

**REGIONE AUTONOMA VALLE D'AOSTA
ASSESSORATO AGRICOLTURA E RISORSE NATURALI
DIREZIONE POLITICHE COMUNITARIE
E MIGLIORAMENTI FONDIARI**

Produzione di energia elettrica da impianti solari fotovoltaici

➤ LA DISCIPLINA FISCALE

- L'imprenditore agricolo
- Imposte dirette e indirette – Regime IRPEF, IRES, IRAP, IVA
- Accise e addizionali



PREMESSE

Per quanto concerne la disciplina fiscale relativa agli incentivi previsti per gli impianti fotovoltaici e tutte le imposte dirette o indirette applicate, verranno analizzate la Circolare n. 46/E/2007 del 19 Luglio 2007 dell'Agenzia delle Entrate, la Circolare n.32/E/2009 del 06 Luglio 2009 dell'Agenzia delle Entrate e le leggi Finanziarie di riferimento.

In analisi riepilogativa è possibile affermare quanto segue:

- l'imposta IVA non viene applicata sulla tariffa incentivante;
- l'imposta IVA viene applicata con aliquota del 20% o ridotta al 10% sull'energia prodotta a seconda dei casi definiti dal DPR 26 Ottobre 1972, n. 633;
- le imposte IRAP, IRPEF e IRES vengono applicate a seconda dei casi analizzati in misura definita dalla circolare n.32/E/2009.

La disciplina fiscale: l'imprenditore agricolo secondo la circolare n.32/E/2009

Cenni introduttivi

Il comma 423 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006) così recita:

La produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche e effettuate da imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, comma 3 del C.c. e si considerano produttive di reddito agrario.

Per inquadrare correttamente l'effettivo trattamento fiscale riservato alle attività di produzione di energia da fonti fotovoltaiche o agronomiche merita particolare attenzione l'analisi del regime fiscale applicabile alle attività connesse. In particolare, è importante capire nell'interpretazione dell'amministrazione finanziaria cosa si debba intendere per il principio di prevalenza, la cui presenza determina l'inclusione dei redditi ottenuti dalle attività connesse all'interno della categoria dei redditi agrari.

Al fine di rispettare tale principio, l'amministrazione richiede di effettuare un confronto quantitativo fra i prodotti ottenuti dall'attività agricola principale e quelli acquistati da terzi; tale confronto andrà verificato confrontando il valore normale dei prodotti ottenuti dall'attività agricola principale e il costo dei prodotti acquistati da terzi, in rapporto del 51% dei primi rispetto ai secondi.

Così, qualora non sia rispettato il requisito di prevalenza, i redditi dell'attività connessa saranno qualificati come redditi agrari relativamente ai beni rientranti nel decreto ministeriale, nei limiti del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo come redditi agrari. L'eccedenza sarà tassata come reddito di impresa e da determinarsi con il metodo analitico.

In passato, prima della legge Finanziaria per l'anno 2006, il reddito ottenuto dalla produzione di energia da biogas da parte di imprenditori agricoli era stato sempre considerato dall'Agenzia delle Entrate assoggettabile a tassazione ordinaria secondo la disciplina propria dei redditi d'impresa.

Con la nuova norma, per la produzione di energia da fonti rinnovabili si introduce la presunzione legale assoluta che la produzione e la cessione di energia ottenuta da fonti agroforestali e/o fotovoltaiche, quando effettuate da imprenditori agricoli (persone fisiche o società semplici), costituiscono attività connesse a quella agricola, e di conseguenza il reddito da questo tratto è assoggettato alle specifiche disposizioni previste per il reddito agrario. Pertanto, l'imprenditore agricolo che decida di produrre energia da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, resta tale, non acquisendo più, al verificarsi di determinate condizioni (prevalenza), la veste di imprenditore ai sensi dell'articolo 2082 del c.c.

Così non sarà nemmeno tenuto a contabilizzare separatamente i proventi dell'attività di produzione di energia elettrica e calorica, in quanto questi confluiscono ex Legge nel reddito agrario determinato catastalmente.

Le disposizioni normative si prestano a diverse interpretazioni fiscali.

