

## CONTABILITÀ

---

### ***Rilevazione e contabilizzazione delle quote di emissione di CO2***

di **Viviana Grippo**

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha emanato, nel febbraio 2013, le versioni definitive di due nuovi principi contabili, dedicati alla corretta rilevazione e successiva rappresentazione in bilancio dei certificati verdi (**OIC n. 7**) e delle quote di emissione di gas a effetto serra (**OIC n. 8**). Vogliamo occuparci in tale intervento della disciplina prevista per le quote di emissione di gas serra, così dette quote CO<sub>2</sub>, descrivendone brevemente la natura giuridica, per poi dedicarci alle regole di contabilizzazione.

#### **Le quote di emissione di gas serra**

A partire dal Protocollo di **Kyoto**, gli Stati che vi hanno aderito si sono adoperati per la limitazione dell'emissione dei gas nocivi, quali il biossido di carbonio (CO<sub>2</sub>). La strada intrapresa è quella dell'incentivazione, a mezzo di un sistema di agevolazioni, che consistono in un regime premiale con cui ristornare i soggetti investitori.

A tal fine, l'Unione Europea ha emanato la Direttiva comunitaria 2003/87/CE, attuata in Italia, prima con il D. Lgs. n. 273/04 e, poi, con il successivo D. Lgs. n. 216/06. In sostanza, i soggetti che svolgono attività che comportano l'emissione di gas a effetto serra devono essere espressamente autorizzati dalla relativa "Autorità nazionale competente". Ogni Stato poi stabilisce le quote che devono essere assegnate a ciascuno dei soggetti la cui attività comporta l'emissione di gas a effetto serra.

I soggetti assegnatari delle quote devono poi restituirle entro il quarto mese dell'anno successivo (30 aprile), in proporzione alle quantità di gas a effetto serra effettivamente rilasciate. Può quindi accadere che l'impresa riesca a restituire tutte le sue quote, avendo emesso gas nei limiti a lei riservati, oppure che non ne sia in grado, per aver immesso nell'anno un maggior quantitativo di gas a effetto serra. In tal ultimo caso è ammesso l'acquisto, dai soggetti maggiormente "**virtuosi**", delle maggiori quote necessarie ad evitare una sanzione.

In questo modo, di fatto, è nato quindi un mercato delle quote.

## **Natura giuridica delle quote di emissione di gas serra**

Per poter definire la natura giuridica delle quote di emissione di gas serra occorre fare riferimento ai certificati verdi, altra forma di incentivazione oggetto del principio OIC n. 7: le conclusioni raggiunte in relazione ad essi sono difatti estendibili in larga parte anche alle quote di emissione di gas a effetto serra.

Sostanzialmente, la dottrina qualifica tali quote tra i beni immateriali. Dello stesso avviso la prassi, vedasi la Circolare n. 32/E/09 dell'Agenzia delle Entrate e la Risoluzione n. 71/E/09.

In particolare la Risoluzione n. 71/E/09, avente ad oggetto la disciplina applicabile alle cessioni dei certificati verdi e anche di quelli CO<sub>2</sub>, ha stabilito un'importante punto fermo: la **soggettività Iva** delle cessioni di tali quote/certificati, affermando che *"sotto il profilo oggettivo le operazioni relative ai certificati CO<sub>2</sub> e quelle relative ai Certificati Verdi ... 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"*.

## **La rappresentazione contabile delle quote di emissione di gas a effetto serra**

Prima di addentrarci negli aspetti contabili occorre individuare quali sono i soggetti interessati alla disciplina contabile prevista per le quote di emissione di gas serra. Questi possono essere suddivisi in due categorie:

- soggetti che rientrano nella disciplina per la riduzione dell'emissione dei gas a effetto serra e
- **soggetti trader**, cioè coloro che non svolgono attività industriali per le quali la normativa nazionale riconosce l'emissione di quote o l'obbligo di consegna, ma che hanno quale attività tipica l'acquisto e la successiva rivendita delle stesse.

Esaminiamo quindi i casi che possono manifestarsi, facendo attenzione a ricordare che il principio cardine è quello della competenza temporale.

