

Regime IVA del conto energia sugli impianti fotovoltaici

di Carlo Corradin (*)

LA NOVITA'

► Incentivi agli impianti fotovoltaici

L'art. 7 del D.Lgs. 29 dicembre 2003 n. 387, emanato in attuazione della direttiva comunitaria 2001/77/CE del 27 settembre 2001, promuove la produzione di energia elettrica tramite impianti che attuino la conversione fotovoltaica della radiazione solare.

Il sistema di incentivazione, nell'ambito della formula chiamata "conto energia", è disciplinato dal D.M. 19 febbraio 2007.

► Tariffa incentivante e corrispettivo

Il sistema di incentivi non è volto a sostenere il proprietario dell'impianto nel momento dell'investimento iniziale, ma a premiare l'effettivo utilizzo dell'impianto a fini produttivi. A tal fine, vengono riconosciuti ed erogati:

– una tariffa incentivante espressa in euro per KW/h prodotto, applicata all'energia elettrica prodotta dall'impianto;

– un corrispettivo espresso in euro per Kwh, applicato all'energia prodotta in eccesso rispetto a quella eventualmente consumata in proprio. Tale corrispettivo si configura sempre per gli impianti di potenza nominale superiore ai 20 Kw. Per gli impianti di potenza nominale non superiore a 20Kw, tale ulteriore introito si configura solo a condizione che, in luogo della formula dello "scambio sul posto", sia stata scelta quella della cessione dell'energia elettrica al gestore della rete. In caso contrario, per l'energia prodotta in eccesso rispetto a quella consumata ed immessa in rete, si matura un credito in energia da utilizzare entro i tre anni successivi a quello di maturazione.

► IVA

La tariffa incentivante percepita dal responsabile dell'impianto per la produzione di energia fotovoltaica rappresenta un contributo a fondo perduto e non rileva ai fini dell'IVA (operazione fuori campo).

Al contrario, l'eventuale cessione di energia elettrica prodotta in eccesso rispetto al proprio fabbisogno rappresenta un'operazione imponibile ai fini Iva, con aliquota ordinaria (20%)

L'IVA pagata per l'acquisto o la realizza-

zione dell'impianto fotovoltaico è detraibile solo se e nella misura in cui l'impianto sia utilizzato per lo svolgimento di un'attività imprenditoriale o professionale che, a valle, determini l'effettuazione di operazioni attive che scontano l'IVA.

► Riferimenti di prassi

– Agenzia delle Entrate, Circolare 19 luglio 2007, n. 46/E

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 19 luglio 2007 n. 46, ha fornito chiarimenti in merito al regime fiscale del sistema di incentivazione degli impianti fotovoltaici denominato "conto energia", disciplinato dal decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 19 febbraio 2007.

In questa sede, ci si sofferma sulla disciplina IVA del conto energia.

Il contratto di "Conto energia"

Il "Conto energia" è un **contratto** stipulato **tra l'utente** ("richiedente") e il **GSE** (Gestore della rete elettrica).

Tale contratto permette di ricevere una **remunerazione in denaro**, in forma di tariffe incentivanti e di eventuali premi aggiuntivi, in relazione all'**energia elettrica prodotta** dal proprio impianto fotovoltaico, domestico, condominiale o industriale.

Il riconoscimento di tale remunerazione si protrae per un periodo garantito di 20 anni. Il pagamento delle somme maturate avviene con cadenza mensile. L'incentivo riguarda tutta l'energia prodotta dall'impianto e può portare alla riduzione o all'azzeramento totale o parziale della bolletta elettrica (se in regime di scambio sul posto), fino all'acquisto del surplus di energia immessa nella rete da parte del GSE. Il conto energia è valido per tutta Italia, fino al raggiungimento di 1.200 Mwp di impianti di piccole-medie dimensioni. In ogni caso, hanno diritto alle tariffe incentivanti tutti gli impianti che entrano in esercizio entro 14 mesi (24, se si tratta di enti

(*) Gruppo di Studio - Eutekne

pubblici) dalla data nella quale verrà raggiunto il primo limite di 1.200 Mwp.

