

RISOLUZIONE N.95/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 17 ottobre 2012

***OGGETTO: Interpello ex Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
(Cessione crediti GSE, articolo 6 della Tariffa, Parte I, allegata al
TUR)***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 6 della Tariffa, Parte I, allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n.131, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società interpellante ALFA s.r.l. svolge attività di produzione di energia elettrica da fonti di energie rinnovabili.

Nel 2011, ha realizzato un campo fotovoltaico 'a terra' ed ha stipulato con il Gestore dei Servizi Energetici (GSE s.p.a.) una convenzione per il riconoscimento delle tariffe incentivanti, spettanti per la produzione di energia elettrica che sarà prodotta dal medesimo impianto.

Successivamente, la società ha ceduto l'impianto realizzato a BETA s.p.a., stipulando, nel contempo, un contratto di locazione finanziaria per la durata di 18 anni.

A garanzia del pagamento dei canoni derivanti dal contratto di leasing, ALFA si è impegnata a cedere a BETA, mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata, i crediti costituiti dalle tariffe incentivanti vantati da ALFA nei confronti del GSE.

Dovendo procedere alla stipula del contratto, la società istante chiede di conoscere quale sia il trattamento fiscale, ai fini dell'imposta di registro, da riservare al contratto di cessione in garanzia dei crediti vantati nei confronti del GSE.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che, in sede di registrazione del contratto di cessione dei crediti, non possa essere applicata l'imposta di registro in misura proporzionale prevista dall'articolo 6 della Tariffa, Parte prima, allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), in quanto la base imponibile non è determinata né è determinabile a priori.

La società fa presente, infatti, che l'ammontare dei crediti oggetto di cessione si determina moltiplicando la produzione energetica mensile per la tariffa riconosciuta dal GSE, e che la quantità di energia prodotta varia in ragione della produttività dell'impianto e, dunque, delle condizioni atmosferiche, delle caratteristiche tecniche e dell'usura dei componenti tecnologici installati.

Tenuto conto che la base imponibile *“non è determinata né determinabile”*, la società istante ritiene che in sede di registrazione del contratto di cessione debba essere applicata l'imposta di registro in misura fissa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito proposto con la presente istanza di interpello riguarda la corretta disciplina applicabile, ai fini delle imposte indirette, al contratto di cessione di crediti stipulato a garanzia dell'esatto adempimento degli obblighi di pagamento gravanti sull'utilizzatore a seguito della stipula del contratto di leasing.

Appare utile ricordare che, con riferimento a tale problematica, questa Agenzia ha già avuto modo di fornire chiarimenti con la risoluzione 4 luglio 2008, n. 278.

Con la richiamata risoluzione, è stato chiarito che la cessione di crediti è un negozio dotato di una propria causa giuridica in quanto svolge un'autonoma funzione economico-sociale che non viene compressa anche in presenza di un collegamento con lo schema unitario del contratto di leasing.

In sostanza, le cause giuridiche che caratterizzano, rispettivamente, il contratto di cessione di crediti ed il contratto di leasing non sono riconducibili ad un'unica ragione economico-sociale e, pertanto, la tassazione applicabile a tali operazioni deve essere definita autonomamente.

Con riferimento all'atto di cessione di crediti, nella richiamata risoluzione è stato chiarito che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, detto contratto può dar luogo a:

- operazioni di natura finanziaria, rientranti nel campo applicativo dell'IVA tra le operazioni esenti, ex articolo 10, primo comma, n.1), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- operazioni di natura non finanziaria, escluse dal campo applicativo dell'IVA.

In particolare, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 3, secondo comma, n. 3), del DPR n. 633 del 1972, se effettuate dietro

corrispettivo, “... *le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro soluto, di crediti, ...*” .

La circostanza che il contratto di cessione di crediti venga stipulato per garantire l'adempimento delle obbligazioni derivanti dalla stipula di un contratto di locazione finanziaria esclude che lo stesso possa essere ricondotto tra le operazioni di natura finanziaria.

Tale contratto risulta, pertanto, escluso dall'applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, secondo cui “*non sono considerate cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*”.

In considerazione del principio di alternatività Iva-Registro di cui all'articolo 40 del TUR, trova, quindi, applicazione l'imposta di registro.

In particolare, l'articolo 6 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, stabilisce la tassazione con l'aliquota dello 0,50 % per le “*cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze*”.

Con la richiamata risoluzione 4 luglio 2008, n. 278, è stato chiarito che l'imposta di registro proporzionale con aliquota dello 0,50 % si applica ai contratti di cessione di crediti, ancorché stipulati a garanzia dell'esatto adempimento delle obbligazioni derivanti da un precedente o contestuale rapporto di debito.

Con riferimento al quesito in esame, si rileva che la società interpellante, per garantire il pagamento dei canoni derivanti dal contratto di leasing, si è impegnata a cedere a BETA i crediti vantati nei confronti del GSE.

L'effettivo ammontare di tale credito non risulta, tuttavia, determinato al momento di conclusione del contratto, in quanto, come rilevato dalla società istante, la tariffa incentivante che sarà effettivamente corrisposta dal GSE potrà variare in ragione dell'energia prodotta dall'impianto.

Tenuto conto che nella fattispecie in esame l'importo dei crediti ceduti non è determinato al momento della registrazione dell'atto di cessione, per la

determinazione dell'imposta dovuta si ritengono applicabili le modalità di tassazione previste dall'articolo 35, comma 1, del TUR, per i contratti a prezzo indeterminato.

Tale articolo dispone che *“Se il corrispettivo deve essere determinato posteriormente alla stipulazione di un contratto, l'imposta è applicata in base al valore dichiarato dalla parte che richiede la registrazione, salvo conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva del corrispettivo, da denunciare a norma dell'articolo 19”*.

Analogamente, la base imponibile dell'atto di cessione dei crediti in esame deve essere determinata sulla base del 'valore dei crediti dichiarato' in via presuntiva dalla parte, salvo conguaglio o rimborso dopo la determinazione definitiva dell'ammontare degli stessi.

In sostanza, il contribuente che richiede la registrazione dell'atto di cessione dei crediti deve dichiarare il valore presunto dei crediti per l'intera durata del contratto, che deve essere determinato sulla base di criteri attendibili, quale ad esempio la produttività dell'impianto come evidenziata nel *business plan*.

Considerato che la determinazione del valore dei crediti avviene al momento della erogazione delle somme da parte del GSE, i contribuenti saranno tenuti a verificare se nel corso del tempo il relativo ammontare superi il valore dichiarato.

In tal caso, i contribuenti, essendo tenuti ad un ulteriore versamento dell'imposta, dovranno effettuare una denuncia, ai sensi dell'articolo 19 del TUR.

Tale disposizione stabilisce, infatti, che il verificarsi di eventi che diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati dalle parti contraenti, entro 20 giorni, all'ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono.

Diversamente, se le somme effettivamente erogate dal GSE risultano inferiori all'ammontare dei crediti dichiarato in sede di registrazione dell'atto di cessione, i contribuenti avranno diritto, ai sensi del citato articolo 35, al rimborso dell'eccedenza di imposta versata.

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