

Meccanismo di compensazione a due vie e adempimenti IVA

Angela La Rosa

1. Nel quadro di una politica comune volta a fronteggiare la grave emergenza energetica in atto, con il [Regolamento 2022/1854 del Consiglio dell'Unione Europea del 6 ottobre 2022](#) sono state approvate le prime importanti e attese misure di stampo unionale, volte a "calmierare" l'aumento dei prezzi dell'energia elettrica anche attraverso l'introduzione di un "*Tetto obbligatorio sui ricavi di mercato*" di importo pari a 180 EUR/MWh, operante per tutti i produttori di energia elettrica, compresi gli intermediari, che sfruttino le cosiddette tecnologie "inframarginali" (energie rinnovabili, nucleare, lignite).

Tali previsioni – pur potendo in linea di principio coesistere con eventuali misure domestiche che non risultino in contrasto con gli obiettivi del Regolamento – dovrebbero comportare il "naturale" superamento delle disposizioni *medio tempore* adottate dagli Stati membri per il contenimento dei prezzi del mercato energetico.

Tra queste, rientra, in particolare, l'art. 15-*bis* del D.L. n. 4/2022 (c.d. D.L. Sostegni-*Ter*), attuato con [provvedimento ARERA del 21 giugno 2022, n. 266/2022/R/EEL](#) (su cui si v. la nota redazionale e l'articolo di S. Supino, *Il meccanismo di "compensazione a due vie" per i produttori di energia rinnovabile: lineamenti e criticità*, pubblicati su questo sito, rispettivamente, il [28 giugno 2022](#) e il [13 ottobre 2022](#)), mediante il quale il legislatore domestico ha previsto un meccanismo *sui generis* di "compensazione a due vie" sul prezzo dell'energia elettrica prodotta da impianti a fonti rinnovabili e immessa in rete nel periodo compreso tra il 1° febbraio 2022 ed il 31 dicembre 2022.

Al fine di "recuperare" gli extraprofitto conseguiti dai soggetti che abbiano effettuato cessioni di energia elettrica da fonti rinnovabili per effetto dell'aumento dei prezzi del settore, la disposizione consente al GSE di richiedere agli utilizzatori degli impianti interessati dalla misura un versamento parametrato all'eccedenza tra il prezzo praticato e il "prezzo equo" di riferimento.

Ricadono in tale disciplina:

1. gli impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW che beneficiano di premi fissi derivanti dal meccanismo del Conto Energia, non dipendenti dai prezzi di mercato, cioè degli incentivi di cui ai decreti interministeriali 28 luglio 2005, 19 febbraio 2007, 6 agosto 2010 e 5 maggio 2011;

2. gli impianti di potenza superiore a 20 kW alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione, entrati in esercizio prima del 1° gennaio 2010, ivi inclusi gli impianti non incentivati che cedono l'energia al GSE tramite il ritiro dedicato o lo scambio sul posto. Nel caso di interventi di rifacimento o di potenziamento, è esclusa solo l'energia elettrica che beneficia dei relativi incentivi diversi da quelli di cui alla lettera a).

La compensazione dovuta, a seconda dei casi, dai produttori di energia o dal GSE è determinata tenendo conto della differenza tra:

1. il prezzo di riferimento per ciascuna zona di mercato ed il prezzo di mercato;
2. il prezzo di mercato pari:

(i) al prezzo zonale orario di mercato dell'energia elettrica per gli impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW che beneficiano di premi fissi derivanti dal meccanismo del Conto Energia, nonché per gli impianti da fonte solare, eolica, geotermica e idrica ad acqua fluente che non accedono a meccanismi di incentivazione, entrati in esercizio in data antecedente al 1° gennaio 2010, ovvero, al prezzo indicato nei contratti se stipulati prima del 27 gennaio 2022 e non esclusi nell'ambito di applicazione;

(ii) alla media aritmetica mensile dei prezzi zionali orari di mercato per gli impianti diversi da quelli *sub* (i), ovvero, il prezzo indicato nei contratti se stipulati prima del 27 gennaio 2022 e non esclusi nell'ambito di applicazione.

