

**INFORMATIVA N. 67/2013**

**IMPIANTI FOTOVOLTAICI E TASSAZIONE DEGLI INCENTIVI**

*In risposta ad un interpello, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alla tassazione degli incentivi, previsti dal D.M. 5 luglio 2012, relativi all'energia prodotta da impianti fotovoltaici*

<b>Argomento:</b>	Imposte dirette-IVA
<b>Fonti:</b>	Risposta dell'Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2012
<b>Data:</b>	17 ottobre 2013
<b>Protocollo:</b>	1298/PC

*A seguito del nuovo sistema di incentivazione della produzione di energia fotovoltaica (quinto conto energia di cui al D.M. 5 luglio 2012), si sono resi indispensabili, da parte dell'Agenzia delle entrate, alcuni chiarimenti in merito alla tassazione degli incentivi. Con la risposta ad un interpello del GSE, l'Amministrazione sostanzialmente ribadisce i principi già forniti con i precedenti documenti di prassi, adattandoli alla tipologia di incentivazione prevista dal V° Conto Energia.*

Il decreto 5 luglio 2012 del Ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'Ambiente ha introdotto un nuovo sistema di incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti fotovoltaici, il c.d. Quinto Conto Energia.

Con la risposta del 6 dicembre 2012, fornita dall'Agenzia delle entrate ad un interpello posto dal GSE (Gestore Servizi Energetici), è stato chiarito il trattamento fiscale delle tariffe applicate sulla produzione di energia, tenendo conto dei precedenti pronunciamenti dell'Amministrazione finanziaria ed adattandoli alla nuova modalità di funzionamento del sistema di incentivazione.

**Web streaming**

**SPESOMETRO E BENI DATI IN USO A SOCI E FAMILIARI**

*Le nuove comunicazioni all'Agenzia delle entrate*

**Giovedì 24 ottobre 2013**

ore 9,30 - 12,30

A partire dal mese di ottobre e sino a fine anno è stata programmata una serie di eventi. Il primo evento sarà dedicato alle comunicazioni che nei prossimi mesi dovranno essere trasmesse all'Agenzia delle entrate. In particolare, ci si riferisce allo **Spesometro** in scadenza a metà novembre e alla **comunicazione dei beni dati in uso a soci e familiari** e quella relativa ai **finanziamenti effettuati da soci e familiari a favore dell'impresa** il cui termine ultimo di invio è previsto per il 12 dicembre 2013.

**Per i dettagli e le modalità di partecipazione all'evento si veda nostra Informativa n. 60/2013.**

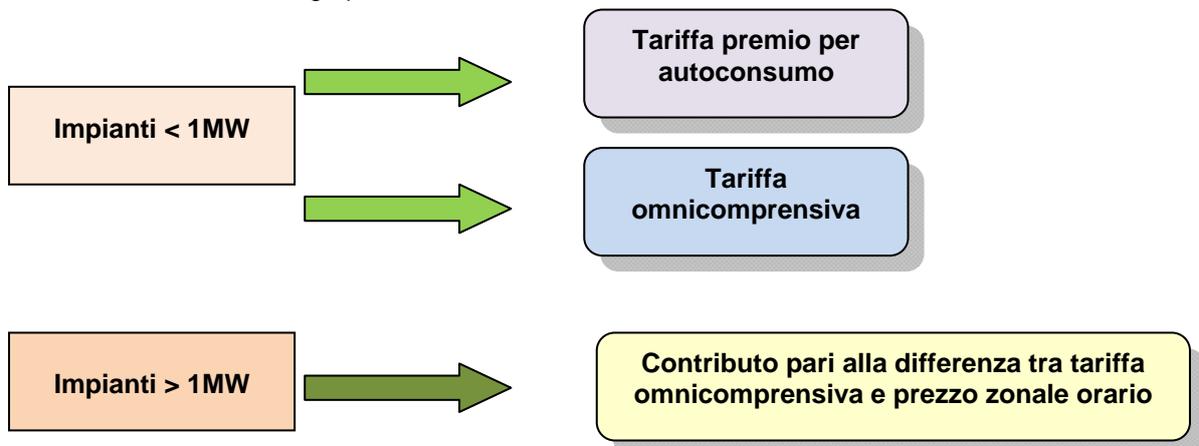
## 1. IL QUINTO CONTO ENERGIA

Mentre il sistema precedente prevedeva un incentivo per tutta l'energia prodotta, **con il quinto conto energia si intende promuovere (tramite la tariffa premio) solo l'energia prodotta e autoconsumata**, mentre per l'energia prodotta e immessa in rete sarà corrisposta una **tariffa omnicomprensiva rappresentante sostanzialmente il prezzo di cessione dell'energia**.

