

LA DISCIPLINA FISCALE DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Trattamento fiscale degli incentivi previsti per la produzione di energia fotovoltaica

1. PREMESSA

Il fotovoltaico ⁽¹⁾ costituisce, insieme al solare termico, una fonte rinnovabile di energia di origine solare. Rappresenta, quindi, una **modalità di produzione dell'energia mediante l'impiego di fonti alternative rispetto alle tradizionali risorse ed è un obiettivo che le istituzioni internazionali, europee e nazionali tendono ad incentivare introducendo misure atte a favorirne la diffusione.**

Il presente documento ha la finalità di approfondire gli aspetti fiscali: per un esame dettagliato della misura degli incentivi, delle modalità di accesso e delle caratteristiche tecniche degli impianti, si rinvia alle pubblicazioni effettuate dalla competente Direzione Politiche economiche, settore mercato, energia ed utilities.

2. IL QUADRO NORMATIVO ED AMMINISTRATIVO

In attuazione della Direttiva comunitaria 2001/77/Ce del 27/9/2001 (concernente la promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità) ⁽²⁾, è stato emanato il D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, al fine di dare impulso alla produzione di elettricità attraverso fonti rinnovabili.

L'articolo 7, del citato D.Lgs., demanda, ad un apposito decreto ministeriale, la previsione di specifiche indicazioni per il solare. In particolare, il comma 2, nel prevedere le modalità per la determinazione dell'entità dell'incentivazione, stabilisce che per l'elettricità prodotta mediante conversione fotovoltaica della fonte solare, sia introdotta una specifica tariffa incentivante, di importo decrescente e di durata tali da garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio.

La tariffa incentivante è stata disciplinata, da ultimo, dal D.M. 19 febbraio 2007. L'Amministrazione finanziaria ha fornito numerosi chiarimenti sugli aspetti tributari: si ricordano, in particolare, la circolare n. 46/E del 19/7/2007, la risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009 e la successiva circolare n. 32/E del 6 luglio 2009 (commentati nel seguito del documento).

¹ La tecnologia fotovoltaica consente di trasformare la radiazione solare direttamente in energia elettrica attraverso il cosiddetto "effetto fotovoltaico". Si tratta di un effetto che sfrutta la proprietà di alcuni materiali semiconduttori (silicio, tellururo di cadmio, arsenuro di gallio, ecc.) che, opportunamente trattati, sono in grado di generare una tensione continua che viene, poi, trasformata da un inverter in corrente alternata.

² L'articolo 3 della Direttiva prevede che "gli Stati membri adottano misure appropriate atte a promuovere l'aumento del consumo di elettricità prodotta da fonti energetiche rinnovabili perseguendo gli obiettivi indicativi nazionali (...)".

Altri chiarimenti sono stati forniti con i seguenti documenti di prassi:

- risoluzione n. 269/E del 27/9/2007: aliquota IVA sulla cessione di kit per impianti termici solari;
- circolare n. 66/E del 6/12/2007: precisazione sulla disciplina fiscale degli incentivi per impianti fotovoltaici;
- risoluzione n. 22/E del 28/1/2008: disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici;
- risoluzione n. 61/E del 22/2/2008: tariffa incentivante – trattamento ai fini IVA e della ritenuta d’acconto;
- risoluzione n. 474/E del 5/12/2008: contratti d’opera per impianti fotovoltaici - IVA agevolata;
- risoluzione n. 20/E del 27/1/2009: agevolazioni fiscali; credito d’imposta; Visco – Sud, benefici e cumulabilità;
- risoluzione n. 112/E del 28/4/2009: società agricola – Trasparenza fiscale ex art. 116 Tuir.

3. IL GESTORE DEI SERVIZI ELETTRICI (GSE S.p.A.)

Lo sviluppo delle fonti di energia fotovoltaica è sostenuto dal Gestore dei servizi elettrici (GSE), il quale promuove l’utilizzo delle fonti rinnovabili con l’erogazione di incentivi per la produzione di energia elettrica.

In particolare, in qualità di soggetto attuatore, gestisce il sistema di incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici imperniato sul cosiddetto “conto energia” (disciplinato dal D.M. 19/2/2007).

4. ELEMENTI RILEVANTI AI FINI IMPOSITIVI

La cessione dell’energia elettrica da parte del soggetto responsabile (o titolare dell’impianto) al gestore della rete viene remunerata:

- con la **tariffa incentivante**
- e
- con il **corrispettivo pagato dal gestore**, oppure
- con il **contributo in conto scambio sul posto (SSP)**.

4.1 La tariffa incentivante o “conto energia”

La finalità delle incentivazioni riconosciute al “sistema fotovoltaico” è quella di sostenere la produzione di energia mediante lo sfruttamento dell’impianto fotovoltaico, piuttosto che favorire la realizzazione dell’investimento.

L’investimento iniziale, pertanto, è recuperato nel tempo attraverso la produzione di energia che **viene premiata mediante la corresponsione di una somma pari alla tariffa incentivante**, che varia in **base alla potenza dell’impianto, moltiplicata per i kW di energia prodotta nell’anno**.

