

**DISCIPLINA FISCALE DEGLI INCENTIVI PER GLI
IMPIANTI FOTOVOLTAICI**

Cesena, 6 Febbraio 2009

Dott. Silverio Zavatti

Indice

Premessa

1. Natura della tariffa incentivante
2. I ricavi per la cessione di energia
3. Cumulabilità della tariffa incentivante con altre forme di benefici e/o contributi
4. Soggetti beneficiari dell'incentivo
5. Trattamento fiscale nell'ambito dell'esercizio di impresa;
A) soggetto che produce ed utilizza totalmente per i propri consumi l'energia prodotta;
B) il soggetto produce energia in eccesso rispetto ai propri consumi e destina l'energia prodotta al cosiddetto "scambio sul posto";
C) il soggetto produce energia in eccesso rispetto ai propri consumi e destina l'energia prodotta in eccedenza alla vendita.
6. Trattamento fiscale in capo ad un ente non commerciale o condominio
A) soggetto che produce ed utilizza totalmente per i propri consumi l'energia prodotta;
B) il soggetto produce energia in eccesso rispetto ai propri consumi e destina l'energia prodotta al cosiddetto "scambio sul posto";
C) il soggetto produce energia in eccesso rispetto ai propri consumi e destina l'energia prodotta in eccedenza alla vendita.
7. Trattamento fiscale in capo ad un soggetto privato con utilizzo promiscuo.

Premessa

Il legislatore nazionale con l'emanazione del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, ha inteso incentivare la produzione di energia mediante l'impiego di fonti alternative rispetto alle tradizionali risorse energetiche.

In particolare l'articolo 7 del citato decreto legislativo ha introdotto il meccanismo della c.d. tariffa incentivante che prevede l'erogazione di un contributo - per un periodo di venti anni – in ragione dell'energia fotovoltaica prodotta annualmente.

In presenza di impianti fotovoltaici di dimensioni rilevanti - e comunque superiori al fabbisogno dell'utilizzatore - all'introito da tariffa incentivante occorre aggiungere i ricavi generati dalla vendita dell'energia.

Con il presente lavoro si intende fornire innanzitutto una disamina della disciplina tributaria che investe il suddetto contributo (o tariffa incentivante) ed i ricavi derivanti dalla cessione di energia nelle diverse situazioni in cui può trovarsi il soggetto responsabile dell'impianto fotovoltaico.

L'impatto della variabile fiscale, come spesso accade, è in grado di incidere in modo sensibile sulla redditività complessiva degli investimenti diretti alla realizzazione di un impianto fotovoltaico.

In via generale l'applicazione delle imposte è subordinata al concreto esercizio di una attività commerciale in senso giuridico. Pertanto, nell'affrontare di volta in volta le diverse ipotesi soggettive, determinante sarà la previa individuazione dell'utilizzo dell'impianto fotovoltaico all'interno, o meno, di una attività di impresa.

1. Natura economica e fiscale della tariffa incentivante

Una volta individuato l'ambito in cui affluisce il contributo da tariffa (attività d'impresa o regime privatistico) occorre considerare che la tariffa incentivante ha natura giuridica di contributo a fondo perduto che sorge con lo scopo di *garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio*.

Come specificato nella circolare ministeriale 46/E dell'Agenzia Entrate,

l'investimento iniziale non viene ridotto per effetto della corresponsione dei predetti incentivi, ma può solo essere recuperato nel tempo attraverso la produzione di energia (ma è quest'ultima) che, viene "premiata" mediante la corresponsione di una somma pari alla tariffa incentivante, che varia in base alla potenza dell'impianto, moltiplicata per l'energia prodotta nell'anno

Ciò significa, da un punto di vista contabile, che l'importo della tariffa incentivante affluirà a conto economico delle imprese in contrapposizione ai costi di esercizio ed in base al criterio della competenza temporale, al pari dei normali ricavi di esercizio.

Tale contributo, infatti, nel bilancio delle imprese è espressamente previsto all'interno dell'aggregato A) *Valore della Produzione*, tra i componenti positivi di cui alla voce 5), ovvero tra gli altri proventi con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Regime Iva

Anche in presenza di reddito di impresa, la natura di contributo a fondo perduto della tariffa implica l'irrilevanza ai fini delle imposte indirette (IVA) in quanto, ai sensi dell'art. 2 del Dpr 633 del 1972, non sussiste alcun corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi (carezza di presupposto oggettivo).