Se da tale calcolo emerge un saldo negativo, il GSE provvede a richiedere ai produttori di energia elettrica (se del caso, attraverso "conguaglio" e compensazione con un controcredito dagli stessi vantato) il versamento di un importo parametrato al maggior profitto ritratto per effetto della "speculazione" sul prezzo dell'energia elettrica; diversamente, ove il saldo sia positivo, i produttori hanno diritto ad un'erogazione volta ad allineare il prezzo di vendita al valore equo di mercato dell'energia elettrica.

2. Nel tentativo di dare un inquadramento sistematico al meccanismo di compensazione istituito dall'art. 15-bis del D.L. n. 4/2022, parte della dottrina – cfr. [Iaia, Il meccanismo compensativo a due vie nei confronti dei produttori di energia rinnovabile \(art. 15-bis D.L. n. 4/2022\) nel sistema tributario, Riv. telematica di diritto tributario del 13 ottobre 2022](#) – ha posto in evidenza come gli oneri dovuti al GSE in forza della richiamata disciplina presentino, per molti versi, le caratteristiche tipiche di una "prestazione patrimoniale imposta" (e forse

anche) di natura tributaria.

Da un lato, infatti, sembrerebbe chiaro che il meccanismo compensativo istituito per legge non abbia genesi in vicende di natura “privatistica”, essendo:

- legato ad un presupposto oggettivo che esula dalla comune volontà delle parti e che attiene all'esistenza o meno di uno “scostamento” tra i prezzi di vendita dell'energia elettrica e un dato “valore soglia” individuato a livello legislativo;
- svincolato da qualsiasi controprestazione del GSE nei confronti dei proprietari degli impianti energetici a fonti rinnovabili;
- coattivamente posto a carico dei produttori di energia elettrica e del GSE.

Dall'altro, si potrebbe inoltre sostenere che la *ratio* della misura sia quella di colpire uno specifico indice di capacità economica, ravvisabile nell'eccedenza ritratta dai produttori di energia elettrica per effetto dell'aumento dei prezzi di settore, al preciso scopo di reperire risorse da destinare al perseguimento di obiettivi di interesse generale e alla realizzazione di nuovi impianti da fonti rinnovabili (cfr. [ARERA, Deliberazione 21 giugno 2022 n. 266/2022/R/EEL](#)).

Più in generale, prescindendo dalla effettiva natura tributaria (o meno) della misura prevista dall'art. 15-*bis* D.L. n. 4/2022, l'istituzione di un apposito “conto” presso la CSEA per la gestione delle “partite economiche” rivenienti dall'applicazione del meccanismo compensativo qui in esame parrebbe offrire più di un argomento a favore dell'assimilazione tra il prelievo istituito ex art. 15-*bis* D.L. n. 4/2022 e gli oneri generali di sistema (sulla cui controversa natura, anche agli effetti dell'IVA, si v. [S. Supino – B. Voltaggio, Gli oneri generali di sistema hanno natura tributaria e non sono soggetti ad IVA?, articolo pubblicato su questo sito il 20 gennaio 2020](#); per una trattazione di più ampio respiro, si v. inoltre [L. Salvini, Oneri di sistema e tutela del consumatore, in Rivista Energia, 2018, p. 64](#))

3. Quale trattamento dovrebbe essere, dunque, osservato ai fini IVA in relazione alle partite compensative riscosse dal GSE ai sensi dell'art. 15-*bis* D.L. n. 4/2022?

La soluzione a tale quesito deve essere ricavata alla luce della nozione di “corrispettivo” rilevante ai fini IVA e ricordando che, come ben noto, l'obbligo di emissione di una “fattura” trova applicazione:

(i) solo in presenza di operazioni idonee ad integrare una cessione o prestazione

assoggettabile a tributo (art. 21 d.P.R. n. 633/1972);

(ii) limitatamente all'importo che costituisce "controprestazione" della cessione o prestazione imponibile, come individuabile ai sensi dell'art. 13 d.P.R. n. 633/1972 e pari a:

"l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti".

Del pari, la possibilità di emettere note di variazione (in aumento o in diminuzione) ai fini IVA è legata alla ricorrenza di tassative ipotesi, enumerate all'interno dell'art. 26 d.P.R. n. 633/1972, idonee ad incidere (*ab origine* o per circostanze sopravvenute) sull'esistenza e/o sull'ammontare imponibile di un'operazione ricompresa nel campo di applicazione del tributo.