La tariffa incentivante è riconosciuta per 20 anni a decorrere dalla data di entrata in esercizio dell’impianto e rimane costante per tutto il periodo, senza riconoscere alcuna variazione né aggiornamento ISTAT. L’elettricità, remunerata con la tariffa incentivante, è solo quella prodotta dall’impianto, misurata da un apposito contatore posto all’uscita del gruppo di conversione della corrente continua in alternata.

4.1.1 Modalità e criteri di determinazione della tariffa incentivante

L’agevolazione maggiore spetta ai piccoli impianti domestici fino a 3 kW che risultano integrati architettonicamente.

Come si vede dalla tabella 1, il livello di integrazione degli impianti influenza in modo evidente l’entità dell’agevolazione (l’impianto di cui all’articolo 2, comma 1, lett. b3 è, infatti, quello i cui moduli sono integrati in elementi di arredo urbano e viario, superfici esterne degli involucri degli edifici, etc.).

Per gli impianti entrati in funzione nel 2010 la tariffa incentivante risulta essere quella riprodotta nella tabella sottostante (valori tratti da Guida al conto energia, n. 5, aprile 2010, edita dal GSE).

Valori attualmente previsti dall'articolo 6 D.M. 19/2/2007 (Tab. 1)			
	1	2	3
Potenza nominale dell'impianto P (kW)	Impianti di cui all' art. 2, comma 1, lettera b1) ⁽³⁾	Impianti di cui all' art. 2, comma 1, lettera b2) ⁽⁴⁾	Impianti di cui all' art. 2, comma 1, lettera b3) ⁽⁵⁾
A) $1 < P \leq 3$	0,384	0,422	0,470
B) $3 < P \leq 20$	0,3652	0,403	0,442
C) $P > 20$	0,346	0,384	0,422

Sono riconosciuti incrementi della tariffa e premi in presenza di determinati condizioni. La cessione del fabbricato su cui è installato l'impianto fotovoltaico comporta la contestuale cessione del diritto alla tariffa incentivante per il residuo periodo incentivato.

4.2 La possibilità dello “scambio sul posto” e di vendita dell'energia

In generale, il soggetto che acquista o realizza l'impianto fotovoltaico può essere interessato all'investimento per produrre l'energia necessaria ai propri fabbisogni e/o per cedere sul mercato l'energia prodotta.

Il soggetto che non utilizza direttamente l'energia prodotta o ne produce in sovrabbondanza, può rendere disponibile l'energia inutilizzata attraverso due modalità alternative:

1. **vendita dell'energia** al distributore;
2. cosiddetto “**servizio di scambio sul posto**” o SSP (solo per gli impianti con una potenza fino a 200 kW).

Lo “**scambio sul posto**” (o **SSP**), inizialmente previsto per gli impianti di potenza non superiore a 20 kW, è stato esteso agli impianti di **potenza fino a 200 kW** per effetto della legge finanziaria 2008 (legge n. 244 del 24 dicembre 2007). A seguito dell'emanazione di ulteriori decreti attuativi, per tali impianti di più elevata potenza l'accesso al SSP è stato previsto soltanto a partire dal 1° gennaio 2009 (le conclusioni contenute nella circolare n. 46/E/2007 vanno rilette alla luce dell'aggiornamento fornito dall'Agenzia con la risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009). La **ratio del SSP si concretizza nella riattribuzione del bene energia autoprodotta**. Pur mantenendo intatta tale finalità, la sua regolamentazione è cambiata dal 1° gennaio 2009:

- **fino al 31 dicembre 2008:** il SSP consentiva all'utente di “immagazzinare” l'energia prodotta e non consumata e di prelevarla dalla rete in caso di necessità. La tariffa incentivante spettava solo in relazione all'energia prodotta e consumata *in loco* dall'utente, mentre l'energia prodotta in eccesso, rispetto ai consumi, era assorbita dalla rete e l'utente poteva, successivamente, prelevarne la medesima quantità in caso di consumi superiori alla produzione. Tale “credito di energia” era utilizzabile nel corso dei tre anni successivi a quello in cui maturava. Quindi, l'utente che fruiva del SSP prelevava dalla rete l'energia necessaria senza sostenere alcun costo nei limiti dell'energia autoprodotta.
- **dal 1° gennaio 2009:** l'utente che fruisce del SSP conferisce tutta l'energia autoprodotta nel sistema elettrico gestito dal GSE, senza alcuna autonoma fatturazione al momento della sua immissione in rete; GSE riceve l'energia e la vende sul mercato; l'utente acquista l'energia presso l'impresa fornitrice (Enel, Acea, etc.) pagando il relativo corrispettivo; **GSE riconosce all'utente un “contributo in conto scambio” per rimborsarlo di un costo (quello per l'acquisto di energia) che non avrebbe dovuto sostenere nei limiti di quella autoprodotta.**

³ Impianti di cui alla lett. b1): **impianto fotovoltaico non integrato**, impianto con moduli ubicati al suolo, ovvero con moduli collocati, con modalità diverse dalle tipologie di cui agli allegati 2 e 3 al decreto, sugli elementi di arredo urbano e viario, sulle superfici esterne degli involucri di edifici, di fabbricati e strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione.

