



AGENZIA DELLE DOGANE
E DEI MONOPOLI

Roma, 13 Dicembre 2013

Protocollo: 130439

Rif.:

*Alle Direzioni Interregionali, Regionali e
Provinciali*

LORO SEDI

Allegati:

e, per conoscenza:

*Alla Direzione Centrale Affari Giuridici e
Contenzioso* SEDE

Alla Direzione Centrale Accertamenti e Controlli
SEDE

*All'Ufficio per le accise, per le esenzioni e per le
agevolazioni fiscali.* SEDE

All'Ufficio per le contabilità e la riscossione
SEDE

OGGETTO: Trattamento tributario riservato all'energia elettrica prodotta da fonte rinnovabile - Definizione di autoproduzione - Diritti di licenza.

Al fine di fugare dubbi interpretativi e applicazioni diversificate da parte degli Uffici operativi, alcune Direzioni territoriali hanno richiesto indicazioni in merito al trattamento tributario riservato all'energia elettrica prodotta da fonte rinnovabile, alla definizione di autoproduzione e all'entità del diritto di licenza in presenza di cessione di quote di energia elettrica prodotta.

Al riguardo si forniscono gli indirizzi che seguono.

L'articolo 52, comma 3, lettera b) del TUA stabilisce che è esente da accisa l'energia elettrica *“prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza superiore a 20 kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni”*.

Le condizioni per l'applicabilità di quanto previsto dalla norma sono chiaramente definite:

- a) energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili;
- b) potenza degli impianti superiore a 20 kW;
- c) energia elettrica consumata dalle imprese di autoproduzione;
- d) consumi effettuati in locali e luoghi diversi dalle abitazioni.

Ai fini dell'ammissione al beneficio, tali condizioni devono tutte sussistere.

Sulla potenza degli impianti di cui al punto b) non si hanno particolari considerazioni da formulare.

I punti a) e c) vanno, invece, esaminati con particolare attenzione. Essi mettono in stretta relazione la produzione con il consumo, vale a dire che il soggetto destinatario della norma produce da sé, con impianti azionati da fonti rinnovabili, l'energia elettrica che consuma per sé, in locali e luoghi diversi dalle abitazioni; l'autoproduttore è anche autoconsumatore.

In buona sostanza:

- l'autoproduttore non è altro che un consumatore finale che anziché acquistare energia elettrica di cui necessita per la propria attività, la produce, in tutto o in parte, da sé medesimo;
- è agevolata dalla norma tutta l'energia elettrica prodotta e consumata dallo stesso autoproduttore;
- non è agevolata dalla norma la parte di energia elettrica prodotta che non viene consumata dallo stesso produttore.

In linea generale, per energia elettrica "autoprodotta" è sempre stata intesa quell'elettricità prodotta per proprio uso e non per scopo di rivendita, per cui l'autoproduttore è quel soggetto che esercita un'officina elettrica per alimentare consumi necessari a proprie esigenze.

Nel settore tributario in questione, per "autoproduzione" si intende - in contrapposizione a "produzione" - quell'attività di generazione di energia elettrica (di per sé attività di natura industriale e, quindi, di "impresa") svolta da un soggetto che esercita una officina di produzione di energia elettrica non come attività economica a sé stante, ma in quanto funzionale ad altra attività del medesimo soggetto (ossia, per uso proprio).

In tale contesto, è del tutto irrilevante la questione dell'applicabilità o meno delle definizioni di autoproduttore di cui al decreto legislativo n.79 del 1999 (c.d. decreto Bersani) ai fini del regime impositivo delle accise.

Al riguardo, comunque, se ne ribadisce l'estraneità rispetto alle norme tributarie di settore, in particolare sia in relazione alla fissazione di percentuali d'impiego dell'elettricità prodotta, sia con riferimento alla natura giuridica dell'impresa di autoproduzione, rispondendo il citato decreto legislativo a diverse finalità di regolazione del mercato interno dell'energia elettrica.

L'imposizione fiscale vigente sull'energia elettrica, infatti, in quanto imposizione sul consumo, deve essere applicata al singolo consumo finale, in merito al quale devono essere verificate le quantità e la tipologia, per l'individuazione del regime fiscale applicabile in base a quanto previsto dall'art. 52 del TUA.

