

CIRCOLARE MONOGRAFICA



CIRCOLARE MONOGRAFICA N. 1645

24 NOVEMBRE 2010

FOTOVOLTAICO: TARIFFA INCENTIVANTE E VENDITA DI ENERGIA

Procedure, adempimenti e aspetti fiscali

di Mauro Longo

La produzione e la vendita di energia elettrica prodotta da impianti fotovoltaici è sempre più diffusa in Italia per cause “ambientalistiche” ed “economiche”. Con la presente circolare, si analizzano alcuni aspetti di carattere amministrativo del settore fotovoltaico, per poi approfondire i relativi riflessi fiscali.

Riferimenti normativi

- D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387;
- Risoluzione 20 gennaio 2009, n. 13/E;
- Circolare 19 luglio 2007, n. 46/E.

PREMESSA

La produzione di energia “rinnovabile” mediante l'impiego di fonti alternative è un obiettivo a cui tendono le istituzioni internazionali e nazionali, prevedendo una serie di **misure incentivanti**. Nel quadro normativo di settore è fondamentale il D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, che disciplina e favorisce la **produzione di elettricità attraverso fonti rinnovabili** (es.: eolica, solare, geotermica, idraulica, biomasse, fotovoltaica, biogas, ecc.). La caratteristica principale dell'energia rinnovabile è quella di essere innocua e inesauribile.

Un **impianto fotovoltaico** è destinato alla produzione di energia elettrica, sfruttando l'energia della radiazione solare mediante il c.d. “effetto fotovoltaico”, che si basa sulla proprietà di alcuni conduttori di generare energia elettrica, qualora colpiti dai raggi del sole (es.: il silicio). Un impianto è costituito da un **insieme di moduli fotovoltaici** e da uno o più **convertitori di corrente continua in corrente alternata**, l'energia prodotta è misurata da un apposito contatore.

TARIFFA INCENTIVANTE O CONTO ENERGIA

L'art. 7, comma 2, lett. d), del D.Lgs. n. 387/2003, dispone che per l'elettricità prodotta mediante conversione fotovoltaica della fonte solare è prevista una **tariffa incentivante** d'importo decrescente, per una durata tale da garantire un'**equa remunerazione** dei costi di investimento.

La quantificazione della tariffa incentivante (c.d. **conto energia**) è stata oggetto di numerosi decreti ministeriali. Da ultimo con D.M. 6 agosto 2010 sono state determinate, in **riduzione**, le nuove tariffe incentivanti per gli impianti fotovoltaici che entreranno in funzione nel triennio 2011-2013. L'importo della tariffa varia a seconda della potenza e della tipologia dell'impianto, le **maggiori tariffe** sono riconosciute ai piccoli impianti domestici fino a 3 KW che risultano integrati architettonicamente, le **minori** per i grandi impianti non integrati. Vi sono alcune casistiche, in presenza delle quali, è prevista una maggiorazione della tariffa incentivante.

attenzione Per gli impianti entrati in funzione fino al **31 dicembre 2010** l'importo della tariffa incentivante è stabilità dal D.M. 19 febbraio 2007.

La tariffa incentivante:

- è riconosciuta per **venti anni** a decorrere dalla data di entrata in esercizio dell'impianto ed è determinata in valori espressi in **euro/kWh** prodotto dall'impianto;
- viene erogata per favorire la produzione di energia elettrica anche se destinata ad esclusivo consumo del percipiente;
- costituisce la principale fonte di ricavo per il soggetto responsabile dell'impianto.

attenzione In sostanza trattasi di un incentivo statale per favorire l'**installazione** d'impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica.

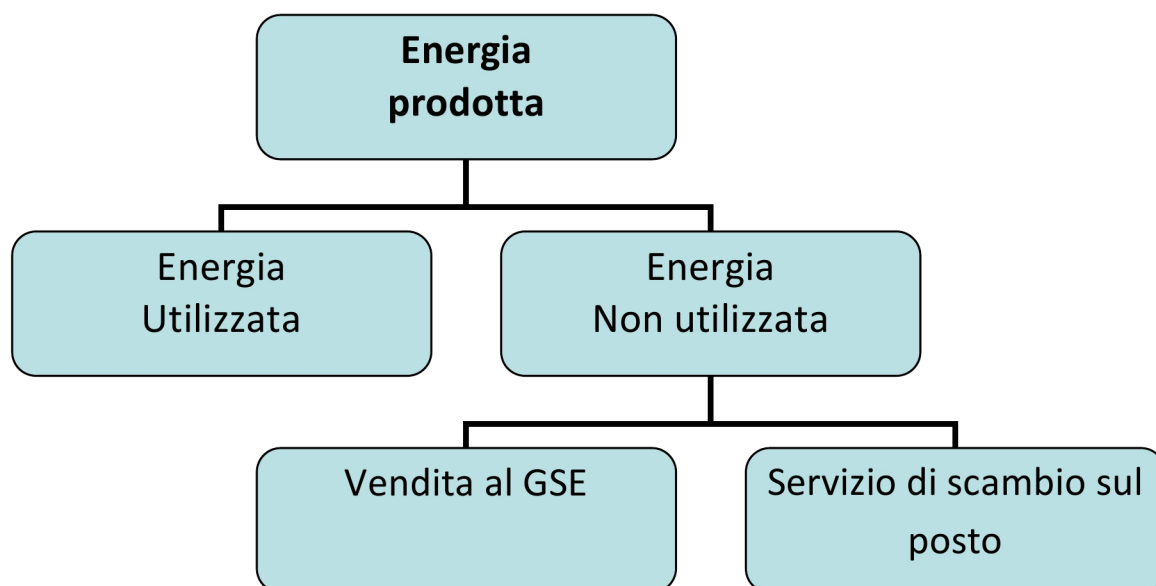
SOGGETTO ATTUATORE - (GSE) E SOGGETTO RESPONSABILE

L'Autorità per l'energia elettrica e il gas ha individuato nella società "Gestore dei Servizi Elettrici - GSE S.p.A", il "**soggetto attuatore**" del programma di incentivazione alla produzione di energia fotovoltaica imperniato sul "conto energia". I soggetti interessati alla produzione di energia da impianto fotovoltaico devono inviare al GSE le **domande** per l'ammissione agli incentivi secondo uno schema predisposto dall'Autorità competente. Il soggetto "**responsabile dell'impianto**" è invece chi ha la responsabilità dell'impianto e ha diritto a percepire la "**tariffa incentivante**".