⁴ Impianti di cui alla lett. b2): **impianto fotovoltaico parzialmente integrato**, impianto i cui moduli sono posizionati, secondo le tipologie elencate in allegato 2 al decreto, su elementi di arredo urbano e viario, superfici esterne degli involucri di edifici, fabbricati, strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione.

⁵ Impianti di cui alla lett. b3): **impianto fotovoltaico con integrazione architettonica**, impianto fotovoltaico i cui moduli sono integrati, secondo le tipologie elencate in allegato 3 al decreto, in elementi di arredo urbano e viario, superfici esterne degli involucri di edifici, fabbricati, strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione.

Tale contributo è quantificato in base ad un importo pari al minore tra il valore dell'energia prodotta e quella acquistata, maturando un credito in termini monetari (e non più di energia) in relazione all'energia eventualmente immessa in rete in misura superiore a quella acquistata.

Si configura, quindi, un contratto in base al quale **l'utente si impegna a conferire l'energia autoprodotta al GSE** e quest'ultimo si obbliga a corrispondere all'utente stesso un importo (il **contributo in conto scambio**) che assume natura di corrispettivo.

4.3 Beneficiari dell'incentivo

Possono beneficiare dell'incentivo le persone fisiche e giuridiche, compresi i soggetti pubblici e i condomini di edifici responsabili dell'impianto.

Il soggetto responsabile è colui che ha la responsabilità dell'esercizio dell'impianto ed ha diritto a richiedere e ottenere le tariffe incentivanti.

5. ASPETTI FISCALI

In generale, si può riassumere che i titolari di impianti fotovoltaici **percepiscono contributi sotto forma di tariffa incentivante e conseguono ricavi per la vendita dell'energia sostenendo dei costi per la realizzazione degli impianti.**

Occorre, quindi, considerare la rilevanza fiscale dei corrispettivi, incentivi e contributi ai fini dell'IVA, delle imposte dirette, dell'IRAP e della ritenuta prevista dall'articolo 28 del D.P.R. n. 600/73; la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti e la deducibilità dei relativi costi ed oneri. E' necessario, altresì, tener conto della potenza dell'impianto (superiore o inferiore al 20 Kw) e delle modalità di utilizzo dell'energia prodotta (diretta esclusivamente al proprio fabbisogno, oppure prodotta in eccesso e rivenduta o destinata al "servizio di scambio sul posto"), nonché delle possibili qualificazioni giuridiche dei soggetti responsabili dell'impianto (privati ed enti non commerciali, persone giuridiche, professionisti).

Infine, occorre valutare la rilevanza ai fini ICI degli impianti al suolo o integrati.

5.1 Disciplina IVA dell'acquisto o realizzazione dell'impianto fotovoltaico

Sull'acquisto o realizzazione **dell'impianto è applicabile l'aliquota agevolata del 10%**, ai sensi del n. 127-quinquies, Tab. A, parte III, del D.P.R. n. 633/72, trattandosi di **impianti di produzione** e reti di distribuzione calore-energia e **di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica** ed eolica.

Per quanto riguarda la detraibilità delle spese sostenute per l'acquisto o costruzione dell'impianto, occorre considerare i criteri generali dettati dall'articolo 19 del citato D.P.R.: la detrazione è ammessa in funzione dell'utilizzo dell'impianto nell'esercizio di impresa, arte o professione, indipendentemente dal fatto che il soggetto benefici della tariffa incentivante.

In caso di utilizzo promiscuo, la detrazione non è ammessa per la quota imputabile agli utilizzi estranei all'esercizio di impresa, arte o professione.

5.2 Ritenuta da applicare alla tariffa incentivante

L'articolo 28, comma 2, del D.P.R. n. 600/73 prevede che **le regioni, province, comuni, altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del 4% a titolo di acconto dell'Irpef o Ires e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.**

Nella nozione di "enti pubblici e privati", tenuti ad operare la ritenuta, rientrano tutte le società per azioni che erogano contributi pubblici ⁽⁶⁾.

Di conseguenza, il Gestore dei servizi elettrici (GSE), incaricato della gestione del contributo pubblico in forza di provvedimenti legislativi e regolamentari, rientra nel campo di applicazione della norma. Inoltre, l'Agenzia ha confermato ⁽⁷⁾ che i contributi in esame, poiché hanno natura di contributi in conto esercizio, non ricadono nell'unico caso di esclusione dall'applicazione della ritenuta (cioè, contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali). Pertanto, **il GSE sarà tenuto ad effettuare la citata ritenuta sul contributo erogato a titolo di tariffa incentivante ad imprese o ad enti non commerciali se gli impianti attengono ad attività commerciali svolte, mentre non deve operare nessuna ritenuta nei confronti di soggetti che non svolgono attività commerciale.**

⁶ La formulazione originaria della disposizione si riferiva agli "altri enti pubblici", a cui l'articolo 21, c. 11, lett. d), L. 449 del 27/12/1997 ha sostituito l'espressione "altri enti pubblici e privati".

⁷ Circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, paragrafo 8.