L'amministrazione fiscale nella circolare n.6 del 13 Febbraio 2006 ha preso posizione sostenendo che, benché vi siano perplessità da un punto di vista civilistico, la produzione di energia da biomasse sarebbe inquadrabile, ai fini tributari, nell'ambito delle attività agricole connesse alla fornitura di beni o servizi di cui alla seconda parte del comma 3 dell'articolo 2135. Pertanto il reddito sarà tassato secondo l'articolo 56-bis, comma 3, ovvero applicando un'aliquota del 25% sul totale dei corrispettivi incassati.

Anche se sulla produzione di energia fotovoltaica non vi è alcun pronunciamento ministeriale espresso, è pur vero che per analogia si dovrebbe assumere la tassazione del 25% sul totale dei corrispettivi incassati come previsto per la produzione di energia da biomasse, evitando così in origine ogni possibile contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria.

Tuttavia un'altra interpretazione è possibile.

La produzione di energia fotovoltaica è considerata ex Legge connessa all'attività agricola e si considera produttiva di reddito agrario.

Stando il dato letterale della norma, a prescindere dall'interpretazione dell'amministrazione finanziaria, tali attività dovrebbero essere tassate come attività connesse di cui all'articolo 32, lettera c) dei TUIR a prescindere dall'identificazione delle attività connesse dal decreto ministeriale dell'economia e delle finanze. Per questo i redditi derivanti da tali attività dovrebbero essere assorbiti al reddito medio ordinario come previsto dall'articolo 32 del TUIR e perciò non scontare alcuna tassazione.

Determinazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica e calorica da fonte fotovoltaica (Circ. n.32/E/2009)

Citando direttamente dalla circolare n.32/E/2009:

“La produzione di energia da fonte fotovoltaica, a differenza di quella derivante da fonti agroforestali, non richiede l'utilizzazione di prodotti provenienti dal fondo, bensì necessita della installazione di specifici impianti (pannelli fotovoltaici) in grado di convertire le radiazioni solari in energia elettrica o calorica. Si tratta, dunque, di un'attività connessa “atipica” in quanto il suo svolgimento non richiede all'imprenditore agricolo l'impiego di prodotti derivanti dalla coltivazione del fondo. Tale produzione prescinde, infatti, dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali; ciò nonostante, trattandosi di attività agricola “connessa” presuppone, comunque, un collegamento con l'attività agricola tipica, caratterizzata dalla presenza di un'azienda con terreni coltivati e distinti in catasto con attribuzione di reddito agrario. In particolare, i terreni, di proprietà dell'imprenditore agricolo o, comunque nella sua disponibilità, devono essere condotti dall'imprenditore medesimo ed essere ubicati nello stesso comune ove è sito il parco fotovoltaico, ovvero in comuni confinanti.

Per rispettare la ratio della disposizione si rende, inoltre, necessario individuare specifici criteri di “connessione” con l'attività agricola che consentano di evitare di attrarre al regime dei redditi agrari attività prive di un significativo rapporto con l'attività agricola stessa. Al riguardo, il Ministero per le politiche agricole e forestali, con nota prot. n. 3896 del 27 luglio 2008 indirizzata alla Agenzia delle Entrate, ha indicato i requisiti necessari per poter qualificare la produzione in parola come produttiva di reddito agrario, tenendo anche conto delle finalità ambientali che il legislatore ha inteso perseguire con la disciplina in esame.

In sintesi, sulla base delle indicazioni fornite dal predetto Ministero:

- 1. “la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 KW di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all'attività agricola;*
- 2. la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 KW di potenza nominale complessiva, può essere considerata connessa all'attività agricola nel caso sussista uno dei seguenti requisiti:*
 - a) la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti.*
 - b) il volume d'affari derivante dell'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW. Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica;*

- c) entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola.

Relativamente ai limiti di potenza previsti, si è utilizzato il parametro di 200 KW in considerazione del fatto che l'articolo 2, comma 150, lettera a), della legge 244/2007, ha esteso lo scambio sul posto a tutti gli impianti con potenza nominale media annua non superiore al predetto limite; per quanto riguarda il limite di 1 MW si fa riferimento all'articolo 2, commi 144 e 145 della legge 244/2007 che sancisce detto limite come riferimento della produzione diffusa di energia da fonti rinnovabili".