Rispetto al riconoscimento dell'agevolazione in parola devono, pertanto, essere strettamente correlate l'attività di produzione dell'energia elettrica e l'utilizzo della stessa al soddisfacimento del fabbisogno nella propria attività, diversa da quella di cessione dell'energia elettrica a terzi consumatori finali, ancorché legati al produttore sulla base di liberi rapporti associativi o per l'appartenenza al medesimo gruppo societario.

Quanto sopra argomentato è conseguente alla struttura del regime fiscale cui è sottoposto il consumo dell'energia elettrica che, all'articolo 53, comma 1, del TUA individua tra i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica:

“a) i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, di seguito indicati come venditori;

b) gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio;”.

La norma indica chiaramente che l'autoproduttore assume la veste di esercente di officina di produzione di energia elettrica, e, quindi, come tale, di soggetto obbligato ai conseguenti adempimenti fiscali ed al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica consumata per uso proprio, qualora non ricadente nelle previsioni agevolative indicate dall'art. 52, tra cui quella in parola.

Ne deriva che il predetto soggetto autoproduttore è tale rispetto al consumo per uso proprio dell'energia elettrica da lui prodotta, mentre per l'energia elettrica prodotta in *surplus* rispetto ai propri fabbisogni e, quindi, ceduta a terzi, non può essere considerato autoproduttore, né l'energia elettrica ceduta rientrare nel novero di quella auto consumata.

Conseguentemente, in presenza di cessione, a qualunque titolo, ad altri consumatori finali, il predetto soggetto assume la veste di fornitore ed è quindi obbligato ai conseguenti adempimenti fiscali e al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica che ha fornito a terzi consumatori in relazione agli usi cui sarà destinata presso quest'ultimi.

Quanto sopra appare di chiara evidenza dalla lettura del comma 1 dell'art. 52 del TUA, che così recita: *“L'energia elettrica è sottoposta ad accisa (...) al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio”*.

Ovviamente, quando l'energia elettrica prodotta non è consumata per uso proprio, né fornita al consumo, ma ceduta ad altro operatore del mercato elettrico, non sorge l'obbligazione tributaria in capo al produttore rispetto a tali cessioni, in quanto il momento generativo sarà verificato solo nei confronti dell'operatore che procederà alla fatturazione di quella elettricità al consumatore finale.

Da quanto su detto, la generazione dell'energia elettrica può quindi essere finalizzata:

- al soddisfacimento dei propri fabbisogni e, quindi, l'elettricità direttamente consumata configura un'attività di autoproduzione (si ribadisce: con esclusivo riferimento alla parte autoconsumata);
- alla cessione ad altro operatore del sistema elettrico e, quindi, l'elettricità ceduta configura un'attività di produzione dedicata alla cessione “in blocco” a soggetti diversi dai consumatori finali;
- alla fornitura a consumatori finali e, quindi, l'elettricità ceduta configura una produzione a scopo commerciale.

Si precisa, peraltro, che legittimato a essere intestatario della licenza di esercizio dell'officina elettrica è il soggetto che conduce la produzione, destina l'energia elettrica da lui prodotta in base alle finalità che intende realizzare ed è il responsabile dell'officina sul piano tributario, soggetto obbligato ai fini della corretta applicazione del regime fiscale.

Relativamente alla previsione dell'articolo 52, comma 3, lettera b), non si riscontra alcun richiamo alla relazione sussistente tra luogo di produzione e luogo di consumo.

Ferma restando la identità tra autoproduttore e autoconsumatore, non sussiste il vincolo della unicità tra luogo di autoproduzione e luogo di autoconsumo. L'impresa può avere una convenienza tecnica ed economica a produrre l'energia che le necessita in un luogo diverso da quello di effettivo consumo. Il consumo per uso proprio può quindi avvenire in luogo diverso da quello della produzione per uso proprio. In tal caso l'energia elettrica prodotta viene trasportata o fatta trasportare dal luogo di autoproduzione al luogo di autoconsumo o con propria rete di distribuzione ovvero mediante contratto di vettoriamento con il gestore della rete.

Rispetto a quanto sopra, si chiarisce, poi, che la cessione a titolo oneroso dell'energia elettrica prodotta esclude la possibilità di un successivo ritiro di equivalenti quantità di energia elettrica in conto scambio, ossia la possibilità di riconoscere il regime dell'autoproduzione a quote equivalenti di energia elettrica acquisita dalla rete.