5.3 Disciplina della tariffa incentivante ai fini IVA

Come precisato nella circolare n. 46/E/2007, par. 6, il termine “tariffa” utilizzato dal legislatore va inteso in senso “atecnico”: **le somme erogate non rappresentano un prezzo o corrispettivo per la fornitura dell’energia, ma una somma erogata per ristorare il titolare dell’impianto dei costi sostenuti per la costruzione dell’impianto medesimo e di quelli di esercizio. Non sussiste, quindi, un rapporto sinallagmatico** tra le prestazioni poste in essere dal soggetto che eroga il contributo e dal soggetto che lo riceve.

Il soggetto beneficiario della tariffa, infatti, si limita a produrre energia elettrica che utilizza direttamente per soddisfare il proprio fabbisogno energetico o che vende al gestore di rete.

Sulla base di tali considerazioni, l’Agenzia delle entrate ha chiarito che **la tariffa incentivante è, in ogni caso, esclusa dal campo di applicazione dell’imposta**, ai sensi dell’art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/72 e viene considerata come un **contributo a fondo perduto** percepito dal soggetto responsabile in assenza di alcuna controprestazione resa al soggetto erogatore.

Tale esclusione, per mancanza del presupposto oggettivo, opera anche nel caso in cui il soggetto realizza l’impianto fotovoltaico nell’esercizio di attività d’impresa, arte o professione.

5.4 Disciplina della tariffa incentivante ai fini delle imposte dirette e dell’IRAP

Il trattamento della tariffa incentivante, ai fini delle imposte dirette e dell’IRAP, dipende dalla natura del soggetto percettore (se si tratta di persona fisica o giuridica che realizza l’impianto nell’ambito di un’attività commerciale, o nell’ambito di lavoro autonomo; oppure se si tratta di persona fisica o ente non commerciale che produce ed utilizza l’energia, destinando l’eventuale esubero allo scambio sul posto o alla vendita).

In generale, la tariffa incentivante rileva ai fini delle imposte dirette solo nel caso in cui l’impianto è utilizzato nell’esercizio d’impresa; in tal caso il contributo concesso, come già detto, è soggetto anche alla ritenuta del 4% di cui all’art. 28 del D.P.R. n. 600/73.

6. LE CASISTICHE

Si esaminano gli aspetti fiscali delle possibili fattispecie che possono presentarsi relativamente al trattamento della tariffa incentivante e degli eventuali ricavi di vendita, distinguendo tra impianti appartenenti a persone fisiche, enti non commerciali e condomini, oppure realizzati da imprese e professionisti.

Le interpretazioni della circolare n. 46/E/2007, vanno opportunamente integrate con gli aggiornamenti introdotti dalla risoluzione n. 13/E/2009, relativamente alle novità intervenute sulla disciplina dello “scambio sul posto” (SSP).

6.1 Impianti fotovoltaici realizzati da persone fisiche, enti non commerciali e condomini

Innanzitutto si esaminano gli aspetti fiscali relativi all’acquisto o realizzazione di un impianto fotovoltaico da parte di una persona fisica, ente non commerciale o condominio al di fuori di un’attività d’impresa, distinguendo se viene prodotta energia elettrica esclusivamente per il proprio fabbisogno (caso 6.1.1) oppure in eccedenza (caso 6.1.2). In tale ultimo caso, occorre distinguere tra SSP (caso 6.1.2.1) e vendita di energia.

6.1.1 Persona fisica, ente non commerciale o condominio che, al di fuori dell’esercizio di attività d’impresa, utilizza l’impianto fotovoltaico per soli fini privati

L’utilizzo dell’impianto per soli fini privati si verifica quando il soggetto (persona fisica, ente non commerciale, condominio) produce energia elettrica esclusivamente per usi “domestici”, di illuminazione, alimentazione di elettrodomestici, etc.

Il vantaggio è costituito dalla riduzione o dall’azzeramento dei costi di approvvigionamento dell’energia e della possibilità di fruire della tariffa incentivante.

La tariffa incentivante non assume alcuna rilevanza sia ai fini IVA (è esclusa da imposta), sia ai fini delle imposte dirette (configurando un contributo a fondo perduto non riconducibile ad alcuna delle categorie reddituali di cui all’articolo 6, c. 1, TUIR).

6.1.2 Persona fisica, ente non commerciale o condominio che, al di fuori dell’esercizio di attività d’impresa, produce energia fotovoltaica in eccedenza rispetto ai consumi privati

Tali soggetti possono, alternativamente:

- a) usufruire del servizio di “scambio sul posto” (o SSP);
- b) vendere l’energia elettrica prodotta in esubero.

Occorre quindi distinguere tra:

- impianti di piccola dimensione (potenza installata fino a 20 Kw)
- impianti di maggiore dimensione (potenza installata oltre 20 Kw e fino a 200 Kw).

Tra gli impianti di piccola dimensione (fino a 20 kW) occorre ancora distinguere tra impianti posti al servizio dell'abitazione (o della sede o del condominio) e quelli che non hanno questa destinazione esclusiva.

- **Impianti, fino a 20 kW, posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale:** trattasi di impianti installati essenzialmente per far fronte al fabbisogno energetico dell'abitazione o dell'ente. Quindi, di impianti che si presume vengano utilizzati in un contesto essenzialmente privatistico con la conseguenza che l'energia prodotta in eccesso non concretizza comunque lo svolgimento di una attività commerciale abituale: **il relativo contributo in conto scambio erogato dal GSE non assume rilevanza fiscale.**

Dal punto di vista fiscale si ha ⁽⁸⁾:

Tariffa incentivante

I contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante sono:

- esclusi dal campo di applicazione dell'IVA;
- ai fini delle imposte dirette sono irrilevanti fiscalmente;
- non assumono rilevanza neppure ai fini della ritenuta del 4%.

