

CIRCOLARE N. 46/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 19 luglio 2007

OGGETTO: Articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387 – Disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici.

INDICE

PREMESSA	4
1 LA TARIFFA INCENTIVANTE DI CUI ALL'ARTICOLO 7 DEL DECRETO LEGISLATIVO 29 DICEMBRE 2003, N. 387	4
2 CRITERI PER LA DETERMINAZIONE DELLA TARIFFA INCENTIVANTE.....	5
3 IL SOGGETTO ATTUATORE - GSE S.P.A.....	8
4 SOGGETTI BENEFICIARI DELL'INCENTIVO.....	8
5 CUMULABILITÀ DELL'INCENTIVO	9
6 DISCIPLINA IVA DELLA TARIFFA INCENTIVANTE	10
7 DISCIPLINA IVA DELL'ACQUISTO O REALIZZAZIONE DELL'IMPIANTO FOTOVOLTAICO	12
7.1 Aliquota applicabile	12
7.2 Detrazione dell'IVA assolta sugli acquisiti.....	12
8 APPLICAZIONE ALLA “TARIFFA INCENTIVANTE” DELLA RITENUTA DI CUI ALL'ARTICOLO 28, COMMA 2, DEL DPR 29 SETTEMBRE 1973, N. 600	14
9 DISCIPLINA FISCALE DELLA “TARIFFA INCENTIVANTE” E DEI RICAVI DERIVANTI DALLA VENDITA DELL'ENERGIA.....	15
9.1 Persona fisica o ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, utilizza un impianto fotovoltaico a soli fini privati.....	17
9.2 Persona fisica o ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, produce energia fotovoltaica in eccedenza rispetto ai consumi privati.....	18
9.2.1 Impianti di potenza fino a 20 kw	18
9.2.1.1 Impianti posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale.....	18
9.2.1.2 Impianti diversi.....	20
9.2.2 Impianti di potenza superiore a 20 kw.....	24

- 9.3 *Persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività commerciale 26*
- 9.4 *Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto esclusivamente per le esigenze di detta attività 27*
- 9.5 *Persona fisica che svolge un'attività di lavoro autonomo ed utilizza l'impianto per produrre energia da destinare promiscuamente all'uso personale ed all'esercizio della propria attività 30*
- 9.6 *Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto nell'ambito della propria attività e vende l'energia prodotta in eccesso 30*

PREMESSA

La produzione di energia mediante l'impiego di fonti alternative rispetto alle tradizionali risorse è, ormai da tempo, un importante obiettivo che le istituzioni internazionali, europee e nazionali tendono a incentivare introducendo misure atte a favorirne la diffusione.

A tal fine il primo passo compiuto dal legislatore nazionale, è stata 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 prodotta da fonti rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità.

Il suddetto provvedimento è finalizzato a dare impulso alla produzione di elettricità attraverso fonti rinnovabili, definite dall'articolo 2, comma 1, lettera a), come *“le fonti energetiche rinnovabili non fossili (eolica, solare, geotermica, del moto ondoso, maremotrice, idraulica, biomasse, gas di discarica, gas residuati dai processi di depurazione e biogas).”* Le fonti rinnovabili si differenziano dalle fonti energetiche fossili (carbone, petrolio, gas), perchè sono sorgenti di energia non esauribili.

In questa sede forma oggetto di approfondimento, in relazione alle implicazioni tributarie connesse, l'incentivo previsto dall'articolo 7 del citato decreto legislativo n. 387 del 2003, rubricato *“Disposizioni specifiche per il solare”*, finalizzato a favorire lo sviluppo dell'elettricità generata per conversione fotovoltaica della fonte solare.

1 LA TARIFFA INCENTIVANTE DI CUI ALL'ARTICOLO 7 DEL DECRETO LEGISLATIVO 29 DICEMBRE 2003, N. 387

L'articolo 7 del decreto legislativo n. 387 del 2003, al comma 1 stabilisce che *“Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministro delle attività produttive, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio, d'intesa con la Conferenza unificata, adotta uno o più decreti con i quali sono definiti i criteri per l'incentivazione della produzione di*

energia elettrica dalla 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 una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio”.*

I criteri di erogazione della tariffa incentivante, differenziata a seconda della potenza dell'impianto fotovoltaico, sono stati definiti, *in primis* dai decreti ministeriali 28 luglio 2005 e 6 febbraio 2006 e, da ultimo, dal decreto ministeriale del 19 febbraio 2007, pubblicato nella G.U. 23 febbraio 2007, n. 45 (di seguito *“decreto ministeriale”*).

Il meccanismo introdotto dai citati decreti per la corresponsione di tale tariffa prevede che l'incentivo venga erogato - per un periodo di venti anni - in ragione dell'energia fotovoltaica prodotta annualmente dall'impianto medesimo, mentre la tariffa in parola non viene corrisposta quando l'impianto non produce energia.

Ne deriva che la *ratio* di tale incentivo, denominato anche *“Conto Energia”*, non è tanto quella di favorire la realizzazione dell'investimento, bensì quella di sostenere la produzione di energia mediante lo sfruttamento dell'impianto fotovoltaico.

L'investimento iniziale, pertanto, non viene ridotto per effetto della corresponsione dei predetti incentivi, ma può solo essere recuperato nel tempo attraverso la produzione di energia che, come detto, 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.

2 CRITERI PER LA DETERMINAZIONE DELLA TARIFFA INCENTIVANTE

Come evidenziato in precedenza, possono accedere all'incentivazione per la produzione dell'energia elettrica mediante conversione fotovoltaica dell'energia solare, gli impianti fotovoltaici, realizzati nel rispetto delle norme

tecniche previste (v. articolo 4 del *decreto ministeriale*), aventi una potenza nominale non inferiore a 1 kw.

La tariffa incentivante è determinata in relazione alla potenza nominale ed alla tipologia dell'impianto, così individuata dall'articolo 2, comma 1, lettere b1), b2) e b3) del *decreto ministeriale*:

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;

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;

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.