SCAMBIO SUL POSTO E VENDITA DI ENERGIA

L'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009 ha affermato che il soggetto responsabile dell'impianto può rendere disponibile nel sistema elettrico l'energia inutilizzata secondo due diverse modalità:

- **vendita** dell'energia al distributore;
- servizio di **scambio** sul posto.



SCAMBIO SUL POSTO

Lo scambio sul posto, come disciplinato dalla deliberazione dell'autorità per l'Energia Elettrica n. 74 de 3 giugno 2008, è un meccanismo che consente di immettere in rete l'energia elettrica prodotta ma non immediatamente autoconsumata, per poi prelevarla in un momento successivo per soddisfare i propri consumi.

La citata delibera ha stabilito che il Gestore dei Servizi Energetici - GSE S.p.A. procede alla gestione delle attività connesse allo scambio sul posto e all'erogazione del contributo in conto scambio.

La disciplina dello scambio sul posto è variata a partire dal 1° gennaio 2009, per effetto della delibera dell'Autorità Garante per l'Energia Elettrica e per il Gas del 23 gennaio 2008, n. 74. Tale delibera ha cambiato le modalità e le

condizioni tecnico-economiche che regolano lo scambio sul posto, prevedendo una **diversa gestione e riattribuzione all'utente** dell'energia dallo stesso autoprodotta. In sostanza lo scambio sul posto è ora così strutturato:

- a) l'utente conferisce tutta l'energia prodotta nel sistema elettrico gestito dal GSE;
- b) il GSE riceve l'energia e la vende sul mercato;
- c) l'utente acquisterà l'energia necessaria a coprire i propri fabbisogni presso **l'impresa fornitrice** (es.: Enel), pagandone il **relativo corrispettivo**;
- d) il GSE corrisponderà all'utente un **contributo in conto scambio**, per **rimborsarlo** del costo sostenuto per l'acquisto dell'energia, che non avrebbe dovuto sostenere nei limiti di quella autoprodotta.

■ attenzione Tale contributo è quantificato in misura pari al **minore** tra il valore dell'energia conferita e il valore dell'energia acquistata e sarà al netto dell'IVA pagata, maturando un **credito monetario**, e **non** più di energia, in relazione all'energia immessa in rete in misura superiore a quella acquistata.

Lo scambio sul posto è regolato da una convenzione sottoscritta dal GSE e dall'utente, il quale è denominato: "**utente dello scambio**".

■ attenzione Lo scambio sul posto all'inizio era previsto per gli impianti **fino a 20 KW**, poi per effetto della legge finanziaria 2008, è stato esteso agli impianti **fino a 200 KW**.

TARIFFA INCENTIVANTE - ASPETTI FISCALI

RIFLESSI IVA

Qualora la tariffa incentivante sia percepita dal responsabile dell'impianto in regime d'impresa, arte o professione, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 e nella successiva risoluzione n. 22/E del 28 gennaio 2008, ha affermato che la tariffa è **esclusa** dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972, in quanto configura un **contributo a fondo perduto** percepito dal soggetto responsabile dell'impianto, in assenza di alcuna controprestazione resa al soggetto erogatore. Più in particolare l'Agenzia ha chiarito che: "*Non si ravvisa alcun rapporto sinallagmatico tra le prestazioni poste in essere dal soggetto che eroga il contributo e quelle poste in essere dal soggetto che lo riceve, che, infatti, non è tenuto a prestare alcun servizio o a cedere alcun bene in contropartita*".

■ attenzione La tariffa incentivante **non è mai** soggetta ad IVA anche qualora l'impianto fotovoltaico venga utilizzato esclusivamente nell'esercizio dell'impresa o della professione.

APPLICAZIONE DELLA RITENUTA D'ACCONTO

Il GSE è tenuto ad effettuare la ritenuta prescritta dall'art. 28, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, sul contributo erogato a titolo di tariffa incentivante a condizione che gli impianti attengano **all'attività d'impresa**. Al contrario, la ritenuta del **4% non** deve essere applicata qualora gli impianti fotovoltaici **non** siano utilizzati nell'attività d'impresa, quale ad esempio privati ovvero professionisti (cfr. circolare n. 46/E 19 luglio 2007 - paragrafo 8).

IMPOSTE DIRETTE E IRAP

La tariffa incentivante è considerata un **contributo in conto esercizio**, volto a compensare i costi sostenuti per l'acquisto/realizzazione dell'impianto e deve essere imputata in bilancio in base al principio di competenza. Si osserva che la tariffa incentivante rileva ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP **solo** qualora l'impianto sia utilizzato nell'ambito di **un'attività d'impresa**.

La scrittura contabile è la seguente:

attenzione La tariffa incentivante non concorre a formare il reddito se percepita da un **privato** ovvero da un **professionista**.

“NATURA” DELL’IMPIANTO FOTOVOLTAICO

Un punto molto controverso in dottrina e nella prassi è la corretta **definizione giuridica** di tale investimento, non vi sono infatti univoci orientamenti volti a determinare se l’impianto fotovoltaico sia da considerare un bene mobile ovvero un immobile. Sul tema si registra un disaccordo all’interno della stessa amministrazione finanziaria.

