



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Profili fiscali del Conto Energia

Relatore dott. Riccardo Salvatori, 9 settembre 2010



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Temi oggetto di trattazione_

- **Profili fiscali del Conto Energia.**
- **Profili fiscali de lo Scambio sul Posto.**
- **Imprenditori agricoli: profili fiscali.**



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: inquadramento della fattispecie

- Il Conto Energia (definito anche «tariffa incentivante») è l'agevolazione di maggiore interesse con riferimento all'installazione di impianti fotovoltaici.
- Detta agevolazione è prevista dall'art. 7 del D.Lgs. 29 dicembre 2003, n. 387 ed è stata attuata con Decreto Interministeriale (D.I.) 19 febbraio 2007.
- Essa consistente nell'erogazione – per un periodo di venti anni – di un contributo commisurato alla quantità di energia elettrica prodotta (mediante la conversione da energia solare) e al grado di integrazione architettonica dell'impianto.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: inquadramento della fattispecie

on riferimento alle caratteristiche tipologiche degli impianti esiste, dal punto di vista normativo, una distinzione basata sul “grado” di integrazione architettonica. A tal fine viene distinto:

mpianto fotovoltaico non integrato: è tale l’impianto con moduli ubicati al suolo, ovvero con moduli collocati sugli elementi di arredo urbano e viario, sulle superfici esterne degli involucri di edifici, di fabbricati e strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione;

mpianto fotovoltaico parzialmente integrato: è tale l’impianto i cui moduli sono posizionati (con modalità diverse dal caso precedente) su elementi di arredo urbano e viario, superfici esterne degli involucri di edifici, di fabbricati e strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione;

mpianto fotovoltaico con integrazione architettonica: è tale l’impianto fotovoltaico i cui moduli sono integrati (con modalità diverse dai casi precedenti) in elementi di arredo urbano e viario, superfici esterne degli involucri di edifici, fabbricati, strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: inquadramento della fattispecie

n aggiunta all'agevolazione, il soggetto responsabile dell'impianto può contare su un ulteriore vantaggio economico, utilizzando l'energia prodotta per:

propri autoconsumi (parziali o anche totali);

a cessione (“diretta” sul libero mercato - cioè, attraverso la borsa elettrica oppure stipulando contratti bilaterali con i grossisti - previa iscrizione al mercato dell'energia elettrica, gestito dal Gestore del mercato elettrico “GME SpA”. In tale ipotesi la vendita avviene ai prezzi di mercato; “indiretta” nei confronti del Gestore dei servizi elettrici “GSE SpA” sulla base di apposita “convenzione di ritiro dedicato”. In tal caso la vendita avviene ai prezzi stabiliti dalle tariffe AEEG).



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: tariffa 2010

li impianti fotovoltaici installati entro il 31/12/2010 ed entrati in esercizio entro il 30/06/2011 hanno diritto a una tariffa incentivante articolata secondo i valori indicati nella seguente tabella (valori espressi in €/kWh):

Potenza nominale dell'impianto (kW)		Tipologia di impianto fotovoltaico		
		1 Non integrato	2 Parzialmente integrato	3 Integrato
A)	$1 \leq P \leq 3$	0,384	0,422	0,470
B)	$3 < P \leq 20$	0,365	0,403	0,442
C)	$P > 20$	0,346	0,384	0,422



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: tariffa 2011

li impianti fotovoltaici installati dopo il 31/12/2010 e che entrino in esercizio entro il 31/12/2011 hanno diritto alla seguente tariffa incentivante:

Intervallo di potenza	I quadrimestre 2011		II quadrimestre 2011		III quadrimestre 2011	
	Impianti realizzati sugli edifici	Altri impianti	Impianti realizzati sugli edifici	Altri impianti	Impianti realizzati sugli edifici	Altri impianti
[kWp]	€/kWh	€/kWh	€/kWh	€/kWh	€/kWh	€/kWh
$1 \leq P \leq 3$	0,402	0,362	0,391	0,347	0,380	0,333
$3 < P \leq 20$	0,377	0,339	0,360	0,322	0,342	0,304
$20 < P \leq 200$	0,358	0,321	0,341	0,309	0,323	0,285
$200 < P \leq 1000$	0,355	0,314	0,335	0,303	0,314	0,266
$1000 < P \leq 5000$	0,351	0,313	0,327	0,289	0,302	0,264
$P > 5000$	0,333	0,297	0,311	0,275	0,287	0,251



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali generali

- L'Agenzia delle entrate con circolare 19 luglio 2007, n. 46/E ha fornito chiarimenti circa gli aspetti fiscali connessi al Conto Energia.
- 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.
- I contributi in esame - diretti a compensare i costi derivanti dall'utilizzo degli impianti fotovoltaici installati - hanno natura di contributi in «conto esercizio».