L'agevolazione sottesa a tale contratto non si sostanzia quindi nel riconoscimento di un contributo in conto capitale, bensì nell'erogazione:

- di una **tariffa incentivante** commisurata alla produzione dell'impianto. La tariffa unitaria (euro/Kwh) è differenziata in funzione della potenza nominale e del livello di integrazione architettonica dell'impianto e può essere incrementata del 5% al ricorrere di determinate ipotesi (art. 6 del decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 19 febbraio 2007);
- di eventuali **premi aggiuntivi**, erogati in forma di incremento della tariffa incentivante, e condizionati all'avvenuta esecuzione di interventi migliorativi dell'efficienza energetica dell'edificio, indicati come tali nella certificazione energetica di cui all'allegato C al DLgs. 19 agosto 2005 n. 192 (art. 7 del decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 19 febbraio 2007);
- dell'eventuale **ricavo** derivante dalla **cessione dell'energia elettrica prodotta in eccesso** rispetto a quella consumata, valorizzata in base alle tariffe fissate dalla delibera AEEG (Autorità per l'energia elettrica ed il gas) 26 gennaio 2007.

A tali incentivi, che consistono in somme percepite dal responsabile dell'impianto, si cumula un ulteriore risparmio, legato al consumo di energia autoprodotta. Tale risparmio si può quantificare applicando la tariffa praticata dal gestore in sede di vendita (circa 0,13 euro/kWh) all'energia di propria produzione che viene consumata direttamente.

Soggetti interessati

A norma dell'art. 3 del decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 19 febbraio 2007, la domanda per accedere al Conto energia può essere presentata da:

- **persone fisiche,**
- **persone giuridiche,**
- **soggetti pubblici,**
- **condomini di unità abitative e/o di edifici,**

anche se l'impianto non è ancora installato.

L'agevolazione può interessare sia i proprietari degli immobili destinati all'installazione dell'impianto fotovoltaico, sia altri soggetti autorizzati dal proprietario ad installare l'impianto fotovoltaico. In entrambe i casi, si parla di soggetto "responsabile dell'impianto".

Inquadramento del conto energia ai fini dell'IVA

Al riguardo, è opportuno innanzitutto distinguere

tra operazioni attive (a valle) ed operazioni passive (a monte) compiute dal responsabile dell'impianto nell'ambito del conto energia.

Per quanto concerne la disciplina delle operazioni attive, si addivene a conclusioni del tutto differenti a seconda che si abbia riguardo, in alternativa:

- alle **tariffe incentivanti** la produzione di energia fotovoltaica di cui all'art. 6 del decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 19 febbraio 2007, e relativi incrementi e premi;
- ai **corrispettivi pagati** a fronte della cessione al gestore della rete dell'energia eccedente il proprio fabbisogno.

Le operazioni a monte attengono l'investimento iniziale nell'impianto fotovoltaico.

Operazioni a valle

Si fornisce un inquadramento di massima della disciplina IVA delle somme erogate nell'ambito del conto energia, rispettivamente, a titolo di tariffa incentivante e di corrispettivo riconosciuto a fronte della cessione dell'energia elettrica prodotta eccedente quella consumata.

Tariffa incentivante (fuori campo IVA)

Sotto un primo profilo, si rileva che le somme percepite a titolo di tariffa incentivante per la produzione di energia fotovoltaica non rilevano ai fini dell'IVA se il percipiente è un responsabile dell'impianto che non risulti soggetto passivo IVA: tale circostanza si configura in relazione agli impianti fotovoltaici installati da privati, enti non commerciali (in relazione all'attività istituzionale), società semplici. In tali ipotesi, manca il presupposto soggettivo per l'applicazione del tributo, in quanto l'impianto è installato e gestito al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa ovvero di un'arte o professione.

In linea generale, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 luglio 2007 n. 46 (§ 6) ha tuttavia chiarito che le **somme** corrisposte a titolo di **tariffa incentivante** per la produzione di energia fotovoltaica **non vanno mai soggette all'applicazione dell'IVA**, ancorché percepite da soggetti che realizzino e gestiscano l'impianto fotovoltaico nell'esercizio di attività professionali o imprenditoriali.

Infatti, come rilevato dalla circolare 46/2007/E (§ 6), il termine tariffa deve essere inteso in senso atecnico, trattandosi non già di un prezzo o corrispettivo per la fornitura di energia prodotta dall'impianto, bensì di "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'art. 7 del D.Lgs. n. 387/2003".