Il Quinto Conto Energia prevede che il GSE eroghi, per gli impianti di potenza:

- **inferiore a 1 MW**: due incentivi cumulabili fra loro:
  - **tariffa premio per autoconsumo**: riferibile alla quota della produzione netta di energia elettrica consumata *in loco* dal soggetto titolare dell'impianto;
  - **tariffa omnicomprensiva**: riferibile alla quota di energia prodotta e immessa in rete;
- **superiore a 1 MW**, un contributo, riferibile alla produzione netta di energia immessa in rete, pari alla differenza fra la tariffa omnicomprensiva ed il prezzo zonale orario; tale differenza non può essere superiore alle tariffe omnicomprensive stabilite nel decreto.

Riassumendo il GSE eroga per:



## 2. I PRECEDENTI CHIARIMENTI MINISTERIALI

Il precedente meccanismo di incentivazione, previsto per la produzione di energia da fonte fotovoltaica, era rappresentato dalla **tariffa incentivante** di cui all'art. 7, comma 2, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387.

Tale incentivo, erogato allo scopo di rimborsare il costo sostenuto dal soggetto che realizza l'investimento e di sostenere la produzione di energia elettrica, nella **circolare n. 46/E del 19 luglio 2007** è stato qualificato fiscalmente come:

- a) contributo irrilevante ai fini dell'IVA per mancanza di un presupposto oggettivo
- b) contributo in conto esercizio rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP quando è percepito nell'ambito di un'attività d'impresa
- c) contributo in conto esercizio soggetto alla ritenuta di cui all'art. 28, comma 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 se ricevuto da imprese o da enti non commerciali quando, per questi ultimi, gli impianti attengono all'attività commerciale esercitata

L'Agenzia ha altresì precisato che:

**la produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica non configura lo svolgimento di un'attività commerciale, quando la stessa deriva da un impianto di potenza fino a 20 Kw posto a servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale.**

Tale interpretazione discende dalla considerazione che in tal caso l'impianto è destinato a soddisfare principalmente bisogni personali.

Con la **risoluzione n. 88/E del 25 agosto 2010**, l'Agenzia ha fornito indicazioni in merito alla **"tariffa fissa omnicomprensiva"**, corrisposta ai produttori di energia elettrica mediante fonti diverse dal fotovoltaico, che immettono in rete l'energia non autoconsumata.

Tale tariffa, formata da due componenti (incentivo e prezzo) costituisce un corrispettivo, essendo erogata unicamente a fronte dell'immissione in rete dell'energia.

Tale incentivo è:

a) imponibile ai fini IVA

b) rilevante ai fini delle imposte dirette e IRAP

c) non soggetto alla ritenuta di cui all'art. 28, c.2, DPR 600/73

Si ricorda che, per quanto riguarda la **ritenuta**, l'articolo 28, c. 2, DPR 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. 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 (nella Circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, paragrafo 8.), ha confermato 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).

### 3. I CHIARIMENTI FORNITI NELLA RISPOSTA AD INTERPELLO DEL 6 DICEMBRE 2012

Basandosi sui chiarimenti ministeriali indicati nel paragrafo precedente, nella risposta all'interpello fornita in data 6 dicembre 2012, l'Agenzia ha chiarito che:

- la **"tariffa premio per autoconsumo"** ha sostanzialmente le medesime caratteristiche della "tariffa incentivante", poiché viene erogata, in assenza di un rapporto sinallagmatico tra GSE e produttore di energia, per rimborsare il titolare dell'impianto del costo sostenuto e favorire la produzione e l'autoconsumo dell'energia. Quindi, alla "tariffa premio per autoconsumo" è applicabile in linea di principio il medesimo trattamento fiscale delineato nella circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 con riferimento alla "tariffa incentivante". In relazione a tale incentivo il GSE dovrà effettuare la ritenuta di cui al citato art. 28, comma 2, del DPR n. 600 del 1973, nel caso in cui lo stesso sia erogato al produttore di energia nell'ambito dell'attività d'impresa.
- La **"tariffa omnicomprensiva"** prevista dal decreto ministeriale 5 luglio 2012, rappresentando il prezzo dell'energia immessa in rete, presenta le stesse caratteristiche della "tariffa fissa omnicomprensiva", con conseguente assimilazione, in linea di principio, al trattamento fiscale delineato nella risoluzione n. 88/E del 2010. Il GSE non dovrà effettuare alcuna ritenuta all'atto della corresponsione e dovrà ricevere fattura con IVA dal percettore nel caso in cui lo stesso svolga un'attività d'impresa.