Detta tariffa - riconosciuta per un periodo di venti anni a decorrere dalla data di entrata in esercizio dell'impianto – assume attualmente i valori (espressi in euro/kWh prodotto dall'impianto) indicati nella tabella di cui all'articolo 6 del decreto 19 febbraio 2007, che di seguito si riporta:

	Potenza nominale dell'impianto P (kW)	Impianti di cui all'art. 2, comma 1, lett. b1)	Impianti di cui all'art. 2, comma 1, lett. b2)	Impianti di cui all'art. 2, comma 1, lett. b3)
A)	$1 \leq P \leq 3$	0,40	0,44	0,49
B)	$3 < P \leq 20$	0,38	0,42	0,46
C)	$P > 20$	0,36	0,40	0,44

Sono riconosciuti, inoltre, incrementi della tariffa in presenza di determinate condizioni, specificamente individuate dall'articolo 6 del *decreto ministeriale*, ovvero l'erogazione di un premio aggiuntivo secondo quanto disposto dall'articolo 7 del medesimo decreto.

L'elettricità che viene remunerata con le tariffe incentivanti è quella prodotta dall'impianto, misurata da un apposito contatore posto all'uscita dell'impianto medesimo.

Gli impianti di potenza fino a 20 kw, possono accedere al c.d. servizio di "scambio sul posto" (anche detto *Net Metering*), facendone richiesta all'impresa distributrice competente per il territorio ove l'impianto è ubicato o, in alternativa, possono cedere al gestore della rete elettrica l'energia prodotta. Nel primo 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.

Nel secondo caso, la tariffa spetta per tutta la produzione, anche per l'energia eccedente i consumi dell'utenza e ceduta sia al mercato libero, sia al gestore di rete cui l'impianto è collegato, ai sensi di quanto previsto dall'art. 13, commi 3 e 4, del d.lgs. n. 387 del 2003.

Il servizio di "scambio sul posto", come chiarito dalla Autorità per l'energia elettrica e il gas, si configura come modalità di "immagazzinamento" di un bene (l'energia) che per le sue caratteristiche non potrebbe altrimenti essere conservato. 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, poiché nell'ambito della disciplina

dello “scambio sul posto” non è consentita la vendita (cfr. articolo 6, comma 2, decreto legislativo n. 387 del 2003).

3 IL SOGGETTO ATTUATORE - GSE S.P.A.

L’Autorità per l’energia elettrica e il gas, con la delibera n. 188 del 14 settembre 2005, (successivamente integrata e modificata dalla delibera n. 40 del 24 febbraio 2006) ha individuato nella società “Gestore dei Servizi Elettrici – GSE S.p.A.” (precedentemente denominata GRTN – Gestore della rete di trasmissione nazionale S.p.a.), il soggetto attuatore del programma di incentivazione della produzione di energia fotovoltaica, stabilendo anche le modalità e le condizioni di erogazione della tariffa incentivante per gli impianti fotovoltaici, nonché le modalità di presentazione delle domande di accesso all’agevolazione e le necessarie verifiche.

I soggetti interessati devono quindi inviare alla società GSE-S.P.A. le domande per l’ammissione agli incentivi secondo lo schema predisposto dall’Autorità.

A seguito delle domande presentate, GSE-S.P.A., previa verifica delle condizioni di ammissibilità, redige l’elenco e le graduatorie previste dall’articolo 5 del *decreto ministeriale*.

4 SOGGETTI BENEFICIARI DELL’INCENTIVO

Ai sensi dell’articolo 3 del *decreto ministeriale*, beneficiano dell’incentivo alla produzione di energia elettrica ottenuta dagli impianti fotovoltaici, le persone fisiche e giuridiche, compresi i soggetti pubblici e i condomini di edifici responsabili dell’impianto.

L’art. 5 del citato decreto, rubricato “*Procedure per l’accesso alle tariffe incentivanti*”, al comma 4 prevede che “*entro sessanta giorni dall’entrata in esercizio dell’impianto il soggetto responsabile è tenuto a far pervenire al soggetto attuatore la richiesta di concessione della pertinente tariffa incentivante.*”

Destinatario dell'incentivo è, quindi, il “*soggetto responsabile*” definito, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera h), del *decreto ministeriale*, come il “*soggetto responsabile dell'esercizio dell'impianto e che ha diritto, nel rispetto delle disposizioni del presente decreto, a richiedere e ottenere le tariffe incentivanti*”.

5 CUMULABILITÀ DELL'INCENTIVO

L'articolo 9 del *decreto ministeriale* prevede specifiche condizioni per l'applicabilità della tariffa incentivante di cui all'articolo 6 e del premio aggiuntivo di cui all'articolo 7. In particolare la tariffa e il premio aggiuntivo:

- non sono applicabili all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici per la cui realizzazione siano o 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, salvo il caso in cui il soggetto responsabile dell'edificio sia una scuola pubblica o paritaria di qualunque ordine e grado o una struttura sanitaria pubblica e non si tratti di incentivi pubblici di natura nazionale;
- non sono applicabili all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici realizzati ai fini del rispetto di obblighi discendenti dal decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, e successive modificazioni e integrazioni, o dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296, e che entreranno in esercizio in data successiva al 31 dicembre 2010;
- non sono applicabili all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici per i quali sia stata riconosciuta o richiesta la detrazione fiscale richiamata all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (1), anche nel caso di proroghe e modificazioni della medesima detrazione.

¹ Detrazione fiscale spettante per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (c.d. 36%).

Il medesimo articolo prevede che la tariffa incentivante e il premio aggiuntivo non sono cumulabili con i seguenti incentivi:

- i “certificati verdi” di cui all’articolo 2, comma 1, lettera o), del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387 (2);
- i “titoli” (3) derivanti dall’applicazione delle disposizioni attuative dell’articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79 e dell’articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 23 maggio 2000, n. 164.

Resta fermo, invece, il diritto al beneficio della riduzione dell’imposta sul valore aggiunto per gli impianti facenti uso dell’energia solare per la produzione di calore o energia che, ai sensi del n. 127-*quinquies*) e n. 127-*septies*) della Tabella A parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, fruiscono dell’aliquota del 10 per cento.