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali generali

- Quale contributo a fondo perduto, non assume rilevanza ai fini dell'IVA.
- 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.
- In caso di utilizzo dell'impianto nell'ambito di un'attività di impresa la tariffa erogata deve essere assoggettata a ritenuta d'acconto (4%).



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali particolari

In particolare, le fattispecie da analizzare sono le seguenti:

- C. Persona fisica o ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, utilizza un impianto fotovoltaico a soli fini privati;
- D. 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;
- E. Persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività commerciale;
- F. Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto esclusivamente per le esigenze di detta attività;
- G. Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto promiscuamente per l'uso personale e della propria attività;
- H. 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.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali particolari (caso A)

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

tariffa incentivante:

Imposte Dirette: non assume alcuna rilevanza in quanto rappresenta un contributo a fondo perduto non riconducibile alle categorie di reddito di cui all'art. 6 del Tuir né tanto meno alla categoria dei redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir. In particolare, l'assenza di obblighi a carico del percipiente esclude che il contributo possa rientrare nella «assunzione di obblighi di fare non fare, o permettere».

IVA: fuori campo (assenza del presupposto oggettivo).

ritenuta 4%: non si applica.

.B.: in questa fattispecie rientra anche l'ipotesi dell'impianto fotovoltaico realizzato da un



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali particolari (caso B)

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 (impianto di potenza sino a 20 KW al servizio dell'abitazione):

tariffa incentivante:

Imposte Dirette: non assume alcuna rilevanza.

IVA: fuori campo.

ritenuta 4%: non si applica.

Imposte vendita energia:

Imposte Dirette: sono imponibili come redditi diversi (art. 67 Tuir)



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali particolari (caso B)

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 (impianto diverso – impianto di potenza superiore a 20 KW):

tariffa incentivante:

Imposte Dirette: concorre a formare il reddito in proporzione alla quantità di energia ceduta.

IVA: fuori campo.

Ritenuta 4%: si applica in proporzione alla quantità di energia ceduta (occorre comunicare la quantità di energia ceduta altrimenti la ritenuta si applica sull'intera tariffa incentivante).

Imposte vendita energia:

Imposte Dirette: concorrono a formare il reddito. Le quote di ammortamento dell'impianto (aliquota 9%) sono



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali particolari (caso C)

persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività commerciale:

tariffa incentivante:

Imposte Dirette: concorre interamente a formare il reddito d'impresa in qualità di ricavo (vista la sua natura di contributo in conto esercizio).

IVA: fuori campo.

Imposta 4%: si applica sull'intera tariffa incentivante.

Imposte vendita energia:

Imposte Dirette: concorre a formare il reddito d'impresa. Le quote di ammortamento dell'impianto (aliquota 9%) sono deducibili



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali particolari (caso D)

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

tariffa incentivante:

Imposte Dirette: non assume alcuna rilevanza in quanto non costituiscono erogazioni a fronte di prestazioni professionali. Il costo dell'impianto è ammortizzabile ai sensi dell'art. 54 del Tuir.

IVA: fuori campo (assenza del presupposto oggettivo). L'IVA relativa alla realizzazione dell'impianto è detraibile.

ritenuta 4%: non si applica.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali particolari (caso E)

persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto promiscuamente per l'uso personale e della propria attività:

ariffa incentivante:

mposte Dirette: non assume alcuna rilevanza in quanto non costituiscono erogazioni a fronte di prestazioni professionali. Il costo dell'impianto è ammortizzabile al 50% ai sensi dell'art. 54, comma 3, del Tuir.

VA: fuori campo (assenza del presupposto oggettivo). L'IVA relativa alla realizzazione dell'impianto è detraibile secondo criteri oggettivi (in relazione all'utilizzo dell'impianto per uso diverso da quello personale).

itenuta 4%: non si applica.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Conto Energia: aspetti fiscali particolari (caso F)

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:

tariffa incentivante:

Imposte Dirette: concorre a formare il reddito in proporzione alla quantità di energia ceduta.

IVA: fuori campo.

ritenuta 4%: si applica in proporzione alla quantità di energia ceduta (occorre comunicare la quantità di energia ceduta altrimenti la ritenuta si applica sull'intera tariffa incentivante).

