RISOLUZIONE N. 84/E

Direzione Centrale Normativa

Roma, 10 agosto 2012

OGGETTO: Interpello - Art. 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 – Art. 28 del DPR 29 settembre 1973, n. 600

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 28 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Gestore dei Servizi Energetici (di seguito GSE) è una società per azioni interamente posseduta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze che esercita i propri diritti d'intesa con il Ministero dello Sviluppo Economico.

Tale società ha un ruolo centrale nella promozione, nell'incentivazione e nello sviluppo delle fonti rinnovabili in Italia. Più precisamente, il GSE è il "soggetto attuatore" delle politiche economiche nazionali per l'incentivazione della produzione di energie rinnovabili.

Nell'ambito della sua funzione di soggetto attuatore, il GSE corrisponde ai soggetti produttori di energia da fonte fotovoltaica, tra i quali sono inclusi anche i condomini, la tariffa incentivante o conto energia.

Chiarimenti circa il trattamento fiscale da riservare alla tariffa incentivante sono stati forniti dalla Agenzia delle Entrate con la circolare del 19 luglio 2007, n. 46/E.

In particolare, il citato documento, nel chiarire quali sono le regole fiscali da applicare a tale tariffa a seconda del soggetto percettore, ha precisato, tra l'altro, che le somme percepite dal condominio a titolo di tariffa incentivante in relazione all'energia prodotta con impianti di potenza fino a 20 kW asserviti al condomino medesimo, non assumono rilevanza fiscale, al pari di quella percepita dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali che gestiscono impianti fotovoltaici della stessa potenza per soddisfare principalmente le esigenze domestiche.

L'istante osserva, tuttavia, che nel medesimo documento non viene esplicitato come deve essere considerato ai fini fiscali il condominio nel caso in cui utilizzi un impianto, di potenza pari o inferiore a 20 kw in relazione al quale opti per la cessione integrale o parziale alla rete dell'energia prodotta, oppure, di potenza superiore a 20 kw.

Ciò stante, chiede di sapere se nei suddetti casi i condomini debbano essere considerati, sulla base di quanto affermato nella circolare per le persone fisiche e gli enti non commerciali, soggetti esercenti un'attività commerciale e, dunque, soggetti che devono emettere fattura nei confronti del GSE e nei cui confronti, il GSE stesso, deve operare la ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 28 del DPR n. 600 del 1973, in relazione alla tariffa incentivante ad essi erogata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante osserva che i condomini sono "soggetti" che svolgono una mera funzione gestionale della proprietà comune, in rappresentanza e nell'interesse dei partecipanti al condominio stesso.

In tal senso si è espressa anche la giurisprudenza (cfr. Corte di Cassazione sentenza del 14 dicembre 1993 n.12304) ritenendo che il condominio non è un soggetto giuridico dotato di propria personalità, distinta da quella di coloro che ne fanno parte, bensì un ente di gestione che opera in rappresentanza e nell'interesse

comune dei partecipanti, limitatamente all'amministrazione ed al buon uso della cosa comune.

Da un punto vista fiscale il condominio non ha soggettività tributaria; la prassi vigente considera in effetti il condominio come un soggetto "trasparente" che non assume mai la qualifica di soggetto passivo di imposta.

Ciò premesso la società osserva che, sebbene il condomino svolga un'attività gestionale, non è escluso che tale gestione gli consenta di conseguire dei redditi imputabili, anziché al condominio, ai singoli condòmini che lo costituiscono. Infatti, nell'ambito della produzione di energia fotovoltaica, sulla base di quanto chiarito nella circolare n. 46/E del 2007 "nel caso in cui il condominio abbia installato impianti di potenza inferiore a 20 kW con destinazione dell'energia esuberante al mercato (…) i proventi derivanti dalla vendita dell'energia costituiscono reddito da imputare direttamente in capo ai singoli condomini in proporzione ai millesimi di proprietà".

Ad avviso dell'istante "la mancanza di soggettività tributaria del condominio non deve però essere considerata in modo assoluto. Il condominio non è soggetto passivo di imposta fintantoché l'utilizzazione delle parti comuni dell'immobile avviene nell'ambito della gestione e godimento di parti comuni. Nel momento in cui il bene è sottratto all'uso comune e destinato esclusivamente ad una utilizzazione economica abituale non si è più nell'ambito di una comunione bensì nell'ambito di una attività di tipo commerciale (in tal senso, Decisione della Commissione Tributaria centrale sez. XXII del 14 ottobre 1981, n. 8928 e Commissione Tributaria Reg. Sicilia Sentenza n. 220 del 8 febbraio 2002)".