6 DISCIPLINA IVA DELLA TARIFFA INCENTIVANTE

Nel caso in cui la tariffa incentivante sia percepita dal responsabile

² I Certificati Verdi sono titoli (il termine titolo qui utilizzato non sottintende alcuna connotazione giuridica predefinita) che attestano la produzione di determinate quantità di energia elettrica mediante l’utilizzo di Fonti Rinnovabili (FR) e sono rilasciati dal Gestore dei Servizi Elettrici (GSE) in favore dei produttori da FR, a valle dell’espletamento di un’apposita procedura di qualificazione degli impianti produttivi. Detti certificati possono essere venduti sull’apposito mercato gestito dal GME (Gestore del Mercato Elettrico) ovvero tramite contratti bilaterali. I clienti interessati all’acquisto dei Certificati Verdi sono i produttori o gli importatori di energia elettrica da Fonti Non Rinnovabili, cioè Fonti Fossili (FF) che, non riescono ad immettere nella rete elettrica le quantità di energia stabilite dalla legge (articolo 11 del D. Lgs. n. 79/99 ed articolo 4 del D. Lgs n. 387/03).

³ Sono i cosiddetti Titoli di Efficienza Energetica (TEE), o Certificati Bianchi (CB), che attestano il conseguimento di un determinato risparmio energetico, misurato in tonnellate equivalenti di petrolio (tep), a seguito dell’adozione di specifici progetti per il risparmio energetico negli usi finali di energia elettrica e gas. Se un distributore consegue un numero di CB maggiore rispetto a quello necessario per il conseguimento dei propri obiettivi, può rivendere i titoli in più sull’apposito mercato gestito dal GME (Gestore del Mercato Elettrico) ovvero tramite contratti bilaterali.

dell'impianto nello svolgimento di un'attività d'impresa, arte o professione, si ritiene che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la tariffa medesima sia in ogni caso esclusa dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Detta tariffa, infatti, configura un contributo a fondo perduto, percepito dal soggetto responsabile in assenza di alcuna controprestazione resa al soggetto erogatore.

Si osserva, infatti, che nel contesto fiscale la terminologia utilizzata per indicare tale incentivo, "tariffa incentivante", è atecnica; nel caso specifico, infatti, le somme erogate non rappresentano un prezzo o corrispettivo per la fornitura dell'energia (come il termine tariffa lascerebbe intendere), ma una somma erogata per ristorare il titolare dell'impianto dei costi sostenuti per la costruzione dell'impianto medesimo e di quelli di esercizio, come si evince dall'articolo 7 del d.lgs. n. 387 del 2003. Non si ravvisa, nel caso di specie, alcun rapporto sinallagmatico tra le prestazioni poste in essere dal soggetto che eroga il contributo e quelle poste in essere dal soggetto che lo riceve, che, infatti, non è tenuto a prestare alcun servizio o a cedere alcun bene in contropartita.

Il soggetto beneficiario della tariffa si limita a produrre energia elettrica che utilizza direttamente per soddisfare il proprio fabbisogno energetico o vende al gestore di rete cui è collegato; mentre il soggetto attuatore non ricava evidentemente nessuna utilità diretta dall'attività del soggetto al quale corrisponde la tariffa.

Attesa l'assenza del presupposto oggettivo, l'esclusione da IVA opera anche nel caso in cui il soggetto realizza l'impianto fotovoltaico nell'esercizio di attività di impresa, arte o professione.

Il contributo in questione non può essere considerato, inoltre, nemmeno come "integrazione di corrispettivo" ai sensi dell'articolo 13, primo comma, ultima parte, del DPR n. 633 del 1972, e dell'articolo 73 della Direttiva IVA (n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006), in quanto, ai sensi del citato articolo, detto contributo per essere soggetto ad IVA dovrebbe costituire parte integrante dei corrispettivi dovuti da altri soggetti ovvero una vera e propria integrazione dei

prezzi praticati all'atto della cessione del bene o della prestazione del servizio.

Tale circostanza non ricorre nel caso in esame in quanto la tariffa incentivante viene erogata per favorire la produzione di energia elettrica, anche se destinata ad esclusivo consumo del percipiente.

7 DISCIPLINA IVA DELL'ACQUISTO O REALIZZAZIONE DELL'IMPIANTO FOTOVOLTAICO

7.1 Aliquota applicabile

All'acquisto o alla realizzazione dell'impianto è applicabile l'aliquota agevolata del 10 per cento, ai sensi del n. 127-*quinquies*) della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, che prevede l'applicazione di detta aliquota, fra l'altro, per *“impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica”*.

7.2 Detrazione dell'IVA assolta sugli acquisiti

Riguardo al regime di detraibilità dell'IVA assolta a monte sull'acquisto o sulla realizzazione dell'impianto medesimo, occorre fare riferimento ai criteri generali dettati dall'articolo 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Come disposto dal comma 1 del richiamato articolo 19, la detrazione è ammessa in funzione dell'utilizzo dell'impianto nell'esercizio di impresa, arte o professione. Ove l'impianto sia in parte utilizzato per fini privati o comunque estranei all'esercizio di impresa, arte o professione, ai sensi del comma 4 del predetto articolo 19, non è ammessa in detrazione l'IVA corrispondente alla quota imputabile a tali utilizzi.

Ciò premesso, si ritiene, conformemente all'orientamento espresso anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, che ai fini della detrazione sia ininfluyente la circostanza che l'acquisto o la realizzazione dell'impianto benefici dell'erogazione della tariffa incentivante, non rilevante ai fini dell'IVA.

In particolare, nella sentenza emessa il 6 ottobre 2005, causa n. C-243/03, la Corte di Giustizia ha precisato che *“secondo costante giurisprudenza, il diritto*

alla deduzione previsto dagli artt. 17 e segg. della sesta direttiva (oggi artt. 167 e seguenti della Direttiva 2006/112/CE) costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso si esercita immediatamente per tutte le tasse che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla deduzione dell'IVA incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla sesta direttiva (v., in particolare, sentenze Commissione/Francia, cit., punti 15 -17; B., cit., punto 18 e 8 gennaio 2002, causa C-409/99, M., Racc. pag. I-81, punto 42)".

In conclusione, i giudici comunitari hanno rilevato che non essendovi nel diritto comunitario alcuna previsione normativa che limiti la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di beni o servizi finanziati mediante sovvenzioni, gli Stati membri non possono discostarsi dalle disposizioni comunitarie, introducendo limitazioni del diritto alla detrazione diverse da quelle previste dalla Direttiva.