Ricavi derivanti dalla vendita di energia

- **IMPOSTE DIRETTE:** i proventi derivanti dalla vendita dell'energia esuberante rispetto al fabbisogno dell'utente rilevano come redditi diversi (in particolare, come redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente, ai sensi dell'art. 67, c. 1, lett. i, TUIR). Il costo relativo all'acquisto o realizzazione dell'impianto non costituisce una spesa deducibile (poiché utilizzato prevalentemente per il proprio fabbisogno).
- **IVA:** i proventi non sono soggetti ad IVA, poiché non si configura lo svolgimento abituale di una attività commerciale.

Contributo in conto scambio

Il contributo erogato dal GSE per il "servizio di scambio sul posto" (SSP) non assume rilevanza fiscale (al pari della tariffa incentivante). Tale affermazione si ritiene possa valere soltanto per gli impianti di potenza fino a 20 kW (gli impianti di potenza compresa tra 20 kW e 200 kW, anche se posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale o del condominio, si presume che soddisfano esigenze diverse da quelle strettamente privatistiche, con la conseguenza che il contributo in conto scambio è rilevante sia ai fini IVA che delle imposte dirette).

IVA pagata sull'acquisto o realizzazione dell'impianto

L'IVA pagata per l'acquisto o realizzazione dell'impianto non è detraibile, in quanto l'impianto è utilizzato per porre in essere operazioni non rilevanti ai fini IVA.

- **Impianti diversi ⁽⁹⁾:** si tratta, sempre, di impianti di piccola dimensione (**non superiore a 20 Kw**) **non posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale.** L'energia prodotta in esubero rispetto ai propri consumi si considera ceduta nell'ambito di un'attività commerciale, con la conseguenza che, realizzandosi un'attività imprenditoriale, devono essere rispettati gli obblighi fiscali ed amministrativi per la sola parte di energia venduta.

⁸ Si tratta delle conclusioni indicate nella Circolare n. 46/E/2007, par. 9.2.1.1, integrate dalla risoluzione n. 13/E, punto 1, lett. a).

⁹ Si tratta delle conclusioni indicate nella Circolare n. 46/E/2007, par. 9.2.1.2.

In particolare, la tariffa incentivante, per la parte corrispondente all'energia venduta, costituisce componente positivo di reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 85, c. 1, lett. h), TUIR (soggetta ad Irpef, o IRES ed Irap, nonché alla ritenuta d'acconto).

Dal punto di vista fiscale si ha:

Tariffa incentivante:

- **IVA:** i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA;
- **IMPOSTE DIRETTE:** i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante costituiscono un contributo in conto esercizio: concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza, o nell'esercizio in cui sorge con certezza il diritto alla sua percezione, in misura proporzionale all'energia ceduta.
- **IRAP:** rileva ai fini IRAP come contributo in conto esercizio, in misura proporzionale all'energia ceduta.
- **Ritenuta del 4%:** la tariffa incentivante, per la parte commisurata all'energia ceduta, deve essere assoggettata alla ritenuta del 4%, in quanto percepita nell'esercizio di impresa. A tal fine, il titolare dell'impianto deve comunicare al GSE la quantità di energia ceduta rispetto al totale prodotto (in mancanza di tale comunicazione, il soggetto attuatore deve calcolare la ritenuta sull'intero importo della tariffa incentivante).

Ricavi derivanti dalla vendita dell'energia:

IVA: i corrispettivi derivanti dalla vendita dell'energia sono da assoggettare ad IVA; il responsabile dell'impianto dovrà osservare gli obblighi conseguenti (fatturazione, registrazioni, liquidazioni, etc.), anche eventualmente avvalendosi di regimi agevolati (quali il regime dei minimi).

Per quanto riguarda l'IVA assolta al momento dell'acquisto o costruzione del bene:

- per le persone fisiche è detraibile in base ad un criterio oggettivo che la circolare n. 46/E ha individuato come rapporto tra la quantità di energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto. La detrazione operata sarà soggetta a rettifica negli anni successivi a decorrere dall'entrata in funzione del bene. Nel caso in cui il bene sia ad un certo punto non più soggetto ad uso promiscuo, ma interamente utilizzato per un uso personale, si verifica un autoconsumo da assoggettare ad IVA;
- per gli enti non commerciali la detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale sia gestita con contabilità separata.

IMPOSTE DIRETTE: i ricavi derivanti dalla vendita di energia prodotta in eccesso concorrono come componenti positivi di reddito alla determinazione del reddito d'impresa.

L'impianto fotovoltaico costituisce bene strumentale: di conseguenza le quote d'ammortamento commisurate al costo di acquisto o di realizzazione sono deducibili:

- per una persona fisica: al 50%, trattandosi di costo promiscuo;
- per un ente non commerciale: il costo dell'impianto è ammortizzabile in proporzione al rapporto tra l'ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi (ai sensi dell'art. 144 del TUIR);
- il coefficiente di ammortamento da applicare è quello del 9% (corrispondente al coefficiente applicabile alle "centrali termoelettriche" (categoria che presenta caratteristiche simili dal punto di vista dell'impiego e della vita utile).

