



Direzione Centrale Normativa

Roma, 4 aprile 2012

OGGETTO: Trattamento fiscale della produzione di energia elettrica da parte dell'ente pubblico mediante impianti fotovoltaici – Scambio sul posto e scambio a distanza.

Premessa

Sono pervenute alla scrivente richieste di chiarimenti sul trattamento fiscale da applicare alla gestione di impianti fotovoltaici, per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo, da parte di enti pubblici.

In particolare, è stato chiesto di precisare:

1. se in relazione all'energia prodotta e immessa in rete per effetto del c.d. "servizio di scambio sul posto", di cui all'art. 6 del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, ai fini della verifica del limite di 20 Kw cui deve aversi riguardo per la rilevanza commerciale dell'attività di produzione di energia elettrica, debba cumularsi la potenza dei singoli impianti collocati presso le diverse sedi dell'ente;
2. se in relazione all'energia prodotta e immessa in rete per effetto del c.d. "servizio di scambio a distanza" di cui all'articolo 27, comma 4, della legge 23 luglio 2009, n. 99, sia possibile individuare criteri per escludere il carattere commerciale dell'attività di produzione dell'energia elettrica anche se l'impianto ha una potenza superiore a 20 kw.

1. Scambio sul posto, cumulabilità della potenza degli impianti

Con la circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 e, successivamente, con la risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009, la scrivente ha precisato, tra l'altro, che qualora un ente non commerciale sia "soggetto responsabile" di un impianto fotovoltaico di potenza fino a 20 Kw, che per la sua collocazione (ad esempio, sul tetto o su un'area di pertinenza) risulti installato essenzialmente per fare fronte ai bisogni energetici della sede dell'ente medesimo, l'immissione di energia in rete per effetto del servizio di scambio sul posto non concretizza lo svolgimento di un'attività commerciale abituale e che il relativo contributo in conto scambio erogato dal Gestore dei Servizi Energetici – GSE SpA (in seguito GSE) non assume rilevanza fiscale. Diversamente, se l'impianto è di potenza superiore a 20 kw, nella considerazione che impianti di dimensioni maggiori siano realizzati da soggetti che debbono 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 ai fini dell'IVA. In tale ultimo caso, gli enti dovranno emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione (contributo in conto scambio).

Ciò premesso, è stato segnalato che è frequente l'ipotesi in cui un ente pubblico non economico, in particolare un comune, risulti "soggetto responsabile" di più impianti fotovoltaici – ciascuno di potenza inferiore ai 20 Kw - installati ciascuno presso una delle diverse sedi dell'ente per far fronte ai bisogni energetici delle sedi stesse.

Si è posto, pertanto, il problema di stabilire se in questo caso la gestione di più impianti da parte dell'ente pubblico implichi lo svolgimento di un'attività commerciale da parte dello stesso.

Al riguardo, nel rispetto della finalità del servizio di scambio sul posto - secondo cui il soggetto responsabile dell'impianto utilizza in proprio l'energia che auto produce - si ritiene che gli impianti di cui sia soggetto responsabile un

ente pubblico non debbano essere considerati cumulativamente quando ciascuno di essi sia di potenza non superiore a 20 kw e sia destinato, per la sua collocazione (sul tetto o su un'area di pertinenza dello stesso), a soddisfare le necessità energetiche di una specifica sede nella quale l'ente svolge la propria attività istituzionale. Conseguentemente, la gestione di una pluralità di impianti fotovoltaici, aventi le suddette caratteristiche, non costituisce per l'ente pubblico esercizio di attività commerciale ancorché gli stessi impianti complessivamente considerati superino la potenza massima di 20 Kw.

In tale caso, infatti, si ritiene che l'immissione in rete, attraverso lo "scambio sul posto", dell'eventuale eccedenza di energia elettrica prodotta e non auto consumata rivesta un carattere del tutto marginale, non suscettibile di modificare la finalità strettamente "privatistica" per la quale l'ente realizza gli impianti fotovoltaici.

2. Trattamento fiscale dello scambio a distanza.

L'articolo 27, comma 4, della legge 23 luglio 2009, n. 99 prevede che *"Per incentivare l'utilizzazione dell'energia elettrica prodotta con fonti rinnovabili, i comuni con popolazione fino a 20.000 residenti possono usufruire del servizio di scambio sul posto dell'energia elettrica prodotta, secondo quanto stabilito dall'articolo 2, comma 150, lettera a), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, per gli impianti di cui sono proprietari di potenza non superiore a 200 kW, a copertura dei consumi di proprie utenze, senza tener conto dell'obbligo di coincidenza tra il punto di immissione e il punto di prelievo dell'energia scambiata con la rete e fermo restando il pagamento degli oneri di rete"*.

