

Roma,

6 DIC. 2012

GESTORE DEI SERVIZI
ENERGETICI - GSE S.P.A.

Direzione Regionale del Lazio
Via G. Capranesi, 60
Roma

Prot. n. 954-174106/2012

OGGETTO: *Interpello 954-567/2012-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.*
GESTORE DEI SERVIZI ENERGETICI - GSE S.P.A.
Codice Fiscale 05754381001 Partita IVA 05754381001
Istanza presentata il 09/08/2012

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DM del 05/07/2012, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Gestore dei Servizi Energetici Spa (di seguito GSE), come soggetto attuatore delle politiche economiche nazionali per l'incentivazione della produzione di energie rinnovabili corrisponde, tra l'altro, ai soggetti produttori di energia da fonte fotovoltaica, la tariffa incentivante o conto energia.

Ciò premesso l'istante fa presente che, con decreto 5 luglio 2012 del Ministero dello

Sviluppo Economico, di concerto con il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, in materia di incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti solari fotovoltaici, è stato introdotto un nuovo sistema di incentivazione, c.d. V Conto Energia, che prevede la corresponsione da parte del GSE, ai produttori di energia fotovoltaica, di due diverse tariffe: una "omnicomprensiva" per l'energia prodotta e immessa in rete e una "premio" per l'energia prodotta e auto consumata. Pertanto, differentemente dal precedente sistema di incentivazione, il quale prevedeva che ad essere incentivata fosse tutta l'energia prodotta, "con il nuovo V Conto Energia s'intende incentivare, attraverso la corresponsione della tariffa premio autoconsumo, solo l'energia prodotta e auto consumata mentre per l'energia prodotta e immessa in rete sarà corrisposta una tariffa omnicomprensiva rappresentante sostanzialmente il prezzo di cessione dell'energia".

L'istante fa presente, inoltre, che per tutti gli impianti di potenza nominale superiore a 1 MW, la cui energia resta nella disponibilità del produttore, che può venderla a soggetti diversi dal GSE, eroga, in relazione alla quota di produzione netta di energia immessa in rete, un contributo pari alla differenza fra la tariffa omnicomprensiva e il prezzo zonale orario.

Ciò premesso, ravvisando la sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza nell'interpretazione delle disposizioni tributarie applicabili alle menzionate tariffe, la società "con la presente istanza chiede di definire il corretto trattamento fiscale delle tariffe ai fini (i) dell'imposizione diretta e, in particolare, dell'applicazione della ritenuta del 4% di cui all'articolo 28, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, nonché (ii) del regime IVA applicabile".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che la "tariffa premio per autoconsumo" sia sostanzialmente

equiparabile alla tariffa incentivante di cui all'art. 7 del D.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 e, pertanto, la stessa sia:

- esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, in quanto non vi è alcun rapporto sinallagmatico tra il soggetto erogante e il soggetto ricevente la tariffa anche nel caso in cui sia corrisposta a soggetti che hanno realizzato l'impianto fotovoltaico nell'esercizio di un'attività di impresa, arte o professione. Detta tariffa è, infatti, corrisposta per compensare i costi di costruzione e di esercizio dell'impianto e per favorire la produzione di energia elettrica auto consumata dal soggetto responsabile dell'impianto;

- assoggettata alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 4% di cui al comma 2, dell'art. 28, del DPR n. 600 del 1973, qualora sia corrisposta ad imprese o ad enti non commerciali per gli impianti che attengono all'attività commerciale.

Con riferimento, invece, alla "tariffa omnicomprensiva", l'interpellante, tenuto conto che la stessa rappresenta il corrispettivo per l'energia immessa in rete (corrispettivo della cessione di energia), è del parere che il relativo regime fiscale si distingua in base alla natura del soggetto percettore sulla base dello schema logico introdotto dalla circolare n. 46/E del 19 luglio 2007.

Più precisamente, a seconda del soggetto che percepisce la tariffa premio per autoconsumo e la tariffa omnicomprensiva, l'interpellante prospetta il seguente trattamento fiscale.

A) Persone fisiche, enti non commerciali, condomini di edifici, che al di fuori dal regime d'impresa, arte e professione, realizzano impianti fotovoltaici.

L'istante osserva che nel caso in cui gli impianti siano connessi direttamente alla rete pubblica, con immissione in rete di tutta l'energia prodotta, l'utente beneficia solo della tariffa omnicomprensiva che rappresenta il corrispettivo per la vendita dell'energia. In tal caso la gestione di tali impianti individua lo svolgimento di un'attività di impresa. Da un punto di vista fiscale, quindi, tale tariffa rileva ai fini dell'IVA, delle imposte sul reddito e dell'IRAP. Il costo di acquisto o di realizzazione dell'impianto è

ammortizzabile ai fini delle II.DD. e l'IVA assolta sugli acquisti è detraibile.

