



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La fiscalità della produzione nelle fonti di energie rinnovabili

nr. 49 • Commissione
Diritto Tributario
Nazionale

a cura di
Federica Fiorani

i quaderni



S.A.F. LUIGI MARTINO

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



La fiscalità della produzione nelle fonti di energie rinnovabili

nr. **49** • Commissione
Diritto Tributario
Nazionale

a cura di
Federica Fiorani

I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

Comitato Istituzionale:

Vincenzo Delle Femmine, Marcello Fontanesi, Giuseppe Grechi, Nicola Mastropasqua, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli, Gianfelice Rocca, Andrea Sironi, Alessandro Solidoro, Eduardo Ursilli.

Comitato Scientifico:

Giuseppe Bernoni, Luigi Carbone, Donato Centrone, Franco Dalla Sega, Sergio Galimberti, Michele Garrubba, Felice Martinelli, Guido Marzorati, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Paola Saracino, Alessandro Solidoro.

Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Corrado Colombo, Ciro D'Aries, Francesca Fiecconi, Carlo Garbarino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Alessandro Solidoro, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

Commissione Diritto Tributario Nazionale:

Delegati del Consiglio: Nicola Frangi, Andrea Zonca.

Presidente della Commissione: Massimiliano Sironi.

Componenti: Maurizio Altini, Marco Antonini, Mara Antreoli, Vincenzo Atzori, Monica Barollo, Cristoforo Barreca, Aldo Riccardo Bellet, Alessandra Biagi, Paolo Giosuè Bifulco, Eleonora Borzani, Sandro Botticelli, Maria Carla Bottini, Paolo Brecciaroli, Silvia Bresciani, Angelo Buganè, Giuseppe Buonamassa, Nicola Cadau, Simona Calabrese, Rita Calculli, Davide Campolunghi, Alfredo Candigliota, Manuela Ornella Cane, Giovanni Canton, Giovanni Carabelli, Filippo Caravati, Pietro Carlomagno, Salvatore Casciti, Fabio Castellani, Alessandro Cerati, Walter Cerioli, Alberto Ciocca, Nino Clerici, Federico Cocchi, Paolo Giacomo Colombo, Gianpaolo Coppola, Gianfranca Corbeddu, Carlo Corbella, Andrea Fabio Cotta, Elisabetta Maria Crespi, Patrizia D'Adamo, Gianluca Dan, Valeria De Cicco, Ettore De Pace, Gianluca De Vecchi, Giancarlo Dello Preite, Filippo Di Carpegna Brivio, Daiana Di Gaspero, Mario Difino, Paolo Dubini, Alfredo Fabozzi, Daniele Marcello Ferrario, Filippo Maria Ferruta, Claudio Finanze, Antonella Finazzi, Mario Fiocca, Paola Freschi, Gilda Giovanna Fugazza, Emanuela Fusa, Alessandro Galli, Riccardo Garegnani, Luigi Gemino, Francesco Genova, Francesca Gerosa, Enrico Carlo Gigliucci, Alberto Giorgi, Giuseppe Giove, Thomas Giuliani, Vittorio Giuseppe, Roberto Gonzaga, Antonio Grasso, Michele Grillo, Fabio Grimaldi, Giampiero Guarnerio, Marica Iadarola, Giovanni Intrigliolo, Sandro La Ciacera, Luca Longobardi, Francescantonio Lupoi, Gaspere Luppino, Stefano Maffi, Paolo Mandarino, Antonio Marinelli, Pinuccia Mazza, Daniele Mazzarino, Luigi Merola, Francesco Miceli, M. Francesca Mileo, Brunetta Mochetti, Giancarlo Modolo, Massimo Mojana, Giuseppe Munafò, Paolo Dimitri Pagani, Luigi Pagliuca, Walter Maria Pangherz, Giovanni Pappalardo, Adolfo Parisi, Flavio Paternò, Mario Matteo Pellegrini, Alessio Pellitta, Ada Pettini, Christoph Pezzè, Ambrogio Picolli, Attilio Picolli, Emanuele Pistone, Rosalba Pizzulo, Monica Alessandra Politi, Renzo Radicioni, Filippo Maria Ramponi, Birgit Rauschendorfer, Paolo Redaelli, Fabiana Stefania Lara Redolfi-Fagara, Mario Reggio, Antonio Ricci, Gianluca Ronzio, Simone Antonio Salano, Sara Sambrotta, Corrado Sanvito, Riccardo Scandroglio, Antonio Scherillo, Rosaria Anna Semilia, Carlo Sergi, Federico Sesana, Amir Songhorian, Carlo Tagini, Silvia Telesca, Luca Luigi Tomasini, Diego Edoardo Vanasia, Emilio Vasile, Raffaele Villa, Sun Wen.

Osservatori: Enrico Allegro, Sara Armella.

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo

corso Europa, 11 • 20122 Milano

tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

INDICE

1. Premessa.....	7
2. Parte I: Il quadro giuridico di riferimento.....	9
2.1. Le direttive comunitarie e il piano di azione nazionale.....	9
2.1.1. Le direttive comunitarie	9
2.1.2. Il piano di azione nazionale e le norme di riferimento nazionali.....	14
2.2. La strategia energetica nazionale e il rapporto ambiente 2013 del CER.....	21
2.2.1. Le direttive comunitarie	21
2.3. I programmi di incentivazione per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili.....	25
2.3.1. Premessa.....	25
2.3.2. Il primo conto energia	26
2.3.3. Il secondo conto energia	29
2.3.4. Il terzo conto energia	30
2.3.5. Il quarto conto energia	33
2.3.6. Il quinto conto energia.....	36
3. Parte II: Gli aspetti contabili e fiscali connessi alla produzione di energia da fonti rinnovabili.....	43
3.1. La regolamentazione fiscale nel fotovoltaico	43
3.1.1. Prassi pregresse concernenti la qualificazione immobiliare o mobiliare degli impianti fotovoltaici. Profili fiscali relativi agli impianti fotovoltaici.....	43