L’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 (paragrafo 9.2.1.2) ha sostenuto che: *“si ritiene, infine, che l’impianto fotovoltaico **situato su un terreno**, non costituisce impianto infisso al suolo, in quanto normalmente i moduli che lo compongono (i pannelli solari) possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità”*, l’orientamento è stato di recente confermato dalla circolare n. 38/E del 23 giugno 2010 (paragrafo 1.8) dove è stato precisato che: *“A parere della scrivente, pertanto, si è in presenza di beni immobili quando **non** è possibile separare il bene mobile dall’immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità dello stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbono essere effettuati **antieconomici interventi di adattamento**”*. In base a tale orientamento, considerando che gli impianti fotovoltaici sono costituiti da pannelli amovibili che - tra l’altro - rappresentano il costo maggiore dell’investimento, gli impianti sono da considerare **beni mobili**. Il coefficiente di ammortamento da applicare è del **9%** (corrispondente ai coefficienti previsti per le “Centrali termoelettriche”- tabella allegata al D.M. 31 dicembre 1988). Tale orientamento **non** è però **condiviso dall’Agenzia del Territorio**, la quale, con la risoluzione n. 3/T del 6 novembre 2008, ha invece ritenuto che gli impianti fotovoltaici hanno una **natura immobiliare** e che gli stessi debbano essere accatastati nella categoria “**D/1 - opifici**”, con dirette ricadute in ambito **ICI**.

Ciò posto, la differenza non è di poco conto, basti pensare, ad esempio:

- **percentuale di ammortamento**: qualora l’impianto fotovoltaico venga considerato un bene mobile la percentuale d’ammortamento è del **9%**, diversamente, nel caso di bene immobile la percentuale è del **4%** (prevista per i fabbricati utilizzati nell’ambito dell’industria termoelettrica);
- **acquisizione in leasing**: la distinzione ha riflessi anche sulla durata minima dei contratti di leasing, disciplinata dall’art. 102, comma 7, del TUIR, la quale è diversa a seconda del fatto che un bene sia considerato un bene mobile ovvero immobile. Si ricorda che il rispetto della durata minima condiziona la deducibilità fiscale dei canoni di leasing;
- la **territorialità** dell’imposta ai fini IVA (es.: applicazione dell’art. 7-ter ovvero 7-quater del D.P.R. n. 633/1972), la quale prevede criteri diversi a seconda del fatto che un bene sia considerato mobile ovvero immobile;
- nel caso di **leasing immobiliare**, per applicare l’IVA sui canoni di locazione è necessario esercitare un’apposita opzione, ai sensi dell’art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, viceversa l’opzione non deve essere esercitata se il leasing è mobiliare;

A parere di chi scrive, la posizione dell’Agenzia del Territorio, **non** può avere riflessi ai fini delle imposte dirette e dell’IVA, è quindi da ritenere che per il comparto impositivo appena citato, l’impianto fotovoltaico sia da considerarsi, in ossequio a quanto sostenuto dall’Agenzia delle Entrate, un **bene mobile**, nel rispetto delle condizioni indicate dall’Agenzia stessa nelle circolari 46/E del 2007 e 38/E del 2010. Sul punto è intervenuto anche ASSILEA (l’Associazione Italiana Leasing), la quale nella propria circolare n. 13 del 9 luglio 2009 ha proposto un criterio di classificazione basato sul livello di “integrazione dell’impianto”, considerando assimilabile all’immobile, l’impianto integrato nel tetto di un immobile o nei suoi infissi, questo stante la sua stretta integrazione con l’immobile. Comunque, vista la delicatezza, la materia meriterebbe un intervento del legislatore volto a chiarire il quadro applicativo.

RIFLESSI IVA

ACQUISTO/REALIZZAZIONE IMPIANTO FOTOVOLTAICO

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 46/E del 2007 (paragrafo 7.1) ha affermato che sull'acquisto/realizzazione dell'impianto fotovoltaico è applicabile l'aliquota agevolata del **10%**, ai sensi del n. 127-*quinquies* della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

DETRAZIONE IVA ASSOLTA SU ACQUISTO/REALIZZAZIONE IMPIANTO

In applicazione dei principi di carattere generale, la detrazione dell'IVA è ammessa in relazione **all'utilizzo** che viene fatto dell'impianto nell'esercizio di impresa, arte o professione. Ne consegue che qualora l'impianto sia in parte utilizzato **anche** per fini privati o comunque per motivi estranei all'esercizio d'impresa, arte o professione, per effetto del comma 4 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, non è ammessa in detrazione l'IVA corrispondente alla quota imputabile a tali utilizzi. L'Agenzia nella circolare n. 46/E del 2007 (paragrafo 7.2) ha chiarito che, conformemente all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia, ai fini della detrazione dell'IVA, è ininfluenza il fatto che la tariffa incentivante **non sia rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto**. Ne consegue che la detraibilità dell'IVA pagata al momento dell'acquisto ovvero della realizzazione dell'impianto fotovoltaico, da parte di un soggetto che agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, **non** è influenzata dal fatto che la tariffa incentivante è fuori campo IVA. Il citato orientamento è stato in seguito confermato anche nella risoluzione n. 22/E del 28 gennaio 2008.

FOTOVOLTAICO E REVERSE-CHARGE

L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 474/E del 5 dicembre 2008, ha precisato a quali condizioni il meccanismo del *reverse-charge* si applica alla realizzazione di un impianto fotovoltaico. È stato affermato che, qualora un soggetto provveda **non** solo all'acquisto dei componenti dell'impianto, ma anche alla loro installazione incaricando a farlo altri soggetti (es.: artigiani), poiché costoro svolgono un'attività riconducibile al settore edile, si verificano le condizioni per applicare il *reverse-charge*, se:

- esiste un appaltatore (es.: ALFA Srl) e un subappaltatore (es.: artigiano o altra azienda);
- entrambi svolgono un'attività edile riconducibile a una delle attività elencate nella sezione "Costruzioni" della tabella ATECO 2007;
- oggetto del contratto è una prestazione di servizi, ossia l'installazione presso il cliente dell'impianto fotovoltaico richiesto.