Inoltre, poiché tale tariffa omnicomprensiva rappresenta il corrispettivo della cessione dell'energia è esclusa dalla ritenuta di cui all'art. 28, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Diversamente, la società osserva che nel caso in cui il titolare dell'impianto (persone fisiche, enti non commerciali, condomini di edifici) autoconsumi l'energia prodotta e ceda alla rete quella esuberante, tale impianto beneficia sia della tariffa premio autoconsumo che della tariffa omnicomprensiva.

Fiscalmente, la "tariffa premio autoconsumo", erogata a persone fisiche o enti non commerciali per l'energia prodotta da impianti fotovoltaici e auto consumata, non assume rilevanza né ai fini dell'IVA né delle imposte dirette, configurando tale tariffa un contributo a fondo perduto che non rientra in alcuna delle categorie reddituali di cui all'art. 6 del TUIR. Con riferimento, invece, alla "tariffa omnicomprensiva" erogata a fronte dell'energia prodotta e immessa in rete, la società ritiene che il regime fiscale applicabile differisca in funzione della collocazione dell'impianto e/o della potenza dello stesso, come di seguito illustrato.

Più precisamente "nel caso di impianto fotovoltaico fino a 20kW di potenza che risulti posto a servizio dell'abitazione, l'eventuale tariffa omnicomprensiva erogata dal GSE, per la parte di energia prodotta e immessa in rete, si configura come un reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera i), del TUIR. (.) La tariffa omnicomprensiva non è assoggettata ad IVA (.) non configurando la cessione dell'energia esuberante rispetto alle esigenze dell'abitazione lo svolgimento in via abituale di un'attività commerciale. (.) L'IVA corrisposta all'atto dell'acquisto o realizzazione dell'impianto non è detraibile non essendo l'impianto utilizzato per porre in essere operazioni rilevanti ai fini dell'imposta."

Differentemente, gli impianti di qualsiasi potenza non collocati al servizio dell'abitazione, configurano l'esercizio abituale di un'attività di impresa e, pertanto, la tariffa omnicomprensiva corrisposta dal GSE per l'energia prodotta da tali impianti ed

immessa in rete rileva ai fini delle imposte sul reddito, dell'IRAP e dell'IVA.

In tal caso il costo di acquisto o realizzazione dell'impianto è ammortizzabile e l'IVA assoluta detraibile.

B) Persona fisica o giuridica che realizza l'impianto fotovoltaico nell'ambito di una attività commerciale.

I soggetti che realizzano impianti fotovoltaici nell'ambito di un'attività di impresa, nel caso in cui non immettano nel sistema tutta l'energia prodotta, perché auto consumano una parte della stessa, hanno diritto, sia alla "tariffa premio autoconsumo" che alla "tariffa omnicomprensiva". Da un punto di vista fiscale l'istante ritiene che il trattamento sia il seguente: la tariffa premio per autoconsumo, nel presupposto che configuri un contributo in conto esercizio, è esclusa dall'IVA, per carenza del presupposto oggettivo, è rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP ed è da assoggettare alla ritenuta di cui all'art. 28, c. 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600. La tariffa omnicomprensiva, in quanto corrispettivo di vendita, è rilevante ai fini IVA e concorre alla formazione del reddito di impresa e del valore della produzione IRAP. Infine, precisa che i costi di acquisto o realizzazione dell'impianto siano ammortizzabili e l'IVA assoluta detraibile.

C) Persona fisica, o associazione professionale, che esercita attività di lavoro autonomo e realizza un impianto fotovoltaico.

Relativamente agli impianti fotovoltaici realizzati da soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo, per il soddisfacimento delle esigenze energetiche dell'attività svolta o per uso promiscuo, il soggetto titolare percepisce sia la "tariffa premio autoconsumo", per la quota parte di energia prodotta dall'impianto ed auto consumata, sia la "tariffa omnicomprensiva" per la parte di energia immessa in rete. Da un punto di vista fiscale il trattamento dovrebbe essere il seguente, la "tariffa premio autoconsumo" è sempre irrilevante sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi, non essendo un provento derivante dall'attività professionale esercitata. Lo stesso non rientra, inoltre, in nessuna altra categoria di reddito di cui all'art. 6 del TUIR come già

affermato nella più volte citata circolare 46/E del 2007 (.) al paragrafo 9.4 (.)".