Sul punto la Risoluzione n. 22/E del 28 gennaio 2008 dell'Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso, rafforza tale principio ribadendo l'irrilevanza ai fini Iva del contributo da tariffa indipendentemente dal soggetto percipiente.

Si legge:

*La tariffa incentivante, **da chiunque sia percepita** (proprietario dell'impianto o ente utilizzatore dell'impianto), sulla base di quanto precisato dalla scrivente con circolare [n. 46](#) del 19 luglio 2007 (cfr. paragrafo 6), è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'[art. 2](#), terzo comma, lettera a) del DPR n. 633/72, configurandosi come **contributo a fondo perduto** percepito in assenza di controprestazione al soggetto erogatore.*

Ai fini delle imposte sul reddito (IRES, IRAP), sarà invece la presenza o meno di un'attività di impresa a determinare la rilevanza fiscale del contributo da tariffa che quindi risulta pienamente rilevante nel **caso dell'esercizio di impresa**, mentre in **assenza di attività d'impresa** (enti non commerciali, soggetti privati, condomini) non comporta alcuna rilevanza fiscale.

2. I ricavi per la cessione di energia

Come accennato in premessa l'impianto fotovoltaico produce energia direttamente utilizzabile dal soggetto che ne ha la responsabilità ed in caso di produzione superiore al consumo personale, l'eccedenza può essere ceduta sul libero mercato.

Precisamente in presenza delle seguenti condizioni:

1. produzione di energia superiore al consumo del soggetto responsabile dell'impianto,
2. impianto con potenza superiore a 20 kw (*ovvero impossibilità di applicare il regime dello scambio sul posto, di cui si dirà a breve*)

L'eccedenza di energia potrà essere venduta sul mercato determinando la realizzazione di introiti che, in presenza di un'attività commerciale, saranno fiscalmente rilevanti sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini Iva secondo le ordinarie e consuete regole che disciplinano l'imposizione dei ricavi di esercizio (*ovvero tassazione del reddito quale eccedenza dei ricavi rispetto ai costi*).

In questo caso infatti si tratta di un corrispettivo che viene percepito per la cessione di un bene (l'energia) e non di un contributo a sostegno di un'attività (produzione di energia da fonte rinnovabile) ritenuta meritevole di sostegni economico da parte dell'ente pubblico.

Pertanto, complessivamente, il flusso di entrate generato da un impianto fotovoltaico sarà costituito da.

- Tariffa incentivante ¹
- Ricavi per cessione di energia ²

Come si dirà più avanti, la vendita di energia è sempre fiscalmente rilevante ai fini delle imposte dirette. Quindi anche se la vendita avviene al di fuori dell'esercizio di un'attività economica si avrà comunque la rilevanza fiscale dei ricavi percepiti ai fini delle imposte sul reddito (Irpef, Ires, Irap).³

¹ in misura direttamente proporzionale alla quantità di energia prodotta, sia che venga interamente autoconsumata o in parte ceduta;

² qualora vi sia una produzione superiore al consumo e l'impianto abbia una potenza complessiva superiore ai 20kw

³ Occorre rilevare che il legislatore con il comma 423 della Legge finanziaria per il 2006 (legge 266 del 2005) ha stabilito che la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche svolte da un imprenditore agricolo, costituiscono attività connesse ai sensi dell'[art. 2135](#), terzo comma, del codice civile e si considerano pertanto produttive di reddito agrario. Il comma 423, ha dunque ricondotto

Mentre ai fini Iva, in linea con i principi generali, è l'esercizio abituale o meno dell'attività di vendita del *surplus* che ne determina la rilevanza e che fa scattare l'obbligo della tenuta delle scritture contabili.⁴

APPROFONDIMENTO: Concetto di soggetto responsabile dell'impianto e implicazioni ai fini Iva.

Occorre considerare che in base all'art. 2 del Decreto 19 febbraio 2007 del Ministero dello sviluppo economico, la tariffa incentivante spetta al soggetto responsabile dell'impianto. Questi è definito quale soggetto responsabile dell'esercizio dell'impianto e che ha diritto a richiedere il pagamento della tariffa.