Quindi, riepilogando

	Tariffa premio per autoconsumo	Tariffa omnicomprensiva
<b>IVA</b>	Contributo irrilevante per mancanza del presupposto oggettivo	Rilevante
<b>IIDD e IRAP</b>	Contributo in conto esercizio rilevante se percepito nell'ambito di attività d'impresa	Rilevante
<b>Ritenuta</b>	Soggetto a ritenuta se ricevuto da imprese o ENC per l'attività commerciale esercitata	Non soggetto

#### **4. LA GRIGLIA DELLE POSSIBILI SITUAZIONI IN BASE AI SOGGETTI BENEFICIARI**

Con riferimento alla “tariffa omnicomprendiva”, tenuto conto che la stessa rappresenta il corrispettivo per l’energia immessa in rete (corrispettivo della cessione di energia), il regime fiscale si distingue in base alla natura del soggetto percettore sulla base dello schema logico introdotto dalla circolare n. 46/E del 19 luglio 2007. Più precisamente, a seconda del soggetto che percepisce la tariffa premio per autoconsumo e la tariffa omnicomprendiva, si prospetta il seguente trattamento fiscale.

##### **4.1 PERSONE FISICHE, ENTI NON COMMERCIALI, CONDOMINI DI EDIFICI, CHE AL DI FUORI DAL REGIME D’IMPRESA, ARTE E PROFESSIONE, REALIZZANO IMPIANTI FOTOVOLTAICI**

###### **4.1.1 Immissione in rete di tutta l’energia prodotta**

Nel caso in cui gli impianti siano connessi direttamente alla rete pubblica, con **immissione in rete di tutta l’energia prodotta**, l’utente beneficia solo della tariffa omnicomprendiva che rappresenta il corrispettivo per la vendita dell’energia.

In tal caso la gestione di tali impianti individua lo svolgimento di un’attività di impresa.

Da un punto di vista fiscale, quindi, tale tariffa rileva ai fini dell’IVA, delle imposte sul reddito e dell’IRAP.

Il costo di acquisto o di realizzazione dell’impianto è ammortizzabile ai fini delle II.DD. e l’IVA assolta sugli acquisti è detraibile.

Inoltre, poiché tale tariffa omnicomprendiva rappresenta il corrispettivo della cessione dell’energia, è esclusa dalla ritenuta di cui all’art. 28, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973.

###### **4.1.2 Autoconsumo dell’energia prodotta e cessione alla rete di quella esuberante**

Nel caso in cui il titolare dell’impianto (persone fisiche, enti non commerciali, condomini di edifici) **autoconsumi l’energia prodotta e ceda alla rete quella esuberante**, tale impianto beneficia sia della tariffa premio autoconsumo che della tariffa omnicomprendiva.

Fiscalmente, la “tariffa premio autoconsumo”, erogata a persone fisiche o enti non commerciali per l’energia prodotta da impianti fotovoltaici e autoconsumata, non assume rilevanza né ai fini dell’IVA né delle imposte dirette, configurando tale tariffa un contributo a fondo perduto che non rientra in alcuna delle categorie reddituali di cui all’art. 6 del TUIR.

Con riferimento, invece, alla “tariffa omnicomprendiva” erogata a fronte dell’energia prodotta e immessa in rete, il regime fiscale differisce in funzione della collocazione dell’impianto e/o della potenza dello stesso, come di seguito illustrato.

###### **a) Autoconsumo dell’energia prodotta e cessione alla rete di quella esuberante; impianti con potenza fino a 20 kW posti a servizio dell’abitazione**

Nel caso di impianto fotovoltaico fino a 20kW di potenza che risulti posto a servizio dell’abitazione, l’eventuale tariffa omnicomprendiva erogata dal GSE, per la parte di energia prodotta e immessa in rete, si configura **un reddito diverso ai sensi dell’art. 67, comma 1, lettera i), del TUIR.**

La tariffa omnicomprendiva non è assoggettata ad IVA non configurando la cessione dell’energia esuberante rispetto alle esigenze dell’abitazione lo svolgimento in via abituale di un’attività commerciale. L’IVA corrisposta all’atto dell’acquisto o realizzazione dell’impianto non è detraibile non essendo l’impianto utilizzato per porre in essere operazioni rilevanti ai fini dell’imposta.

###### **b) Autoconsumo dell’energia prodotta e cessione alla rete di quella esuberante; impianti non collocati a servizio dell’abitazione**

Gli impianti di qualsiasi potenza non collocati al servizio dell’abitazione, configurano l’esercizio abituale di un’attività di impresa e, pertanto, la tariffa omnicomprendiva corrisposta dal GSE per l’energia prodotta da tali impianti ed immessa in rete rileva ai fini delle imposte sul reddito, dell’IRAP e dell’IVA. In tal caso il costo di acquisto o realizzazione dell’impianto è ammortizzabile e l’IVA assolta detraibile.