Con riferimento alla normativa interna, occorre richiamare il disposto dell'articolo 19, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, ai sensi del quale *“Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta”*.

Detta disposizione, che deve essere letta ed interpretata in coerenza con quanto prescritto dall'articolo 168 della Direttiva IVA n. 2006/112/CE (sul punto, per tutte, sentenza Cass.Civ., Sez.V, n. 4419 del 26/03/2003; n. 12756 del 02/09/2002; n. 8786 del 27/06/2001), riconosce il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati limitatamente alle ipotesi in cui i beni e servizi medesimi siano impiegati per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta.

Ne consegue, dunque, che la detraibilità dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto o della realizzazione dell'impianto fotovoltaico, da parte di un soggetto che agisca nell'esercizio di impresa, arte o professione, non risulta influenzata dalla percezione degli incentivi di cui trattasi ed è, quindi, detraibile nella misura in cui il soggetto utilizzi l'impianto per l'effettuazione di operazioni

soggette all'imposta sul valore aggiunto.

8 APPLICAZIONE ALLA "TARIFFA INCENTIVANTE" DELLA RITENUTA DI CUI ALL'ARTICOLO 28, COMMA 2, DEL DPR 29 SETTEMBRE 1973, N. 600

L'articolo 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973 dispone che *“Le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali”*.

In relazione al presupposto soggettivo della disposizione citata, si osserva che l'attuale formulazione dell'articolo 28 deriva dalla modifica apportata dall'articolo 21, comma 11, lettera d), della legge 27 dicembre 1997, n. 449, che ha sostituito alle parole *“altri enti pubblici”*, l'espressione *“altri enti pubblici e privati”*.

Nella relazione di accompagnamento alla citata legge n. 449/1997, con riferimento alla modifica in esame, si precisa che *“La disposizione è pertanto finalizzata, tra l'altro, ad assicurare il prelievo alla fonte anche nei casi in cui detti contributi vengano erogati da enti pubblici successivamente trasformati in enti privati”*.

La descritta modifica normativa è stata adottata con la finalità prevalente di mantenere fermo il prelievo alla fonte anche nell'ipotesi in cui i contributi pubblici fossero gestiti dalle società per azioni risultanti dalle trasformazioni degli enti creditizi pubblici disposte dalla cd. legge Amato (legge n. 218/1990) e da provvedimenti successivi.

A fronte di tale intendimento contingente si sottolinea, tuttavia, che la nuova formulazione dell'articolo 28, secondo comma, citato contenendo un riferimento generico agli *“enti privati”*, è tale da includere nel novero dei soggetti tenuti ad applicare la ritenuta tutte le società per azioni, anche se non risultanti dalle trasformazioni degli enti creditizi pubblici, che erogano contributi pubblici.

Si ritiene, quindi, che GSE-S.P.A. rientri nel campo di applicazione della norma in esame in quanto incaricata della gestione di un contributo pubblico in forza di provvedimenti legislativi e regolamentari, illustrati nei paragrafi 2 e 3, che ne stabiliscono anche il finanziamento, le condizioni per l'accesso e le modalità di erogazione.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della ritenuta, con la citata risoluzione n. 193/E del 2002 è stato sottolineato che l'articolo 28, secondo comma, stabilisce solo un limite negativo, assoggettando in via generale alla ritenuta alla fonte a titolo d'acconto nella misura del quattro per cento qualsiasi forma di contributo corrisposto ad imprese, ad eccezione dei contributi per l'acquisto di beni strumentali.

Con riguardo a quest'ultimo profilo, come si chiarirà nei successivi paragrafi, si ritiene che i contributi in esame - diretti a compensare i costi derivanti dall'utilizzo degli impianti fotovoltaici installati - hanno natura di contributi in conto esercizio e quindi non ricadono nell'ambito di esclusione dall'applicazione della ritenuta riservato ai contributi destinati all'acquisto di beni strumentali.

I soggetto attuatore GSE-S.P.A. è tenuto, pertanto, ad effettuare la ritenuta prescritta dall'articolo 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973 sul contributo erogato a titolo di tariffa incentivante alle imprese, o agli enti non commerciali se gli impianti attengono all'attività commerciale esercitata, mentre non è tenuto ad effettuare la ritenuta nei confronti di soggetti che non svolgono attività commerciale.

9 DISCIPLINA FISCALE DELLA “TARIFFA INCENTIVANTE” E DEI RICAVI DERIVANTI DALLA VENDITA DELL’ENERGIA

In via preliminare, si fa presente che il soggetto (persona fisica, persona giuridica, soggetti pubblici e condomini) 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 utilizzi direttamente, in tutto o in parte, l'energia prodotta può rendere disponibile nel sistema elettrico l'energia rimasta inutilizzata, attraverso due modalità: la vendita dell'energia al distributore, oppure (se l'impianto ha una potenza fino a 20 kw) il c.d. "servizio di scambio sul posto".

Considerata la molteplicità di situazioni che possono in concreto verificarsi, in relazione alle diverse tipologie di soggetti che assumono la qualifica di responsabile dell'impianto ed alle diverse modalità di utilizzo dello stesso, si illustra di seguito il trattamento fiscale della tariffa incentivante e dell'eventuale premio aggiuntivo, nonché dell'attività di vendita dell'energia prodotta.

In particolare, saranno esaminate in dettaglio le seguenti fattispecie:

- persona fisica, ente non commerciale o condominio che produce ed utilizza in tutto o in parte l'energia prodotta, destinando l'eventuale eccedenza allo "scambio sul posto" o alla vendita (paragrafi 9.1 e 9.2);
- persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di una attività commerciale (paragrafo 9.3);
- persona fisica che svolge un'attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che produce e utilizza in tutto o in parte l'energia fotovoltaica nell'ambito della propria attività di lavoro autonomo (paragrafi 9.4, 9.5, 9.6).