In altri termini, alla luce delle suddette indicazioni, la produzione e la cessione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli è sempre produttiva di reddito agrario per la parte generata dai primi 200 KW di potenza nominale installata. Diversamente, ossia se generata da impianti di potenza superiore ai superiori a 200 KW, l'energia prodotta in eccesso rispetto a quella che sarebbe derivata da un impianto di potenza fino a 200 KW, è produttiva di reddito agrario solo se ricorre uno dei requisiti richiamati alle lettere a), b) e c).

Si osserva che i requisiti richiesti, sono stati individuati tenendo conto, comunque, della necessità che esista un legame tra la produzione di energia ed il fondo. In particolare, nel caso di produzione di energia fotovoltaica che eccede il limite dei 200 KW, il requisito di cui alla lettera a) richiede l'integrazione degli impianti fotovoltaici con le strutture esistenti sul fondo (es. capannoni, strutture per ricovero animali o attrezzature, serre ecc.); il requisito di cui alla lettera b) richiede 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; il requisito di cui alla lettera c) richiede che l'imprenditore agricolo, per ogni 10 KW di potenza installata in eccesso rispetto alla franchigia, dimostri di coltivare 1 ettaro di terreno.

Ad esempio, nel caso l'imprenditore abbia installato un impianto di potenza pari a 1 MW (1000 KW), dovrà coltivare almeno 80 ettari di terreno:

$$1000 \text{ KW} - 200 \text{ KW (franchigia)} = 800 \text{ KW}$$

$$800 : 10 = 80$$

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

Aliquota applicabile e detrazione dell'IVA assoluta sugli acquisti

Ai sensi del n. 127-*quinquies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, è espressamente previsto che agli "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica", all'acquisto o alla realizzazione dell'impianto sia applicabile l'aliquota agevolata del 10%.

Nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 27 settembre 2007, n. 296, viene chiarito che si applica l'aliquota agevolata del 10% alla cessione dei beni finiti forniti per la costruzione degli impianti di produzione di energia elettrica

da fonte solare-fotovoltaica o eolica, esclusivamente se detti beni sono acquisiti da soggetti che rilasciano, sotto la propria responsabilità, un'apposita dichiarazione al cedente dalla quale risulti che i beni acquistati sono destinati ad essere impiegati per l'installazione o costruzione degli impianti in argomento.

Si ritiene, peraltro, che tale aliquota debba essere applicata, invece, al 4% allorché l'impianto, come bene finito che non perde la sua individualità, viene ceduto per essere incorporato in una costruzione edile di un edificio destinato ad abitazione di prima casa o rurale e per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto commissionati a imprese di costruzione e cooperative edilizie da soggetti per costruzione della prima casa o di fabbricato rurale.

Infatti per i lavori di costruzione dei così detti fabbricati Tupini, abitazioni non di lusso destinate a prima casa si applica l'aliquota al 4% sia per l'acquisto di beni finiti sia per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto commissionati a imprese di costruzione e cooperative edilizie da soggetti per la prima casa.

Così anche per i lavori di costruzione di fabbricati rurali a destinazione abitativa, sia che si tratti di acquisto di beni finiti, sia che si tratti di prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto si applica l'IVA al 4%.

Ciò vale pure quando l'impianto venga realizzato anche su pertinenze urbanistiche di edifici, sia nuovi che esistenti, purché essi siano destinati per gli usi abitativi suddetti (risoluzione del 17 marzo 2006, n. 39, dell'Agenzia delle Entrate).

Si ritiene, infine, che ciò valga anche quando l'impianto venga realizzato in un edificio oggetto di ristrutturazione edilizia, che abbia le destinazioni abitative di prima casa o rurale.

Quanto al regime di detraibilità dell'IVA, assoluta a monte sull'acquisto o sulla realizzazione dell'impianto medesimo, essa è rinvenibile nei criteri generali dettati dall'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare al comma 1 dell'articolo 19, la detrazione è ammessa in funzione dell'utilizzo dell'impianto nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Ove l'impianto si sia parte utilizzato per fini privati o comunque estranei all'esercizio d'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.