3.1.2.	Profili fiscali relativi alle componenti di reddito positive generate dagli impianti fotovoltaici	53
3.1.3.	Il trattamento fiscale della tariffa incentivante e dei corrispettivi per la vendita di energia ai fini delle imposte dirette e IVA	55
3.1.4.	Il trattamento fiscale degli incentivi connessi al quinto conto energia	65
3.1.5.	Applicazione della disciplina delle società non operative	74
3.1.6.	Diritto di superficie su terreni destinati alla realizzazione di impianti fotovoltaici	77
3.1.7.	La produzione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche da parte di imprenditori agricoli.....	79
3.2.	L'addizionale dell'imposta sul reddito delle Società per le imprese operanti nel settore energetico (c.d. "Robin Hood Tax")	84
3.3.	Gli adempimenti ai fini dell'accisa sull'energia elettrica.....	86
3.3.1.	L'accisa sull'energia elettrica.....	86
3.3.2.	La vendita di energia elettrica	88
3.4.	Ulteriori adempimenti AEEG – Unbundling e contributo AEEG.....	88
3.4.1.	“Unbundling” contabile.....	88
3.4.2.	Contributo di funzionamento AEEG	90
3.5.	Imposizione IMU e impianti fotovoltaici	93
3.5.1.	Premessa.....	93
3.5.2.	Definizione degli impianti fotovoltaici ai fini catastali	95
3.5.3.	Accatastamento	97
3.5.4.	Centrale fotovoltaica - accatastamento come unità autonoma.....	97
3.5.5.	Classificazione in D/1 della centrale fotovoltaica.....	98
3.5.6.	Criterio estimale per la determinazione della rendita catastale	98

3.5.7.	La rendita catastale quale “valore medio costante”	101
3.5.8.	IMU e centrali fotovoltaiche.....	102
3.6.	Ulteriori considerazioni in tema di imposizione IMU; gli impianti eolici.....	103
3.7.	L’agevolazione introdotta dall’art. 6. Legge 388/2000, c.d. “Tremonti ambiente”	105
3.7.1.	Detassazione degli investimenti ambientali e degli impianti fotovoltaici.....	105
3.7.2.	Cumulabilità con la tariffa incentivante	106
3.8.	Profili fiscali delle “altre” energie rinnovabili.....	109
4.	Conclusioni.....	115
5.	Bibliografia.....	117

1. PREMESSA

Il settore della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili ha incontrato, nel nostro e in molti altri Paesi europei e del Mondo, un'enorme fortuna a causa dell'importanza, avvertita da tutti i Governi, di sviluppare una sempre più forte alternativa alle fonti di produzione di energia elettrica di origine non rinnovabile (fossile in primis) e, quindi, (i) non disponibili alle nostre economie all'infinito oltre che (ii) dipendenti da logiche e strategie sviluppate dai Paesi produttori di tali risorse.

L'affrancamento dalla dipendenza delle fonti di produzione di energia fossile, infatti, è percepita da tutti i Governi come un obiettivo strategico di importanza fondamentale sia da un punto di vista economico che ambientale, in termini di riduzione dell'inquinamento.

Gli elevati costi di installazione di un impianto per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili sono quindi stati più o meno interamente compensati dagli importanti programmi di incentivazione avviati da tutti i Governi. È facile, quindi, comprendere l'entusiasmo che si è generato tra gli operatori del settore che hanno intravisto una ricca opportunità di business e che si sono affrettati a costruire – talvolta in maniera incontrollata e selvaggia - tali impianti. Gli entusiasmi degli operatori economici di settore sono stati però bilanciati da un sempre crescente scetticismo, alimentato anche dal ramo per così dire più “populista” dei mezzi di informazione, da parte dell'opinione pubblica che considera tali impianti, non già come un'importante opportunità per il nostro Paese di svincolarsi dalle logiche economiche imposte dai Paesi produttori di fonti energetiche fossili, oltre che per far fronte al crescente problema dell'inquinamento, ma unicamente come uno dei tanti inutili balzelli da pagare forzatamente nella bolletta elettrica⁽¹⁾ e, soprattutto,

⁽¹⁾ Gli incentivi erogati dal Governo per lo sviluppo delle energie rinnovabili vengono infatti finanziati mediante una componente aggiuntiva della bolletta elettrica.

come un antiestetico nemico che minaccia la bellezza delle nostre campagne e rompe gli equilibri dei nostri ecosistemi. Il peso dell'opinione pubblica e anche la perdurante crisi economica hanno mutato gli scenari e, nel tempo, il Legislatore ha di fatto scoraggiato la costruzione di impianti di grandi dimensioni ed ha privilegiato l'aspetto dell'autoconsumo e del risparmio e dell'efficienza energetica⁽²⁾ degli edifici.

Tuttavia, molti operatori, in questi anni hanno costruito impianti di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili e il presente Quaderno si propone di fornire un quadro il più possibile completo sia della fiscalità che degli adempimenti connessi all'esercizio di tali impianti.

⁽²⁾ Il tema del risparmio energetico e degli incentivi per l'efficienza energetica non formano oggetto di trattazione nel presente lavoro poiché, ancorché connessi al tema della tutela ambientale, non riguardano il tema della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili.

2. PARTE I: IL QUADRO GIURIDICO DI RIFERIMENTO

2.1. Le direttive comunitarie e il piano di azione nazionale

2.1.1. Le direttive comunitarie

A livello comunitario, con riferimento a taluni settori di attività di interesse sovranazionale, sorge la necessità di ottenere, pur attraverso una distinta regolamentazione in tutti i paesi membri, un quadro giuridico comune negli intendimenti e omogeneo nelle finalità.

Il “sistema” normativo della Comunità Europea è diretto dunque a far sì che le norme nazionali vadano indotte da un atto comunitario, qualora sorga la necessità di una distinta regolamentazione comune negli intendimenti a tutti i Paesi⁽³⁾.