Sul punto il documento di prassi citato ha affermato che: *“si ritiene che il rapporto giuridico tra le parti debba essere ricondotto, ai fini in discorso, al contratto di subappalto. Ciò in quanto si ritiene che l'attività svolta sia sostanzialmente diretta alla realizzazione di un impianto complesso, costituente un 'quid novi' rispetto ai materiali impiegati, che devono essere adattati alle particolari condizioni della superficie interessata dall'opera. Tali considerazioni fanno ritenere, pertanto, che, ricorrendo le condizioni sopra specificate, l'attività di installazione dell'impianto fotovoltaico eseguito attraverso l'intervento di altri soggetti economici realizza i presupposti che determinano l'applicazione dell'inversione contabile alle prestazioni da questi ultimi rese in favore della società istante”*.

ALIQUTA IVA - CESSIONE ENERGIA ELETTRICA

Con la circolare n. 32/E del 6 luglio 2009, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che sulla cessione di energia si applica l'aliquota IVA del 10%, qualora la cessione rientri nei casi elencati al punto 103) della Tabella A), parte I del D.P.R. n. 633/1972.

REGIME FISCALE DELLA CESSIONE DELL'ENERGIA

Il soggetto che ha realizzato un impianto fotovoltaico:

- percepisce una **tariffa incentivante**;
- consegue dei **ricavi derivanti dalla vendita di energia**;

- sostiene dei **costi** per la **realizzazione/manutenzione degli impianti**.

Le casistiche che si possono presentare sono le seguenti:

- a) impianto fotovoltaico realizzato da una persona fisica, ente non commerciale e condominio;
- b) impianto fotovoltaico realizzato da un'impresa;
- c) impianto fotovoltaico realizzato da un professionista.

CASO A) PERSONA FISICA - ENTE NON COMMERCIALE - CONDOMINIO

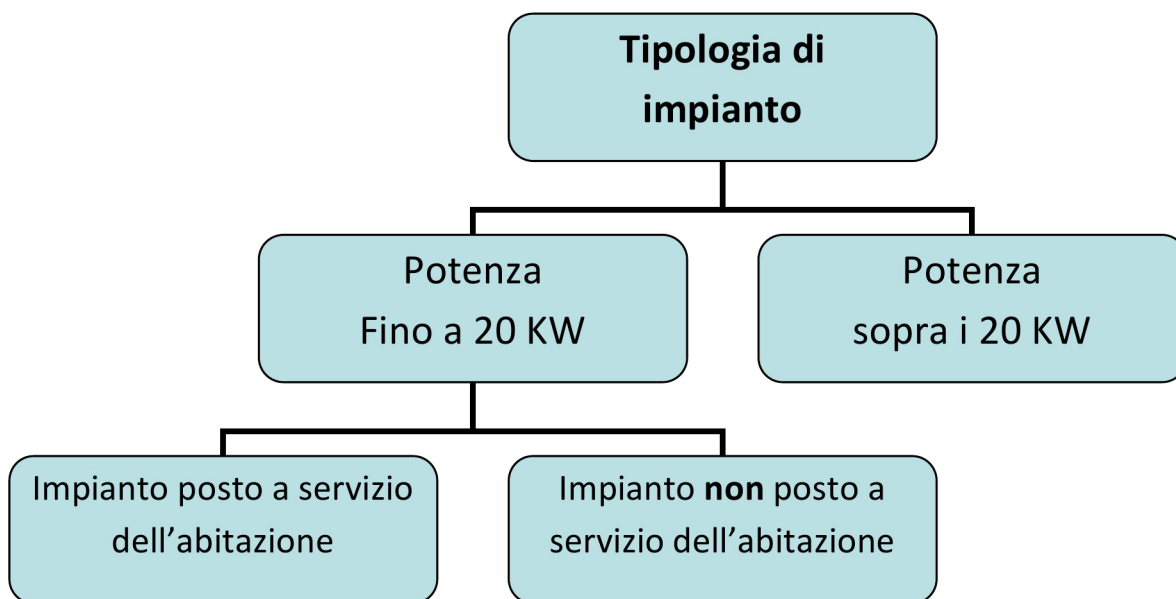
Le situazioni che si possono presentare sono quelle di seguito illustrate:

A.1) Utilizzo dell'impianto esclusivamente a fini domestici

Anche per l'energia prodotta e utilizzata **esclusivamente** per usi "domestici" spetta la tariffa incentivante, la quale **non** ha alcuna rilevanza ai fini delle imposte dirette, trattandosi di un **contributo a fondo perduto** e come tale non riconducibile a nessuna delle ipotesi di reddito cui all'art. 6 del TUIR. Questo anche nel caso d'impianto fotovoltaico realizzato da un condominio, per produrre energia elettrica destinata **esclusivamente** a soddisfare i consumi condominiali (cfr. circolare n. 46/E del 2007).

A.2) Utilizzo dell'impianto fotovoltaico per produrre energia elettrica in eccedenza rispetto al proprio fabbisogno

Per un corretto inquadramento della fattispecie si devono effettuare le seguenti distinzioni:



Impianto di potenza fino a 20 KW

Il soggetto "privato" che, al di fuori dell'attività d'impresa, realizzi un impianto **fino a 20 KW** di potenza, con il quale produce una quantità di energia maggiore del proprio fabbisogno, può alternativamente:

- usufruire del servizio di "scambio sul posto";
- vendere l'energia in esubero al GSE.

Il trattamento tributario delle somme percepite a titolo di tariffa incentivante ovvero dei corrispettivi derivanti dalla vendita di energia, varia a seconda del fatto che l'impianto **sia o meno a servizio dell'abitazione** (ovvero della sede dell'ente non commerciale).

Impianto posto al servizio dell'abitazione/sede

Qualora l'impianto, per via della sua collocazione (es.: sul tetto dell'abitazione ovvero su un'area pertinenziale), sia destinato ai bisogni energetici dell'abitazione ovvero sede dell'utente, l'Agenzia nella circolare n. 46/E del 2007 (paragrafo 9.2.1.1) e nella risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009 ha affermato che l'impianto è da considerarsi utilizzato a titolo "**privato**". Ne consegue che la vendita dell'energia prodotta in esubero **non** concretizza lo

svolgimento di un'attività commerciale abituale. I riflessi fiscali sono i seguenti:

Tariffa Incentivante: è irrilevante sia ai fini IVA che delle imposte dirette, inoltre non deve essere applicata la ritenuta del 4%.