In altri termini il GSE evidenzia che nei casi in cui le strutture comuni siano utilizzate per fini diversi da quelle strettamente condominiali, si concretizza lo svolgimento di un'attività commerciale. Pertanto, atteso che la stessa non può essere riferibile al condominio in quanto non è soggetto d'imposta, ritiene che nella fattispecie il condominio stesso "assurge quindi ad una *fictio juris*, dietro la quale si

palesa una forma di associazionismo commerciale". In tale ipotesi a parere della società istante si è, quindi, in presenza "di una società di fatto che in connessione all'esercizio di una attività commerciale assume ai fini fiscali la veste formale di società in nome collettivo, *ex* articolo 5, comma 3, lettera b) del TUIR".

In sostanza il condominio rappresenterebbe "una sorta di schermo dietro il quale si materializza una società di fatto (tra i condòmini) per la quale non è necessario accertare i requisiti dell'abitualità, sistematicità e continuità dell'attività economica. Difatti, la dottrina prevalente individua le società di fatto in quelle società che nascono implicitamente da un comportamento delle parti che realizzino nei contenuti la fattispecie prevista dall'articolo 2247 del codice civile ossia l'intenzionale esercizio in comune di un'attività commerciale anche occasionale (*affectio societatis*), a scopo di lucro, e conferimento a tal fine dei necessari beni o servizi. La disciplina tributaria di cui agli articoli 5, terzo comma, lettera b), e 6, terzo comma, del TUIR, non richiede, ai fini della tassazione del reddito di una società di fatto, altro requisito se non la ravvisabilità nel suo oggetto dell'esercizio di un'attività commerciale".

Il GSE ritiene, quindi, che "nel caso in cui il condominio sia il soggetto responsabile di un impianto fotovoltaico di potenza superiore a 20 kW con autoconsumo parziale dell'energia prodotta, o di un impianto di potenza inferiore o pari a 20 kW, ma attraverso il quale venga realizzata una cessione totale al mercato dell'energia prodotta, si sia in presenza di una società di fatto che svolge attività di impresa".

Dunque, detta società deve porre in essere tutti gli adempimenti previsti dalla normativa fiscale, in particolare, dovrà fatturare con applicazione dell'IVA l'energia venduta al GSE e la tariffa incentivante percepita dovrà essere assoggettata alla ritenuta del 4 per cento ex articolo 28 del DPR 600 del 1973.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la circolare del 19 luglio 2007, n. 46/E, la scrivente nel delineare il trattamento fiscale da riservare al "conto energia" (di seguito anche tariffa incentivante) in capo al soggetto che la percepisce, ha individuato le ipotesi in cui la produzione di energia elettrica mediante un impianto fotovoltaico integra lo svolgimento di un attività commerciale.

In particolare, è stato affermato che la produzione di energia derivante da un impianto fotovoltaico, di potenza non superiore a 20 kw, posto a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non individua un'attività commerciale abituale, quando, l'energia prodotta è utilizzata essenzialmente per finalità domestiche e l'eccedenza, che non risulta auto consumata, viene immessa in rete mediante il servizio di scambio sul posto.

Si ricorda, in proposito che nella risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009, concernente il trattamento fiscale dello scambio sul posto, è stato precisato che "(…) gli utenti aderenti al servizio di scambio sul posto devono conferire tutta l'energia autoprodotta nel sistema elettrico". Tale precisazione deve essere intesa nel senso che, nel caso in cui il responsabile dell'impianto opti, in relazione all'energia prodotta in eccesso rispetto ai propri fabbisogni, per il servizio di scambio sul posto, l'energia che immette in rete è pari a tutta quella prodotta e non auto consumata.

Diversamente, la citata circolare ha qualificato commerciale, la produzione di energia derivate da impianti di potenza fino a 20 kw non posti a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente quando l'energia prodotta viene ceduta totalmente o parzialmente alla rete, nonchè, la produzione di energia derivante da impianti di potenza superiore ai 20 kw.

In quel contesto, come ricordato anche dall'istante, con riferimento ai condomini che realizzano un impianto di potenza fino a 20 kw per destinare l'energia prodotta a soddisfare essenzialmente le necessità condominiali, è stato

precisato che ai fini fiscali il trattamento è analogo a quello previsto per le persone fisiche e gli enti non commerciali.

Più precisamente, è stato chiarito che, al pari dei soggetti sopra richiamati, il condominio titolare di un impianto fotovoltaico di potenza fino a 20 Kw, non è considerato soggetto che svolge attività commerciale abituale in relazione all'energia prodotta in misura eccedente il proprio fabbisogno e immessa in rete mediante lo scambio sul posto. In tal caso, gli eventuali proventi derivanti dalla vendita dell'energia prodotta e non auto consumata sono tassabili in capo ai singoli condòmini come reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR, in proporzione ai millesimi di proprietà.

In altri termini, è stato indirettamente affermato che il condominio resta estraneo all'attività di produzione di energia, in quanto, gli effetti economici (percezione dei proventi) e fiscali (tassazione dei proventi) conseguenti allo svolgimento di questa attività, si producono direttamente sui condòmini.

