



Studio di consulenza tributaria, societaria e legale

Il regime fiscale dell'incentivazione, dell'energia e dei costi

Le fonti energetiche possono essere:

- **Rinnovabili:** secondo la definizione data dall'art. 2, comma 1, lett. A) del D. Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, sono quelle "non fossili (eolica, solare, geotermica, del moto ondoso, mare motrice, idraulica, gas di discarica, gas residuali dei processi di depurazione e biogas)" e hanno la caratteristica di essere non esauribili.
- **Non rinnovabili:** sono le tradizionali fonti di energia di origine fossile (carbone, petrolio, gas) e si caratterizzano per essere esauribili

Il ruolo del fotovoltaico nel contesto delle energie rinnovabili.

Il legislatore nazionale è intervenuto con l'emanazione del Decreto Legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, in attuazione della Direttiva comunitaria 2001/77/CE del 27 settembre 2001, concernente la promozione dell'energia elettrica da fonti rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità.

In particolare l'art. 7, rubricato *"Disposizioni specifiche per il solare"*, prevede uno specifico incentivo atto a favorire lo sviluppo dell'elettricità generata per conversione fotovoltaica della fonte solare.

Il successivo comma 2 del citato articolo, nell'individuare i criteri per l'erogazione degli incentivi, alla lettera d) precisa che essi consistono in una *"specifica tariffa incentivante, di importo decrescente e di durata tali da garantire un'equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio"*.

I criteri di erogazione della tariffa incentivante sono stati definiti dai Decreti Ministeriali 28 luglio 2005 e 6 febbraio 2006 e, da ultimo, dal Decreto Ministeriale del 1 febbraio 2007, pubblicato nella G.U. 23 febbraio 2007 n.45.

I soggetti coinvolti e le principali definizioni.

- **Soggetto Responsabile dell' Impianto:** è colui che, nel rispetto delle disposizioni del D.M. del 19 febbraio 2007, ha diritto di richiedere ed ottenere le tariffe incentivanti dal GSE.

I soggetti che possono beneficiare delle tariffe incentivanti sono:

- a) Le persone fisiche;
 - b) Le persone giuridiche;
 - c) I soggetti pubblici;
 - d) I condomini di unità abitative e/o di edifici.
- **Gestore del Servizio Elettrico (GSE):** è il soggetto attuatore del programma di incentivazione della produzione di energia fotovoltaica. Corrisponde la tariffa incentivante e gestisce il servizio di scambio sul posto (SSP).
 - **Tariffa incentivante (denominata anche "Conto Energia"):** somma erogata dal GSE per "garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio".
E' commisurata all'energia fotovoltaica prodotta ed è riconosciuta per un periodo di venti anni; viene stabilita in base alla potenza nominale e all'integrazione architettonica dell'impianto.

La tariffa incentivante ("Conto Energia").

Per quanto stabilito dal D.M. del 19 febbraio 2007 gli impianti fotovoltaici entrati in esercizio a partire dal 1 gennaio 2010 hanno diritto a una tariffa incentivante articolata secondo i valori indicati nella seguente tabella:

		TIPOLOGIA IMPIANTO		
Potenza nominale dell'impianto (KW)		1 Non integrato	2 Parzialmente integrato	3 Integrato
A)	1<P<3	0,384	0,422	0,470
B)	3<P<20	0,365	0,403	0,442
C)	P>20	0,346	0,384	0,422

Tariffe incentivanti, espresse in €/kWh, suddivise per dimensione dell'impianto e per tipologia d'integrazione.

Il Ministero dello Sviluppo Economico (MSE) e il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare (MATTM) stabiliranno con un successivo decreto, attualmente in corso di definizione, le tariffe incentivanti per gli impianti che entreranno in esercizio dopo il 2010 (il c.d. "Nuovo Conto Energia", tanto atteso dagli operatori del settore e dagli utenti).

La tariffa incentivante ("Conto Energia").

Gli incentivi del Conto Energia non sono applicabili all'energia prodotta dagli impianti fotovoltaici per la cui realizzazione siano stati concessi 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 da sostenere per la costruzione dell'impianto stesso (art. 10 D.M. 6 febbraio 2006).

Applicabilità agli impianti fotovoltaici del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate (c.d. "nuova Visco sud" – art. 1, commi da 271 a 279 Legge Finanziaria 2007), come chiarito dalla Circolare 11 aprile 2008 n. 38/E, ma nel limite massimo del credito di imposta del 20%, pena la perdita della tariffa incentivante (Ris. 27 gennaio 2009, n. 20/E).