Proventi derivanti dall'attività di vendita dell'energia: i proventi derivanti dalla vendita dell'energia in eccesso costituiscono **redditi diversi** derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente disciplinati dall'art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR. In UNICO, tali redditi devono essere dichiarati nel quadro **RL** (riga **RL14**).

RL14 Corrispettivi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente	,00	,00
---	-----	-----

Trattamento dei costi: Con riguardo ai costi, l'Agenzia nella circolare n. 46/E del 2007 ha fornito un importante chiarimento, affermando quanto segue: *“il costo relativo all'acquisto o realizzazione dell'impianto **non** può essere considerato come spesa specificamente inerente alla produzione del suddetto reddito, ai sensi dell'art. 71, comma 2 del TUIR, atteso che l'impianto è utilizzato prevalentemente per i bisogni energetici dell'utente e che solo marginalmente produce reddito imponibile attraverso la cessione dell'energia eventualmente prodotta in eccesso”*.

Qualora l'impianto, con le caratteristiche in esame, venga realizzato da un **condominio** (es.: sul tetto dell'edificio), nella circolare n. 46/E del 2007 l'Agenzia ha chiarito che i proventi derivanti dalla vendita di energia costituiscono reddito da imputare direttamente ai singoli condomini in proporzione ai millesimi di proprietà. Tali somme possono assumere una diversa configurazione a seconda delle caratteristiche soggettive:

- per i privati e per gli enti non commerciali, costituiscono **redditi diversi**;
- per le persone fisiche o giuridiche imprenditori, costituiscono **reddito d'impresa**.

Riflessi IVA: non configurandosi lo svolgimento in via abituale di un'attività commerciale, i proventi derivanti dalla vendita dell'energia prodotta in esubero non devono essere assoggettati ad IVA, inoltre l'imposta pagata all'atto dell'acquisto/realizzazione dell'impianto **non** è ammessa in detrazione.

Contributo in conto scambio: è il contributo erogato dal GSE in presenza di “scambio sul posto” e che, nel caso in esame, non assume rilevanza fiscale (cfr. risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009).

Impianti non posti al servizio dell'abitazione/sede

Qualora l'impianto fino a 20 KW **non** sia posto a servizio dell'abitazione ovvero sede dell'ente non commerciale, in quanto situato, ad esempio, su un'area separata dall'abitazione e non di pertinenza della stessa, l'energia prodotta in misura esuberante ceduta alla rete, si considera effettuata nell'ambito di **un'attività imprenditoriale**, quindi rilevante sia ai fini dell'IVA sia delle imposte dirette. Ne consegue che il titolare dell'impianto deve aprire la partita IVA con tutti gli adempimenti fiscali e amministrativi che questo comporta.

Tariffa Incentivante: Ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, le somme percepite a titolo di tariffa incentivante concorrono alla formazione del reddito d'impresa **in misura proporzionale** alla quantità di energia ceduta. La tariffa incentivante è considerata un contributo in conto esercizio e come tale concorre alla formazione del reddito, ai sensi dell'art. 85 del TUIR, nell'esercizio di competenza. Per la parte **commisurata all'energia ceduta**, la tariffa incentivante deve essere assoggettata alla ritenuta del **4%** in quanto percepita nell'esercizio d'impresa. A tal fine l'Agenzia nella circolare n. 46/E del 2007 ha chiarito che: *“il soggetto responsabile è tenuto a comunicare al soggetto attuatore, obbligato ad effettuare la ritenuta al momento dell'erogazione della tariffa, la quantità di energia ceduta rispetto al totale prodotto. In assenza di tale comunicazione, il soggetto attuatore deve calcolare la ritenuta sull'intero importo della tariffa incentivante”*. Le somme percepite a titolo di tariffa incentivante **non** rilevano ai fini IVA, per mancanza del presupposto oggettivo.

Ricavi derivanti dalla vendita dell'energia: Trattasi di un'attività d'impresa, quindi i proventi derivanti dalla cessione di energia in eccesso concorrono a formare il reddito d'impresa come componenti positivi di reddito. I ricavi derivanti dalla vendita dell'energia contribuiscono inoltre a formare la base imponibile **IRAP**.

Trattamento dei costi: come già precisato, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che l'impianto fotovoltaico è un bene strumentale **“mobile”**. Quindi sono ammesse in deduzione le quote di ammortamento, applicando il coefficiente del **9%**. Nel caso di persona fisica, la circolare n. 46/E del 2007 ha chiarito che il costo dell'impianto fotovoltaico è ammortizzabile, ai sensi dell'art. 64 del TUIR, nella misura del **50%**, trattandosi di un bene ad uso promiscuo.

Riflessi IVA: i corrispettivi derivanti dalla vendita dell'energia sono **imponibili** ad IVA (l'aliquota del 10%). Nel caso

di persone fisiche, l'IVA assolta al momento dell'acquisto/realizzazione dell'impianto è ammessa in detrazione ai sensi dell'art. 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, il quale sancisce che, se i beni e servizi vengano in parte utilizzati anche ai fini privati, l'ammontare dell'imposta detraibile è determinata secondo **criteri oggettivi**. L'Agenzia nella circolare n. 46/E del 2007 ha affermato che il criterio oggettivo può essere rappresentato dal rapporto risultante tra la quantità di energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto e che la quota detraibile di IVA relativa sia pari alla percentuale risultante dal predetto rapporto.

Contributo in conto scambio: è il contributo erogato dal GSE, in presenza di scambio sul posto, il quale assume rilevanza ai fini IVA, imposte dirette e IRAP. La risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009 ha affermato che gli utenti dovranno emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione.