Attenzione: Si fa presente che, in sede di revisione dei coefficienti di ammortamento, prevista dall'art. 6 D.L. 78/2009 (convertito in L. 102/2009), potrebbe essere individuato un apposito coefficiente da utilizzare per l'ammortamento degli impianti fotovoltaici. Tale disposizione normativa dispone la revisione dei coefficienti ora in vigore per tener conto della mutata incidenza sui processi produttivi dei beni a più avanzata tecnologia o che producono risparmio energetico, compensandola con diversi coefficienti per i beni industrialmente meno strategici.

Contributo in conto scambio

L'energia ceduta alla rete per effetto del SSP si considera ceduta nell'ambito di un'attività commerciale: rileva, pertanto, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA. Gli utenti dovranno emettere fattura nei confronti del GSE per il contributo in conto scambio ricevuto.

Per gli impianti di maggiore dimensione, cioè di potenza superiore a 20 kW e fino a 200 kW, l'energia prodotta in eccesso e venduta configura l'esercizio di impresa commerciale indipendentemente dalla destinazione dell'impianto ai bisogni energetici dell'abitazione o dell'ente. L'esercizio di attività commerciale si realizza soltanto per la parte relativa alla cessione di energia ⁽¹⁰⁾.

Dal punto di vista fiscale si ha:

Tariffa incentivante

- **IVA:** i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.
- **IMPOSTE DIRETTE:** i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante costituiscono un contributo in conto esercizio: concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio di competenza, o nell'esercizio in cui sorge con certezza il diritto alla sua percezione, in misura proporzionale all'energia ceduta.
- **IRAP:** rileva ai fini IRAP come contributo in conto esercizio, in misura proporzionale all'energia ceduta.
- **Ritenuta del 4%:** la tariffa incentivante, per la parte commisurata all'energia ceduta, deve essere assoggettata alla ritenuta del 4%, in quanto percepita nell'esercizio di impresa.

Ricavi derivanti dalla vendita dell'energia

I ricavi costituiscono componenti positivi di reddito ai fini della determinazione della base imponibile IRES ed IRAP e sono da assoggettare ad IVA. L'impianto costituisce bene strumentale all'attività e gli ammortamenti sono deducibili per le persone fisiche ai sensi dell'art. 64 del TUIR e per gli enti non commerciali ai sensi dell'art. 144, c. 4 del TUIR.

IVA assolta al momento dell'acquisto o costruzione del bene

- Per le persone fisiche è detraibile in base ad un criterio oggettivo che la circolare n. 46/E ha individuato come rapporto tra la quantità di energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto. La detrazione operata sarà soggetta a rettifica negli anni successivi a decorrere dall'entrata in funzione del bene. Nel caso in cui il bene sia ad un certo punto non più soggetto ad uso promiscuo, ma interamente utilizzato per un uso personale, si verifica un autoconsumo da assoggettare ad IVA;
- Per gli enti non commerciali la detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale sia gestita con contabilità separata.

Contributo in conto scambio

L'energia ceduta alla rete per effetto del SSP si considera ceduta nell'ambito di un'attività commerciale: rileva, pertanto, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA. Gli utenti dovranno emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione

¹⁰ Si riportano le conclusioni alle quali perviene l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 46/E, par. 9.2.2, integrate con le conclusioni della risoluzione n. 13/E, punto 1, lett. a), ultimo periodo.

6.2 Impianti fotovoltaici realizzati da imprese

A tale categoria di contribuenti appartengono:

- i soggetti per i quali la produzione di energia costituisce l'oggetto principale dell'attività;
- i soggetti che esercitano una diversa attività commerciale e che utilizzano prioritariamente l'energia prodotta nell'ambito di tale attività, cedendo quella in esubero.

L'impianto utilizzato costituisce bene strumentale all'attività.

Di conseguenza, la relativa disciplina fiscale è la seguente ⁽¹¹⁾:

Tariffa incentivante

- **IVA:** i contributi sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo.
- **IMPOSTE DIRETTE:** i contributi concorrono interamente alla determinazione del reddito come contributi in conto esercizio.
- **IRAP:** rileva ai fini IRAP, come contributo in conto esercizio.
- **Ritenuta del 4%:** la tariffa incentivante è interamente soggetta a ritenuta del 4%.

Ricavi derivanti dall'attività di vendita di energia

I ricavi derivanti dalla cessione dell'energia concorrono come componenti positivi di reddito alla determinazione della base imponibile sia ai fini IRES che IRAP e sono da assoggettare ad IVA.

Costi di acquisto o realizzazione dell'impianto; IVA assolta al momento dell'acquisto o costruzione

Poiché il bene è strumentale all'esercizio dell'attività, i costi di acquisto o realizzazione dell'impianto sono deducibili tramite ammortamento.

L'IVA assolta all'atto dell'acquisto o realizzo del bene è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. n. 633/72.

