



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 20 marzo 2009

OGGETTO: Istanza di Interpello - Imposta sul valore aggiunto - Requisiti di territorialità delle cessioni relative a Certificati CO2 e Certificati Verdi - Articolo 7 del DPR n. 633 del 1972

Con istanza di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione dell' art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il gruppo societario facente capo alla ALFA AG, società di diritto svizzero, opera in tutta Europa nella produzione, distribuzione e commercializzazione di energia elettrica e gas. In particolare, la società ALFA AG non possiede centrali elettriche in Italia ed in futuro potrebbe svolgere anche attività di importazione di energia elettrica nel territorio dello Stato.

Gli operatori del settore dell'energia, come la società istante, rientrano nel campo di applicazione della normativa comunitaria in materia di "quote di emissione" dei gas a effetto serra (di seguito anche "Certificati CO2" o "quote di emissione") dettata dalla Direttiva 2003/87/CE del 13 ottobre 2003 (nel seguito indicata come "Direttiva CO2"), recepita dallo Stato Italiano con d.l. 12 novembre 2004, n. 273 (convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 30 dicembre 2004, n. 316), successivamente sostituito dal d.lgs. 4 aprile 2006, n. 216 (nel seguito indicato come "Decreto CO2").

Gli operatori del settore dell'energia rientrano inoltre nel campo di applicazione della normativa italiana relativa ai c.d. “*Certificati Verdi*”, disciplinata dal D.lgs. n. 79 del 16 marzo 1999, noto come “Decreto Bersani”, attuato con i successivi DM emanati in data 11 novembre 1999 e 18 marzo 2002 .

ALFA AG opererà nel mercato dei Certificati CO2 svolgendo la propria attività di commercializzazione sia in Italia che all'estero, effettuando acquisti di certificati presso controparti italiane e straniere e provvedendo alla loro rivendita sia sul mercato nazionale che in quello internazionale.

ALFA AG opererà, inoltre, nel mercato italiano dei Certificati Verdi principalmente come *trader* anche se non è escluso che utilizzi tali certificati per l'adempimento dei propri obblighi allo scopo di bilanciare l'importazione di energia generata da fonti non rinnovabili.

Infine, viene precisato che non è possibile identificare gli operatori a cui ALFA AG rivenderà ogni singolo Certificato CO2 e ogni singolo Certificato Verde acquistato dalle controparti italiane, mentre è possibile identificare i singoli certificati oggetto di transazione.

Con riferimento al particolare mercato relativo a Certificati CO2 va ulteriormente specificato che in base alla disciplina comunitaria in materia, i gestori di impianti che producono biossido di carbonio sono obbligati a restituire alle autorità competenti un numero di certificati corrispondente alle emissioni di CO2 rilasciate durante l'anno. Tale restituzione corrisponde all'effettivo utilizzo dei Certificati in questione per il fine per il quale sono stati emessi, cioè il diritto ad emettere biossido di carbonio.

La Direttiva CO2 prevede inoltre la libera “*circolabilità*” delle quote di emissione all'interno dell'Ue, così da consentire la creazione di un vero e proprio mercato europeo di Certificati CO2, per cui gli stessi possono essere oggetto di compravendita da parte di qualunque operatore, sia esso comunitario o extra-comunitario, sia esso il gestore di un impianto che emette gas a effetto serra o un semplice *trader* di certificati, come ALFA AG.

Per quanto riguarda invece i Certificati Verdi, il Decreto Bersani ha introdotto in capo ai produttori/importatori di energia elettrica derivante da fonti non rinnovabili l'obbligo di immettere nel sistema elettrico nazionale energia elettrica prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili per una quantità pari ad una quota percentuale (legislativamente determinata) dell'energia importata/prodotta da fonti non rinnovabili.

Il Decreto Bersani consente l'adempimento dell'obbligo citato tramite la produzione/importazione di energia da fonti rinnovabili ovvero *“anche acquistando in tutto o in parte l'equivalente quota o i relativi diritti”* (cioè, i Certificati Verdi) e la loro restituzione all'autorità competente.

Il Gestore della rete (*rectius*, il Gestore Servizi Elettrici – G.S.E.), a seguito di relativa istanza ed operate le necessarie verifiche, procede all'emissione dei Certificati Verdi a favore del produttore di energia “verde” ed in proporzione alla quantità di energia “verde” prodotta.

La restituzione alle autorità competenti corrisponde all'effettivo utilizzo dei Certificati Verdi per il fine per il quale sono stati emessi (cioè, compensazione della mancata immissione nella rete nazionale della percentuale di energia “verde” indicata dalla legge).

Il Decreto Bersani prevede un mercato per l'energia elettrica ove i Certificati Verdi sono liberamente scambiabili nel territorio nazionale (art. 6 del D.M. 11.11.99, rubricato *“Contrattazione dei Certificati Verdi”*).