Impianti di potenza superiore a 20 kw

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 46/E del 2007, ha chiarito che la vendita di energia costituisce **sempre** attività commerciale, a prescindere dalla localizzazione dell'impianto a servizio o meno dell'abitazione. Anche in tale ipotesi, il titolare dell'impianto deve aprire la partita IVA con tutti gli adempimenti fiscali e amministrativi che questo comporta.

Tariffa Incentivante: è esclusa dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo. Concorre invece alla formazione del reddito d'impresa ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, nell'esercizio di competenza, nella sua qualità di contributo in conto esercizio. La tariffa incentivante, per la parte di energia venduta, è da assoggettare alla ritenuta d'acconto del 4%.

Ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia: valgono le medesime considerazioni svolte in precedenza per le cessioni di energia derivanti dall'utilizzazione d'impianti di potenza fino a 20 KW non posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente. Le somme derivanti dalla cessione di energia rilevano nella determinazione della base imponibile sia ai fini delle imposte dirette sia dell'IRAP.

Trattamento dei costi: l'impianto fotovoltaico è un bene strumentale, quindi sono ammessi in deduzione le relative quote di ammortamento, applicando il coefficiente del **9%**. Nel caso di persona fisica, la circolare n. 46/E del 2007 ha affermato che il costo dell'impianto fotovoltaico è ammortizzabile, ai sensi dell'art. 64 del TUIR, nella misura del **50%**, trattandosi di un bene ad uso promiscuo.

Riflessi IVA: i corrispettivi derivanti dalla vendita dell'energia sono imponibili ad IVA (l'aliquota del 10%). Nel caso di persone fisiche, l'IVA assolta al momento dell'acquisto/realizzazione dell'impianto è ammessa in detrazione ai sensi dell'art. 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, il quale sancisce che, se i beni e servizi vengano in parte utilizzati anche ai fini privati, l'ammontare dell'imposta detraibile è determinata secondo **criteri oggettivi**. L'Agenzia nella circolare n. 46/E del 2007 ha affermato che il criterio oggettivo può essere rappresentato dal rapporto risultante tra la quantità di energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto e che la quota detraibile di IVA relativa sia pari alla percentuale risultante dal predetto rapporto.

Contributo in conto scambio: è presente nell'ipotesi di scambio sul posto, quindi per gli impianti **fino a 200 KW e assume rilevanza anche ai fini fiscali**. L'Agenzia nella risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009, ha precisato *“.... nella considerazione che impianti di dimensioni maggiori siano realizzati da soggetti che debbano soddisfare esigenze diverse da quelle strettamente privatistiche di un'abitazione o di una sede di un ente non commerciale, l'energia prodotta e immessa in rete dovrà essere considerata come ceduta alla rete medesima nell'ambito di un'attività commerciale (vendita di energia) e il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'IVA che delle imposte dirette. In tale ultimo caso, gli utenti dovranno emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione”*.

CASO B) IMPIANTO FOTOVOLTAICO REALIZZATO DA UN'IMPRESA

Vi rientrano sia i soggetti per i quali la produzione di energia, tramite un impianto fotovoltaico, costituisce l'oggetto **principale** dell'attività svolta, sia i soggetti che esercitano una **diversa** attività, che utilizzano prioritariamente l'energia prodotta per soddisfare i propri fabbisogni cedendo l'energia prodotta in eccesso. La disciplina fiscale è la seguente:


Tariffa Incentivante: è esclusa dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo. Ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, la stessa concorre interamente alla determinazione del reddito d'impresa come contributo in conto esercizio (per competenza), è inoltre da assoggettare interamente alla ritenuta d'acconto del **4%**.

Ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia: valgono le medesime considerazioni svolte in precedenza per le cessioni di energia derivanti dall'utilizzazione d'impianti di potenza fino a 20 KW, che **non** sono posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente. Quindi, le somme derivanti dalla cessione di energia concorrono a formare il reddito d'impresa, rilevano nella determinazione della base imponibile sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini dell'IRAP.

Trattamento dei costi: L'impianto fotovoltaico è considerato un bene strumentale, quindi sono ammessi in deduzione le quote di ammortamento, applicando il coefficiente del **9%**.

Riflessi IVA: i corrispettivi derivanti dalla vendita dell'energia sono imponibili ad IVA (l'aliquota del 10%). L'IVA assolta all'atto dell'acquisto/realizzazione dell'impianto è ammessa in detrazione ai sensi dell'art. 19, del D.P.R. n. 633/1972.

Contributo in conto scambio: trattasi del contributo erogato dal GSE, in presenza di scambio sul posto, il quale assume rilevanza ai fini IVA, imposte dirette e IRAP. La risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009 ha affermato che gli utenti dovranno emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione.

 **attenzione** Per quanto concerne il regime fiscale del “fotovoltaico” per un'impresa agricola vedere la circolare n. 32/E del 6 luglio 2009.

CASO C) IMPIANTO FOTOVOLTAICO REALIZZATO DA UN PROFESSIONISTA

Le ipotesi che si possono presentare sono le seguenti:


Uso esclusivo dell'impianto per la professione

Qualora l'impianto fotovoltaico venga realizzato da un professionista (es.: medico, commercialista, ecc.), per essere utilizzato **esclusivamente** per la professione, il regime fiscale dell'investimento si presenta particolarmente vantaggioso, per le motivazioni di seguito illustrate:

Tariffa incentivante: l'Agenzia nella circolare n. 46/E del 2007 ha affermato che i contributi corrisposti a titolo di tariffa incentivante per l'energia fotovoltaica **prodotta e consumata** direttamente dal professionista o dall'associazione professionale **non** rilevano nella determinazione del reddito di lavoro autonomo. Tali somme **non** possono essere considerate neppure compensi in quanto **non** sono erogati a fronte di prestazioni professionali rese. Sul punto l'Agenzia ha affermato che: *“conseguentemente la tariffa incentivante erogata dal soggetto attuatore GSE-SPA ai professionisti o agli artisti non deve essere assoggettata a tassazione agli effetti dell'IRPEF”*. Le somme percepite a titolo di tariffa incentivante sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, per mancanza del presupposto oggettivo.