Imposte vendita energia:

Imposte Dirette: concorrono a formare il reddito. Le quote di ammortamento dell'impianto (aliquota 9%) sono deducibili.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: inquadramento della fattispecie _

- Per gli impianti di potenza inferiore a 200 kW è possibile richiedere a GSE SpA il servizio di “scambio sul posto”, in alternativa alla vendita delle eccedenze.
- Nello specifico, gli utenti aderenti al servizio di scambio sul posto devono conferire tutta l’energia autoprodotta nel sistema elettrico gestito GSE SpA e al contempo acquistare l’energia necessaria a coprire i propri fabbisogni.
- Il costo sostenuto per l’acquisto dell’energia (costo di cui l’utente non dovrebbe rimanere inciso, almeno nei limiti dell’energia autoprodotta), sarà successivamente "rimborsato" da GSE SpA, mediante un contributo in conto scambio che sarà quantificato periodicamente in misura pari al minore tra il controvalore dell’energia a suo tempo conferita e il valore dell’energia prelevata presso il fornitore territorialmente competente e sarà al netto dell’Iva pagata.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: inquadramento della fattispecie_

Il GSE eroga all'utente un contributo composto dalla sommatoria tra:

Il contributo in quota energia pari al minore tra l'onere energia sostenuto dall'utente dello scambio e il controvalore dell'energia immessa;

Il contributo in quota servizi che garantisce la restituzione degli oneri pagati per l'utilizzo della rete (trasporto, misura, dispacciamento, oneri generali di sistema), pari a minore tra l'energia elettrica prelevata e quella immessa.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: inquadramento della fattispecie_

el caso in cui il controvalore dell'energia immessa risultasse superiore a all'onere dell'energia prelevata, l'utente potrà richiedere che il saldo :

enga registrato a credito per compensare l'onere dell'energia prelevata negli anni successivi;

enga liquidato dal GSE (in questo caso l'importo non costituisce parte del contributo in conto scambio, ma corrispettivo di vendita).



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: inquadramento della fattispecie _

- Dunque, mentre in precedenza l'utente che usufruiva dello scambio sul posto prelevava dalla rete l'energia necessaria senza sostenere alcun costo nei limiti di quella autoprodotta, dal 1° gennaio 2009 l'utente che usufruisce dello scambio sul posto paga l'energia prelevata presso il fornitore esterno, ma viene rimborsato dal GSE del costo sostenuto per un importo pari al minore tra il valore dell'energia prodotta e quella acquistata, maturando un credito - in termini monetari - in relazione all'energia eventualmente immessa in rete in misura superiore a quella acquistata.
- Di fatto, i costi non sostenuti dai soggetti che richiedono lo scambio sul posto rimangono in capo a tutti gli utenti del sistema elettrico.
- Il regime di scambio sul posto non sostituisce ma si affianca all'incentivo in conto energia (il titolare di impianto che desidera ricevere l'incentivo in conto energia dovrà stipulare due separate convenzioni, una per lo scambio sul posto e l'altra per il conto energia).



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: aspetti fiscali _

Secondo l'Agencia delle Entrate (Circolare del 20 gennaio 2009, n.13/E):

- l'operazione di scambio sul posto - così come costruita dalla menzionata delibera n. 74/2008 (omissis) - viene a configurare, a ben vedere, un contratto di vendita di energia in base al quale l'utente s'impegna a conferire l'energia autoprodotta a GSE e quest'ultimo, al contempo, si obbliga a corrispondere all'utente stesso un importo – il contributo in conto scambio – che assume natura di corrispettivo».
- «gli utenti percettori del contributo in conto scambio vengono a configurarsi, in linea generale, come produttori e venditori di energia e dovranno adempiere alle relative obbligazioni fiscali»



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: aspetti fiscali

persona fisica o ente non commerciale (impianto di potenza sino a 20 KW al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente):

ontributo in conto scambio:

mposte Dirette: non assume alcuna rilevanza (non svolgimento abituale di attività commerciale).

VA: fuori campo (assenza del presupposto soggettivo).



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: aspetti fiscali

persona fisica o ente non commerciale (impianto diverso – impianto di potenza superiore 20 KW):

contributo in conto scambio:

Imposte Dirette: costituisce un ricavo imponibile.

IVA: imponibile (l'utente è tenuto agli obblighi IVA).



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: aspetti fiscali

Imprenditore o soggetto passivo IRES:

Contributo in conto scambio:

Imposte Dirette: costituisce un ricavo imponibile.

IVA: imponibile (l'utente è tenuto agli obblighi IVA).



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Scambio sul Posto: aspetti fiscali

avoratore autonomo:

ontributo in conto scambio:

mposte Dirette: costituisce un ricavo imponibile.

VA: imponibile (l'utente è tenuto agli obblighi IVA – poiché tale corrispettivo è relativo allo svolgimento di un'attività diversa da quella professionale esercitata, il contribuente dovrà tenere per la produzione e cessione di energia una contabilità separata ai sensi dell'art.36, secondo comma, del Decreto IVA).