Si precisa, peraltro, per gli impianti di produzione che aderiscono al "servizio di scambio sul posto", che a seguito di quanto stabilito da disposizioni di settore, con le quali sono state completamente revisionate le modalità e le condizioni per l'erogazione dello scambio sul posto rispetto a quanto inizialmente disciplinato in ragione della previsione di cui all'art. 10, comma 7, della legge 133/1999, la compensazione dell'energia elettrica ceduta in conto scambio non avviene più in termini di mera equivalenza quantitativa tra cessioni e ritiri, ma mediante compensazione economica tra il valore associato all'energia elettrica immessa in rete e il valore associato all'energia elettrica prelevata, nonché restituzione dell'onere sostenuto per l'approvvigionamento dell'energia elettrica prelevata.

Le modalità e le condizioni tecnico economiche per lo scambio sul posto sono chiaramente illustrate nella Relazione tecnica relativa alla deliberazione dell'AEEG 3 giugno 2008, ARG/elt72/08 e successive modifiche e integrazioni.

Per ciò che concerne la problematica dei diritti di licenza nel settore dell'energia elettrica, va evidenziato che il comma 3 dell'art. 63 del TUA è rimasto sostanzialmente immutato dalla sua originaria stesura del 1995.

In relazione alle mutate condizioni conseguenti alla liberalizzazione del mercato elettrico occorre ora tener conto della volontà del legislatore, che aveva inteso distinguere la misura del diritto di licenza per le officine elettriche, di produzione o di acquisto, sulla base della discriminante individuata nello scopo commerciale.

In tale ambito, lo scopo commerciale non viene rinvenuto nella produzione o acquisto di energia elettrica per uso proprio dello stesso produttore o acquirente, come appare pacifico, ma non viene rinvenuto neanche nella rivendita in blocco ad altri “fabbricanti” (ad oggi, operatori del mercato elettrico diversi dai consumatori finali) dell’energia elettrica prodotta o acquistata, seppure trattasi di attività posta in essere per trarne profitto.

Peraltro, la “rivendita in blocco” viene considerata tale anche in presenza di consumi per uso proprio del produttore o acquirente, quantomeno per l’alimentazione dei servizi ausiliari necessari alla produzione e distribuzione dell’elettricità, quindi, l’espressione “in blocco” non sottintende una destinazione univoca della “totalità” dell’energia elettrica prodotta o acquistata.

Ciò stante, lo scopo commerciale cui fa riferimento la lettera b) del comma 3 in argomento, non può che rinvenirsi in un’attività diversa dalla “rivendita in blocco”, che si individua nell’esercizio di un’officina elettrica per far rivendita “al dettaglio”, ossia nella distribuzione dell’energia elettrica ai singoli consumatori finali, clienti dell’esercente l’officina.

Per quanto sopra argomentato, la cessione a titolo oneroso al GSE degli esuberi di produzione rispetto ai propri autoconsumi non sembra riconducibile a quello scopo commerciale a cui fa riferimento la lettera b), comma 3, dell’art. 63 del TUA, trattandosi di “rivendita in blocco” di tutta l’energia elettrica prodotta in esubero rispetto ai propri autoconsumi, in favore di un operatore del mercato elettrico diverso dai consumatori finali.

* * *

Alla luce dei principi sopra enunciati, si invitano codeste Direzioni territoriali a disporre gli opportuni approfondimenti sulle fattispecie già operanti non in linea con i suddetti principi, anche riguardo alla ricorrenza dei presupposti per il rilascio degli atti autorizzativi previsti dalla disciplina di settore, ai fini dell’adozione dei conseguenti provvedimenti.

Occorrerà comunque tenere presente, per ciascun caso, attesa la complessità applicativa delle norme in argomento sulle realtà operative del mercato elettrico, la

necessità di tutelare il legittimo affidamento nei termini previsti dall'articolo 10, comma 2, dello Statuto del contribuente.

Sarà altresì valutata l'opportunità di un riesame o integrazione delle memorie difensive di eventuale contenzioso pendente in materia, alla luce degli indirizzi di carattere generale forniti con la presente direttiva.

Si raccomanda di vigilare affinché la presente direttiva sia scrupolosamente rispettata da parte dei dipendenti uffici, non mancando di segnalare alla scrivente eventuali criticità. Si richiama, al riguardo, la Direttiva prot. 82790/RU del 15 luglio 2011 del Direttore dell'Agenzia.

Il Direttore Centrale ad interim

Dr. Pasquale Di Maio

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell'art. 3, comma 2, del decreto legislativo n. 39/93