Trattamento dei costi: trattandosi di un bene strumentale, i costi relativi all'acquisto/realizzazione dell'impianto sono ammessi in deduzione, sotto forma di quote di ammortamento, applicando il coefficiente del **9%**.

Riflessi IVA: l'imposta assolta all'atto dell'acquisto/realizzazione dell'impianto è ammessa in detrazione, nel rispetto delle condizioni richieste dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

 **attenzione** Sono ammessi in **deduzione/detrazione** costi e IVA, a fronte di una **non** imponibilità delle somme percepite a titolo di tariffa incentivante.

Uso promiscuo dell'impianto

Tariffa incentivante: è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo. Ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante **non** concorrono alla determinazione del reddito imponibile del professionista.

Riflessi IVA: l'imposta pagata all'atto dell'acquisto/realizzazione dell'impianto è detraibile, ai sensi dell'art. 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, quindi in base a **criteri oggettivi**. L'Agenzia nella circolare n. 46/E del 2007 ha affermato che il criterio oggettivo può essere rappresentato dal rapporto risultante tra la quantità di energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto e che la quota detraibile di IVA relativa sia pari alla percentuale risultante dal predetto rapporto.

Riflessi a fini delle imposte dirette e IRAP: qualora l'impianto sia adibito in modo **promiscuo**, sia alla professione sia a uso personale o familiare, il costo è ammesso in deduzione, sotto forma di quote di ammortamento, nella misura del **50%**.

attenzione Anche in tale ipotesi il regime fiscale è vantaggioso posto che sono ammessi **parzialmente** in deduzione/detraazione costi e IVA, a fronte di una **non** imponibilità delle somme percepite a titolo di tariffa incentivante.

Impianto usato per la professione e vendita dell'energia

È l'ipotesi più complessa da gestire in quanto la vendita di energia in esubero dà luogo a un'attività commerciale, rientrando nella disciplina del reddito d'impresa. Di conseguenza, a mente dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972, deve essere istituita, ai fini IVA, una contabilità separata. Deve inoltre essere presentato un modello di variazione dati, ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, per comunicare l'inizio di tale attività, con attribuzione del relativo ATECO.

Tariffa Incentivante: è esclusa dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo. Ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP, essa concorre alla determinazione del **reddito d'impresa**, come contributo in conto esercizio, **in proporzione alla quantità di energia ceduta**. La tariffa incentivante, per la parte commisurata all'energia ceduta, è inoltre assoggettabile alla ritenuta d'acconto del 4%.

Ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia: ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP valgono le medesime considerazioni svolte in precedenza per le cessioni di energia realizzate nell'esercizio di un'attività d'impresa. I ricavi derivanti dalla cessione dell'energia concorrono alla determinazione della base imponibile sia dell'IRPEF che dell'IRAP, **come reddito d'impresa**. Di conseguenza, tali proventi non possono essere dichiarati nel quadro **RE**, ma bensì nel quadro relativo al reddito d'impresa (**RF ovvero RG**).

Trattamento dei costi: trattandosi di un bene strumentale, sia per l'attività professionale che per l'impresa, la deduzione delle quote di ammortamento deve essere ripartita tenendo conto **dell'effettivo utilizzo** dell'impianto, tra l'attività d'impresa relativa alla vendita dell'energia e quella professionale. Al riguardo l'Agenzia ha affermato che un criterio di ripartizione utilizzabile può essere quello che fa riferimento alla proporzione tra energia ceduta ed energia complessivamente prodotta. Nell'ipotesi in cui l'impianto fotovoltaico sia utilizzato, anche per uso familiare (o personale) del professionista, la deduzione del costo di acquisto/realizzazione spetta in misura non superiore al **50%** (da ripartire tra l'attività professionale e quella d'impresa), il restante 50% è indeducibile, in quanto il bene viene utilizzato anche a fini privati.

Riflessi IVA: i corrispettivi derivanti dalla vendita dell'energia sono imponibili ad IVA (aliquota del 10%). L'imposta pagata all'atto dell'acquisto/realizzazione dell'impianto è detraibile ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, per entrambe le attività esercitate, le quali vanno gestite obbligatoriamente con una contabilità separata.

Contributo in conto scambio: è presente nel caso di scambio sul posto e quindi per gli impianti fino a 200 KW, esso **assume rilevanza ai fini fiscali**. In tal senso si è espressa l'Agenzia nella risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009, la quale ha precisato che: *“il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante ai fini dell'IVA e delle II.DD. tuttavia, poiché tale corrispettivo è relativo allo svolgimento di un'attività diversa da quella professionale esercitata, il contribuente dovrà tenere per la produzione e cessione di energia una contabilità separata ai sensi dell'art. 36, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e fatturare al GSE l'importo percepito”*.

IMPIANTI FOTOVOLTAICI E TREMONTI-TER

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 38/E del 23 giugno 2010 (paragrafo 1.8) ha precisato che la Tremonti-ter **non è applicabile** agli impianti fotovoltaici. Infatti, l'Agenzia nel ricordare che possono accedere al beneficio fiscale solamente i beni inclusi nella divisione 28 della Tabella ATECO 2007 ha ricordato che gli impianti fotovoltaici non rientrano in tale divisione essendo comprese:

- la fabbricazione di celle fotovoltaiche, nella divisione 26;
- la fabbricazione di pannelli fotovoltaici, nella divisione 27.

DETRAZIONE 55% E IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Il D.M. 6 agosto 2009 dispone che la detrazione 55% **non** è cumulabile con il premio per impianti fotovoltaici abbinati ad uso efficiente dell'energia. In tal senso si era già espressa l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 20 maggio 2008, n. 207/E, nella quale era stato affrontato il problema della coabitazione delle due norme agevolative, una mediante l'erogazione di una **tariffa incentivante** (trattasi di un contributo a fondo perduto), l'altra mediante il riconoscimento di una **detrazione d'imposta** per le spese di riqualificazione degli edifici.

