istanza d'interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto di conoscere il trattamento fiscale della seguente operazione:

Quesito

Il Gestore dei Servizi Elettrici S.p.A. (di seguito anche GSE), ha un ruolo centrale nella promozione, nell'incentivazione e nello sviluppo delle fonti rinnovabili in Italia.

In particolare con la recente Deliberazione del 3 giugno 2008, n. 74, l'Autorità per l'Energia Elettrica e per il Gas (di seguito anche Aeeg) gli ha attribuito una funzione primaria nell'ambito del cosiddetto Servizio di Scambio sul Posto (di seguito anche SSP).

Il SSP, come precisato dall'istante è un servizio che, “(...) *permette all'utente una particolare forma di autoconsumo in sito, consentendo che l'energia prodotta possa essere prelevata e consumata in un momento successivo*”. In altri termini il SSP sistema consente al soggetto titolare di un impianto fotovoltaico, di immagazzinare virtualmente l'energia autoprodotta e di riprelevarla quando si rende necessaria.

Tale servizio attualmente è disciplinato dalla Deliberazione dell'Aeeg n. 28 del 2006, e prevede che l'utente:

- immetta in rete l'energia autoprodotta;
- prelevi dalla rete quella necessaria al proprio fabbisogno senza sostenere costi anche in un momento diverso da quello della produzione;
- maturi un credito in termini di energia nei confronti del gestore della rete, per la parte di energia eventualmente prodotta in eccesso, utilizzabile nei tre anni successivi.

A decorrere dal 1° gennaio 2009, a seguito dell'emanazione della Deliberazione n. 74/2008, l'Aeeg, senza tradire lo scopo dello SSP, ovvero quello di porsi quale elemento equalizzatore della domanda e dell'offerta energetica, ha cambiato le modalità e le condizioni tecnico-economiche che regolano lo SSP, prevedendo una diversa gestione e una diversa riattribuzione all'utente dell'energia dallo stesso autoprodotta.

In particolare, muovendo dalla considerazione che non vi è coincidenza tra il momento in cui l'energia viene prodotta e quello in cui viene consumata, l'Aeeg ha fissato nuovi adempimenti in ordine all'immissione in rete dell'energia prodotta mediante impianti fotovoltaici.

In sostanza il SSP sarà così strutturato:

- a) l'utente conferirà l'energia prodotta nel sistema elettrico gestito da GSE;
- b) GSE riceverà l'energia e la venderà sul mercato;
- c) l'utente acquisterà l'energia necessaria presso l'impresa fornitrice (Enel, Acea,...) pagando il relativo corrispettivo;
- d) GSE corrisponderà all'utente un contributo in conto scambio allo scopo di rimborsarlo di un costo, quello per l'acquisto dell'energia, che in realtà non avrebbe dovuto sostenere nei limiti dell'energia autoprodotta.

Tale contributo sarà quantificato in misura pari al minore tra il

controvalore dell'energia conferita e il valore dell'energia prelevata su fornitura e sarà al netto dell'Iva pagata.

La società istante chiede di conoscere quale sia il comportamento fiscale da adottare con riferimento all'erogazione del contributo in conto scambio rispetto alle singole tipologie di utenti percettori.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che il contributo subisca un diverso trattamento a seconda che venga erogato a soggetti imprenditori commerciali o meno.

In particolare, ai fini fiscali le conseguenze dovrebbero essere le seguenti:

A) Contributo erogato a favore di imprenditori commerciali

1. Imposte dirette

Quando il contributo è erogato a soggetti che esercitano attività d'impresa ai sensi dell'art. 55, nonché a soggetti rientranti in una delle categorie di cui all'art. 73 del TUIR 22 dicembre 1986, n. 917, lo stesso si configura come corrispettivo e dunque rappresenta un componente positivo di reddito classificabile tra i ricavi di cui agli articoli 57 e 85 del Tuir n. 917/86.

2. IVA

Il provento è soggetto ad Iva secondo il regime proprio della vendita di energia elettrica.