Contributo in conto scambio

L'energia ceduta alla rete per effetto del SSP si considera ceduta nell'ambito di un'attività commerciale: rileva, pertanto, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA. Gli utenti dovranno emettere fattura nei confronti del GSE in relazione al corrispettivo di cessione

6.3 Impianti fotovoltaici realizzati da lavoratori autonomi

L'impianto può essere realizzato da persone fisiche o da associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

Occorre distinguere tra impianti:

- utilizzati esclusivamente per le esigenze di lavoro autonomo (da parte di persone fisiche o associazioni), di cui al par. 6.3.1;
- utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo e per la vendita di energia esuberante (da parte di persone fisiche o associazioni), di cui al par. 6.3.2 ;
- utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo e per quelle personali (da parte di persone fisiche), di cui al par. 6.3.3.

6.3.1 Impianti utilizzati esclusivamente per le esigenze di lavoro autonomo (da parte di persone fisiche o associazioni tra professionisti) ⁽¹²⁾

Per questi contribuenti, il provento è assoggettabile a tassazione soltanto se si configura come compenso relativo all'attività professionale o alle altre attività che comunque danno luogo a reddito di lavoro autonomo, benché esercitate al di fuori dell'attività professionale (ai sensi dell'articolo 53 e 54 TUIR).

Di conseguenza, i contributi corrisposti a titolo di tariffa incentivante per l'energia prodotta ed utilizzata esclusivamente per le esigenze dell'attività, non possono considerarsi rilevanti nella determinazione del reddito di lavoro autonomo (si tratta, infatti, di contributi erogati per incentivare la produzione di energia da fonti rinnovabili).

¹¹ Si riportano le conclusioni della circolare n. 46/E, par. 9.3.

¹² Si riportano le conclusioni della circolare n. 46/E, par. 9.4.

Di conseguenza:

Tariffa incentivante

- **IVA:** i contributi sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo.
- **IMPOSTE DIRETTE:** i contributi non concorrono alla determinazione del reddito, perché non riconducibili ad alcuna categoria reddituale.

Costi di acquisto o realizzazione dell'impianto; IVA assolta al momento dell'acquisto o costruzione

Poiché il bene è strumentale, il costo dell'impianto è interamente ammortizzabile, con coefficiente del 9%.

L'IVA assolta all'atto dell'acquisto o realizzo del bene è detraibile ai sensi dell'articolo 19 DPR 633/72.

6.3.2 Impianti utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo e per la vendita di energia esuberante (da parte di persone fisiche o associazioni tra professionisti)

Nel caso in cui il professionista o l'associazione di professionisti vendano l'energia prodotta in eccesso, si **configura un'attività commerciale** da gestire con contabilità separata ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.P.R. n. 633/72 ⁽¹³⁾.

Di conseguenza, si producono i seguenti effetti:

Tariffa incentivante

- **IVA:** i contributi sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo.
- **IMPOSTE DIRETTE:** i contributi concorrono alla determinazione del reddito d'impresa come contributo in conto esercizio, in proporzione all'energia ceduta.
- **IRAP:** la tariffa incentivante rileva ai fini IRAP in proporzione all'energia ceduta;
- **Ritenuta del 4%:** la tariffa incentivante è soggetta a ritenuta del 4% per la parte corrispondente all'energia ceduta.

Ricavi derivanti dalla vendita dell'energia

I ricavi derivanti dalla cessione dell'energia concorrono come componenti positivi di reddito alla determinazione della base imponibile sia ai fini IRES che IRAP e sono da assoggettare ad IVA.

Costi di acquisto o realizzazione dell'impianto; IVA assolta al momento dell'acquisto o costruzione

L'impianto costituisce bene strumentale all'attività professionale e a quella d'impresa. Il coefficiente di ammortamento è del 9%.

Le quote di ammortamento sono deducibili secondo le regole proprie dell'attività d'impresa e di quella di lavoro autonomo. Nel caso in cui il bene sia utilizzato anche per uso familiare o personale, la deduzione del relativo costo spetterà in misura non superiore al 50%, da ripartire tra l'attività di impresa e quella professionale; il restante 50% rimane indeducibile in quanto il bene è utilizzato per fini privati.

L'IVA assolta all'atto dell'acquisto o realizzo del bene è detraibile ai sensi dell'articolo 19 DPR 633/72, a condizione che le due attività siano gestite con contabilità separate.

Contributo in conto scambio

L'energia ceduta alla rete per effetto del SSP si considera ceduta nell'ambito di un'attività commerciale diversa da quella professionale svolta. Il contribuente dovrà tenere per la produzione e cessione di energia una contabilità separata ai fini IVA ed emettere fattura nei confronti del GSE in relazione all'importo percepito

¹³ Si riportano le conclusioni indicate nella circolare n. 46/E, par. 9.6

6.3.3 Impianti utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo e per l'uso personale (da parte di persone fisiche)

Se l'impianto è utilizzato dal professionista in modo promiscuo all'esercizio della professione e all'uso personale, il costo relativo all'impianto potrà essere ammortizzato nella misura del 50% (ai sensi dell'articolo 54, c. 3, TUIR).

Di conseguenza, si verifica la seguente situazione⁽¹⁴⁾:

Tariffa incentivante

IVA: i contributi sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo.