In genere tale soggetto coincide con il proprietario-utilizzatore dell'impianto, ovvero dall'impresa o dal privato che con diverse modalità di acquisto (mediante finanziamento, leasing o con mezzi propri) ha realizzato l'investimento nell'impianto e si accinge a produrre energia per i propri fabbisogni e, per l'eventuale eccedenza, da vendere sul mercato.

All'inizio del 2008, con due interPELLI ministeriali, è stato posto il problema che sorge quando il soggetto produttore e proprietario dell'impianto cede il suo utilizzo, mediante contratto di comodato o di noleggio, ad un altro soggetto, denominato utilizzatore.

In tal caso chi è il soggetto legittimato a richiedere al GSE il pagamento della tariffa incentivante? E' il soggetto proprietario dell'impianto che si è sobbarcato il costo di realizzazione dell'impianto e deve essere ristorato dell'investimento effettuato o il soggetto utilizzatore che cede l'energia prodotta alla rete di distribuzione?

Con riferimento alla ratio della norma che disciplina la tariffa incentivante: "*consentire a chi gestisce l'impianto di recuperare l'investimento effettuato*" si propenderebbe per la legittimazione a soggetto responsabile del costruttore o acquirente dell'impianto in quanto colui che si sobbarca l'onere della realizzazione/acquisto dell'impianto.

nell'ambito del reddito agrario, con il conseguente trattamento fiscale agevolato effettuato su base catastale, talune attività, ivi contemplate, svolte dalle aziende agricole.

⁴ poiché l'esercizio abituale o meno di una attività commerciale è un concetto molto variabile, la circolare ministeriale 46, individua due circostanze che, che se presenti anche alternativamente, implicano la sussistenza dell'esercizio abituale: (i) l'installazione dell'impianto al servizio di una attività di impresa o di lavoro autonomo; (ii) la potenza dell'impianto superiore ai 20 kw in quanto determina l'obbligo di vendita sul mercato del surplus di energia prodotta .

D'altra parte abbiamo visto che condizione per l'ottenimento della tariffa è la produzione dell'energia fotovoltaica e non solo la realizzazione dell'impianto.

Inoltre è evidente che se chi ha realizzato l'impianto potrebbe concludere un contratto di noleggio con l'utilizzatore che in realtà si accolla il costo di realizzazione dell'impianto (e non quello di utilizzo) pagando un canone di locazione pluriennale con eventuale facoltà di riscatto finale.

Tale distinzione non è quindi possibile in astratto, né risulta che vi siano stati chiarimenti ufficiali in merito.

Ad ogni modo, e non a caso, l'Agenzia Entrate con la Risoluzione del 22 gennaio 2008 ha risposto di non essere competente a fornire tale risposta (ovvero stabilire chi sia il soggetto avente diritto a richiedere la tariffa incentivante) *in quanto i criteri e le modalità per incentivare la produzione di energia elettrica mediante conversione fotovoltaica della fonte solare, sono stati dettati con decreto emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico e del Ministro dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare.*

Non ha però mancato di rilevare alcune importanti precisazioni relative al trattamento tributario che si applica nei diversi casi prospettati, ovvero:

Risoluzione 22 febbraio 2008

Se il soggetto costruttore dell'impianto, percepisce dall'utilizzatore dell'impianto una somma di importo pari alla tariffa erogata dal GSE, in realtà incamera un canone di locazione dell'impianto che ai fini Iva perde la natura di contributo a fondo perduto (esclusione dal campo di applicazione dell'Iva) e diviene soggetto all'applicazione dell'Iva in quanto corrispettivo di una prestazione sinallagmatica: la concessione in uso dell'impianto.

Risoluzione 20 gennaio 2008

se il soggetto costruttore dell'impianto conclude un contratto di comodato con l'utilizzatore e quindi non percepisce alcun canone di noleggio, ma si limita a percepire direttamente la tariffa incentivante dal GSE, il medesimo contributo potrebbe essere ricondotto all'applicazione dell'Iva in quanto in realtà si tratta ancora una volta di un compenso, "girato" al costruttore sotto forma di cessione di credito per contributi da tariffa.

Forse la soluzione starebbe nell'identificare sempre quale legittimo richiedente del beneficio da tariffa, il produttore dell'energia (proprietario o meno).