3. Ritenuta art. 28 del Dpr n. 600/73

Il contributo non è assoggettato alla ritenuta alla fonte di cui all'art. 28 del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

B) Contributo erogato a favore di soggetti non imprenditori commerciali

Quando il contributo viene corrisposto a soggetti non imprenditori, l'istante ritiene, *“pur ammettendo la natura di corrispettività del rapporto con la*

società istante”, che “non esiste una componente reddituale risultante dalla contrapposizione degli oneri sostenuti e dei proventi percepiti. Da ciò ne deriva che non si determinano componenti attive e passive di reddito, non essendo ammessa la deducibilità degli oneri sostenuti nè relativamente all’impianto, nè relativamente all’energia acquistata”.

Conseguentemente il contributo in parola non avrà alcuna rilevanza fiscale e la società istante non sarà tenuta ad alcun adempimento.

Parere dell’Agenzia delle Entrate

Il soggetto titolare di un impianto fotovoltaico può rendere disponibile nel sistema elettrico l'energia rimasta inutilizzata attraverso due modalità alternative: può scegliere di vendere l'energia prodotta al distributore o di fruire del c.d. "servizio di scambio sul posto" (di seguito anche SSP). La scelta tra vendita e SSP dipende dalle finalità che l'utente intende perseguire: quest'ultimo, in particolare, opta per la vendita quando intende porre in essere un'attività commerciale, opta per il SSP quando vuole semplicemente utilizzare in proprio (ovvero per il soddisfacimento del personale fabbisogno energetico) l'energia che autoproduce.

Ai sensi dell'art. 1, lettera n), della deliberazione dell'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (anche AeeG) n.28/06, il "servizio di scambio sul posto" di cui all'art. 6 del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, è il servizio erogato dall'impresa distributrice (Enel, Acea, ecc...) competente nell'ambito territoriale in cui è ubicato l'impianto dell'utente, che consiste nell'operare un saldo annuo tra l'energia elettrica immessa in rete dagli impianti fotovoltaici di potenza nominale non superiore a 20 kw e l'energia elettrica prelevata dalla rete, nel caso in cui il punto di immissione e di prelievo dell'energia elettrica scambiata con la rete coincidono.

Il SSP, come disciplinato con delibera dell'AeeG n. 28/2006, per la finalità che persegue (immagazzinamento virtuale dell'energia elettrica autoprodotta tramite immissione in rete e conseguente prelievo immediato o

successivo della stessa) non implica alcuna conseguenza fiscale ed è generalmente richiesto da quei soggetti che realizzano impianti di dimensioni minime in grado di pareggiare tendenzialmente il reale fabbisogno di energia.

Ciò opportunamente premesso, si rileva che, per effetto della deliberazione Aeeg n. 74/2008, dal 1° gennaio 2009 le modalità di funzionamento e le condizioni tecnicoeconomiche del SSP sono variate. Più precisamente il SSP è regolato da una convenzione sottoscritta dall'utente e dal GSE e comporta per gli utenti nuovi adempimenti in ordine all'immissione in rete dell'energia autoprodotta e al prelievo dell'energia richiesta.

Nello specifico, gli utenti aderenti al servizio di scambio sul posto devono conferire tutta l'energia autoprodotta nel sistema elettrico gestito dal GSE e al contempo acquistare, presso il fornitore territorialmente competente, l'energia necessaria a coprire i propri fabbisogni.

Il costo sostenuto per l'acquisto dell'energia (costo di cui l'utente non dovrebbe rimanere inciso, almeno nei limiti dell'energia autoprodotta), sarà successivamente "rimborsato" dal GSE mediante un contributo in conto scambio che sarà quantificato periodicamente in misura pari al minore tra il controvalore dell'energia a suo tempo conferita e il valore dell'energia prelevata presso il fornitore territorialmente competente e sarà al netto dell'IVA pagata.

Nel caso in cui il valore dell'energia elettrica immessa sia superiore a quello dell'energia elettrica prelevata, nella menzionata deliberazione dell'Aeeg n. 74/2008 è espressamente "ritenuto opportuno" che tale maggior valore "(.) venga riportato a credito negli anni solari successivi compatibilmente con le disposizioni di cui all'art. 6 del citato decreto legislativo n. 387/2003".