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la tariffa incenti-

vante rappresenta in tal senso un contributo a fondo perduto, percepito dal soggetto responsabile dell'impianto senza che per ciò stesso faccia capo a quest'ultimo l'obbligo di prestare un servizio o cedere un bene in favore del soggetto che eroga le somme. Manca un rapporto di sinallagma (scambio) tra due prestazioni poste in essere da altrettanti soggetti e, conseguentemente, il presupposto oggettivo stesso per l'applicazione dell'IVA, cosicché la fattispecie ricade al di fuori del campo di attribuzione del tributo, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/72.

Ricavi conseguiti tramite la cessione dell'energia al gestore della rete

A diverse ed opposte conclusioni si addivene per quanto concerne la cessione al gestore della rete dell'energia eccedente il proprio fabbisogno, ipotesi che si verifica allorché non sia stata scelta la formula del c.d. "scambio sul posto".

Quest'ultima prevede che l'energia eventualmente prodotta in eccesso e immessa nella rete non sia ceduta al GSE, ma faccia maturare in capo al responsabile dell'impianto un credito in energia nei confronti del gestore della rete. **L'energia a credito deve essere utilizzata**, a pena di decadenza del credito stesso, **entro il terzo anno successivo a quello di maturazione**. Pertanto, se si opta per lo scambio sul posto, non è configurabile alcuna cessione di energia eccedente il proprio fabbisogno energetico.

Pertanto, se non si è optato per lo scambio sul posto, bensì per la cessione al gestore della rete dell'energia eccedente il proprio fabbisogno, la cessione viene a configurare un'operazione imponibile ai fini dell'IVA. In prima approssimazione, la concreta applicazione del tributo andrà condizionata al solo ricorrere del presupposto soggettivo, di modo che:

- la **cessione di energia** prodotta da **impianti utilizzati nell'ambito di attività imprenditoriali o professionali** sconta l'IVA con aliquota ordinaria (20%);
- la **cessione di energia** prodotta da **impianti utilizzati al di fuori dell'ambito di un'attività imprenditoriale o professionale** non rileva ai fini dell'IVA, per difetto del presupposto soggettivo, a meno che l'impianto, per la sua potenza nominale (superiore ai 20Kw) o la sua localizzazione al di fuori dell'ambito dell'edificio, atta ad escluderne l'utilizzo a servizio dell'edificio stesso, non comporti la riconfigurazione dell'attività di vendita dell'energia elettrica come un'attività commerciale, nel qual caso sorgono tutti gli obblighi connessi all'applicazione dell'IVA.

Operazione a monte (acquisto o realizzazione dell'impianto)

Aliquota agevolata (10%) per gli impianti fotovoltaici

Al riguardo, la circolare n. 46/2007/E (§ 7.1) ha chiarito che all'acquisto o alla realizzazione di impianti fotovoltaici si applica l'IVA con aliquota pari al 10%, ai sensi del n. 127-quinquies) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72.

Detraibilità dell'IVA assolta a monte

L'IVA assolta a monte dal responsabile dell'impianto risulta detraibile solo a condizione che l'impianto stesso sia utilizzato nell'esercizio di un'impresa, ovvero di un'attività artistica o professionale, giusta il disposto dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

In base al secondo comma della disposizione citata, "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta". L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'esclusione della tariffa incentivante dall'ambito di applicazione dell'IVA non implica l'indetraibilità dell'IVA assolta a monte al momento dell'acquisto o della realizzazione dell'impianto fotovoltaico. La detrazione dell'IVA assolta a monte è comunque ammessa qualora l'impianto venga utilizzato per la produzione di energia elettrica nell'ambito di attività imprenditoriali o professionali che comportino l'effettuazione di operazioni attive che scontano l'IVA.

In caso di utilizzo promiscuo dell'impianto (es. sia per l'esercizio dell'impresa o della professione che per l'uso personale o familiare dell'imprenditore o professionista), la quota di IVA assolta a monte imputabile all'utilizzo estraneo all'esercizio dell'impresa o della professione (50%) non è ammessa in detrazione.

Esame della casistica

In seguito, viene passata in rassegna la casistica che si configura in funzione della tipologia e dell'utilizzo dell'impianto fotovoltaico, evidenziando di volta in volta il relativo trattamento ai fini dell'IVA.

Sulla scorta della circolare n. 46/2007/E (§§ 9.1 ss.), viene illustrato il regime di assoggettamento ad IVA delle somme percepite nell'ambito del conto energia di cui al decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 19 febbraio 2007, in relazione agli impianti fotovoltaici collegati alla rete elettrica pubblica.