A fronte di queste coordinate di carattere generale, sembrerebbe dunque assorbente il rilievo per cui la compensazione dovuta al GSE non incida né costituisca il "corrispettivo" di una specifica operazione (cessione o prestazione) intervenuta con i produttori di energia elettrica e riconducibile nel campo di applicazione IVA: indipendentemente dalla natura coattiva ed eventualmente tributaria del prelievo, per escludere l'esistenza di specifici obblighi di fatturazione/rettifica dei corrispettivi incamerati a fronte della cessione di energia elettrica, dovrebbe essere, cioè, sufficiente far leva sulla genesi extracontrattuale dell'onere gravante in capo ai produttori di energia elettrica ai sensi dell'art. 15-bis D.L. n. 4/2022; genesi che dovrebbe bastare ad escludere qualsiasi rapporto di sinallagmaticità tra il versamento dovuto al GSE in forza del meccanismo di compensazione a due vie e una cessione (già effettuata o da effettuare) di energia elettrica.

Non può quindi ritenersi corretta la soluzione adottata dal GSE che - pur in assenza di una sottostante operazione imponibile e al fine di dare attuazione alle previsioni dell'art. 15-bis D.L. n. 4/2022 - ha proceduto ad emettere fatture nei confronti dei soggetti che abbiano effettuato cessioni di energia elettrica da fonti rinnovabili ad un prezzo eccedente rispetto a quello "equo".

Tali fatture dovranno essere necessariamente stornate ai sensi dell'art. 26, comma 3, d.P.R. n. 633/1972, che consente la "*rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7, d.P.R. n. 633/1972*", qualora la nota di variazione venga emessa entro un anno dall'emissione della fattura. In assenza di rischi di

perdita di gettito erariale, l'emissione di note di credito ai fini IVA non sembra peraltro destinata, nel caso di specie, a trovare particolari ostacoli di ordine applicativo.

4. A diverse conclusioni sembra, per contro, possibile pervenire nell'ipotesi opposta (e, per molti versi, residuale) in cui sia il GSE a dover "compensare" gli utilizzatori degli impianti a fonti rinnovabili che abbiano immesso in rete energia elettrica ad un prezzo inferiore rispetto al "prezzo equo" di riferimento.

In alcuni precedenti di prassi (cfr. [circolare n. 46/E del 2007](#); [risoluzione n. 88/E del 2010](#); [circolare n. 36/E del 2013](#)), l'Agenzia delle Entrate ha, infatti, avuto modo di esaminare il trattamento IVA di misure analoghe a quella qui esaminata ed aventi ad oggetto la corresponsione di "tariffe incentivanti" da parte del GSE per la produzione di energia da impianti a fonti rinnovabili connessi alla rete elettrica.

Tracciando una precisa distinzione tra la "tariffa incentivante" di cui all'art. 7, comma 2, D.Lgs. n. 387/2003 (erogata dal GSE "*per favorire la produzione di energia elettrica, anche se destinata ad esclusivo consumo del percipiente*" e, come tale, equiparabile ad un contributo fuori campo IVA), la "*tariffa fissa omnicomprensiva*" prevista nell'ambito del "Secondo conto energia", del "Terzo conto energia" e del "Quarto conto energia" (corrisposta ai produttori di energia elettrica tramite fonti diverse dal fotovoltaico, formata da una componente "incentivante" e da una componente "prezzo" e qualificabile come "corrispettivo" erogato unicamente a fronte dell'immissione in rete dell'energia elettrica non autoconsumata) e l'integrazione tariffaria introdotta nell'ambito del "Quinto conto energia" per gli impianti di potenza superiore a 1Mw (e pari alla differenza, se positiva, fra la tariffa omnicomprensiva ed il prezzo zonale orario praticato per la cessione dell'energia elettrica), nella [circolare n. 36/E del 2013](#), l'A.f. ha, in particolare, chiarito che tale ultimo importo configura una "integrazione di prezzo" rilevante ai fini IVA ai sensi dell'art. 13 d.P.R. n. 633/1972.