Per quanto concerne la "tariffa omnicomprensiva", invece, poiché la stessa rappresenta il corrispettivo per la vendita dell'energia, concorre come componente positivo di reddito alla determinazione della base imponibile sia ai fini delle imposte dirette che dell'IRAP ed è da assoggettare ad IVA; "quest'ultima è applicata separatamente per l'esercizio dell'attività d'impresa e per l'esercizio di arti e professioni ai sensi dell'art. 36 del DPR n. 633/1972. L'impianto utilizzato è qualificabile come bene strumentale dell'attività professionale e a quello d'impresa, (.) il costo di acquisto o realizzazione dello stesso sia deducibile con le modalità indicate nella circolare n. 46/2007 al paragrafo 98.6 lettera b). (.) Infine, con riferimento all'IVA assolta all'atto dell'acquisto o realizzazione dell'impianto si ritiene che la stessa sia detraibile ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633/1972 in relazione alle attività esercitate e a condizione che la contabilità delle stesse sia gestita separatamente (.)".

D) Imprenditore agricolo

Con riferimento a tale categoria di soggetti l'istante ritiene che il trattamento fiscale da riservare alla "tariffa premio autoconsumo", sia quello illustrato nella circolare n. 32/E del 6 luglio 2009 con riferimento al trattamento fiscale della tariffa incentivante percepita dagli imprenditori agricoli che producono energia fotovoltaica.

Relativamente alla "tariffa omnicomprensiva", ovvero, al corrispettivo eventualmente percepito da un imprenditore agricolo in relazione all'energia immessa in rete, l'istante ritiene che la stessa sia sempre da assoggettare ad IVA, con gestione separata della contabilità ai sensi dell'art. 36 del DPR n. 633 del 1972 e che, sulla base di quanto già precisato con la circolare n. 32/E del 2009, non concorra alla formazione del reddito solo se corrisposta ad un imprenditore agricolo persona fisica, ente non commerciale, società semplice, società agricola (s.r.l., s.n.c., s.a.s. e società cooperativa che opta per la tassazione del reddito catastale) che assoggetta a tassazione il reddito agrario.

E) Impianti di potenza nominale superiore a 1 MW.

L'istante ritiene che la differenza, tra la "tariffa omnicomprensiva" e il prezzo zonale

orario, che eroga per gli impianti di potenza nominale superiore a 1 MW, nel caso in cui sia positiva, assuma la natura di contributo in conto esercizio e sia sostanzialmente equiparabile alla tariffa incentivante di cui all'art. 7 del D.lgs. 29 dicembre 2003, n. 387.

Conseguentemente, è dell'avviso che sia esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, in quanto, è erogata per integrare la differenza tra la tariffa omnicomprensiva e il prezzo zonale orario in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra il GSE e il soggetto percettore che può cedere l'energia prodotta ad un terzo. Tale differenza, rileva ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, ed è assoggettata alla ritenuta del 4% di cui al comma 2, dell'art. 28, del DPR n. 600 del 1973.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La soluzione prospettata dal contribuente è condivisibile, in linea generale, con riferimento al trattamento fiscale della "tariffa premio autoconsumo" e della tariffa omnicomprensiva".

Con la presente risposta si forniscono, tuttavia, chiarimenti sugli aspetti fiscali riguardanti la società istante, senza entrare nel merito del trattamento tributario dei singoli incentivi in capo ai soggetti percipienti.

Il decreto 5 luglio 2012, concernente "Attuazione dell'art. 25 del decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28, recante incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti solari fotovoltaici (c.d. Quinto Conto Energia)", emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, ha modificato il sistema di incentivazione della produzione di energia fotovoltaica.

In particolare, il V Conto Energia prevede che il GSE eroghi, per gli impianti di potenza:

- inferiore a 1 MW, due incentivi cumulabili fra loro riferibili, uno, alla quota della produzione netta di energia elettrica consumata in loco dal soggetto titolare dell'impianto ed, uno, alla quota di energia prodotta e immessa in rete. Più precisamente, ognuna di queste due quote sarà retribuita, rispettivamente, con una "tariffa premio per autoconsumo" e una "tariffa omnicomprensiva";
- superiore a 1 MW, un contributo, riferibile alla produzione netta di energia immessa in rete, pari alla differenza, fra la tariffa omnicomprensiva ed il prezzo zonale orario; tale differenza non può essere superiore alle tariffe omnicomprensive stabilite nel decreto.

Ciò premesso, prima di individuare il corretto trattamento fiscale delle suddette incentivazioni, si rendono necessarie alcune premesse.

Il precedente meccanismo di incentivazione, previsto per la produzione di energia da fonte fotovoltaica era rappresentato dalla tariffa incentivante di cui all'art. 7, comma 2, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387. Tale incentivo, erogato allo scopo di rimborsare il costo sostenuto dal soggetto che realizza l'investimento e di sostenere la produzione di energia elettrica, nella circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 è stato qualificato fiscalmente come:

- a) contributo irrilevante ai fini dell'IVA per mancanza di un presupposto oggettivo;
- b) contributo in conto esercizio rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP quando è percepito nell'ambito di un'attività d'impresa;
- c) contributo in conto esercizio soggetto alla ritenuta di cui all'art. 28, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 se ricevuto da imprese o da enti non commerciali quando, per questi ultimi, gli impianti attengono all'attività commerciale esercitata.