A tal fine, si distingue in funzione del profilo soggettivo del responsabile dell'impianto (perceutore delle somme), proponendo una distinta disamina dei seguenti casi:

- **impianti fotovoltaici utilizzati al di fuori di**

un'attività d'impresa o di lavoro autonomo (privati persone fisiche, enti non commerciali, società semplici, condomini);

- **impianti fotovoltaici** utilizzati **nell'ambito di un'attività d'impresa** (società commerciali, imprenditori individuali, enti non commerciali);
- **impianti fotovoltaici** utilizzati **nell'ambito di un'attività di lavoro autonomo** (persone fisiche, società semplici e associazioni professionali).

Utilizzo dell'impianto al di fuori di un'attività imprenditoriale o di lavoro autonomo

Privati persone fisiche, enti non commerciali, società semplici e condomini che utilizzino l'impianto fotovoltaico al di fuori di un'attività imprenditoriale o dell'esercizio di arti o professioni, esclusivamente per fini privati (es. copertura del fabbisogno energetico domestico, condominiale o della sede dell'ente non commerciale):

- da un lato, conseguono la **tariffa incentivante** (più eventuali incrementi e premi) **in relazione all'energia prodotta dall'impianto**;
- dall'altro, se non si è optato per la formula contrattuale dello "scambio sul posto", **conseguono ricavi a fronte della vendita al gestore** della rete dell'energia eccedente quella consumata.

Per individuare il trattamento ai fini dell'IVA delle somme erogate al responsabile dell'impianto, occorre distinguere in funzione dell'ubicazione e dell'utilizzo dell'impianto fotovoltaico.

Se quest'ultimo ha una **potenza nominale non superiore a 20 Kw**, è installato su parti dell'edificio (abitazione, condominio, sede dell'ente, ecc.) o in sua prossimità e risulta **posto al servizio dell'edificio** stesso per la copertura del suo fabbisogno energetico, il trattamento ai fini dell'IVA è il seguente:

- le somme erogate a titolo di **tariffa incentivante** ed eventuali incrementi e premi non assumono alcuna rilevanza ai fini dell'IVA, in quanto mancano sia il presupposto soggettivo che quello oggettivo per l'applicazione del tributo;
- i **proventi** derivanti dalla vendita dell'energia prodotta in eccedenza rispetto al proprio fabbisogno non rilevano ai fini dell'IVA, per mancanza del presupposto soggettivo (non si configura lo svolgimento in via abituale di un'attività d'impresa o di un'arte o professione);
- l'**IVA assolta a monte** per l'**acquisto o la realizzazione dell'impianto** non è ammessa in detrazione, in quanto l'impianto non viene utilizzato per effettuare operazioni rilevanti ai fini del tributo.

Qualora, invece, l'impianto fotovoltaico:

- abbia una **potenza nominale non superiore a 20Kw**,

- oppure, sebbene abbia una potenza nominale non superiore a 20Kw, in ragione della sua **ubicazione al di fuori dell'ambito dell'edificio**, non risulta posto al servizio dell'edificio stesso per la copertura del suo fabbisogno energetico, il trattamento del conto energia ai fini dell'IVA è il seguente:

- le somme erogate a titolo di **tariffa incentivante** ed eventuali incrementi e premi non assumono alcuna rilevanza ai fini dell'IVA, in quanto manca il presupposto oggettivo per l'applicazione del tributo;

- i **proventi** derivanti dalla vendita dell'energia prodotta in eccedenza rispetto al proprio fabbisogno assumono invece rilevanza ai fini dell'IVA, da applicare con aliquota ordinaria (20%). In capo al responsabile dell'impianto sorgono in tal caso tutti gli obblighi connessi all'applicazione del tributo (inizio attività con attribuzione partita IVA, fatturazione, registrazione, versamento e dichiarazione). La circolare n. 46/2007/E (§ 9.2.1.2) conferma l'applicabilità, per i soggetti che cedono l'energia prodotta in eccedenza rispetto al proprio fabbisogno, del regime di franchigia di cui all'art. 32-bis del D.P.R. n. 633/1972, previsto in favore delle persone fisiche esercenti attività commerciali, agricole e professionali che nell'anno precedente abbiano realizzato, ovvero nel primo anno di attività prevedano di realizzare, un volume d'affari non superiore a 7.000,00 euro;