In linea generale si evidenzia che la tariffa incentivante, quale contributo per la realizzazione e la gestione dell'impianto fotovoltaico, non assume mai rilevanza ai fini dell'IVA, per le ragioni indicate nel paragrafo 6, mentre rileva ai fini delle imposte dirette solo nel caso in cui l'impianto medesimo si possa considerare utilizzato nell'ambito di un'attività di impresa, secondo quanto di seguito specificato. In tale ipotesi, quale contributo concesso a soggetto imprenditore, la tariffa erogata deve essere assoggettata a ritenuta d'acconto (cfr. paragrafo 8).

9.1 Persona fisica o ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, utilizza un impianto fotovoltaico a soli fini privati

L'utilizzo dell'impianto a soli fini privati si verifica ogniqualvolta il soggetto, persona fisica o ente non commerciale, produce energia elettrica esclusivamente per usi "domestici", di illuminazione, alimentazione di elettrodomestici, ecc..

Il vantaggio che il soggetto consegue in tale circostanza è duplice: da un lato il costo per l'approvvigionamento dell'energia è ridotto o addirittura azzerato (se l'energia prodotta risulta sufficiente al proprio fabbisogno), dall'altro, usufruisce del contributo (tariffa incentivante) in ragione dell'energia prodotta.

Dal punto di vista tributario, in tale fattispecie la tariffa incentivante percepita dal responsabile dell'impianto non assume alcuna rilevanza, sia ai fini IVA, in assenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi del tributo, sia ai fini delle imposte dirette, configurando un contributo a fondo perduto non riconducibile ad alcuna delle categorie reddituali di cui all'articolo 6, comma 1, del TUIR.

In particolare, la tariffa non è riconducibile neppure alla categoria dei redditi diversi, in quanto non rientra in alcuna delle ipotesi contemplate dall'articolo 67 del TUIR. Nella fattispecie, infatti, l'assenza di una specifica obbligazione a carico del soggetto che riceve il contributo esclude anche che lo stesso possa configurare un reddito derivante "*dalla assunzione di obblighi di fare non fare, o permettere*" di cui al comma 1, lettera l), del richiamato articolo 67 del TUIR.

Quanto sopra affermato si può ritenere valido anche in relazione ad un impianto fotovoltaico realizzato da un condominio che produce energia elettrica destinata esclusivamente a soddisfare i consumi condominiali.

9.2 *Persona fisica o ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, produce energia fotovoltaica in eccedenza rispetto ai consumi privati*

9.2.1 Impianti di potenza fino a 20 kw

Il soggetto persona fisica o ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, realizza un impianto fino a 20 kw di potenza e si trovi nella condizione in cui l'energia prodotta risulti esuberante rispetto al proprio fabbisogno, come detto, può alternativamente:

- usufruire del servizio di “scambio sul posto”;
- vendere l'energia in esubero.

Nell'ipotesi di “scambio sul posto”, si ricorda che il soggetto che ne usufruisce non può vendere l'energia elettrica prodotta in eccesso. L'energia non utilizzata ed immessa in rete genera a favore del soggetto responsabile solo un credito in termini di energia nei confronti del gestore della rete, prelevabile nei tre anni successivi a quello di maturazione. In generale tale opzione è esercitata proprio da quei soggetti che realizzano impianti di dimensioni minime, in grado di pareggiare tendenzialmente il reale fabbisogno di energia e che, di conseguenza, non immettono grandi quantità di energia in rete.

Dal punto di vista tributario si avrà la medesima situazione appena descritta: la tariffa incentivante percepita dal responsabile dell'impianto non assume alcuna rilevanza, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA.

Nell'ipotesi di vendita dell'energia prodotta in misura esuberante alla rete, al fine di individuare il corretto trattamento tributario delle somme percepite dal responsabile dell'impianto a titolo di tariffa incentivante e di corrispettivi per la vendita di energia, occorre fare riferimento alla destinazione dell'impianto medesimo, come di seguito specificato.

9.2.1.1 *Impianti posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale*

Qualora 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) si ritiene che lo stesso possa considerarsi utilizzato in un contesto sostanzialmente privatistico e, quindi, che la vendita dell'energia prodotta in esubero da parte del responsabile dell'impianto non concretizzi lo svolgimento di una attività commerciale abituale.

Dal punto di vista tributario si determina la seguente situazione:

a) Tariffa Incentivante:

a.1) IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto soggettivo ed oggettivo del tributo (vedi paragrafo 6);

a.2) II.DD.: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono irrilevanti fiscalmente.

b) Proventi derivanti dall'attività di vendita dell'energia

b.1) II.DD.: i proventi derivanti dalla vendita dell'energia risultata 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.

Al riguardo, si evidenzia che il costo relativo all'acquisto o realizzazione dell'impianto non può essere considerato come spesa specificamente inerente alla produzione del suddetto reddito, ai sensi dell'art. 71, comma 2 del TUIR, atteso che l'impianto è utilizzato prevalentemente per i bisogni energetici dell'utente e che solo marginalmente produce reddito imponibile attraverso la cessione dell'energia eventualmente prodotta in eccesso.

b.2) IVA: non configurandosi lo svolgimento in via abituale di un'attività commerciale, i proventi derivanti dalla vendita dell'energia prodotta in esubero non devono essere assoggettati ad IVA.

c) Iva pagata all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene:

Nella fattispecie l'IVA non è detraibile perché l'impianto non è utilizzato per porre in essere operazioni rilevanti ai fini dell'imposta.

Il trattamento fiscale sopra individuato si rende applicabile anche nell'ipotesi in cui l'impianto con le caratteristiche in esame sia realizzato da un condominio, ad esempio sul tetto dell'edificio. In tale ipotesi, 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:

- 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.

9.2.1.2 Impianti diversi

Quando l'impianto fotovoltaico, per la sua collocazione, non risulti posto al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente (ad esempio, perché situato su un'area separata dall'abitazione e non di pertinenza della stessa), l'energia prodotta in misura esuberante dovrà essere considerata ceduta alla rete nell'ambito di un'attività commerciale, perciò rilevante sia ai fini dell'IVA che delle imposte dirette.