#### **4.2 PERSONA FISICA O GIURIDICA CHE REALIZZA L'IMPIANTO FOTOVOLTAICO NELL'AMBITO DI UNA ATTIVITÀ COMMERCIALE**

I soggetti che realizzano impianti fotovoltaici nell'ambito di un'attività di impresa, nel caso in cui non immettano nel sistema tutta l'energia prodotta, perché autoconsumano una parte della stessa, hanno diritto sia alla "tariffa premio autoconsumo" che alla "tariffa onnicomprensiva".

Il trattamento fiscale è il seguente:

- la tariffa premio per autoconsumo, nel presupposto che configuri un contributo in conto esercizio, è esclusa dall'IVA, per carenza del presupposto oggettivo, è rilevante ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP ed è da assoggettare alla ritenuta di cui all'art. 28, c. 2, del DPR 29 settembre 1973, n. 600;
- la tariffa onnicomprensiva, in quanto corrispettivo di vendita, è rilevante ai fini IVA e concorre alla formazione del reddito di impresa e del valore della produzione IRAP.

Infine, si precisa che i costi di acquisto o realizzazione dell'impianto sono ammortizzabili e l'IVA assolta è detraibile.

#### **4.3 PERSONA FISICA, O ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE, CHE ESERCITA ATTIVITÀ DI LAVORO AUTONOMO E REALIZZA UN IMPIANTO FOTOVOLTAICO**

Relativamente agli impianti fotovoltaici realizzati da soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo, per il soddisfacimento delle esigenze energetiche dell'attività svolta o per uso promiscuo, il soggetto titolare percepisce sia la "tariffa premio autoconsumo", per la quota parte di energia prodotta dall'impianto ed autoconsumata, sia la "tariffa onnicomprensiva" per la parte di energia immessa in rete.

Da un punto di vista fiscale il trattamento è il seguente: la "tariffa premio autoconsumo" è sempre irrilevante sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi, non essendo un provento derivante dall'attività professionale esercitata. Lo stesso non rientra, inoltre, in nessuna categoria di reddito di cui all'art. 6 del TUIR come già affermato nella più volte citata circolare 46/E del 2007 al paragrafo 9.4.

Per quanto concerne la "tariffa onnicomprensiva", invece, poiché la stessa rappresenta il corrispettivo per la vendita dell'energia, concorre come componente positivo di reddito alla determinazione della base imponibile sia ai fini delle imposte dirette che dell'IRAP ed è da assoggettare ad IVA; quest'ultima è applicata separatamente per l'esercizio dell'attività d'impresa e per l'esercizio di arti e professioni ai sensi dell'art. 36 del DPR n. 633/1972.

L'impianto utilizzato è qualificabile come bene strumentale dell'attività professionale e a quello d'impresa, il costo di acquisto o realizzazione dello stesso è deducibile con le modalità indicate nella circolare n. 46/2007 al paragrafo 9.6 lettera b). Infine, con riferimento all'IVA assolta all'atto dell'acquisto o realizzazione dell'impianto si ritiene che la stessa sia detraibile ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633/1972 in relazione alle attività esercitate e a condizione che la contabilità delle stesse sia gestita separatamente.

#### **5. IMPRENDITORE AGRICOLO**

L'Agenzia chiarisce, nella risposta del 6 dicembre 2012, che le precisazioni rese in merito all'assimilazione della nuova "tariffa premio autoconsumo" alla precedente tariffa incentivante, valgono anche nei confronti dell'imprenditore agricolo.

Conferma, quindi, le precisazioni già fornite con circolare n. 32/E del 6 luglio 2009.

Per quanto concerne la ritenuta, in particolare, sottolinea che il GSE è tenuto ad operare la medesima sulla tariffa premio per autoconsumo, quando è erogata nell'attività di impresa; in relazione alla tariffa onnicomprensiva, il GSE non dovrà effettuare alcuna ritenuta (trattandosi di corrispettivo erogato a fronte dell'energia immessa in rete) e riceverà o meno fattura dal percettore, a seconda del regime di appartenenza dello stesso.

#### **6. IMPIANTI DI POTENZA NOMINALE SUPERIORE A 1 MW**

L'incentivo, per gli impianti di potenza superiore a 1 MW è rappresentato dalla differenza, se positiva, tra la tariffa onnicomprensiva ed il prezzo zonale orario e costituisce un'integrazione di prezzo. Pertanto, l'incentivo è:

- rilevante ai fini IVA, ai sensi dell'art. 13, c.1, DPR 633/72;
- rilevante ai fini delle IIDD e Irap;
- non è soggetto a ritenuta di cui all'art. 28 DPR 600/73.

Distinti saluti

IL DIRETTORE  
- *Andrea Trevisani* -