⁽³⁾ Come descritto dal Prof. Klaus-Dieter Borchardt nella pubblicazione *l'ABC del Diritto dell'Unione Europea*, pubblicato dall'Ufficio delle Pubblicazioni dell'Unione Europea, “L'UE non è soltanto una creazione del diritto, essa persegue altresì i suoi obiettivi ricorrendo unicamente agli strumenti del diritto. In altri termini, essa è una comunità in virtù del diritto. Non è la forza che regola la convivenza economica e sociale dei popoli degli Stati membri, bensì il diritto dell'Unione. Tale diritto è la base del sistema istituzionale, definisce le procedure decisionali delle istituzioni dell'Unione e ne disciplina i rapporti reciproci. Attribuisce a tali istituzioni il potere di agire mediante regolamenti, direttive e decisioni, attraverso cui esse possono adottare atti giuridici con efficacia vincolante per gli Stati membri e per i loro cittadini. Anche il singolo diviene così parte integrante dell'Unione. Il diritto dell'Unione influisce, infatti, in modo sempre più diretto sulla vita quotidiana dei cittadini, conferendo diritti e imponendo doveri. In quanto cittadino di uno Stato membro, il singolo è soggetto a ordinamenti giuridici di diverso livello, come accade negli ordinamenti costituzionali federali. Analogamente a qualsiasi altro ordinamento giuridico, anche quello dell'Unione dispone di un sistema coerente di tutela giuridica, cui ricorrere in caso di controversie riguardanti il diritto dell'Unione e ai fini della sua stessa attuazione. Il diritto dell'Unione regola, altresì, i rapporti tra l'UE e i suoi Stati membri. **Questi ultimi devono adottare tutte le misure opportune per adempiere gli obblighi derivanti dai trattati o dagli atti delle istituzioni dell'Unione.**”

Al fine di comprendere appieno l'evoluzione della normativa comunitaria, soprattutto avendo riguardo all'incidenza di quest'ultima in quella nazionale – e con riferimento alle tematiche riguardanti le energie rinnovabili – è opportuno, dapprima, elencare sinteticamente l'*iter* cronologico dei provvedimenti che hanno portato dall'attuale quadro normativo alla politica nazionale e, successivamente, soffermarsi più in dettaglio sui più recenti tra questi provvedimenti.

Le fonti comunitarie che hanno riguardato la materia possono essere individuate distintamente nella:

– **Direttiva n. 96/92/CE** del Parlamento Europeo e del Consiglio del 19 dicembre 1996, concernente norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica;

– **Direttiva n. 2001/77/CE** del Parlamento Europeo e del Consiglio del 27 settembre 2001, sulla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità;

– **Direttiva n. 2003/30/CE** del Parlamento Europeo e del Consiglio del 8 maggio 2003, sulla promozione dell'uso dei biocarburanti o di altri carburanti rinnovabili nei trasporti;

– **Direttiva n. 2003/54/CE** del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 giugno 2003, relativa a norme comuni per il mercato interno dell'energia elettrica che abroga la Direttiva n. 96/92/CE;

– **Direttiva n. 2009/28/CE** del Parlamento Europeo e del Consiglio del 23 aprile 2009, sulla promozione dell'uso di energia da fonti rinnovabili, recante modifiche e successiva abrogazione delle direttive n. 2001/77/CE e n. 2003/30/CE.

Per quanto concerne le energie da fonti rinnovabili, la Direttiva 2009/28/CE del 23 aprile 2009 approvata dal Parlamento Europeo e dal Consiglio dell'Unione Europea, contiene norme sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili e, come già ricordato sopra, reca modifiche oltre che la successiva abrogazione delle direttive n. 2001/77/CE e n. 2003/30/CE.

In particolare, la Direttiva in esame prevede:

– Un quadro comune per la promozione dell'energia da fonti

È loro compito agevolare il funzionamento dell'Unione ed evitare qualsiasi azione che possa mettere a repentaglio la realizzazione degli scopi dei trattati. Gli Stati membri sono responsabili di fronte ai cittadini dell'Unione di ogni pregiudizio che possa derivare loro dalla violazione del diritto dell'Unione.

rinnovabili;

– Obiettivi nazionali obbligatori per la quota complessiva di energia da fonti rinnovabili sul consumo finale lordo di energia e per la quota di energia da fonti rinnovabili nei trasporti;

– Norme relative:

- Ai trasferimenti statistici tra gli stati membri;
- Ai progetti comuni tra gli stati membri e con paesi terzi;
- Alle garanzie d'origine;
- Alle procedure amministrative;
- All'informazione e alla formazione;
- All'accesso alla rete elettrica per l'energia da fonti rinnovabili.

– Criteri di sostenibilità per bio-carburanti e bio-liquidi.

All'articolo 2 della Direttiva in commento vengono inoltre esplicitati i significati di alcune terminologie, di seguito una sintesi delle più importanti e ricorrenti:

a. **«energia da fonti rinnovabili»:** energia proveniente da fonti rinnovabili non fossili, vale a dire energia eolica, solare, aerotermica, geotermica, idrotermica e oceanica, idraulica, biomassa, gas di discarica, gas residuati dai processi di depurazione e biogas;

b. **«energia aerotermica»:** l'energia accumulata nell'aria ambiente sotto forma di calore;

c. **«energia geotermica»:** energia immagazzinata sotto forma di calore sotto la crosta terrestre;

d. **«energia idrotermica»:** l'energia immagazzinata nelle acque superficiali sotto forma di calore;

e. **«biomassa»:** la frazione biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui di origine biologica provenienti dall'agricoltura (comprendente sostanze vegetali e animali), dalla silvicoltura e dalle industrie connesse, comprese la pesca e l'acquacoltura, nonché la parte biodegradabile dei rifiuti industriali e urbani;

f. **«consumo finale lordo di energia»:** i prodotti energetici forniti a scopi energetici all'industria, ai trasporti, alle famiglie, ai servizi, compresi i servizi pubblici, all'agricoltura, alla silvicoltura e alla pesca, ivi compreso il consumo di elettricità e di calore del settore elettrico per la produzione di elettricità e di calore, incluse le perdite di elettricità e di calore con la distribuzione e la trasmissione;

g. **«tele-riscaldamento»** o **«tele-raffrescamento»:** la distribuzione di energia termica in forma di vapore, acqua calda o liquidi refrigerati, da una fonte centrale di produzione verso una pluralità di edifici o siti tramite una rete, per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi o di processi di

lavorazione;

h. **«bio-liquidi»**: combustibili liquidi per scopi energetici diversi dal trasporto, compresi l'elettricità, il riscaldamento ed il raffreddamento, prodotti a partire dalla biomassa;

i. **«biocarburanti»**: carburanti liquidi o gassosi per i trasporti ricavati dalla biomassa;