In questa seconda ipotesi, dal punto di vista tributario si avrà la seguente situazione:

a) Tariffa Incentivante

a.1) IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono comunque esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo (vedi paragrafo 6);

a.2) II.DD.: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante hanno rilevanza fiscale e concorrono alla determinazione del reddito di impresa in misura proporzionale alla quantità di energia ceduta. Nello specifico si ritiene che detta “tariffa incentivante” costituisca un contributo in conto esercizio, in quanto è erogata al responsabile dell’impianto per consentirgli di coprire sia i costi di esercizio, sia quelli connessi all’acquisto dell’impianto, come si evince dall’art. 7 del d.lgs. n. 387 del 2003. Al riguardo si ricorda che, come contributo in conto esercizio, la tariffa concorre alla formazione del reddito ai sensi dell’articolo 85 del TUIR nell’esercizio di competenza, ovvero nell’esercizio in cui sorge con certezza il diritto alla sua percezione.

a.3) IRAP: la tariffa incentivante, in misura proporzionale alla quantità di energia ceduta, rileva anche ai fini IRAP, sempre come contributo in conto esercizio.

a.4) Ritenuta del 4 per cento – Art. 28 del DPR n. 600 del 1973: la tariffa incentivante, per la parte commisurata all’energia ceduta, deve essere assoggettata alla ritenuta del 4 per cento di cui all’articolo 28 del DPR n. 600 del 1973, in quanto percepita nell’esercizio di impresa. A tal fine il soggetto responsabile è tenuto a comunicare al soggetto attuatore, obbligato ad effettuare la ritenuta al momento dell’erogazione della tariffa, la quantità di energia ceduta rispetto al totale prodotto. In assenza di tale comunicazione, il soggetto attuatore deve calcolare la ritenuta sull’intero importo della tariffa incentivante.

b) Ricavi derivanti dalla vendita dell’energia:

b.1) II.DD.: i ricavi derivanti dalla vendita dell’energia prodotta in eccesso concorrono come componenti positivi di reddito alla determinazione del reddito d’impresa. L’impianto fotovoltaico utilizzato costituisce bene strumentale all’attività svolta e conseguentemente sono deducibili le quote di ammortamento commisurate al costo d’acquisto o di realizzazione. In particolare, si ritiene che:

- per una persona fisica, il costo dell’impianto fotovoltaico è ammortizzabile ai sensi dell’articolo 64 del TUIR, in base al quale

“Le spese relative all’acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all’esercizio dell’impresa e all’uso personale o familiare dell’imprenditore sono ammortizzabili, o deducibili nell’ipotesi di cui al comma 5 dell’art. 102, nella misura del 50 per cento”, in considerazione del fatto che trattasi di bene utilizzato promiscuamente;

- per un ente non commerciale, il costo dell’impianto è ammortizzabile ai sensi dell’articolo 144, comma 4, del TUIR, in base al quale *“Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all’esercizio di attività commerciali e di altre, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde 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 e proventi”*.

Si ritiene che il coefficiente di ammortamento da applicare all’impianto fotovoltaico sia pari al 9 per cento, corrispondente al coefficiente applicabile alle *“Centrali termoelettriche”* secondo la tabella allegata al decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (*Gruppo XVII - Industrie dell’energia elettrica del gas e dell’acqua - Specie 1/b – Produzione e distribuzione di energia termoelettrica*). Nella fattispecie, infatti, non essendo contemplata tale categoria di impianto nella citata tabella che definisce i coefficienti di ammortamento dei beni strumentali, si rende applicabile il principio, affermato da consolidata prassi ministeriale, secondo cui occorre fare riferimento al coefficiente previsto per beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentino caratteristiche simili dal punto di vista del loro impiego e della vita utile (cfr. da ultimo la risoluzione 9 aprile 2004, n. 56).

Si ritiene, infine, che l’impianto fotovoltaico situato su un terreno, non costituisce impianto infisso al suolo, in quanto normalmente i moduli che lo compongono (i pannelli solari) possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità.

b.2) IRAP: i ricavi derivanti dalla vendita dell'energia sono da assoggettare a tale imposta, considerato che derivano dallo svolgimento di un'attività abituale autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio del bene "energia".

b.3) IVA: i corrispettivi derivanti dalla vendita dell'energia sono da assoggettare a tale imposta comportando, conseguentemente, per il responsabile dell'impianto, l'adempimento di tutti gli obblighi connessi all'applicazione del tributo in parola.

Si ricorda, peraltro, che i soggetti che cedono l'energia esuberante, possono avvalersi della disciplina di cui all'articolo 32-*bis* del DPR n. 633 del 1972. Tale disposizione, a partire dal 1° gennaio 2007, prevede l'applicazione di un regime di franchigia per le persone fisiche esercenti attività commerciali, agricole e professionali che, nell'anno solare precedente hanno realizzato (o in caso di inizio attività, non prevedono di effettuare) cessioni per un importo non superiore ai 7.000,00 euro.

c) Iva assolta all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene:

L'imposta medesima sarà detraibile:

a) per le persone fisiche, ai sensi dell'articolo 19, comma 4, del DPR n. 633 del 1972. Tale disposizione stabilisce che quando i beni e servizi vengono in parte utilizzati anche per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte o professione, l'ammontare dell'imposta detraibile è determinata secondo criteri oggettivi. Con riferimento al caso in esame, si ritiene che il criterio oggettivo possa essere rappresentato dal rapporto risultante tra la quantità di energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto e che la quota detraibile di IVA relativa sia pari alla percentuale risultante dal predetto rapporto. La detrazione operata dal responsabile dell'impianto, sarà soggetta a rettifica negli anni successivi, a decorrere dall'anno di entrata in funzione del bene, ai sensi dell'articolo 19-*bis*, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, il quale stabilisce che: "*Per i beni ammortizzabili la rettifica di cui*

al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio". Si precisa, infine, che qualora dopo il quinquennio il bene non venga più utilizzato promiscuamente essendo destinato solo ad uso personale o familiare, si configura una destinazione del bene all'uso personale del contribuente, da assoggettare ad IVA ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5) del DPR n. 633 del 1972;

b) per gli enti non commerciali, ai sensi dell'articolo 19-ter, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale disposizione stabilisce che *“La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola”*.

9.2.2 Impianti di potenza superiore a 20 kw

Le persone fisiche e gli enti non commerciali, responsabili di impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kw, che producono energia in misura eccedente i propri fabbisogni, possono solo vendere l'energia esuberante alla rete locale, atteso che, come già precisato, per detti impianti non è possibile optare per il servizio di “scambio sul posto”.