3. Cumulabilità della tariffa incentivante con altre forme di benefici e/o contributi.

In questo ambito di indagine - e quindi con particolare riferimento all'impresa ed ai soggetti privati, compresi tra questi ultimi i condomini – occorre sottolineare che il beneficio della tariffa incentivante non è cumulabile con:

- contributi in conto capitale o in conto interessi di origine pubblica (contributi previsti da regolamenti nazionali, regionali o locali) che eccedono il 20% del costo dell'investimento,⁵
- la detrazione fiscale cosiddetta del 36% relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 1 della legge 449/1997 e più volte prorogata a vantaggio delle persone fisiche e degli enti non commerciali che detengono il possesso di abitazioni di carattere civile.

Non bisogna inoltre confondere l'agevolazione della tariffa incentivante con la detrazione fiscale riconosciuta per l'installazione di pannelli solari (sino ad un massimo di €. 60.000, ovvero al 55% di 109.090,90 euro), considerato intervento di riqualificazione energetica dell'edificio – disciplinato dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007) - e diretto alla produzione di acqua calda e non di energia elettrica.

4. Soggetti beneficiari dell'incentivo

Ai sensi dell'articolo 3 del D.M. 19/2/2007, beneficiano dell'incentivo alla produzione di energia elettrica ottenuta dagli impianti fotovoltaici, le persone fisiche e giuridiche, compresi i soggetti pubblici ed i condomini, **responsabili dell'impianto.**

Pertanto il soggetto che incamera la tariffa incentivante (ed eventualmente i ricavi per la cessione dell'energia) può assumere sia la veste di impresa, sia la veste di soggetto privato.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 46/E del 19 luglio 2007 ha individuato le seguenti situazioni soggettive:

- IMPRESA
- ENTE NON COMMERCIALE (tra cui condominio)

⁵ salvo il caso in cui il soggetto responsabile dell'impianto è rappresentato da una scuola statale o paritaria o da una struttura sanitaria pubblica e non si tratti di contributi nazionali.

▪ SOGGETTO PRIVATO

In particolare, in relazione ai suddetti soggetti verranno esaminate le diverse situazioni oggettive nelle quali chi realizza l'investimento potrebbe ricadere, ovvero:

- a) il soggetto produce ed utilizza totalmente per i propri consumi l'energia prodotta;
- b) il soggetto produce energia in quantità superiore ai propri consumi e destina l'energia eccedente al cosiddetto "scambio sul posto";
- c) il soggetto produce energia in quantità superiore ai propri consumi e destina l'energia eccedente alla vendita;

APPROFONDIMENTO: Scambio sul posto (SSP).

La tariffa incentivante viene riconosciuta dal GSE per un periodo di venti anni a decorrere dalla data di entrata in esercizio dell'impianto e viene determinata riconoscendo un importo che varia da 0,40 a 0,49 € per KW di energia prodotta.

Se l'impianto fotovoltaico produce energia superiore al fabbisogno ed è dotato di potenza non superiore a 20 kw, può accedere al c.d. servizio di "scambio sul posto" (anche detto *Net Metering*), facendone apposita richiesta.

In tal caso la tariffa incentivante spetta solo in relazione all'energia prodotta e consumata in loco dall'utente, mentre l'energia prodotta in eccesso rispetto ai consumi è assorbita dalla rete e l'utente può successivamente prelevarne la medesima quantità in caso di consumi superiori alla produzione.

Lo "scambio sul posto" consente, quindi, all'utente di "immagazzinare" l'energia elettrica prodotta e non consumata e di prelevarla dalla rete in caso di necessità. L'energia fotovoltaica immessa dall'utente nella rete costituisce un credito nei confronti del gestore - in termini di energia, non in termini economici - utilizzabile nel corso dei tre anni successivi a quello in cui matura. Al termine dei tre anni, l'eventuale credito residuo è annullato. Si precisa al riguardo, che l'eventuale quantità di energia elettrica immessa in rete e non consumata non potrà mai essere remunerata.