Il condominio, infatti, disciplinato dagli articoli 1117 e seguenti del codice civile, rappresenta una particolare forma di comunione che riguarda le parti comuni dell'edificio che necessita di essere amministrata o dall'assemblea dei condòmini, che decide in base al principio di prevalenza della maggioranza, nel bene degli interessi comuni, oppure, per gli edifici condominiali con più di quattro condòmini, dall'amministratore, avente compiti di carattere amministrativo, esecutivo e rappresentativo che permettono al condominio di agire in modo unitario nei rapporti con i terzi (fornitori, utenze, amministrazione finanziaria, eccetera).

In sostanza il condominio è un ente di gestione che opera per conto dei condòmini limitatamente all'amministrazione e al buon uso della cosa comune senza interferire nei diritti autonomi di ciascun condòmino.

Ne consegue che nell'ipotesi in cui negli spazi condominiali venga realizzato un impianto fotovoltaico avente le caratteristiche che sulla base delle indicazioni rese nella citata circolare n. 46/E del 2007 configura lo svolgimento di un'attività

commerciale abituale, vale a dire di potenza fino a 20 kw la cui energia prodotta risulti ceduta totalmente alla rete, oppure, di potenza superiore ai 20 kw, il condominio non può mai configurarsi come soggetto che svolge l'attività di produzione e vendita dell'energia.

In tale ultima circostanza occorre, quindi, individuare il soggetto a cui attribuire il reddito d'impresa.

Al riguardo si evidenzia che in presenza di una intesa verbale oppure di un semplice comportamento concludente il quale sia idoneo a dimostrare l'intento delle parti di stipulare un accordo per l'esercizio collettivo di un'attività imprenditoriale si può individuare una società di fatto.

La sussistenza di un elemento oggettivo, rappresentato dal conferimento di beni o servizi finalizzato alla formazione di un fondo comune, e di un elemento soggettivo, costituito dalla comune intenzione dei contraenti di vincolarsi e di collaborare allo scopo di conseguire risultati patrimoniali comuni, identifica, infatti, un contratto sociale.

Pertanto, a prescindere dalla modalità con cui si perfeziona il contratto sociale, che può anche risultare esclusivamente da manifestazioni esteriori dell'attività di gruppo, la presenza della contemporanea sussistenza dei suddetti presupposti oggettivo e soggettivo presuppone l'esistenza di una qualunque società.

Sul piano fiscale una società di fatto:

- ai fini delle imposte dirette è tenuta ad applicare le norme previste dal TUIR per le società in nome collettivo ai sensi dell'art. 5, concernente "Redditi prodotti in forma associata", il quale al comma 3, lett. b), dispone che "*ai fini delle imposte sui redditi le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano per oggetto o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali*";

- ai fini dell'IVA è un soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 4, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, pertanto, è obbligata ai relativi adempimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La società di fatto ai fini delle imposte dirette e dell'IVA assume, infatti, rilevanza quale autonomo soggetto d'imposta e, come tale, è tenuta a redigere sia un'autonoma dichiarazione dei redditi, sulla base delle risultanze della contabilità sociale, sia un'autonoma dichiarazione IVA, previa istituzione dei registri obbligatori e il rispetto delle norme in materia di registrazione, liquidazione e versamento dell'IVA.

Nella fattispecie in esame, si è in presenza di un accordo che interviene tra i condòmini caratterizzato da un elemento oggettivo, rappresentato dal conferimento di beni e servizi, vale a dire dall'impianto fotovoltaico e dagli spazi comuni, e da un elemento soggettivo, dato dalla comune intenzione di voler conseguire dei proventi.

Pertanto, sulla base di quanto sopra detto, il suddetto accordo individua una società di fatto tra i condòmini.

Più precisamente, poiché la realizzazione dell'impianto fotovoltaico per fini commerciali rientra tra le "Innovazioni" che i condomini possono disporre ai sensi dell'art. 1120 del codice civile "*(…) dirette al miglioramento o all'uso più comodo o al maggior rendimento delle cose comuni*" sono considerati soci della società di fatto i condòmini che hanno deliberato con la maggioranza richiesta dall'art. 1136 del codice civile, la realizzazione dell'investimento.

Restano esclusi, dalla società di fatto i condòmini che non hanno approvato la decisione e che non intendono trarre vantaggio dall'investimento. In questo caso gli stessi, sulla base di quanto disposto dall'art. 1121, primo comma, ultima parte, del codice civile "*sono esonerati da qualsiasi contributo di spesa*".

Tanto premesso in risposta ai quesiti posti dalla società istante si precisa che:

- la società di fatto tra condòmini che gestisce un impianto fotovoltaico è commerciale e deve emettere fattura nei confronti del GSE, in relazione all'energia che immette in rete;

- il GSE che eroga la tariffa incentivante deve operare nei confronti della società di fatto la ritenuta di cui all'art. 28 del DPR n. 600 del 1973 sulla tariffa relativa alla parte di energia immessa in rete.

******

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