Ciò stante, analogamente a quanto detto con riferimento agli impianti di potenza inferiore a 20 kw che non risultano posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente, la vendita dell'energia da parte di soggetti responsabili di impianti fotovoltaici con potenza superiore a 20 kw, individua un'attività di tipo commerciale. Dal punto di vista tributario si determina, pertanto, la seguente situazione:

a) Tariffa Incentivante

a.1) IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (vedi paragrafo 6).

a.2) II.DD.: la tariffa concorre alla determinazione del reddito d'impresa come contributo in conto esercizio in misura proporzionale alla quantità di energia venduta [(vedi paragrafo 9.2.1.2) lettera *a.2*]).

a.3) IRAP: la tariffa incentivante, in misura proporzionale alla quantità di energia ceduta, rileva anche ai fini IRAP, sempre come contributo in conto esercizio.

a.4) Ritenuta del 4 per cento – Art. 28 del DPR n. 600 del 1973: la tariffa incentivante, per la parte commisurata all'energia ceduta, deve essere assoggettata alla ritenuta del 4 per cento di cui all'articolo 28 del DPR n. 600 del 1973 [(vedi paragrafo 9.2.1.2) lettera *a.4*]).

b) Ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia:

Ai fini delle II.DD., dell'IRAP e dell'IVA valgono le medesime considerazioni svolte per le cessioni di energia derivanti dall'utilizzazione di impianti di potenza fino a 20 kw che non risultano posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente [(vedi paragrafo 9.2.1.2 lettera *b*)]. Conseguentemente i ricavi concorrono come componenti positivi di reddito alla determinazione della base imponibile sia ai fini IRES che ai fini IRAP e sono da assoggettare ad IVA. L'impianto utilizzato costituisce bene strumentale all'attività e gli ammortamenti del relativo costo sono deducibili per le persone fisiche ai sensi dell'articolo 64 del TUIR e per gli enti non commerciali ai sensi dell'articolo 144, comma 4, del TUIR.

c) Iva assoluta all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene:

Valgono le medesime considerazioni svolte per le cessioni di energia

derivanti dall'utilizzazione di impianti di potenza fino a 20 kw i cui titolari optano per la cessione dell'energia [(vedi paragrafo 9.2.1.2 lettera c)]. Conseguentemente, l'IVA assolta è detraibile per le persone fisiche ai sensi dell'articolo 19, comma 4, del DPR n. 633 del 1972 e per gli enti non commerciali ai sensi dell'articolo 19-ter, secondo comma, del medesimo decreto.

9.3 Persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività commerciale

La fattispecie in esame riguarda sia i soggetti per i quali la produzione di energia tramite un impianto fotovoltaico costituisce l'oggetto principale dell'attività commerciale svolta, sia i soggetti che esercitano una diversa attività commerciale e che utilizzano prioritariamente l'energia prodotta nell'ambito di tale attività, cedendo l'energia eventualmente prodotta in eccesso.

Per tali soggetti la tariffa incentivante costituisce sempre un contributo in conto esercizio fiscalmente rilevante.

In tale circostanza, l'impianto realizzato viene ad assumere la qualifica di bene strumentale e quale bene relativo all'impresa (al pari di un qualsiasi altro bene) parteciperà alla determinazione del reddito d'impresa sia dal lato dei componenti negativi, sotto forma di quote di ammortamento, sia da quello dei componenti positivi. Nell'ambito di tali componenti positivi vanno inclusi sia la tariffa incentivante, sia i ricavi derivanti dalla vendita dell'energia.

Dal punto di vista tributario, analogamente a quanto in precedenza precisato, si determina la seguente situazione:

a) Tariffa Incentivante

a.1) IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (vedi paragrafo 6).

a.2) ILDD: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, concorrono interamente alla determinazione del reddito d'impresa come

contributo in conto esercizio.

a.3) IRAP: la tariffa incentivante rileva interamente anche ai fini IRAP, sempre come contributo in conto esercizio.

a.4) Ritenuta del 4 per cento – Art. 28 del DPR n. 600 del 1973: la tariffa incentivante percepita è interamente da assoggettare alla ritenuta del 4 per cento di cui all'articolo 28 del DPR n. 600 del 1973.

b) Ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia

Ai fini delle II.DD., dell'IRAP e dell'IVA valgono le medesime considerazioni svolte per le cessioni di energia derivanti dall'utilizzazione di impianti di potenza fino a 20 kw che non risultano posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente [(vedi paragrafo 9.2.1.2 lettera b)]. Conseguentemente i ricavi della cessione dell'energia concorrono come componenti positivi di reddito alla determinazione della base imponibile sia ai fini IRES che ai fini IRAP e sono da assoggettare ad IVA. L'impianto utilizzato costituisce bene strumentale all'attività e gli ammortamenti del relativo costo sono deducibili.

c) Iva assolta all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene

Per quanto riguarda l'IVA assolta all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene, la stessa è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972.

9.4 Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto esclusivamente per le esigenze di detta attività

Se a realizzare l'investimento è un lavoratore autonomo (ad es. medico, commercialista, avvocato, ecc.) o una associazione professionale, per inquadrare correttamente il trattamento della tariffa incentivante ai fini dell'IRPEF occorre

far riferimento alla disciplina relativa ai redditi di lavoro autonomo contenuta negli articoli 53 e 54 del TUIR. In particolare, l'articolo 53 definisce redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni ed elenca le attività che possono dar luogo a tale categoria reddituale, ancorché esercitate al di fuori di un'attività professionale; l'articolo 54 del TUIR, nel dettare la disciplina specifica relativa alla determinazione della base imponibile, stabilisce che il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione.

Nei commi successivi sono poi individuati gli altri componenti che concorrono o meno a formare il reddito, le spese deducibili e quelle non deducibili.

In base alle norme citate affinché un provento sia assoggettabile a tassazione è necessario che si configuri come compenso relativo all'attività professionale, oppure relativo alle altre attività che comunque danno luogo a reddito di lavoro autonomo, benché esercitate al di fuori dell'attività professionale.