j. **«garanzia di origine»**: documento elettronico che serve esclusivamente a provare ad un cliente finale che una determinata quota o un determinato quantitativo di energia sono stati prodotti da fonti rinnovabili come previsto all'articolo 3, paragrafo 6, della Direttiva 2003/54/CE;

k. **«regime di sostegno»**: strumento, regime o meccanismo applicato da uno Stato membro o gruppo di Stati membri, inteso a promuovere l'uso delle energie da fonti rinnovabili riducendone i costi, aumentando i prezzi a cui possono essere vendute o aumentando, per mezzo di obblighi in materia di energie rinnovabili o altri mezzi, il volume acquistato di dette energie. Ciò comprende, ma non in via esclusiva, le sovvenzioni agli investimenti, le esenzioni o gli sgravi fiscali, le restituzioni d'imposta, i regimi di sostegno all'obbligo in materia di energie rinnovabili, compresi quelli che usano certificati verdi, e i regimi di sostegno diretto dei prezzi, ivi comprese le tariffe di riacquisto e le sovvenzioni;

l. **«obbligo in materia di energie rinnovabili»**: regime di sostegno nazionale che obbliga i produttori di energia a includere una determinata quota di energia da fonti rinnovabili nella loro produzione, che obbliga i fornitori di energia a includere una determinata quota di energia da fonti rinnovabili nella loro offerta o che obbliga i consumatori di energia a includere una determinata quota di energia da fonti rinnovabili nei loro consumi. Ciò comprende i regimi nei quali tali obblighi possono essere soddisfatti mediante l'uso di certificati verdi;

m. **«valore reale»**: la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra per alcune o per tutte le fasi di uno specifico processo di produzione di biocarburanti calcolata secondo la metodologia definita nell'allegato V, parte C della Direttiva 2009/28/CE (di seguito la "Direttiva");

n. **«valore tipico»**: una stima della riduzione rappresentativa delle emissioni di gas a effetto serra per una particolare filiera di produzione del biocarburante;

o. **«valore standard»**: un valore stabilito a partire da un valore tipico applicando fattori predeterminati e che, in circostanze definite dalla presente Direttiva, può essere utilizzato al posto di un valore reale.

L'art. 3 della Direttiva, fissa gli obiettivi che ciascuno Stato membro deve impegnarsi a raggiungere con riferimento all'uso di energia da fonti rinnovabili. In particolare, essi sono coerenti con l'obiettivo generale di raggiungere una quota pari almeno al 20% di energia da fonti rinnovabili nel consumo finale lordo di energia della Comunità nel 2020.

Per il conseguimento di tali obiettivi, la Direttiva stabilisce che gli stati membri possano applicare, *inter alia*, regimi di sostegno e misure di cooperazione tra stati membri e paesi terzi.

Di fondamentale importanza, nella Direttiva in commento, è l'articolo 4, che prevede l'obbligo – per ciascuno stato membro – di adottare un **Piano di azione nazionale per le energie rinnovabili**, nel quale vengono stabiliti:

– Gli obiettivi nazionali degli Stati membri per la quota di energia da fonti rinnovabili consumata nel settore dei trasporti, dell'elettricità e del riscaldamento e raffreddamento nel 2020;

– Le misure appropriate da adottare per raggiungere detti obiettivi nazionali generali;

– Le misure da adottare in termini di:

- procedure amministrative, regolamentazione e codici;
- informazione e formazione;
- garanzie di origine dell'elettricità, del calore e del freddo prodotti da fonti energetiche rinnovabili;
- accesso e funzionamento delle reti;
- criteri di sostenibilità per i bio-carburi e per i bio-liquidi
- calcolo dell'impatto dei gas a effetto serra dei biocarburanti e dei bio-liquidi.

Tra le numerose disposizioni contenute nella Direttiva in esame, merita ricordare che la medesima detta anche misure in tema di settore edilizio, prevedendo in particolare che, gli enti amministrativi locali e regionali favoriscano strumenti di produzione di riscaldamento e raffrescamento da fonti rinnovabili nella pianificazione delle infrastrutture urbane delle città al fine di consentire una significativa riduzione del consumo di energia.

Sempre con riferimento alle linee guida evidenziate dall'Unione Europea, in data 5 novembre 2013, la Commissione UE attraverso la comunicazione *“Delivering the internal electricity market and making the most of public intervention”* ha fornito agli Stati membri importanti orientamenti in tema di energie rinnovabili.

La Commissione UE ha infatti precisato che le energie rinnovabili per lungo tempo hanno necessitato di un intervento incentivante diretto dello Stato per compensare gli elevati costi di investimento che gli operatori

dovevano sostenere nella fase iniziale dello sviluppo delle tecnologie necessarie. Con l'affermarsi delle tecnologie e il conseguente abbassamento dei costi di investimento, numerosi Stati membri hanno avviato una riforma dei loro regimi di sostegno per le energie rinnovabili.

Tali procedure di revisione, soprattutto con riferimento a Paesi, come l'Italia, dove sovente si registrano mutamenti con carattere retroattivo, hanno ingenerato, però, sia negli operatori già presenti sul mercato (che hanno effettuato gli investimenti quando ancora i costi erano elevati) sia nei potenziali investitori, soprattutto stranieri, l'estremo timore di veder mutare gli scenari – e i relativi *business plans* – di riferimento.

Rispondendo a tali timori, l'UE ha affermato che gli Stati che prevedono di riformulare i loro sistemi di investimento dovrebbero ispirarsi a questi principi:

- Il sostegno finanziario dovrebbe essere limitato a quanto necessario, al fine di rendere competitive le energie rinnovabili;
- I regimi di sostegno dovrebbero essere flessibili e rispondere prontamente ai cali dei costi di produzione;
- I Governi dovrebbero evitare cambiamenti dei sistemi di sostegno senza preavviso e retroattivamente. Le legittime aspettative degli investitori riguardo ai rendimenti sugli investimenti devono essere rispettati;
- Gli Stati membri dovrebbero coordinare meglio le loro strategie per le energie rinnovabili per ridurre i costi per i consumatori finali, in termini di prezzi dell'energia e delle imposte.