Nella medesima circolare è stato precisato, inoltre, che la produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica non configura lo svolgimento di un'attività commerciale, quando la stessa deriva da un impianto di potenza fino a 20 Kw posto a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale. Tale interpretazione discende dalla considerazione che in tal caso l'impianto è destinato a soddisfare principalmente i

bisogni personali.

Con la risoluzione n. 88/E del 25 agosto 2010, la scrivente ha fornito indicazioni in ordine alla "tariffa fissa onnicomprensiva" corrisposta ai produttori di energia elettrica mediante fonti diverse dal fotovoltaico, che immettono in rete l'energia non autoconsumata. In tale occasione è stato precisato che tale tariffa, formata da due componenti (incentivo e prezzo), a differenza della tariffa incentivante, costituisce un corrispettivo, essendo erogata unicamente a fronte dell'immissione in rete dell'energia.

Conseguentemente, tale incentivo è:

- a) imponibile ai fini dell'IVA;
- b) rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP;
- c) non soggetto alla ritenuta di cui all'art. 28, comma 2, del DPR n. 600 del 1973.

Ciò detto, si ritiene che la "tariffa premio per autoconsumo", in quanto viene erogata, in assenza di un rapporto sinallagmatico tra GSE e produttore di energia, per rimborsare il titolare dell'impianto del costo sostenuto e favorire la produzione e l'autoconsumo dell'energia, abbia sostanzialmente le medesime caratteristiche della "tariffa incentivante". Conseguentemente, alla "tariffa premio per autoconsumo" è applicabile in linea di principio il medesimo trattamento fiscale delineato nella circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 con riferimento alla "tariffa incentivante".

Pertanto, in relazione a tale incentivo il GSE dovrà effettuare la ritenuta di cui al citato art. 28, comma 2, del DPR n. 600 del 1973, nel caso in cui lo stesso sia erogato al produttore di energia nell'ambito dell'attività d'impresa.

Analogamente, si ritiene che "la tariffa onnicomprensiva" prevista dal citato decreto ministeriale 5 luglio 2012, rappresentando il prezzo dell'energia immessa in rete, presenti le stesse caratteristiche della "tariffa fissa onnicomprensiva". Con conseguente assimilazione, in linea di principio, del trattamento fiscale delineato nella risoluzione n. 88/E del 2010.

Ne deriva, con riferimento a tale incentivo, che il GSE non dovrà effettuare alcuna ritenuta all'atto della corresponsione e dovrà ricevere fattura con IVA dal percettore

nel caso in cui lo stesso svolga un'attività d'impresa.

In ordine all'ulteriore incentivo previsto per gli impianti di potenza superiore a 1 Mw, rappresentato dalla "differenza, se positiva, fra la tariffa omnicomprensiva ed il prezzo zonale orario", si ritiene che la stessa, diversamente da quanto affermato dall'istante, costituisca un' integrazione di prezzo

Tale conclusione è suffragata dal tenore letterale dell'articolo 5, comma 1, del citato decreto 5 luglio 2012 secondo cui l'incentivo viene erogato al fine di compensare il divario di valore esistente tra la tariffa omnicomprensiva che il produttore percepirebbe qualora vendesse l'energia al GSE e il prezzo zonale orario che lo stesso produttore riceve qualora venda l'energia a terzi.

Pertanto, l'incentivo in esame:

- a) è rilevante, ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 13, comma 1, ultima parte, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633;
- b) è rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP;
- c) non è soggetto alla ritenuta di cui all'art. 28, comma 2, del DPR n. 600 del 1973.

Le precisazioni sopra rese, circa l'assimilazione del trattamento fiscale della "tariffa premio autoconsumo" alla "tariffa incentivante" trovano applicazione, in linea di principio, anche nei confronti dell'imprenditore agricolo. Pertanto, le indicazioni contenute al paragrafo 5.1 della circolare n. 32/E del 6 luglio 2009, riguardante la ritenuta applicabile sulla tariffa incentivante corrisposta all'imprenditore agricolo o società agricola assumono rilievo anche con riferimento alla tariffa premio per autoconsumo. Quindi, il GSE è tenuto ad operare la ritenuta sulla tariffa premio per autoconsumo, quando la stessa è erogata nell'ambito dell'attività d'impresa.

In relazione alla tariffa omnicomprensiva e alla differenza tra tariffa omnicomprensiva e prezzo zonale orario percepita, trattandosi di corrispettivi erogati a fronte dell'energia immessa in rete, il GSE non dovrà effettuare alcuna ritenuta all'atto della corresponsione e riceverà o meno fattura dal percettore, a seconda del regime di appartenenza dello stesso.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale del Lazio, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

IL DIRETTORE CENTRALE

Arturo Betunio