Applicazione alla tariffa incentivante della ritenuta di acconto del 4%

Attraverso diversi riferimenti normativi ed interpretativi preliminari, nel punto 8 della circolare n. 46/E, è chiarito, prima, ed è stabilito, poi, che il GSE che, ai sensi del d.m. 19 febbraio 2007, è chiamato a erogare la tariffa incentivante una volta che sia stata riconosciuta al soggetto responsabile dell'impianto, ai sensi dell'articolo 28, secondo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, al momento dell'erogazione deve applicare una ritenuta del 4% sul contributo erogato, a titolo di tariffa incentivante, alle imprese, o agli enti commerciali se gli impianti attengono all'attività commerciale esercitata.

Tale ritenuta non si applica nei confronti di soggetti che non svolgono attività commerciale.

Inquadramento ai fini IVA e IRAP dell'attività di produzione e cessione dell'energia elettrica da parte dei produttori agricoli

Disciplina IVA della tariffa incentivante e dell'energia ceduta (Circ. n.32/E/2009)

Nel caso la tariffa incentivante venga percepita dal Responsabile dell'Impianto nello svolgimento di un'attività d'impresa, arte o professione, l'IVA, ai sensi dell'articolo 2 è, in ogni caso, esclusa dal campo di applicazione dell'imposta, per mancanza di presupposti oggettivi.

L'IVA non si applica, altresì, per mancanza di requisiti soggettivi, a carico di chi, diversamente, non svolge un'attività d'impresa, arte o professione.

La tariffa, si configura, infatti, come un contributo a fondo perduto, percepito dal soggetto responsabile in assenza di alcuna controprestazione resa al soggetto erogatore.

Infatti il soggetto beneficiario della tariffa si limita a produrre energia elettrica, che utilizza direttamente per soddisfare i propri consumi, o per la vendita a terzi tramite il gestore di rete cui è collegato o tramite il gestore medesimo.

Ciò vale anche nel caso in cui il soggetto realizzi l'impianto fotovoltaico nell'esercizio di attività di impresa, arte o professione.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di energia non sono operazioni riconducibili a quelle elencate nella tabella A, parte I, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, pertanto, alle stesse si applica l'IVA nella misura ordinaria del 20 per cento.

L'aliquota IVA ridotta del 10 per cento trova applicazione quando la cessione rientra nei casi elencati al punto 103) della Tabella A, Parte III, allegata al citato DPR, ovvero, quando la cessione di energia è effettuata *"(...) per uso domestico; (...) per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere (...); (...) ai clienti grossisti di cui all'art. 2, comma 5, del D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 16; (...)"*.

Ne consegue, pertanto, che la cessione di energia elettrica prodotta da imprenditori agricoli mediante fonti agroforestali o fotovoltaiche scontrerà l'aliquota ridotta del 10 per cento, quando è effettuata ai sensi del citato numero 103.

In relazione alla produzione e cessione di energia elettrica, l'imprenditore agricolo dovrà tenere una contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 del DPR n. 633 del 1972, per l'attività agricola e per l'attività di produzione e vendita di energia.

Disciplina IRAP

Tratto direttamente dalla circolare n.32/E/2009:

“Tra i soggetti passivi dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), l'articolo 3, comma 1, lettera d) del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, include anche i produttori agricoli titolari di reddito agrario. Detti soggetti, ai sensi dell'articolo 9 del medesimo decreto IRAP, determinano la base imponibile per differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione soggetti a registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e applicano l'aliquota nella misura dell'1,9 %).