Tale meccanismo c.d. di "scambio a distanza" è utilizzabile anche dal Ministero della Difesa, ai sensi dell'articolo 355, comma 7, del decreto legislativo 15 marzo 2010, n. 66 secondo cui *"Il Ministero della difesa, (...), può usufruire per l'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili del servizio di scambio sul posto dell'energia elettrica prodotta secondo le modalità di cui al*

comma 4, dell'articolo 27, della legge 23 luglio 2009, n. 99, anche per impianti di potenza superiore a 200 kW".

Lo scambio a distanza costituisce una nuova e distinta modalità di scambio sul posto che persegue sempre l'intento di destinare l'energia prodotta da impianti fotovoltaici prevalentemente alle proprie necessità.

Ciò nonostante si differenzia tecnicamente dallo scambio sul posto in quanto non prevede l'obbligo di coincidenza tra il punto di immissione in rete dell'energia ed il punto di prelievo (consumo) della stessa.

Mediante lo scambio a distanza, infatti, è possibile associare ad uno o più punti di produzione di energia uno o più punti di consumo della stessa ubicati in luoghi diversi.

I punti di produzione di energia e di consumo sono identificati attraverso i codici POD, che non necessariamente corrispondono alle sedi dell'ente; in sede di convenzione con il GSE, il soggetto responsabile dell'impianto dichiara di voler gestire detti codici POD (relativi ai punti di immissione, di consumo e misti) attraverso il sistema dello scambio a distanza.

Tanto premesso, si pone il problema di chiarire il trattamento fiscale relativo alla gestione degli impianti fotovoltaici attraverso tale sistema di scambio.

Al riguardo si ritiene che, al pari dello scambio sul posto, sul cui trattamento fiscale la scrivente si è già espressa con i citati documenti di prassi, circolare n. 46/E del 2007 e risoluzione n. 13/E del 2009, anche lo scambio a distanza non configuri lo svolgimento di un'attività commerciale quando ricorrono determinate condizioni.

In particolare, si è dell'avviso che lo "scambio a distanza", disciplinato dalle norme richiamate, non configuri lo svolgimento di un'attività commerciale da parte dell'ente pubblico quando, analogamente a quanto avviene nel sistema dello "scambio sul posto", è possibile ritenere che l'energia derivante dagli impianti fotovoltaici di cui l'ente è soggetto responsabile, a prescindere dalla loro collocazione, risulti destinata a soddisfare i bisogni energetici delle sedi istituzionali dell'ente medesimo nel limite di 20 Kw per ciascuna di esse.

In altri termini perché l'attività di produzione e immissione in rete di energia si possa qualificare non commerciale è necessario che ad ogni sede istituzionale dell'Ente, corrispondente ad un codice POD, risulti associato virtualmente un impianto di potenza non superiore a 20 kw.

A tal fine è quindi necessario ripartire la potenza complessiva degli impianti di cui l'Ente pubblico è "soggetto responsabile" per il numero delle sedi istituzionali cui gli impianti sono posti a servizio.

Laddove da tale ripartizione risulti che ad ogni sede istituzionale dell'ente è virtualmente associato un impianto di potenza fino a 20 kw, l'ente dovrà considerare la produzione di energia elettrica non commerciale e dunque irrilevante ai fini dell'IVA.

Diversamente, l'ente dovrà considerare la produzione dell'energia elettrica quale attività commerciale rilevante ai fini dell'IVA e, conseguentemente, dovrà emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al contributo in conto scambio ricevuto.

Per assicurare il corretto trattamento fiscale del predetto contributo in conto scambio, l'ente dovrà comunicare al GSE se l'attività dallo stesso svolta è commerciale o meno sulla base del risultato della ripartizione di cui sopra, avendo cura di segnalare anche le eventuali variazioni che dovessero intervenire nel tempo rispetto alla comunicazione originaria, in relazione alla potenza complessiva degli impianti e/o al numero delle sedi cui gli impianti sono posti a servizio.

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

IL DIRETTORE CENTRALE