5. Trattamento fiscale nell'ambito dell'esercizio di impresa.

La fattispecie in esame riguarda, di norma, i soggetti per i quali la produzione di energia tramite un impianto fotovoltaico avviene all'interno di un'azienda e viene

destinata prioritariamente a soddisfare il bisogno di energia dell'azienda stessa cedendo l'energia eventualmente prodotta in eccesso.⁶

Per tali soggetti la tariffa incentivante costituisce sempre un contributo in conto esercizio fiscalmente rilevante nella determinazione del reddito d'impresa.

L'impianto realizzato assume la qualifica di bene strumentale relativo all'impresa che, analogamente a qualsiasi altro bene utilizzato nel processo produttivo, parteciperà alla determinazione del reddito mediante il processo di ammortamento.

Nell'ambito dei componenti positivi del reddito d'impresa vanno inclusi sia la tariffa incentivante, sia i ricavi derivanti dalla eventuale vendita dell'energia.

Dal punto di vista tributario, l'unica differenza tra i ricavi generati dalla vendita di energia e la tariffa incentivante risiede nella disciplina Iva che si applica solo ai primi e non agli introiti da tariffa.

Inoltre poiché l'impianto fotovoltaico costituisce un bene strumentale dell'azienda il diritto alla detrazione *dell'Iva assolta al momento dell'acquisto o realizzazione del bene* spetta secondo le regole ordinarie ed in base al regime di detraibilità Iva già presente in azienda.

In sintesi, e riprendendo la scansione logica di cui al paragrafo precedente, avremo:

a) soggetto che produce ed utilizza l'energia totalmente per i propri consumi

❖ L'impresa percepisce solo la tariffa incentivante la cui tassazione prevede:

IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (il contributo non è considerato un corrispettivo percepito a fronte di prestazione di servizi)

II.DD: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, concorrono interamente alla determinazione del reddito d'impresa come contributi in conto esercizio (in presenza di bilancio IV direttiva CEE, affluiscono alla voce A)5 del conto economico).

Il momento impositivo è duplice:

⁶ si osserva, peraltro, che la disciplina fiscale dei contributi ricevuti non muterebbe nel caso in cui la produzione di energia fosse l'oggetto principale dell'attività commerciale svolta (vedi Circolare Agenzia Entrate 46 del 19.7.2007)

1. a titolo d'acconto mediante applicazione di ritenuta del 4 per cento in fase di erogazione del contributo;
2. a titolo definitivo mediante partecipazione del contributo lordo alla determinazione annuale del reddito (redazione modello Unico).

IRAP: la tariffa incentivante rileva interamente anche ai fini IRAP, sempre come contributo in conto esercizio.

b) il soggetto produce energia in eccesso rispetto ai propri consumi e destina il surplus al cosiddetto "scambio sul posto."

DISCIPLINA SINO AL 31/12/2008

- ❖ L'impresa realizza il vantaggio di annullare i costi da consumo di energia mediante i ricavi da produzione di energia. Infatti sino alla data del 31.12.2008 il GSE operava il saldo annuale tra i consumi effettuati ed l'energia immessa in rete.
- ❖ L'impresa anche se produce più di quanto consuma percepisce solo la tariffa incentivante e l'eccedenza di energia prodotta viene immagazzinata sotto forma di credito per i consumi futuri. Tale credito non assume rilevanza fiscale in quanto non ha natura monetaria.
- ❖ Ne consegue che non vengono conseguiti ricavi e non vi sono ulteriori adempimenti fiscali rispetto all'ipotesi precedente.

DISCIPLINA DAL 1/01/2009

- ❖ L'impresa sostiene interamente il costo dell'energia consumata e riceve un contributo in conto scambio quale remunerazione dell'energia prodotta e conferita.
- ❖ L'impresa anche se produce più di quanto consuma percepisce solo la tariffa incentivante e l'eccedenza di energia prodotta determina un **credito di natura monetaria** rimborsabile nella misura in cui nei tre esercizi successivi si verifichi un consumo maggiore rispetto all'energia prodotta.
- ❖ 1) Ne consegue che vengono realizzati ricavi per l'energia conferita al GSE in misura pari al contributo in conto scambio ricevuto dal GSE che (in quanto controprestazione della cessione di energia) rileva ai fini

dell'applicazione dell'Iva. 2) L'eventuale eccedenza di energia prodotta rispetto al consumo determina un credito monetario iscrivibile in bilancio in quanto di natura monetaria.