2.1.2. Il piano di azione nazionale e le norme di riferimento nazionali

Il Piano di azione nazionale per le energie rinnovabili (PAN) dell'Italia, conforme alla Direttiva 2009/28/CE e alla decisione della Commissione del 30 giugno 2009, redatto dal Ministero per lo Sviluppo Economico nel mese di giugno 2010, fornisce una panoramica sintetica della politica nazionale in materia di energie rinnovabili, descrivendo gli obiettivi e le principali linee di azione strategica nel nostro Paese. Esso sarà aggiornato nel caso in cui si manifestino nel tempo scostamenti significativi.

Il contenuto del PAN evidenzia con chiarezza gli obiettivi strategici nazionali rivolti:

- alla sicurezza dell'approvvigionamento energetico;
- alla riduzione dei costi dell'energia per le imprese e i cittadini;
- alla promozione delle filiere tecnologiche innovative;

- alla tutela ambientale.

In sintesi, gli obiettivi riguardano il cosiddetto “sviluppo sostenibile” e sono dunque finalizzati a diffondere uno straordinario impegno per l’incremento dell’efficienza energetica e la riduzione dei consumi di energia. Nel PAN sono sintetizzate la strategia e le linee di azione del Governo Italiano nello sviluppo delle fonti energetiche rinnovabili. Tra gli obiettivi generali, assumono particolare rilievo:

- la sicurezza negli approvvigionamenti energetici, considerando che l’Italia dipende fortemente dalle importazioni di energia. Le interruzioni della fornitura di petrolio in conseguenza delle vicende politiche in Libia nel 2011 e le riduzioni di forniture di gas dalla Russia attraverso l’Ucraina sono recenti esempi della criticità della posizione nazionale in tal senso;

- la riduzione delle emissioni di gas dannosi per il clima (CO₂, CH₄, ...) secondo gli impegni assunti a livello internazionale (accordo di Kyoto e seguenti);

- il miglioramento della competitività dell’industria nazionale attraverso il sostegno della domanda di tecnologie rinnovabili e lo sviluppo dell’innovazione tecnologica. Le fonti rinnovabili possono infatti costituire per il paese un elemento di sviluppo economico, di occupazione, di investimenti oltre che di affrancamento dalla dipendenza energetica nei confronti di altri paesi.

Per i diversi settori di intervento sono delineate linee di azione:

Consumi finali per riscaldamento/raffrescamento:

lo sviluppo delle rinnovabili assume primaria importanza con riferimento ai consumi finali per finalità di raffreddamento/riscaldamento atteso che questi ultimi rappresentano una porzione rilevante dei consumi nazionali generali. Lo sviluppo in tal senso andrà perseguito attraverso:

- azioni sulle infrastrutture, tra cui lo sviluppo delle reti di teleriscaldamento, la diffusione di cogenerazione con maggiore controllo dell’uso del calore, l’immissione di biogas nella rete di distribuzione del gas naturale;

- promozione di un utilizzo diffuso delle rinnovabili a copertura del fabbisogno di calore negli edifici, accompagnato da un miglioramento dell’efficienza energetica.

Consumi di carburante nel settore dei trasporti:

il consumo di carburante nel settore dei trasporti rappresenta la seconda voce nel consumo finale di energia. Le linee d’azione principali sono:

- miglioramento dell’efficienza energetica nei trasporti;
- ampliamento dell’apporto di biocarburanti nei consumi;

- ampliamento del ricorso all'elettricità nel trasporto.

Consumi finali di energia elettrica:

i consumi di energia elettrica rappresentano una quota crescente nella composizione del consumo finale di energia. Lo sviluppo delle rinnovabili resta dunque una linea d'azione strategica.

Gli impianti alimentati da fonti rinnovabili hanno un accesso prioritario alla rete a condizioni tecnico-economiche privilegiate rispetto agli impianti tradizionali; hanno diritto alla priorità di dispacciamento⁽⁴⁾ oltre a riduzioni dei corrispettivi di connessione alla rete che vengono distribuiti sulle bollette agli utenti.

L'obiettivo è quello di raccolta integrale della producibilità rinnovabile attraverso sistemi di accumulo e stoccaggio dell'energia elettrica non immettibili in rete.

Per integrare nel sistema elettrico la crescita da fonti rinnovabili, è previsto inoltre l'ampliamento di nuove linee elettriche e il potenziamento dell'esistente rete di trasmissione e distribuzione.

Per elevare la percentuale di consumi elettrici coperti da rinnovabili garantendo, al tempo stesso, efficienza e costi accettabili, è necessario che il sistema elettrico sia adeguato alle sue infrastrutture; occorre infatti puntare sulla realizzazione delle c.d. "reti intelligenti", capaci di realizzare forme efficienti di stoccaggio, accumulo, raccolta e smistamento dell'energia prodotta. Ciò è dovuto al fatto che le fonti rinnovabili hanno caratteristiche di intermittenza (sole e vento non sono costanti nel tempo) e di diffusione sul territorio; alle grandi centrali si affiancano molteplici impianti diffusi sul territorio (per esempio fotovoltaici) da connettere con la rete in modo efficiente e programmato.

Gli obiettivi evidenziati nel PAN sono da raggiungere entro il 2020; tenendo conto dell'effetto della crisi economica e delle misure di risparmio energetico programmate in accordo con l'obiettivo europeo di

⁽⁴⁾ Per **dispacciamento**, secondo la definizione del D.Lgs 79/1999 si intende il servizio che garantisce in ogni istante l'equilibrio tra la domanda e l'offerta di energia elettrica. Poiché l'energia elettrica non può essere immagazzinata, si rende necessario un sistema di monitoraggio che individui, istante per istante, quanta energia va prodotta e come va distribuita. In Italia il mercato del servizio del dispacciamento è gestito da Terna e agisce tramite un Centro nazionale di controllo su 293 linee elettriche (3 cavi sottomarini, 281 linee nazionali a 380 kV e 9 interconnessioni tra l'Italia e altri Stati). L'autorità per l'energia fissa ogni tre mesi il prezzo per il servizio di dispacciamento.

riduzione del 20%, la stima dei consumi finali nel nostro Paese nel 2020 potrebbe essere contenuta nel limite di 131,2 Mtep⁽⁵⁾.