Al riguardo, si ritiene che la formulazione delle disposizioni citate esclude che i contributi, corrisposti a titolo di tariffa incentivante per l'energia fotovoltaico prodotta e consumata direttamente dal professionista o dall'associazione professionale, possano essere considerati rilevanti nella determinazione del reddito di lavoro autonomo. Tali contributi non possono considerarsi, infatti, compensi ai sensi dell'articolo 53 del TUIR, in quanto non costituiscono erogazioni corrisposte a fronte di prestazioni professionali rese nel periodo d'imposta considerato. Si tratta, infatti, di contributi erogati per incentivare la produzione di energia da fonti rinnovabili e non a fronte dell'attività professionale esercitata.

Inoltre, le disposizioni citate non prevedono, tra gli altri componenti che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo, ancorché non connessi

all'attività professionale, componenti straordinari come i contributi in questione.

Tali contributi, come già detto al paragrafo 9.1, nella fattispecie non sono riconducibili ad alcuna delle categorie reddituali previste dall'art. 6 del TUIR.

Conseguentemente la tariffa incentivante erogata dal soggetto attuatore GSE-SPA ai professionisti o agli artisti non deve essere assoggettata a tassazione agli effetti dell'IRPEF.

In merito alla possibilità di dedurre le spese relative alla realizzazione dell'impianto di produzione dell'energia, occorre precisare che si tratta di costi relativi a beni strumentali in relazione ai quali trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 54, comma 2, del TUIR, secondo cui per i beni mobili strumentali per l'esercizio dell'arte o professione sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del ministro delle finanze. Il costo sostenuto per l'impianto va pertanto assoggettato all'ordinario procedimento di ammortamento previsto dalla disposizione in questione per i beni strumentali all'esercizio dell'arte o professione, con il coefficiente del 9 per cento (vedi paragrafo 9.2.1.2).

In dettaglio, dal punto di vista tributario, si determina la seguente situazione:

a) Tariffa Incentivante

a.1) IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo (vedi paragrafo 6).

a.2) II.DD.: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, per i motivi sopra esposti.

b) Iva assoluta all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene

Per quanto riguarda l'IVA assoluta dal professionista all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene, la stessa è detraibile secondo le disposizioni

dell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 [(vedi paragrafo 9.2.1.2 lettera c)].

9.5 Persona fisica che svolge un'attività di lavoro autonomo ed utilizza l'impianto per produrre energia da destinare promiscuamente all'uso personale ed all'esercizio della propria attività

Qualora l'impianto sia adibito dal professionista in modo promiscuo all'esercizio della professione o dell'arte e all'uso personale o familiare il costo relativo a detto bene potrà essere ammortizzato, come previsto dall'articolo 54, comma 3, del TUIR, nella misura del 50 per cento.

Dal punto di vista tributario il trattamento della fattispecie è il seguente:

a) Tariffa Incentivante

a.1) IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (vedi paragrafo 6).

a.2) II.DD.: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, per i motivi sopra esposti (vedi par. 9.4).

c) Iva pagata all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene

Per quanto riguarda l'IVA che il professionista paga all'atto dell'acquisto o realizzazione dell'impianto si fa presente che la stessa è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972, tenendo conto dell'utilizzo promiscuo del bene [(vedi paragrafo 9.2.1.2 lettera c)].

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

La vendita di energia in esubero da parte di un lavoratore autonomo o di un'associazione professionale dà luogo ad un'attività commerciale.

In tal caso, ai sensi dell'articolo 36, secondo comma, del DPR 26 ottobre

1972 n. 633, l'IVA si applica separatamente per l'esercizio dell'attività d'impresa e per l'esercizio di arti e professioni, secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al rispettivo volume di affari.

Di seguito si evidenziano gli ulteriori profili della disciplina fiscale della fattispecie:

a) Tariffa Incentivante

a.1) IVA: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione IVA per mancanza del presupposto oggettivo (vedi paragrafo 6).

a.2) ILDD: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, concorrono alla determinazione del reddito d'impresa come contributo in conto esercizio, in proporzione alla quantità di energia ceduta.

a.3) IRAP: la tariffa incentivante, in misura proporzionale alla quantità di energia ceduta, rileva anche ai fini IRAP, sempre come contributo in conto esercizio.

a.4) Ritenuta del 4 per cento – Art. 28 del DPR n. 600 del 1973: la tariffa incentivante, per la parte commisurata all'energia ceduta, è assoggettabile alla ritenuta del 4 per cento di cui all'articolo 28 del DPR n. 600 del 1973 [(vedi paragrafo 9.2.1.2) lettera *a.4*].

b) Ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia

Ai fini delle ILDD., dell'IRAP e dell'IVA valgono le medesime considerazioni svolte in precedenza per le cessioni di energia derivanti dall'utilizzazione di impianti fotovoltaici che si considerano realizzate nell'esercizio di attività di impresa [(vedi paragrafo 9.2.1.2 lettera *b*)].

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

L'impianto utilizzato costituisce bene strumentale all'attività

professionale ed a quella di impresa. La deduzione delle quote di ammortamento del costo dell'impianto va ripartita, tenendo conto dell'effettivo utilizzo, tra l'attività di impresa relativa alla vendita dell'energia e quella professionale, secondo le regole dell'ammortamento proprie di ciascuna categoria di reddito (reddito di impresa e reddito di lavoro autonomo). Un criterio di ripartizione utilizzabile può essere quello che fa riferimento alla proporzione tra energia ceduta ed energia complessivamente prodotta.

Si precisa, infine, che qualora nel caso in esame l'impianto sia utilizzato anche per uso familiare (o personale), la deduzione del relativo costo di acquisto o di realizzazione spetterà in misura non superiore al 50 per cento (da ripartire tra l'attività professionale e quella d'impresa); il restante 50 per cento rimarrà, infatti, indeducibile, in quanto il bene viene utilizzato anche a fini privati.

c) Iva pagata all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene

Per quanto riguarda l'IVA che il titolare dell'impianto paga all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene si fa presente che la stessa è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972, in relazione ad entrambe le attività esercitate, lavoro autonomo e attività d'impresa, a condizione che, come già precisato sopra, le due attività siano gestite con contabilità separate.