Tale aliquota, inizialmente stabilita in misura ridotta per un periodo transitorio, è stata oggetto di vari interventi normativi che ne hanno prolungato l'applicazione, fino alla sua stabilizzazione avvenuta ad opera dell'articolo 2, comma 1, della legge 22 dicembre 2008, n. 203, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

Con circolare 4 giugno 1998, n. 141/E, l'Agenzia delle Entrate, con riferimento all'applicazione delle aliquote ridotte previste dall'articolo 45, comma 1, aveva precisato che le stesse erano applicabili alla parte di base imponibile corrispondente all'esercizio di un'attività agricola rientrante nei limiti dell'articolo 29 (attualmente articolo 32) del TUIR, indipendentemente dalla natura del soggetto esercente l'attività medesima (persone fisiche, società di persone, o società di capitale), ed anche se operante in altri settori (es. industriale, assicurativo, commerciale, ecc.). Diversamente, in relazione all'attività agricola eccedente i predetti limiti e produttiva di reddito d'impresa, la medesima circolare ha precisato che si rende applicabile l'aliquota IRAP nella misura ordinaria.

Si ritiene, pertanto, anche con riferimento alle attività di produzione e vendita di energia elettrica e di carburante richiamate nell'articolo 1 del comma 423 in commento, che le stesse saranno da assoggettare all'aliquota IRAP:

- *nella misura dell'1,9 per cento (con aliquote ridotte per la Regione Valle d'Aosta), per il valore della produzione riferito all'attività svolta entro i limiti stabiliti nell'articolo 32 del TUIR, o in quelli individuati nel paragrafo 4 della presente circolare con specifico riferimento alla produzione e cessione di energia elettrica e calorica derivante da fonte fotovoltaica;*
- *nella misura ordinaria del 3,9 per cento, per il valore della produzione che eccede i sopra richiamati limiti.”*

Disciplina fiscale della tariffa incentivante e dei ricavi derivanti dalla vendita dell'energia

Di seguito viene esplicitato il trattamento fiscale della tariffa incentivante e dell'eventuale premio aggiuntivo, nonché dell'attività di vendita dell'energia prodotta, prendendo in esame, in particolare, 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;
- persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di una attività commerciale;
- 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.

In linea generale, si ribadisce che la tariffa incentivante, in quanto contributo per la realizzazione e la gestione dell'impianto fotovoltaico, non assume mai rilevanza ai fini dell'IVA, 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 e, pertanto, quale contributo concesso a soggetto imprenditore, la tariffa erogata deve essere assoggettata a ritenuta d'acconto.

Si possono individuare le seguenti situazioni fiscali, in relazione al ruolo del responsabile dell'impianto:

- a) Persona fisica o ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, utilizza un impianto fotovoltaico a soli fini privati;*
- b) Persona fisica o ente non commerciale che, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, produce energia fotovoltaica in eccedenza rispetto ai consumi privati (differenziando gli impianti di potenza fino a 20 kWp e maggiore);*
- c) persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività commerciale;*
- d) persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto per le esigenze di detta attività;*
- e) persona fisica che svolge un'attività di lavoro autonomo e utilizza l'impianto per produrre energia da destinare promiscuamente all'uso personale e all'esercizio della propria attività;*
- 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.*

La schematizzazione della disciplina fiscale degli incentivi è mostrata nella tabella seguente:

Schematizzazione Disciplina Fiscale degli Incentivi				
Persona Fisica / Ente non Commerciale / Condominio				
	Impianti <20kWp			Impianti >20kWp
	Scambio sul posto	Vendita eccedenza rispetto ai consumi	Impianti diversi	
		Su abitazione o sede Ente non Commerciale		
IVA su tariffa incentivante	NO	NO	NO	NO
IRPEF+IRAP su tariffa incentivante	NO	NO	SI su quota energia venduta	SI su quota energia venduta
IRES + IRAP su tariffa incentivante	N.A.	N.A.	N.A.	N.A.
Ritenuta 4% su tariffa incentivante	N.A.	N.A.	SI su quota energia venduta	SI su quota energia venduta
IVA su energia venduta	N.A.	NO	SI franchigia 7000 Euro persone fisiche	SI franchigia 7000 Euro persone fisiche
IRPEF+ IRAP su energia venduta	NO	SI (Reddito Diverso)	SI Reddito di impresa	SI Reddito di impresa
IRES+ IRAP su energia venduta	N.A.	N.A.	N.A.	N.A.
Detraibilità IVA su acquisto impianto	N.A.	NO	SI ma limitata	SI ma limitata
Ammortamento impianto	NO	NO	SI ma limitata	SI ma limitata