La tariffa incentivante non è cumulabile con i "certificati verdi" e con i titoli di efficienza energetica, ma è possibile optare per il meccanismo dei "certificati verdi" in alternativa al Conto Energia solo per gli impianti fotovoltaici e per i quali è stata presentata la richiesta di Autorizzazione Unica prima della data di entrata in vigore della Legge Finanziaria 2008 (1 gennaio 2008).

La remunerazione dell'energia elettrica ceduta.

La remunerazione dell'energia elettrica ceduta è costituita da:

- Tariffa incentivante o "Conto Energia".
- Proventi derivanti dalla vendita di energia.
- Contributo in conto scambio (per chi si avvale del servizio di "scambio sul posto").

Per il corretto trattamento fiscale dei proventi ed oneri derivanti dall'utilizzazione di impianti fotovoltaici occorre dare principalmente riferimento alla Circolare Agenzia delle Entrate n. 46/E del 19 luglio 2007 ed alla Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 13/E del 20 gennaio 2009.

La Tariffa incentivante.

E' fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera a), del D.P.R. 633/1972 (cessione di denaro). Configura infatti un contributo a fondo perduto percepito dal soggetto responsabile in assenza di alcuna controprestazione resa al soggetto erogatore,

Irrilevanza della tariffa incentivante agli effetti della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti (Circ. Ag. Entrate 19/07/2007, n. 46/E, par. 7.2).

Adesione a orientamenti della Corte di Giustizia su calcolo del *pro rata* IVA in caso di percezione di contributi (Sentenze 6 ottobre 2005, C-204/03 e C-243/03).

Ai fini delle II.DD. costituisce un contributo in conto esercizio e concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 85 del TUIR nell'esercizio di competenza, ovvero nell'esercizio in cui sorge con certezza il diritto alla percezione.

Anche per l'IRAP è un contributo in conto esercizio.

E' soggetta all'applicazione della ritenuta del 4% di cui all'art. 28 comma 2 del D.P.R. 29 settembre 1976 n. 600 da parte del GSE se percepita da imprese o da enti non commerciali, qualora gli impianti attengano all'attività commerciale esercitata da questi ultimi.

Proventi per persone fisiche e Enti non commerciali e impianti ≤ 20 KW.

Persona fisica o ente non commerciale che agiscono al di fuori dall'esercizio di attività d'impresa producendo energia in eccedenza ai consumi privati.

Ipotesi 1 – impianto posto al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente:

- proventi da vendita di energia: redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. i) TUIR (redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente); non debbono essere assoggettati ad IVA;
- non rilevano i costi di acquisto o realizzazione dell'impianto;
- non rileva il contributo in conto scambio (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 13/E del 20 gennaio 2009);
- non rileva la tariffa incentivante.

Somme percepite come T.I.		Corrispettivo della vendita
Escluso	IVA	Esclusa
Irrilevante	II.DD	Redditi diversi

P.S. L'IVA pagata sull'acquisto dell'impianto non è detraibile

Proventi per persone fisiche e Enti non commerciali e impianti ≤ 20 KW.

Persona fisica o ente non commerciale che agiscono al di fuori dall'esercizio di attività d'impresa producendo energia in eccedenza ai consumi privati.

- Ipotesi 2 – impianto posto su un'area separata dall'abitazione o sede e non di pertinenza della stessa, sempre attività commerciale, quindi:
 - sia i proventi di vendita che il contributo in conto scambio costituiscono ricavi da reddito d'impresa e debbono essere assoggettati ad IVA;
 - costi di acquisto o realizzazione dell'impianto deducibili tramite ammortamento:
 - per la persona fisica nella misura del 50% ex art. 64 TUIR, in quanto bene promiscuo;
 - per l'ente non commerciale in base al rapporto tra ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi ex art. 114, comma 4, TUIR.
 - coefficiente ammortamento 9% ("centrali termoelettriche" – D.M. del 31 dicembre 1988);
 - Ritenuta del 4% sulla tariffa incentivante (art. 28 del D.P.R. n. 600/73) per la parte commisurata all'energia ceduta.

Ipotesi 2

Somme percepite come T.I.		Corrispettivo della vendita
I contributi spettanti a titolo di T.I. sono esclusi dall'applicazione	IVA	E' imponibile IVA - Sempre fatturati
interamente a determinare Reddito d'impresa (in proporzione all'energia ceduta) come contributo in c/esercizio	II.DD	Reddito d'impresa
Rileva (in proporzione all'energia ceduta)	IRAP	Rileva
La T.I. percepita è interamente da assoggettare a ritenuta del 4% per la parte commisurata all'energia ceduta	Ritenuta art. 28 DPR 600/73	

Proventi per persone fisiche e Enti non commerciali e impianti > 20 KW.