Quest'ultimo credito sarà ovviamente da valutare nel rispetto dei principi contabili che presiedono alla redazione del bilancio di esercizio. In particolare si può da subito evidenziare che il contributo in conto scambio costituisce un provento positivo di reddito non ancora realizzato che dovrà essere stimato in modo prudente, ovvero in misura non superiore al credito corrispondente alla maggiore energia conferita nell'anno di riferimento del bilancio e l'eccedenza di consumi prevista rispetto alla produzione stimata per l'anno successivo.

c) il soggetto produce energia in eccesso rispetto ai propri consumi e destina l'energia prodotta in eccedenza alla vendita.

- ❖ L'impresa realizza una duplice entrata dovuta alla tariffa incentivante ed ai ricavi di cessione. Questi ultimi costituiscono a tutti gli effetti corrispettivi percepiti in regime di impresa.
- ❖ Oltre alla disciplina fiscale della tariffa occorre considerare quella dei corrispettivi, i quali:

IVA: sono da assoggettare ad Iva in quanto sussiste sia il presupposto soggettivo (esercizio di impresa ex art. 1 Dpr 633/72) sia quello oggettivo: cessione di bene (energia) a fronte di corrispettivo, ai sensi dell'art. 2 del Dpr 633/72.

IRPEF: i corrispettivi costituiscono ricavi di esercizio e componenti positivi del reddito di impresa annualmente prodotto.

La tassazione avviene in unica soluzione mediante partecipazione dei ricavi alla determinazione del reddito (redazione e presentazione modello Unico).

IRAP: i ricavi rilevano ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP.

MODIFICA DELLO STATUTO E COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA ENTRATE DI NUOVA ATTIVITA'.

E' stato opportunamente rilevato che la cessione di energia in quanto attività che viene esercitata stabilmente nel tempo costituisce una nuova attività a tutti gli effetti di legge.

Ciò implica:

AI FINI CIVILI: l'obbligo di inserire nell'oggetto sociale della società la descrizione della nuova attività esercitata (*mediante delibera dell'assemblea straordinaria della società*)

AI FINI TRIBUTARI: l'onere di comunicare all'Agenzia entrate il nuovo codice di attività esercitata mediante apposito Modello di variazione.

6. Trattamento fiscale in capo ad un ente non commerciale o condominio.

L'ipotesi che prenderemo in considerazione è quella di un impianto fotovoltaico realizzato da un condominio che produce energia elettrica destinata esclusivamente a soddisfare i consumi degli abitanti del condominio (ovvero per usi domestici, di illuminazione, alimentazione di apparecchi elettrici, ecc.) .

L'impianto fotovoltaico, inoltre, produce energia in misura superiore sia ai fabbisogni di stretta pertinenza del condominio (zone comuni) sia delle abitazioni dei singoli condomini.

- ❖ Poiché il condominio è un ente che non svolge attività commerciale l'*Iva pagata all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene* non è detraibile. In questo caso, a differenza del caso dell'impresa, l'impianto non è utilizzato per porre in essere operazioni rilevanti ai fini dell'imposta.
- ❖ Allo stesso modo il costo complessivo dell'impianto non concorre alla determinazione del reddito e non è ammortizzabile.

Nel caso del condominio (o di altro ente non commerciale) in relazione ai diversi livelli di produzione di energia rispetto ai consumi, si determinano le seguenti situazioni.

a) il condominio produce ed utilizza totalmente l'energia prodotta per i consumi delle zone comuni e delle singole abitazioni.

a) Tariffa Incentivante:

IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (il contributo non è considerato corrispettivo a fronte di prestazione di servizi)

II.DD ed IRAP: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante sono fiscalmente irrilevanti in quanto non vengono percepiti nell'esercizio di attività di impresa.

In merito alle modalità di attribuzione ai singoli condomini del contributo da tariffa incentivante valgono le regole generali che disciplinano il regime della comunione per cui i singoli condomini hanno diritto a ricevere il contributo complessivo in ragione dei millesimi di proprietà.

b) il soggetto produce energia in eccesso rispetto ai propri consumi e destina l'eccedenza al cosiddetto "scambio sul posto."