Per quanto riguarda gli obiettivi specifici per le energie rinnovabili, l'Italia ha assunto per l'anno 2020 l'obiettivo di coprire con energia da fonti rinnovabili il 17% dei consumi finali totali di energia⁽⁶⁾.

L'obiettivo assegnato dunque è misurato dal seguente rapporto:

$$\frac{FER}{CFL} \geq 17\%^{(7)}$$

⁽⁵⁾ L'acronimo **MTEP** sta per milioni di tonnellate equivalenti di petrolio. Rappresenta la quantità di energia rilasciata dalla combustione di una tonnellata di petrolio grezzo e vale circa 42 GJ. Rappresenta dunque quanto petrolio sarebbe necessario per produrre la stessa quantità di energia con una centrale solare.

⁽⁶⁾ Nel 2005, anno preso a riferimento a livello europeo, il consumo finale di energia in Italia è stato pari a 141,2 Mtep; nel 2008 è sceso a 131,6 Mtep e nel 2012 è risalito a 184,2 Mtep.

⁽⁷⁾ Dove: FER (consumi da fonti di energia rinnovabili) è definito come somma dei seguenti termini:

- energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili, escludendo, per l'idroelettrico, la produzione delle centrali di pompaggio che utilizzano acqua precedentemente pompata a monte;

- energia da fonti rinnovabili fornita mediante teleriscaldamento e tele-raffrescamento più il consumo di altre energie da fonti rinnovabili nell'industria, nelle famiglie, nei servizi, in agricoltura, silvicoltura e pesca, per il riscaldamento, il raffreddamento e la lavorazione, compresa l'energia catturata dalle pompe di calore;

- contenuto energetico dei biocarburanti che rispettano criteri di sostenibilità;

- energia relativa alle misure di cooperazione internazionale previste dalla Direttiva

CFL (consumo finale lordo) è definito come “i prodotti energetici forniti a scopi energetici all'industria, ai trasporti, alle famiglie, ai servizi, compresi i servizi pubblici, all'agricoltura, alla silvicoltura e alla pesca, ivi compreso il consumo di elettricità e di calore del settore elettrico per la produzione di elettricità e di calore incluse le perdite di elettricità e di calore con la distribuzione e la trasmissione”. Oltre all'obiettivo sopra indicato, deve essere assicurata una quota di copertura dei consumi nel settore dei trasporti mediante energie da fonti rinnovabili pari al 10%:

$$(FER/CFL) \geq 10\%$$

Per il calcolo del numeratore sono inclusi:

- il contenuto energetico dei biocarburanti che rispettano i criteri di sostenibilità moltiplicando per 2 il contenuto dei biocarburanti di seconda generazione;

- l'energia elettrica da fonti rinnovabili consumata nei trasporti, moltiplicando per un fattore di 2,5 la quota di questa consumata nei trasporti su strada.

Per il calcolo del denominatore sono inclusi esclusivamente la benzina, il diesel, i biocarburanti consumati nel trasporto su strada e su rotaia e l'elettricità, moltiplicando per un fattore di 2,5 la quota consumata su strada.

La tabella sottostante illustra gli obiettivi che l'Italia intende raggiungere nei tre settori (elettricità, calore, trasporti) ai fini del soddisfacimento dei target stabiliti, confrontando l'anno di riferimento 2005, la situazione 2008 e le previsioni 2020.

Consumi finali lordi di energia e obiettivi per le energie rinnovabili									
	2005			2008			2020		
	Consumi da FER	Consumi finali lordi (CFL)	FER/CFL	Consumi da FER	Consumi finali lordi (CFL)	FER/CFL	Consumi da FER	Consumi finali lordi (CFL)	FER/CFL
	(Mtep)	(Mtep)	%	(Mtep)	(Mtep)	%	(Mtep)	(Mtep)	%
Elettricità	4,846	29,749	16,29	5,04	30,399	16,58	9,112	31,448	28,97
Calore	1,916	68,501	2,8	3,238	58,534	5,53	9,52	60,135	15,83
Trasporti	0,179	42,976	0,42	0,723	42,619	1,7	2,53	39,63	6,38
Trasferimenti da altri Stati	-	-	-	-	-	-	1,144	-	-
Totale	6,941	141,226	4,91	9,001	131,553	6,84	22,306	131,214	17
Trasporti ai fini dell'ob. 10%	0,338	39,000	0,87	0,918	37,67	2,44	3,419	33,975	10,06

Fonte: Ministero per lo sviluppo economico - Sintesi piano di azione nazionale per le energie rinnovabili

Gli investimenti nel settore delle energie rinnovabili, tuttavia, non garantiscono, con l'attuale situazione di mercato delle fonti energetiche, adeguati livelli di remunerazione; l'UE e i singoli stati, con modalità diverse, hanno attuato meccanismi di sostegno volti a incentivare e sostenere tali investimenti:

- i **certificati verdi**: i produttori e importatori di energia elettrica da fonti convenzionali hanno l'obbligo di immettere in rete un quantitativo minimo di elettricità prodotto da rinnovabili; se non lo fanno direttamente possono acquistare da produttori specializzati in fonti rinnovabili titoli comprovanti tale produzione, detti appunto certificati verdi;

- la **tariffa omnicomprensiva**: agli impianti di fonti rinnovabili è riconosciuta una tariffa fissa sull'energia prodotta e immessa in rete. Tale tariffa comprende sia il pagamento dell'energia sia un incentivo all'investimento; è applicabile solo a impianti di potenza inferiore a 1 MW (200 Kw nel caso degli eolici);

- il **conto energia**: è la remunerazione costante dell'energia elettrica prodotta da impianti solari fotovoltaici (per 20 anni) e termodinamici (per

25 anni) che va a sommarsi agli eventuali ricavi della vendita;

– i **titoli di efficienza energetica o certificati bianchi**: sono i titoli che certificano la riduzione nei consumi ottenuta in progetti di risparmio energetico nei settori industriali, dei servizi, residenziali; possono essere utilizzati per assolvere obblighi di incremento dell'efficienza energetica che la normativa ha imposto ai grandi distributori di energia, da società di servizi energetici o da altri soggetti e i relativi certificati possono essere venduti;

– le **agevolazioni fiscali**: nel settore del riscaldamento e del raffreddamento l'uso delle fonti rinnovabili è incentivato con meccanismi di detrazione dal reddito.