Le due norme, anche se operano in due differenti ambiti, **non** possono trovare applicazione in relazione al medesimo intervento essendo incompatibili sotto l'aspetto tecnico prima ancora che giuridico. Quindi l'Agenzia ha chiarito che: *“si deve ritenere che le spese sostenute per la realizzazione dei pannelli fotovoltaici, finalizzati alla produzione di energia elettrica e non alla riduzione del consumo per il riscaldamento invernale, non possono assumere rilievo ai fini della applicazione della detrazione d'imposta del 55%, consentita in relazione agli interventi di risparmio energetico. Attraverso la tariffa incentivante, peraltro, l'investimento iniziale viene recuperato nel tempo mediante la produzione di energia e, pertanto, il contribuente che volesse beneficiare di tale incentivo non si troverebbe nella condizione di aver sostenuto l'onere sul quale far valere la detrazione d'imposta”*.

CESSIONE DI UN DIRITTO DI SUPERFICIE

L'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009 ha chiarito il trattamento fiscale da riservare alla cessione di un diritto di superficie per realizzare un impianto fotovoltaico.

Aspetti IVA: Considerato che, nel caso affrontato dall'Agenzia, il terreno sul quale si intende costituire il diritto di superficie era da qualificare come un terreno **non edificabile**, la costituzione del diritto di superficie è **fuori campo IVA** ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, il contratto costitutivo del diritto di superficie, sarà assoggettato, in ragione della natura del soggetto acquirente, **all'imposta di registro**, con applicazione dell'aliquota del 15%, ai sensi dell'art. 1, della Tariffa, Parte I, allegata al TUR, unitamente alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

Aspetti imposte dirette: Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 9, comma 5, del TUIR, stabilisce che le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso si applicano anche nei confronti degli atti che importano la **costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento**. Pertanto, la **costituzione del diritto di superficie** è equiparata alla **cessione a titolo oneroso** con la conseguenza che, alle somme conseguite a seguito della cessione/costituzione del diritto di superficie sono applicabili i principi del reddito d'impresa di cui agli artt. 81 e seguenti del TUIR, qualora il percettore sia un'impresa. Nel caso affrontato dall'amministrazione finanziaria, la costituzione del diritto di superficie ha fatto sorgere in capo al proprietario del terreno un componente reddituale riconducibile alla sfera applicativa dell'art. 86 del TUIR, che disciplina le **plusvalenze patrimoniali**.

- attenzione** La costituzione del diritto di superficie su un terreno non edificabile da parte di un soggetto passivo IVA è stata considerata:
- **ai fini IVA:** fuori campo ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972;
 - **ai fini delle imposte dirette:** una plusvalenza.

ALCUNI ADEMPIMENTI

Senza pretesa di completezza, si riportano **alcuni** degli adempimenti connessi con la realizzazione/gestione di un impianto fotovoltaico;

- comunicazione all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, dell'esercizio di tale attività con attribuzione del relativo codice ISTAT;
- istituzione, nei casi in cui si renda obbligatoria, della contabilità separata ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 633/1972;
- provvedere alle dovute comunicazioni all'Agenzia delle Dogane, le quali variano a seconda della potenza dell'impianto (fino ovvero maggiori a 20 KW). Nel caso di impianti fino a 20 KW deve essere presentata una **comunicazione di attività** e l'energia prodotta **non** è soggetta ad accisa. Qualora gli impianti siano di potenza **superiore** ai 20 KW, deve essere presentata la denuncia di attività per ottenere la **licenza fiscale d'esercizio di un'officina elettrica** per la produzione di energia, pagandone i relativi diritti e compilando gli appositi moduli. Una

disciplina particolare è prevista qualora l'impianto fotovoltaico con potenza superiore a 20 KW **ceda in blocco** l'energia prodotta;

- l'ottenimento della licenza di esercizio di officina elettrica comporta, altri adempimenti, **fra i quali** se ne ricordano **alcuni**: la compilazione di un registro di produzione, il pagamento di un diritto annuale di licenza, il versamento dell'accisa dovuta e relative addizionali, la presentazione telematica entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello a cui si riferisce della dichiarazione annuale di consumo;
- presentazione, **nei casi in cui si rende dovuta**, di una comunicazione all'Ufficio Metrico della Camera di Commercio, per l'iscrizione nell'elenco degli utenti metrici ed al Registro delle imprese della comunicazione dell'attività esercitata.

CHIARIMENTI UFFICIALI

Si elencano chiarimenti di prassi emanati dall'Agenzia delle Entrate in materia di fotovoltaico.

Circolare n. 46/E del 19 luglio 2007	Circolare base
Risoluzione n. 269/E del 27 settembre 2007	Aliquota IVA sulla cessione di kit per impianti termici solari.
Circolare n. 66/E del 6 dicembre 2007	Precisazione sulla disciplina fiscale degli incentivi per impianti fotovoltaici.
Risoluzione n. 22/E del 28 gennaio 2008	Disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici.
Risoluzione n. 61/E del 22 febbraio 2008	Tariffa incentivante - trattamento ai fini IVA e della ritenuta d'acconto.
Risoluzione n. 207/E del 20 maggio 2008	Cumulabilità 55% e tariffa incentivante.
Risoluzione n. 3/T del 6 novembre 2008 dell'Agenzia del Territorio	Rendita catastale impianti - Accertamento delle centrali elettriche a pannelli fotovoltaici.
Risoluzione n. 474/E del 5 dicembre 2008	Contratti d'opera per impianti fotovoltaici - IVA agevolata e <i>reverse-charge</i> .
Risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009	Scambio sul posto
Risoluzione n. 20/E del 27 gennaio 2009	Agevolazioni fiscali; credito d'imposta; Visco - Sud, benefici e cumulabilità.
Risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009	Cessione diritto di superficie per realizzare impianto fotovoltaico.
Circolare n. 32/E del 6 luglio 2009	Imprenditori agricoli e fotovoltaico.
Circolare n. 38/E del 23 giugno 2010	Natura impianto fotovoltaico e rilevanza ai fini Tremonti-ter