DISCIPLINA SINO AL 31/12/2008

- ❖ L'ente realizza il vantaggio di annullare i costi da consumo di energia mediante la produzione di energia. Infatti sino alla data del 31.12.2008 il GSE operava il saldo annuale tra i consumi effettuati ed l'energia immessa in rete.

a) *Tariffa Incentivante:*

IVA: irrilevante

IMPOSTE DIRETTE: irrilevante

b) *Vantaggio economico per scambio sul posto): irrilevante*

Anche in questo caso la tariffa incentivante non rileva né ai fini delle imposte dirette né ai fini Iva.

L'energia prodotta e non utilizzata genera a favore del soggetto responsabile dell'impianto solo un credito in termini di energia per consumi futuri, utilizzabile nei tre anni successivi a quello di maturazione.

Il credito per l'energia prodotta in eccesso rispetto al consumo ed utilizzabile per consumi futuri non è un credito liquidabile in termini monetari e non assume nessuna rilevanza ai fini tributari.

DISCIPLINA DAL 1/01/2009

- ❖ L'ente sostiene l'intero costo per il consumo di energia e riceve un contributo in conto scambio che non rileva ai fini reddituali in quanto non sussiste l'esercizio di attività d'impresa.

- ❖ L'eventuale credito per eccesso di energia prodotta rispetto al consumo ha natura monetaria, ma non comporta particolari adempimenti di rappresentazione bilancistica (anche se un eventuale RENDICONTO PATRIMONIALE del condominio dovrebbe comunque indicarlo tra i crediti dell'attivo).

c) il soggetto produce energia in quantità superiore ai propri consumi e destina l'eccedenza alla vendita.

a. *Tariffa Incentivante:*

IVA: irrilevante

IMPOSTE DIRETTE: irrilevante

b. *Proventi derivanti dall'attività di vendita dell'energia*

IVA: secondo circolare 46 dell'Agenzia Entrate non rilevano (vedi successivo *APPROFONDIMENTO*)

IMPOSTE DIRETTE: rilevano come redditi diversi in capo ai singoli condomini.

Il trattamento fiscale dei contributi percepiti a titolo di tariffa incentivante non muta, mentre i proventi derivanti dalla vendita dell'energia assumono rilevanza fiscale *anche se di carattere occasionale che non determina l'esercizio di impresa*.

Precisamente:

IMPOSTE DIRETTE

I proventi derivanti dalla vendita dell'energia esuberante rispetto al fabbisogno dell'utente rilevano fiscalmente come redditi diversi, in particolare, come redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i) del TUIR.

I proventi derivanti dalla vendita di energia costituiscono reddito da imputare direttamente in capo ai singoli condomini in proporzione ai millesimi di proprietà.

Tale reddito può assumere per i singoli condomini una diversa connotazione a seconda del soggetto percipiente (condomino):

- per le persone fisiche non imprenditori o gli enti non commerciali, costituisce reddito diverso;
- per le persone fisiche o giuridiche imprenditori, costituisce reddito di impresa;

APPROFONDIMENTO IVA: posizione della circolare ministeriale.

“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.

La circolare ministeriale 46 del 19/7/2007 esclude l’applicazione del regime Iva nel caso dell’impianto installato in un condominio specificando che in tal caso “si ritiene che lo stesso possa considerarsi utilizzato in un contesto sostanzialmente privatistico e, quindi, che l’eventuale vendita dell’energia prodotta in esubero da parte del responsabile dell’impianto non concretizzi lo svolgimento di una attività commerciale abituale.”

Si osserva che la medesima considerazione non vale nel caso in cui l’impianto fotovoltaico abbia una potenza superiore a 20 kw, infatti in tal caso la produzione di energia in eccesso rispetto al fabbisogno può essere solamente ceduta sul mercato e quindi si configura una vera e propria attività commerciale che implica:

1. l’inizio di una attività di natura commerciale
2. l’apertura di una posizione Iva
3. l’obbligo di tenuta delle scritture contabili

La nuova attività commerciale potrà essere esercitata direttamente dall’ente non commerciale (condominio) o costituendo un nuovo soggetto economico adottando una delle diverse forme giuridiche regolate dal Codice Civile (impresa, individuale, società di persone, SRL, ecc...).

L’apertura della posizione Iva e la tenuta delle scritture contabili, oltre ad essere un obbligo di legge, offrono i benefici già visti per il caso delle imprese, ovvero consentono di detrarre l’Iva assolta al momento dell’acquisto o realizzazione dell’impianto, nonché la possibilità di ammortizzare il costo dell’impianto.