## **Assegnazione delle quote di emissione a titolo gratuito**

Si tratta della emissione fatta a favore delle singole aziende, nel qual caso vanno movimentati i soli **conti d'ordine**, dove verrà data rilevanza all'impegno a produrre un quantitativo di emissioni di gas serra direttamente proporzionale alle quote ricevute, che dovranno essere valorizzate al valore di mercato al momento dell'assegnazione. Tale impegno verrà cancellato a chiusura di esercizio, in ragione alle effettive emissioni di CO<sub>2</sub> rilevate nell'anno.

### **Acquisto di quote sul mercato**

Abbiamo detto che la rendicontazione avviene al 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento e, quindi, solo entro tale data si può **procedere ad acquistare** i certificati mancanti e necessari a non essere sanzionati. Il relativo costo sarà da iscrivere nella voce B14) del Conto economico con la seguente scrittura contabile:

Oneri diversi di gestione	a	Debito vs fornitore quote CO <sub>2</sub>
---------------------------	---	---

### **Vendita di quote sul mercato**

Trattasi della operazione inversa alla prima. In particolare il produttore di energia può **cedere** sia le quote assegnategli, in quanto eccedenti le proprie necessità, sia quote precedentemente acquistate.

La scrittura contabile sarà:

Crediti vs acquirente quote CO <sub>2</sub>	a	Altri ricavi
---	---	--------------

La voce di ricavo va iscritta in A5) di Conto economico.

A chiusura dell'esercizio si dovrà procedere alla rilevazione dei costi, per **competenza**, tenendo conto sia delle quote ricevute gratuitamente che di quelle eventualmente acquistate e detenute in portafoglio; questo può comportare o una eccedenza di quote detenute, o una carenza delle stesse.

Nel primo caso, l'eccedenza di quote detenute in portafoglio rispetto a quelle effettivamente necessarie dovrà essere riscontata in misura pari ai costi da **rettificare** che sono di competenza dell'esercizio successivo.

Nella seconda fattispecie, la società dovrà procedere alla rilevazione dell'onere ulteriore da sostenere per acquistare le quote mancanti, stanziando il relativo importo in base al valore corrente di mercato delle quote.

A titolo esemplificativo, si ipotizzi che alla società X vengano assegnate n. 20.000 quote con un valore unitario di mercato pari a euro 10.

Occorre innanzi tutto rilevare l'impegno:

Impegni per quote gas serra assegnate		Impegni verso Min. Ambiente per quote gas serra	200.000,00
--	--	---	------------

Al 31 dicembre, la società X ha prodotto energia tale da riconsegnare 18.000 quote, rilevando, di fatto, un esubero di quote pari a 2.000 di esse.

Alla medesima data si procede alla cessione sul mercato delle quote eccedenti, per euro 12+Iva:

Crediti vs acquirente quote CO <sub>2</sub>	a	Diversi		29.280,00
	a	Altri ricavi per vendita quote CO <sub>2</sub>	24.000,00	
	a	Iva a debito	5.280,00	

Sempre al 31 dicembre, X procederà a stornare dal conto d'ordine le quote di emissione assegnate:

Impegni verso Min.a  
Ambiente per quote  
gas serra

Impegni per quote gas  
serra assegnate

### Soggetti trader

Le società *trader*, come detto, non rientrano tra i soggetti che soggiacciono alla disciplina prevista per coloro che svolgono attività che comportano l'emissione di gas nocivi. Essi svolgono, quale attività propria, la compravendita a fini "speculativi" delle quote di emissione. Durante l'esercizio quindi potranno acquistare o vendere le quote.

In caso di acquisto dovranno rilevare i costi nella voce B6) di Conto economico unitamente agli eventuali oneri accessori, con contropartita i relativi debiti in D7) di Stato patrimoniale.

In caso di vendita iscriveranno i ricavi in A1) di Conto economico con contropartita la rilevazione dei crediti nei confronti degli acquirenti in C.II.1) di Stato patrimoniale.

A chiusura dell'esercizio le quote rimanenti saranno trattate quali **rimanenze di magazzino** con conseguente movimentazione della voce C.I.4) di Stato patrimoniale e B11) di Conto economico.