In sostanza, il SSP mantiene intatta la propria originaria *ratio*, nel senso che continua a concretizzarsi nella riattribuzione del bene energia autoprodotta, pur se quest'ultima avviene sostanzialmente in modo diverso, ovvero sotto forma di valore monetario e non più di quantità espressa in termini di energia.

Dunque, mentre in precedenza l'utente che usufruiva del SSP prelevava dalla rete l'energia necessaria senza sostenere alcun costo nei limiti di quella

autoprodotta, dal 1° gennaio 2009 l'utente che fruisce del SSP paga l'energia prelevata presso il fornitore esterno, ma viene rimborsato dal GSE del costo sostenuto per un importo pari al minore tra il valore dell'energia prodotta e quella acquistata, maturando un credito - in termini monetari - in relazione all'energia eventualmente immessa in rete in misura superiore a quella acquistata.

L'operazione di "scambio sul posto" - così come costruita dalla menzionata delibera n. 74/2008 (immissione in rete dell'energia da parte dell'utente e corresponsione di un contributo da parte di GSE) - viene a configurare, a ben vedere, un contratto di vendita di energia in base al quale l'utente s'impegna a conferire l'energia autoprodotta a GSE e quest'ultimo, al contempo, si obbliga a corrispondere all'utente stesso un importo - il contributo in conto scambio - che assume natura di corrispettivo.

In sostanza - in seguito alle predette modifiche - gli utenti percettori del contributo in conto scambio vengono a configurarsi, in linea generale, come produttori e venditori di energia e dovranno adempiere alle relative obbligazioni fiscali, già illustrate con circolare n. 46 del 19 luglio 2007, punto 9.2.1.

Nello specifico, il contributo in conto scambio, assume fiscalmente il seguente trattamento:

1) Persona fisica o ente non commerciale

a) impianti posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale, fino a 20 kw di potenza:

qualora l'impianto, per la sua collocazione (ad esempio, sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza), risulti installato essenzialmente per fare fronte ai bisogni energetici dell'abitazione o sede dell'utente (ovvero per usi domestici, di illuminazione, alimentazione di apparecchi elettrici, ecc. e, a tal fine, l'impianto risulti posto direttamente al servizio dell'abitazione o della sede medesima) si ritiene che l'immissione di energia in rete per effetto del servizio di scambio sul posto non concretizzi lo svolgimento di una attività commerciale abituale e che il relativo contributo in conto scambio erogato dal GSE non assuma rilevanza

fiscale.

Diversamente, se l'impianto è di potenza superiore a 20kw, nella considerazione che impianti di dimensioni maggiori siano realizzati da soggetti che debbano soddisfare esigenze diverse da quelle strettamente privatistiche di una abitazione o di una sede di un ente non commerciale, l'energia prodotta e immessa in rete dovrà essere considerata come ceduta alla rete medesima nell'ambito di un'attività commerciale (vendita di energia) e il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'IVA che delle imposte dirette. In tale ultimo caso, gli utenti dovranno emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione;

b) impianti diversi:

quando l'impianto, per la sua collocazione, non risulti posto al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente (ad esempio, perché situato su un'area separata dall'abitazione e non di pertinenza della stessa), l'energia immessa in rete per effetto del servizio di scambio sul posto dovrà essere considerata ceduta alla rete medesima nell'ambito di un'attività commerciale, perciò rilevante sia ai fini dell'IVA che delle imposte dirette. Gli utenti, quindi, dovranno emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione;

2) *Imprenditore o soggetto passivo IRES*

il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'IVA che delle II.DD.; l'utente dovrà emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione;

3) *Lavoratore autonomo*

il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante ai fini dell'IVA e delle II.DD., tuttavia, poiché tale corrispettivo è relativo allo svolgimento di un'attività diversa da quella professionale esercitata, il contribuente dovrà tenere per la produzione e cessione di energia una contabilità separata ai sensi dell'art. 36, secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e fatturare al GSE

l'importo percepito.

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