7. Trattamento fiscale in capo ad un soggetto privato con utilizzo promiscuo.

Per i soggetti privati che installano un impianto a servizio della propria abitazione valgono le medesime considerazioni già svolte per i condomini: gli introiti che si generano non rilevano mai ai fini fiscali a meno che l’utilizzo dell’impianto non determini l’esercizio abituale di una attività commerciale.

Nell’ipotesi dell’utilizzo a fini privati potrebbero, però, verificarsi situazioni in cui all’interno dell’abitazione vien svolta anche attività di lavoro autonomo (medici, ingegneri, avvocati).

In tal caso si avrebbe una destinazione promiscua dell'energia prodotta ed una generale rilevanza fiscale dei diversi oneri (e delle entrate) in misura proporzionale all'utilizzo effettivo dell'impianto.

Prendendo in esame solamente l'ipotesi dell'autoconsumo dell'energia prodotta, la situazione tributaria sarebbe la seguente:

- ❖ *l'Iva pagata all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene è detraibile in misura proporzionale all'utilizzo nell'ambito dell'attività professionale o artistica ("in base a criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati")*
- ❖ *L'impianto, anche se in misura promiscua, rientra tra i beni strumentali destinati all'attività ed, ai sensi dell'art. 54 comma 3, del Tuir, è ammortizzabile in misura pari al 50%.⁷*

a) Tariffa Incentivante:

IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono comunque esclusi dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (il contributo non è considerato corrispettivo a fronte di prestazione di servizi)

IL.DD ed IRAP: *i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante sono fiscalmente irrilevanti* in quanto non rientrano nella definizione di reddito di lavoro autonomo che si desume dagli articoli 53 e 54 del Tuir: compensi percepiti a fronte di prestazioni artistiche o professionali).

MODIFICHE A PARTIRE DAL 1 GENNAIO 2009, A SEGUITO DELIBERA AEEG N. 74/2008

Nel caso dell'opzione del regime dello scambio sul posto, a seguito delle modifiche intervenute circa le modalità di rilevazione e contabilizzazione delle operazioni di conferimento e di consumo dell'energia, si è posto il problema della necessità dell'emissione di fattura (quindi della rilevanza IVA) per l'incasso del contributo in conto scambio da parte del GSE.

La recentissima Risoluzione ministeriale del 2° gennaio 2009 ha stabilito:

⁷ in tal caso la percentuale del 50% è forfetariamente fissata dal legislatore e non occorre fornire alcuna dimostrazione circa la misura effettiva di utilizzo in ambito professionale.

- 1) **l'irrilevanza Iva ed IIDD nel caso del soggetto privato o ente non commerciale**, purchè sussistano due condizioni:
 - a) Impianto ad esclusivo utilizzo privatistico o non commerciale
 - b) Impianto con potenza non superiore a 20 KW

Specificando che l'utilizzo privato si intende realizzato quando l'impianto, per la sua collocazione (ad esempio, sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza), risulti installato essenzialmente per fare fronte ai bisogni energetici dell'abitazione o sede dell'utente (ovvero per usi domestici, di illuminazione, alimentazione di apparecchi elettrici, ecc. e, a tal fine, l'impianto risulti posto direttamente al servizio dell'abitazione o della sede medesima) – Quindi prevale il criterio dell' UBICAZIONE per stabilire se sussiste o meno attività commerciale.

Mentre se l'impianto è di potenza superiore a 20kw, *nella considerazione che impianti di dimensioni maggiori siano realizzati da soggetti che debbano soddisfare esigenze diverse da quelle strettamente privatistiche di una abitazione o di una sede di un ente non commerciale*, l'energia immessa in rete si considera ceduta nell'ambito di un'attività commerciale e il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'IVA che delle imposte dirette – Quindi criterio DIMENSIONALE per stabilire se sussiste o meno attività commerciale.

- 2) La rilevanza ai fini Iva ed IIDD del contributo in conto scambio nel caso dell'impianto **posto al servizio promiscuo di un'abitazione e di un ufficio per attività di lavoro autonomo** con obbligo di tenuta di contabilità separata in ordine alla fatturazione e registrazione dei proventi da cessione dell'energia