- ai sensi dell'art. 19, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, la quota dell'**IVA assolta a monte** per l'**acquisto o la realizzazione dell'impianto** che risulta ammessa in detrazione è determinata sulla base di criteri oggettivi, che escludano la componente estranea all'esercizio dell'impresa. L'Agenzia delle Entrate individua quale criterio oggettivo quello della proporzionalità all'energia ceduta al gestore della rete. L'IVA assolta a monte per l'acquisto o la realizzazione dell'impianto è quindi detraibile per una percentuale corrispondente al rapporto tra l'energia ceduta alla rete e quella complessivamente prodotta dall'impianto. Peraltro, nei quattro anni successivi a quello in cui l'impianto è entrato in funzione, la detrazione dell'IVA è soggetta alla rettifica di cui all'art. 19bis2 del D.P.R. n. 633/1972. L'eventuale destinazione dell'impianto da uso promiscuo ad uso esclusivamente personale o familiare comporta l'obbligo dell'assoggettamento all'IVA ex art. 2, comma 2, n. 5), del D.P.R. n. 633/1972. In tal caso, il 50% del valore normale, determinato ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972, costituirà l'imponibile dell'operazione, assoggettata ad IVA con aliquota pari al 10%. Per gli impianti

degli enti non commerciali, rileva l'art. 19-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, a norma del quale l'IVA relativa ai beni ed ai servizi utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività istituzionale e di quella commerciale è ammessa in detrazione "per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale".

Utilizzo dell'impianto nell'ambito di un'attività d'impresa

Si ha riguardo ora a tutti gli impianti fotovoltaici installati ed utilizzati da **imprenditori** (individuali o costituiti in forma societaria), a prescindere dalla circostanza che la produzione di energia fotovoltaica rappresenti l'attività svolta a titolo esclusivo o principale dall'impresa, ovvero quest'ultima eserciti una diversa attività ed abbia provveduto ad installare l'impianto fotovoltaico per avvalersi dell'energia da esso prodotta nello svolgimento della propria attività, cedendo al gestore della rete l'eventuale eccedenza non consumata.

Per tali impianti fotovoltaici, agevolati nell'ambito del conto energia, l'Agenzia delle Entrate 19 luglio 2007 n. 46/E (§ 9.3) prevede il seguente trattamento ai fini dell'IVA:

- le somme erogate a titolo di tariffa incentivante ed eventuali incrementi e premi non assumono alcuna rilevanza ai fini dell'IVA, in quanto manca il presupposto oggettivo per l'applicazione del tributo (art. 2, comma 3, lett. a del D.P.R. n. 633/1972);
- i proventi derivanti dalla vendita dell'energia prodotta in eccedenza rispetto al proprio fabbisogno assumono invece rilevanza ai fini dell'IVA, da applicare con aliquota ordinaria (20%);
- l'IVA assolta a monte per l'acquisto o la realizzazione dell'impianto è ammessa in detrazione ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Soggetti che utilizzano l'impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività di lavoro autonomo

In relazione agli impianti utilizzati a titolo esclusivo per l'esercizio dell'arte o professione, il trattamento ai fini dell'IVA è il seguente:

- le **somme percepite dagli esercenti arti o professioni**, nell'ambito del conto energia, a titolo di tariffa incentivante, non assumono alcuna rilevanza ai fini dell'IVA, in quanto manca il presupposto oggettivo per l'applicazione del tributo (art. 2, comma 3, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972);
- i **proventi** derivanti dalla vendita dell'energia prodotta in eccesso rispetto al proprio fabbisogno assumono invece rilevanza ai fini dell'IVA, da applicare con aliquota ordinaria (20%).
- l'**IVA assolta a monte** per l'acquisto o la realizzazione dell'impianto è ammessa in detrazione

ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972. Segnatamente, è ammessa in detrazione sia l'IVA relativa all'attività professionale (corrispondente alla quota di energia prodotta dall'impianto che viene impiegata per l'esercizio della professione), sia l'IVA relativa all'attività commerciale (corrispondente alla quota dell'energia prodotta che eccede il proprio fabbisogno e viene ceduta al gestore della rete), a condizione che per le due attività vengano tenute contabilità separate. Se l'uso dell'impianto è promiscuo (personale/familiare e professionale), è detraibile soltanto il 50% dell'IVA assolta a monte.