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Imprenditori agricoli: aspetti fiscali

- L'art.1, comma 369, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha stabilito che *«ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario»*.
- Il comma 178, dell'art.1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha specificato che *«le predette attività si considerano produttive di reddito agrario fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n.442»*. Tale ultima previsione normativa ha reso opzionale, per gli imprenditori agricoli che svolgono le attività in parola, la determinazione del reddito nei modi ordinari.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Imprenditori agricoli: aspetti fiscali

destinatari del regime fiscale previsto per la produzione di energia da fonti rinnovabili sono:

e persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che esercitano le attività agricole di cui all'art. 2135 del cod. civ.;

e società di persone, le società a responsabilità limitata, e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99 che optano per la determinazione del reddito su base catastale.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Imprenditori agricoli: aspetti fiscali

- L'art. 32 del Tuir disciplina la determinazione del reddito agrario disponendo che lo stesso è costituito dal reddito medio ordinario del terreno derivante dal capitale di esercizio e dal lavoro di organizzazione impiegati nell'esercizio di attività agricole e nei limiti delle potenzialità del terreno.
- L'art. 34 del Tuir precisa che il reddito agrario si determina mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Imprenditori agricoli: aspetti fiscali

- La qualificazione delle attività sopra richiamate come attività agricole connesse comporta l'applicazione del principio di tassazione del reddito su base catastale in luogo di quella analitica.
- Ciò, naturalmente, nel presupposto che risulti verificato il requisito della **prevalenza** che caratterizza le attività agricole connesse: ossia a condizione che le fonti di produzione dell'energia provengano prevalentemente dal fondo.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Imprenditori agricoli: aspetti fiscali

- La produzione e la cessione di energia fotovoltaica è sempre produttiva di reddito agrario per la parte generata dai primi 200 kW di potenza nominale installata.
- Per impianti superiori a 200 KW, l'energia prodotta in eccesso, è produttiva di reddito agrario solo se ricorre uno dei seguenti requisiti:
 - vi. l'integrazione degli impianti fotovoltaici con le strutture esistenti sul fondo;
 - vii. lo svolgimento effettivo di attività agricole da cui derivi un volume d'affari superiore a quello derivante dalla produzione di energia eccedente il predetto limite (esclusa tariffa incentivante);
 - viii. entro il limite di 1 MW, per ogni 10 KW di potenza installata in eccesso rispetto alla franchigia, coltivazione di 1 ettaro di terreno.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Imprenditori agricoli: aspetti fiscali

- Il reddito derivante dalla produzione e vendita dell'energia tramite impianti che eccedono i limiti prima illustrati costituisce, per la sola parte eccedente, reddito d'impresa e sarà determinato secondo le regole ordinarie di tale categoria di reddito, contrapponendo i relativi costi e ricavi.



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

Imprenditori agricoli: aspetti fiscali

Con riferimento agli imprenditori agricoli si fa presente che ai fini delle imposte dirette la tariffa incentivante sarà:

nei limiti sopra individuati, **irrilevante**, se il soggetto percettore è un imprenditore agricolo, società semplice, ente non commerciale, società agricola (s.r.l., s.n.c. s.a.s. e soc. cooperativa che opta per la tassazione del reddito catastale) titolare di reddito agrario;

irrilevante per l'eccedenza come contributo in conto esercizio ai sensi dell'articolo 85 del Tuir, se il percettore è un imprenditore agricolo persona fisica, ente non commerciale o società semplice che produce e cede energia fotovoltaica al di fuori dei limiti di cui sopra;

interamente rilevante come contributo in conto esercizio ai sensi dell'articolo 85 del TUIR, se la tariffa incentivante è percepita da società agricole che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale e producono e cedono energia al di fuori dei limiti di cui sopra, oppure, se la tariffa è percepita da



STUDIO
LEGALE E TRIBUTARIO

dall'unione di:

Camozzi Bonisoni Varrenti & Associati
Studio Legale e Tributario



avvocati e commercialisti d'impresa
studio associato

Dott. Riccardo Salvatori

riccardo.salvatori@cbalex.it

www.cbalex.it

20122 MILANO

Galleria San Carlo, 6

Tel. +39 02 778061

Fax +39 02 76021816

E-mail: milano@cbalex.it

00197 ROMA

Via A. Bertoloni, 29

Tel. +39 06 8077547

Fax +39 06 8077527

E-mail: roma@cbalex.it

35137 PADOVA

Galleria dei Borromeo, 3

Tel. +39 049 8775811

Fax +39 049 666086

E-mail: padova@cbalex.it

30174 VENEZIA-
MESTRE

Piazza Ferretto, 55/A

Tel. +39 041 2384411

Fax +39 041 975305

E-mail: venezia@cbalex.it

80333 MÜNCHEN

Brienner Straße, 12a

Tel. +49 (0)89 28634-215

Fax +49 (0)89 28634-222

E-mail: muenchen@cbalex.it