Schematizzazione Disciplina Fiscale degli Incentivi			
	Lavoratore autonomo oppure Associazione Professionale		Lavoratore Autonomo
	Impianto utilizzato solo per esigenze professionali	Impianto utilizzato anche per la vendita	Uso Promiscuo
IVA su tariffa incentivante	NO	NO	NO
IRPEF+IRAP su tariffa incentivante	NO	SI su quota energia venduta	NO
IRES + IRAP su tariffa incentivante	N.A.	N.A.	N.A.
Ritenuta 4% su tariffa incentivante	N.A.	SI su quota energia venduta	NO
IVA su energia venduta	N.A.	SI	N.A.
IRPEF+ IRAP su energia venduta	NO	SI	NO
IRES+ IRAP su energia venduta	N.A.	N.A.	N.A.
Detraibilità IVA su acquisto impianto	SI	SI	SI
Ammortamento impianto	SI	SI	SI AL 50%

Schematizzazione Disciplina Fiscale degli Incentivi		
	Imprese soggette ad IRPEF (Imprenditori Individuali o Società di Persone)	Imprese soggette ad IRES (Società di Capitali)
IVA su tariffa incentivante	NO	NO
IRPEF+IRAP su tariffa incentivante	SI	N.A.
IRES + IRAP su tariffa incentivante	N.A.	SI
Ritenuta 4% su tariffa incentivante	SI	SI
IVA su energia venduta	SI	SI
IRPEF+ IRAP su energia venduta	SI	N.A.
IRES+ IRAP su energia venduta	N.A.	SI
Detraibilità IVA su acquisto impianto	SI	SI
Ammortamento impianto	SI	SI

Accise e addizionali sui consumi di energia elettrica

➤ Accise, produzione e consumo dell'energia elettrica da fonti rinnovabili

Dalla normativa di riferimento (D.Lgs 2 Febbraio 2007 che sostituisce integralmente gli articoli dal 52 al 60 del Titolo II del TUA) si evince che:

- art. 52, al comma 1 è preliminarmente specificato che il momento impositivo coincide con la fornitura dell'energia elettrica ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio e ad essa si applicano due aliquote distinte: 0,00310 €/kWh per qualsiasi applicazione nelle abitazioni e di 0,00930 €/kWh per qualsiasi uso in locali e luoghi diversi dalle abitazioni;
- al comma 2 sono stabiliti i casi nei quali l'energia elettrica non è sottoposta ad accisa fra cui quella "prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili, con potenza non superiore a 20 kWp" e, inoltre, nel comma 3, i casi in cui, nell'ambito del regime impositivo, può essere accordata l'esenzione dall'accisa fra cui l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili con potenza disponibile superiore a 20 kWp, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni.

Negli articoli 53 e 53-bis sono indicati i soggetti obbligati, nonché stabiliti gli adempimenti che ad essi fanno carico.

Sono obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica:

- i soggetti che producono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali cioè i venditori;
- gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica, come definite nell'articolo 54 del TUA, che venga utilizzata per uso proprio;
- i soggetti che utilizzano l'energia elettrica per uso proprio con impiego promiscuo, con potenza disponibile superiore a 200 kW intendendosi per uso promiscuo l'utilizzazione di energia elettrica in impieghi soggetti a diversa tassazione.

I soggetti obbligati debbono:

- denunciare preventivamente la loro attività all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competenti per territorio e di dichiarare ogni variazione, relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie, nonché la cessazione dell'attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati;
- prestare, nel caso abbiano deciso di non versare anticipatamente l'imposta dovuta mediante canone di abbonamento annuo, una cauzione predeterminata all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane, che, effettuati i controlli di competenza, rilascia, entro sessanta giorni dalla denuncia, l'autorizzazione.

Invece dell'autorizzazione, ai soggetti che esercitano officine di energia elettrica, è rilasciata dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, previa verifica degli impianti, una licenza di esercizio soggetta al pagamento di un diritto annuale.