Il legislatore nazionale, in attuazione della Direttiva 2001/77/CE emanava il D. Lgs. 387 del 29 dicembre 2003, finalizzato a:

– promuovere un maggior contributo delle fonti rinnovabili alla produzione di elettricità nel mercato Italiano e comunitario;

– promuovere misure per il perseguimento degli obiettivi nazionali;

– concorrere alla creazione delle basi per un futuro quadro comunitario in materia;

– favorire lo sviluppo di impianti di micro-generazione elettrica alimentati da fonti rinnovabili, in particolare per gli impieghi agricoli e le aree montane.

Successivamente, la Direttiva 2009/28/CE, abrogando le direttive 2001/77/CE e 2003/30/CE implementava una nuova regolamentazione sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili.

A tale riguardo, in attuazione della citata Direttiva, il Legislatore nazionale provvedeva a dare attuazione alle disposizioni comunitarie emanando il D.Lgs 28 del 3 marzo 2011 (il “Decreto”) che, in buona sostanza, delineava i principali strumenti giuridici, finanziari ed istituzionali per promuovere sul territorio nazionale l'uso delle fonti rinnovabili. Il predetto Decreto, dunque, si pone come traccia interpretativa e applicativa per le successive fonti normative.

La finalità principale della norma in commento è quella di dare indicazioni per:

– raggiungere gli obiettivi prefissati dalla Comunità Europea entro il 2020;

– realizzare le previsioni in materia di trasferimenti statistici tra gli stati membri di progetti comuni anche con paesi terzi.

– l'attuazione delle disposizioni dettate in merito alle garanzie d'origine, alla procedure amministrative, all'accesso alla rete, all'informazione e alla formazione;

– determinare i criteri di sostenibilità con riguardo ai biocarburanti e ai bio-liquidi.

Ai fini che qui interessano, è opportuno ricordare alcuni degli aspetti principali disciplinati dal Decreto in commento:

– il Decreto stabilisce che la costruzione e l'esercizio di impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili siano disciplinati da speciali istituti del diritto amministrativo. In particolare, si fa riferimento all'autorizzazione unica, alla procedura abilitativa semplificata (PAS) ed alla comunicazione relativa alle attività in edilizia libera. L'applicabilità dei tre istituti fa riferimento alle diverse dimensioni/potenza degli impianti ovvero alla loro ubicazione (impianti autonomi/impianti integrati nei tetti ecc).

– con riferimento alle reti elettriche e, più in particolare, al loro sviluppo, il Decreto prevede che la costruzione e l'esercizio di tali opere di sviluppo siano autorizzati dalla Regione competente su istanza del gestore di rete contenente anche i tempi previsti per l'entrata in esercizio delle medesime opere. Con riferimento alle attività di sviluppo delle reti elettriche di trasmissione, Terna S.p.a. individua in un'apposita sezione del piano di sviluppo, gli interventi per la realizzazione di opere di sviluppo funzionali all'immissione e al ritiro dell'energia prodotta da una pluralità di impianti. Un ruolo particolarmente rilevante, è assunto dall'AEEG (Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas) che è tenuta a provvedere alla regolamentazione di quanto riportato in precedenza e ad assicurare che la remunerazione degli investimenti tenga adeguatamente in considerazione l'efficacia ai fini del ritiro dell'energia da fonti rinnovabili.

– Con riferimento ai criteri generali e ai criteri specifici di incentivazione per l'energia elettrica, il Decreto in parola, infine, ha delineato importanti principi⁽⁸⁾.

⁽⁸⁾ I criteri generali di incentivazione per gli impianti entrati in funzione dopo il 31 dicembre 2012 sono:

– l'incentivo ha lo scopo di assicurare un'equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio;

– il periodo di diritto all'incentivo è pari alla vita media utile convenzionale delle specifiche tipologie di impianto e decorre dalla data di entrata in esercizio dello stesso;

– l'incentivo resta costante per tutto il periodo;

– gli incentivi sono assegnati attraverso contratti di diritto privato tra il GSE e il soggetto responsabile, sulla base di un "contratto tipo" elaborato dall'Autorità;

– l'incentivo è attribuito, fatte salve alcune eccezioni, unicamente alla produzione di energia da impianti nuovi.

2.2. La strategia energetica nazionale e il rapporto ambiente 2013 del CER

2.2.1. Le direttive comunitarie

Il futuro energetico dell'Italia è racchiuso nella Strategia Energetica Nazionale (Sen), un piano di investimenti da 180 miliardi destinato allo sviluppo delle rinnovabili, all'efficienza e all'ottimizzazione della gestione delle fonti fossili che disegna le possibili evoluzioni del contesto Italiano nel medio (2020) e nel lungo periodo (2050).

La relazione del Ministero dello sviluppo Economico sulla Strategia Energetica Nazionale (SEN) si propone, con la consultazione avviata nell'ottobre 2012, l'intento di avviare un confronto con le parti interessate in merito alle priorità nazionali in tema di strategia energetica⁽⁹⁾. La consultazione in commento, terminata nel marzo 2013, ha portato all'emanazione del Decreto Interministeriale sulla Strategia Energetica Nazionale che, in estrema sintesi, si fonda su quattro obiettivi principali:

I criteri specifici di incentivazione dell'energia elettrica (per gli impianti con potenza nominale fino a 5MW), sono:

- l'incentivo è diversificato per fonte e scaglioni di potenza, tenendo conto delle economie di scala;
- l'incentivo riconosciuto è quello applicabile alla data di entrata in esercizio.

Per quanto riguarda, invece, i criteri specifici di incentivazione dell'energia elettrica per gli impianti con potenza nominale fino a 5MW, il Decreto stabilisce che la produzione di energia elettrica da tali impianti abbia diritto a un incentivo assegnato tramite aste al ribasso gestite dal GSE.