IMPOSTE DIRETTE: i contributi non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, perché non sono riconducibili ad alcuna categoria reddituale.

Costi di acquisto o realizzazione dell'impianto; IVA assolta al momento dell'acquisto o costruzione

L'impianto costituisce bene strumentale all'attività professionale nella misura del 50% ed è ammortizzabile con il coefficiente del 9%.

L'IVA assolta all'atto dell'acquisto o realizzo del bene è detraibile ai sensi dell'articolo 19, c.4, DPR 633/72, cioè secondo criteri oggettivi. La circolare n. 46/E ha precisato che tali criteri oggettivi possono essere rappresentati dal rapporto risultante tra la quantità di energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto.

7. IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

La problematica dell'assoggettamento ad ICI si pone sia per gli impianti collocati a terra sia per gli impianti collocati sugli edifici.

7.1 Impianti collocati a terra

Ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. 504/92, il presupposto per l'applicazione dell'ICI è il possesso di "fabbricati", oltre che di aree fabbricabili e terreni agricoli, situati nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati. Il fabbricato, ai fini ICI, è l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta al catasto edilizio urbano. Ai sensi dell'articolo 2, D.M. 8 del 2/1/1998, si qualificano altresì come "unità immobiliari", le "costruzioni ovvero porzioni di esse, ancorate o fisse al suolo, di qualunque materiale costituite".

Con la risoluzione 3/T del 6 novembre 2008, l'Agenzia del Territorio ha precisato che gli impianti fotovoltaici devono essere accatastati nella categoria D/1 – Opifici, applicando un criterio interpretativo analogo a quello seguito con riferimento alle centrali elettriche e valorizzando i pannelli come le turbine⁽¹⁵⁾.

7.2 impianti collocati sugli edifici

Tali impianti non hanno un'autonoma rilevanza catastale. Tuttavia, mentre gli impianti di potenza sino a 20 kW non hanno alcun rilievo ai fini ICI, gli impianti fissi di maggior potenza comportano un aumento del valore del fabbricato e quindi della relativa rendita, con conseguente incremento della base imponibile ICI.

¹⁴ Si riportano le conclusioni della Circolare n. 46/E, par. 9.5.

¹⁵ Tale tesi potrebbe non essere condivisibile per le differenze strutturali tra gli impianti fotovoltaici e le centrali idroelettriche (in particolare sul piano del ciclo produttivo e della connessione al suolo), con la conseguenza che i primi potrebbero non essere considerati "costruzioni". Inoltre, si potrebbe ritenere che, qualora gli impianti fotovoltaici costituissero costruzioni accatastabili, dovrebbero essere classificati nella categoria catastale E "costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche", in quanto definiti "opere di pubblica utilità" dall'art. 12, c.1, D.Lgs. 387/2003.

8. ESCLUSIONI E LIMITI ALLA CUMULABILITÀ DELLA TARIFFA INCENTIVANTE (art. 9 del D.M. 19 febbraio 2007)

La tariffa incentivante non è applicabile:

- all'elettricità prodotta da impianti realizzati con incentivi pubblici di natura nazionale, regionale, locale o comunitaria in conto capitale e/o in conto interessi con capitalizzazione anticipata, eccedenti il 20% del costo dell'investimento (il credito d'imposta per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico previsto dall'art. 1, cc. 271-279 L. 296/2006 e concesso nella misura del 50% dell'investimento, può essere fruito e cumulato con la tariffa incentivante solo nella misura del 20% ⁽¹⁶⁾);
- all'elettricità prodotta da impianti realizzati con incentivi pubblici derivanti dal programma "tetti fotovoltaici" del Ministero dell'ambiente, erogati dal Ministero, regioni o province autonome (D.Lgs. 192/2005);
- all'elettricità prodotta con impianti per i quali sia stata riconosciuta o richiesta la detrazione fiscale del 36% spettante per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

La tariffa incentivante non è cumulabile con :

- i certificati verdi (D.lgs. 387/2003);
- i titoli di efficienza energetica (certificati bianchi) derivanti dall'applicazione delle disposizioni attuative D.L. 79/99, art. 9, c. 1;
- la detrazione del 55% in relazione all'acquisto di pannelli solari. In pratica, se un contribuente realizza un intervento di riqualificazione energetica potrà beneficiare dell'agevolazione 55% esclusivamente per le altre spese sostenute per la riqualificazione energetica (costi di isolamento del tetto, manodopera) mentre potrà beneficiare, in riferimento ai costi di acquisto dell'impianto fotovoltaico della tariffa incentivante e del premio aggiuntivo di cui agli articoli 6 e 7 del D.M. 19 febbraio 2007. In sostanza, nell'ipotesi in cui su un edificio vengano realizzati, contemporaneamente, interventi di isolamento termico del tetto ed installazione di pannelli fotovoltaici, la detrazione del 55% è riconosciuta solo per le spese sostenute per l'isolamento del tetto. In tal senso, l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 207/E/2008, in risposta a un quesito formulato da un contribuente, relativo alla cumulabilità tra la detrazione del 55% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti e la tariffa incentivante prevista per l'installazione di pannelli fotovoltaici.

¹⁶ Risoluzione 20/E del 2009