Il diritto annuale (da versare nel periodo dall'1 al 16 dicembre che precede quello cui si riferisce e, per gli impianti di nuova costruzione o che cambiano il titolare, prima del rilascio della licenza) ai sensi dell'articolo 63 del TUA, ammonta a:

- 23,24 €, per officine elettriche di produzione, cabine e punti di presa, per uso proprio, di un solo stabilimento della ditta esercente e officine di produzione ed acquirenti che rivendono in blocco l'energia elettrica prodotta o acquistata ad altri fabbricanti;
- 77,47 €, per officine elettriche di produzione, cabine e punti di presa, a scopo commerciale.

I soggetti, invece, che, pur esercendo un'officina elettrica per la produzione, non la forniscono ai consumatori finali né la consumano per uso proprio e, pertanto, non rientrano nel novero dei soggetti obbligati, contestualmente all'avvio della propria attività, ne danno comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle dogane territorialmente competente.

Debbono, altresì, presentare una dichiarazione annuale, entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce, contenente l'indicazione dei dati relativi all'energia elettrica prodotta e a quella immessa nella rete di trasmissione o di distribuzione.

Comunicano, infine, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati, ogni variazione relativa agli impianti e alle modifiche societarie e sulla eventuale cessazione dell'attività.

A essi verrà rilasciato il codice ditta necessario per presa a carico della suddetta dichiarazione annuale.

Negli articoli 55 e 56 del TUA sono disciplinati, altresì, l'accertamento e liquidazione dell'accisa e le modalità di versamento.

Si fa presente che, ai sensi dell'articolo 59, i soggetti obbligati sono puniti con sanzione amministrativa del pagamento della somma di denaro dal doppio a dieci volte dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore a 258,23 €, che:

- attivano l'officina elettrica senza licenza, manomettono o fanno manomettere i congegni applicati dall'Ufficio dell'Agenzia delle dogane territorialmente competente, nonché i contrassegni, bolli e sigilli applicati da detto Ufficio, salvo casi di forza maggiore;
- omettono o redigono in modo incompleto o inesatto le dichiarazioni, non tengono o tengono in modo irregolare le registrazioni, o non presentano i registri e i documenti relativi alla produzione, distribuzione vendita dell'energia elettrica e le bollette relative alla vendita e al consumo dell'energia elettrica;
- non presentano o presentano incomplete o infedeli le denunce di inizio attività.

Addizionali comunali e provinciali sui consumi di energia elettrica

➤ Addizionali comunali e provinciali sui consumi

Ai sensi dell'articolo 6 novellato dal Decreto, è istituita un'addizionale all'accisa nelle misure seguenti:

- di 18,59 € per mille/kWh in favore dei comuni per qualsiasi uso nelle abitazioni con l'esclusione delle seconde case e delle forniture, con potenza disponibile, fino a 3 kW, effettuate nelle abitazioni di residenza anagrafica degli utenti, limitatamente ai primi 150 kWh;
- 20,40 € per mille/kWh in favore delle Province per qualsiasi uso effettuato in locali e in luoghi diversi dalle abitazioni, per tutte le utenze, fino ad un limite massimo di 200.00 kWh di consumo mensile; con apposita delibera in sede di approvazione del bilancio di previsione, l'importo suddetto può essere incrementato fino a 11,40 per mille/kWh.

Alla luce di ciò, per la produzione e consumo di energia elettrica fotovoltaica ai sensi del d.m. 19 febbraio 2007, si possono verificare le situazioni che vengono riassunte nella seguente tabella.

	Energia Prodotta e Consumata			
	Potenza < 20kWp	Potenza > 20kWp		
		Produzione con Copertura Consumi		
		Energia Consumata nelle abitazioni	Energia Consumata in locali diversi dalle abitazioni	Energia Consumata da imprese di autoproduzione in locali diversi dalle abitazioni
Accise	NO	SI (1)	SI (2)	NO
Addizionale Comunale	SI (4)	SI (3)	NO	NO
Addizionale Provinciale	SI (5)	NO	SI (5)	SI (5)
Addizionale annuale per licenza di esercizio	NO	SI (6)	SI (6)	SI (6)