In tal senso, l'Agenzia delle Entrate ha precisato:

"Nel caso in cui la tariffa omnicomprensiva sia superiore al prezzo orario zonale, il legislatore, per garantire al produttore dell'energia un guadagno almeno pari al prezzo minimo garantito erogato dal GSE ai produttori di energia titolari di impianti di potenza inferiore a 1 MW, ha previsto che lo stesso GSE corrisponda ai titolari di impianti di potenza superiore a 1 MW l'eventuale differenza.

La corresponsione di tale differenza deriva ... dalla considerazione che poiché la tariffa omnicomprensiva (che risulta composta da due quote, una rappresentata dal prezzo e l'altra dall'incentivo), viene erogata con lo scopo di consentire al produttore di energia di recuperare anche i costi sostenuti per realizzare l'investimento, il legislatore per evitare disparità, ha voluto assicurare anche ai titolari di impianti di dimensioni maggiori a 1 MW, la cui energia viene venduta sul libero mercato, un corrispettivo che consente loro di coprire anche i costi d'investimento. 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. Da un punto di vista fiscale detta differenza si configura, quindi, come integrazione di prezzo ai sensi dell'articolo 13, primo comma, ultima parte, del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972".

La conclusione dell'A.f. si fonda sul disposto dell'art. 13 d.P.R. n. 633/1972, che recepisce le analoghe previsioni contenute nella Direttiva IVA (cfr. art. 73 della Direttiva 2006/112) in relazione alle *"sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo della cessione del bene o della prestazione del servizio"*.

Secondo tale previsione, in particolare, concorrono a formare il corrispettivo negoziale di un'operazione soggetta a tributo anche le integrazioni dovute al cedente o al prestatore da altri soggetti e direttamente connesse al prezzo di acquisto di beni e/o servizi soggetti ad IVA. Ciò, più nel dettaglio, si verifica (cfr., tra le altre, Corte di Giustizia, sentenza 22 novembre 2001, C-184/00; sentenza 13 giugno 2002, C-353/00; sentenza 9 ottobre 2019, C-573/18 e C-574/19), allorquando:

(a) *"la sovvenzione sia direttamente connessa con il prezzo dell'operazione in questione"* e risulti quindi *"specificatamente versata all'operatore sovvenzionato affinché quest'ultimo fornisca un bene o presti un servizio determinato"*;

(b) *"gli acquirenti del bene o i destinatari del servizio traggano profitto dalla sovvenzione concessa"* ed in particolare *"il prezzo che l'acquirente o il destinatario devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio, la quale costituisce allora un **elemento di determinazione del prezzo richiesto da tale venditore o prestatore**"*;

(c) l'importo versato a titolo di sovvenzione sia in ogni caso "determinabile".

Le sovvenzioni che soddisfino tali caratteristiche costituiscono, come detto, elemento della base imponibile di operazioni soggette ad IVA e, come tali, seguono il relativo trattamento (imponibilità o esenzione) ai fini del tributo.

Ragionando per analogia, si dovrebbe concludere che, al pari di quanto affermato con riferimento alle misure previste nell'ambito del "Quinto conto energia", le eventuali compensazioni disposte dal GSE ai sensi dell'art. 15-*bis* D.L. n. 4/2022 - parametrata alla differenza tra il prezzo praticato sul mercato e il prezzo "equo" di vendita dell'energia elettrica - rappresentino una componente specificamente diretta ad integrare il corrispettivo di cessioni effettuate dai proprietari degli impianti a fonti rinnovabili nel periodo compreso tra il 1° febbraio 2022 ed il 31 dicembre 2022 e, come tali, assumano rilevanza ai fini IVA.

L'asimmetria tra il trattamento IVA applicabile a tali importi rispetto a quello previsto per le compensazioni disposte a favore del GSE non desta, peraltro, particolare stupore, essendo inevitabile portato delle norme che - a livello domestico e unionale - adottano una nozione volutamente omnicomprensiva di "base imponibile" IVA e, nell'intento di assicurare piena neutralità del tributo, si preoccupano di scongiurare il rischio di possibili disallineamenti impositivi tra cessioni effettuate in condizioni di "libero mercato" ed operazioni (del tutto assimilabili alle prime) che beneficino di contributi o sovvenzioni di varia natura.