– La vendita individua in ogni caso un'attività di tipo commerciale, quindi:

- i proventi costituiscono ricavi che concorrono a formare il reddito d'impresa;
- costi di acquisto o realizzazione dell'impianto deducibili tramite ammortamento:
 - per la persona fisica nella misura del 50% ex art. 64 TUIR, in quanto bene promiscuo;
 - per l'ente non commerciale in base al rapporto tra ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi ex art. 114, comma 4, TUIR.
- Rilievo ai fini IVA dei proventi della vendita di energia;
- Rilievo anche ai fini IRAP dei proventi;
- Ritenuta del 4% sulla tariffa incentivante (art. 28 del D.P.R. n. 600/73).

Proventi per persone fisiche e Enti non commerciali e impianti > 20 KW.

Somme percepite come T.I.		Corrispettivo della vendita
I contributi spettanti a titolo di T.I. sono esclusi dall'applicazione	IVA	E' imponibile IVA - Sempre fatturati
interamente a determinare Reddito d'impresa (in proporzione all'energia ceduta) come contributo in c/esercizio	II.DD	Reddito d'impresa
Rileva (in proporzione all'energia ceduta)	IRAP	Rileva
La T.I. percepita è interamente da assoggettare a ritenuta del 4% per la parte commisurata all'energia ceduta	Ritenuta art. 28 DPR 600/73	

Proventi per soggetti che esercitano attività commerciale.

Persona fisica o giuridica che realizza l'impianto nell'ambito di attività commerciali.

- Sia i proventi sia il contributo in conto scambio costituiscono ricavi rilevanti ai fini del reddito d'impresa.
- Rilevanza IVA dei proventi: obbligo di emissione della fattura.
- Costi di acquisto o realizzazione dell'impianto deducibili tramite ammortamento.
- Ritenuta del 4% sulla tariffa incentivante (art. 28 del D.P.R. n. 600/73).

Somme percepite come T.I.		Corrispettivo della vendita
I contributi spettanti a titolo di T.I. sono esclusi dall'applicazione	IVA	E' imponibile IVA - Sempre fatturati
I contributi spettanti a titolo di T.I. concorrono interamente a determinare Reddito d'impresa come contributo in c/esercizio	II.DD	Reddito d'impresa
Rileva interamente	IRAP	Rileva
La T.I. percepita è interamente da assoggettare a ritenuta del 4%	Ritenuta art. 28 DPR 600/73	

Proventi per soggetti che esercitano attività di lavoro autonomo.

Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto nell'ambito della propria attività e vende energia in eccesso.

- Sia i proventi sia il contributo in conto scambio concorrono a determinare reddito d'impresa (cioè attività diversa da quella professionale).
- Costi di acquisto o realizzazione dell'impianto deducibili tramite ammortamento, tenendo conto dell'effettivo utilizzo, tra attività d'impresa relativa alla vendita di energia e quella professionale.
- Obbligo di tenuta di una contabilità separata ai fini IVA, ai sensi dell'art. 36, secondo comma, del D.P.R. 633/72, per la produzione e cessione di energia.

Somme percepite come T.I.		Corrispettivo della vendita
I contributi spettanti a titolo di T.I. sono esclusi dall'applicazione	IVA	E' imponibile IVA - Sempre fatturati
I contributi spettanti a titolo di T.I. concorrono interamente a determinare Reddito d'impresa (in proporzione all'energia ceduta) come contributo in c/esercizio	II.DD	Reddito d'impresa
Rileva (in proporzione all'energia ceduta)	IRAP	Rileva
La T.I. percepita è interamente da assoggettare a ritenuta del 4% per la parte commisurata all'energia ceduta	Ritenuta art. 28 DPR 600/73	

La cessione dell'energia elettrica.

Momento di effettuazione dell'operazione ai fini IVA

- Momento del pagamento del corrispettivo per le somministrazioni (art. 6, comma 2 del D.P.R. n. 633/72).
- Regola del pagamento per "le operazioni effettuate sul mercato elettrico di cui all' art. 5, comma 1, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79" (art. 1, comma 38, Legge 23/08/2004, n. 239).

La cessione dell'energia elettrica: aliquota.

- Applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento per le cessioni di energia elettrica fornita ai "clienti grossisti" di cui all'art. 2, comma 5, del D. Lgs. 16 marzo 1999, n. 79 (D.P.R. n. 633/1972, tabella A, parte terza, n. 103).
- Qualificabilità del GSE come "cliente grossista" (è iscritto nel relativo elenco).



Studio di consulenza tributaria, societaria e legale

Sedi:

Vigevano – Via Naviglio Sforzesco, 18

Milano – Via Mario Pagano, 39

Tel. 0381/81042 – 02/48009026

Mail: info@studiobracchipernorio.it