La società istante, in relazione alla fattispecie descritta, chiede di conoscere il corretto trattamento ai fini IVA delle cessioni transnazionali di Certificati CO2 e di Certificati Verdi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La cessione di Certificati CO2, effettuata da un soggetto IVA italiano a favore di un soggetto extracomunitario che li acquista in vista di una successiva

rivendita, non è soggetta ad imposta in Italia poiché non sono note le successive vicende giuridiche dei diritti ceduti e il luogo del loro futuro “effettivo utilizzo”. L’operazione è quindi fuori campo Iva ai sensi dell’art. 7, quarto comma, lett. f) del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, per mancanza del presupposto dell’utilizzo della prestazione nel territorio italiano.

La cessione di Certificati Verdi è invece territorialmente rilevante in Italia ex art. 7, quarto comma, lett. f), citato, essendo senza dubbio ivi identificabile il luogo di utilizzo effettivo dei diritti ceduti in quanto tali certificati possono circolare solo sul mercato nazionale.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si osserva che sotto il profilo oggettivo le operazioni relative ai Certificati CO2 e quelle relative ai Certificati Verdi descritte nell’istanza, in quanto riconducibili alle cessioni di diritti immateriali, si qualificano come prestazioni di servizio, ai sensi dell’art. 3, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972. Infatti la norma citata, di ampio contenuto, comprende non solo le prestazioni relative ai diritti di autore, ai diritti relativi a modelli e disegni industriali, ma anche “*le cessioni relative a diritti o beni similari*” ai precedenti.

In merito alle cessioni dei Certificati CO2, la qualificazione come prestazione di servizio ha trovato ulteriore conferma nelle conclusioni adottate all’unanimità dal Comitato IVA – 75^a riunione - secondo le quali le cessioni di tali certificati rientrano nel campo di applicazione dell’art. 9, par. 2, lett. e), della Direttiva 77/388/CEE (ora art. 56, par. 1, lett. a, della Direttiva 2006/112/CE).

L’art. 7, quarto comma, lett. f), del D.P.R. 633 del 1972 prevede che tali prestazioni, se rese nei confronti di soggetti domiciliati o residenti fuori dalla Comunità Economica Europea, si considerano effettuate nel territorio dello Stato solo “*quando sono ivi utilizzate*”.

E' quindi necessario individuare, in ciascuna delle suddette fattispecie, il luogo di utilizzo dei relativi diritti.

Con particolare riferimento ai Certificati CO₂, si osserva che i medesimi, per effetto della normativa comunitaria, sono cedibili in tutto il territorio dell'Unione europea e che possono essere acquistati sia da imprese industriali, che li "*utilizzeranno*" al fine di bilanciare le proprie emissioni inquinanti nell'atmosfera, sia da semplici intermediari che li destineranno a successive cessioni a favore di altri soggetti.

Nella risoluzione n. 339/E del 1° agosto 2008, in una fattispecie simile riguardante la cessione a soggetti extra U.E. di diritti relativi ai marchi, la scrivente ha affermato che l'individuazione del luogo di utilizzo involge questioni da affrontare volta per volta sulla base di una ricognizione puntuale dei fatti e delle circostanze concrete che non è dato valutare compiutamente in sede di interpello. In ipotesi, qualora la prestazione resa da un operatore nazionale ad un operatore extracomunitario non sia utilizzata in Italia, la stessa non rientra nella sfera applicativa dell'IVA per mancanza del presupposto territoriale, ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lett. f) del decreto IVA. Negli altri casi l'operazione sarà soggetta ad imposta.

Lo stesso principio enunciato nella citata risoluzione appare applicabile nel caso di specie, atteso che non è possibile determinare in base a criteri generali e astratti quali saranno le vicende giuridiche che interesseranno le singole quote di emissione cedute.

Per quanto attiene ai Certificati Verdi, al contrario, le vicende giuridiche che interesseranno i beni immateriali in questione, successive al loro acquisto da parte della società svizzera, sono note. Infatti, tenuto conto della legislazione al momento vigente, i medesimi sono concretamente utilizzabili, per effetto del decreto Bersani, solo sul mercato italiano, dalla stessa ALFA AG per assolvere i propri obblighi di immissione nella rete nazionale italiana che sorgono a seguito di importazione di energia generata da fonti non rinnovabili ovvero da altri operatori nazionali cui gli stessi saranno ceduti.

Si deve quindi concludere che gli acquisti di certificati Verdi effettuati dal contribuente istante, soggetto residente in Svizzera, sono territorialmente rilevanti ad IVA in Italia (art. 7, quarto comma, lett. f del D.P.R. n. 633 del 1972) ed ivi soggetti a tassazione.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.