In linea di principio, il Legislatore pone inoltre dei limiti di cumulabilità degli incentivi in parola con altri incentivi pubblici comunque denominati. Tuttavia, è prevista una deroga a tale divieto di cumulabilità, nel rispetto delle relative modalità applicative con:

- l'accesso a fondi di garanzia e fondi di rotazione;
- altri incentivi pubblici non eccedenti: Il 40% del costo investimento per impianti con potenza fino a 200kw e fino a 1MW nel caso di impianti di proprietà di aziende agricole, agroalimentari, di allevamento e connesse; Il 30% del costo investimento per impianti con potenza fino a 1MW; Il 20% del costo investimento per impianti con potenza fino a 10MW.
- la fruizione della detassazione dal reddito di impresa degli investimenti in macchinari e apparecchiature. specifica con riferimento alla quale si rimanda al capitolo dedicato alla detassazione c.d. "Tremonti ambiente").

⁽⁹⁾ Si veda anche il parere del 12 dicembre 2012 reso dall'Autorità Garante per la concorrenza ed il mercato.

- ridurre significativamente il gap tra costo dell'energia per i consumatori e le imprese con un allineamento ai prezzi e ai costi dell'energia europei.
- raggiungere e superare gli obiettivi ambientali definiti dal Pacchetto Europeo Clima – Energia 2020 (cosiddetto 20-20-20).
- continuare a migliorare la nostra sicurezza di approvvigionamento soprattutto nel settore gas e ridurre la dipendenza dall'estero.
- favorire la crescita economica sostenibile attraverso lo sviluppo del settore energetico.

Il Rapporto Ambiente 2013 del Centro Europa Ricerche (CER), realizzato con il contributo del Ministero dell'Ambiente e presentato il 16 ottobre 2013, si è concentrato sull'impatto macroeconomico e sulle ricadute della SEN la quale prevede sette grandi linee di azione da implementare entro il 2020 che vanno dal rafforzamento delle infrastrutture allo sviluppo dei comparti verdi fino a una gestione efficiente dei mercati e a una *governance* dei processi decisionali più snella e virtuosa. In estrema sintesi, gli effetti delle ricadute della SEN sono sintetizzabili come di seguito indicato:

- gli **effetti economici**: Secondo le simulazioni del Centro Europa Ricerche, dei 170-180 miliardi di euro di investimenti previsti da qui al 2020, i 2/3 sarebbero assorbiti dallo sviluppo del comparto *green* mentre il restante sarebbe riconducibile ai settori collegati alla gestione delle fonti tradizionali. Il graduale calo delle importazioni energetiche che ne conseguirebbe (dovrebbero scendere di circa il 30% su base annuale) porterebbe progressi in termini di efficienza seguiti dalla produzione aggiuntiva di rinnovabili e di idrocarburi sul territorio nazionale. A tutto ciò va aggiunta una sensibile riduzione dei prezzi energetici che dovrebbero convergere verso la più bassa media europea, garantendo un beneficio netto di circa 9 miliardi da spalmare sulle bollette di famiglie e imprese.

- gli **effetti ambientali**: Le simulazioni effettuate dal Cer prevedono da un punto di vista energetico e ambientale meno emissioni di gas serra (455 Mton contro un obiettivo europeo di oltre 470 Mton); più rinnovabili (la loro quota sui consumi finali dovrebbe salire al 19-20% dei consumi finali, prevedendo uno sviluppo più armonico delle diverse fonti all'interno del comparto elettrico dove fino a questo momento prevale il fotovoltaico) e un ruolo crescente per il comparto termico. Da qui al 2020 il nostro Paese potrebbe inoltre arrivare a generare risparmi per circa 20 milioni di MTep, circa quattro volte quello che abbiamo fatto fino al 2010, limitando così il livello totale di consumi energetici a circa 125 Mtep.

– i **vantaggi**: Secondo le stime del Rapporto Cer, al 2020, il livello del Pil risulterà più elevato di circa il 2,5% nell'ipotesi di realizzazione del piano tracciato dalla Sen rispetto ad una congiuntura normale. Questa crescita sarebbe spiegata per metà dagli investimenti previsti e per metà da minori importazioni e maggiori consumi. Sotto la spinta della maggiore crescita si verificherebbero poi benefici anche per i conti pubblici. Il saldo tra entrate e uscite della PA secondo le stime del Cern dovrebbe migliorare gradualmente, correggendo l'incidenza sul Pil per oltre 3 decimi di punto a fine periodo, mentre ancor più evidente risulterà il miglioramento del rapporto debito/Pil che nel periodo considerato dovrebbe diminuire di oltre 5 punti percentuali. Secondo lo studio del Centro Europa Ricerche la completa attuazione degli investimenti previsti dalla Sen consentirebbe di superare ampiamente gli obiettivi concordati in sede europea.

In conclusione, al fine di tradurre in dati concreti quanto sopra esposto, è utile fare riferimento ai dati pubblicati dal GSE in merito all'evoluzione esponenziale della potenza installata (MW) dal 2008 al 2012:

	Potenza installata [MW]					CAGR 5 anni [%]
	2008	2009	2010	2011	2012	
Idroelettrico	17,623	17,721	17,876	18,092	18,080	0.5
Fotovoltaico	431	1,144	3,470	12,750	16,281	106.7
Bioenergie	1,361	2,016	2,349	2,824	3,257	19.1
Eolico	3,538	4,898	5,814	6,936	8,144	18.1
Geotermoelettrico	711	737	772	772	772	1.6
Totale	23,664	26,516	31,494	42,340	47,719	15.1

Da anni, ormai, la produzione di energia elettrica da fonte solare, eolica e biologica riveste un ruolo di “primaria importanza” nella produzione nazionale; ad oggi, gli impianti fotovoltaici in Italia sono cresciuti a circa 550.000 unità. Tuttavia si segnala che nell'agenda governativa, soprattutto in un periodo – come quello attuale - contrassegnato da una perdurante crisi economica che sta intaccando il benessere⁽¹⁰⁾ di un sempre crescente numero di famiglie italiane, spesso si ripresenta il tema di possibili

⁽¹⁰⁾ E il conseguente consenso politico.

riduzioni degli incentivi destinati allo sviluppo delle energie rinnovabili⁽¹¹⁾.

Tuttavia, sulla base di quanto indicato nel rapporto *Trends and projections in Europe 2013* (di seguito il “Rapporto”), pubblicato nell’ottobre 2013 dall’AEA⁽¹²⁾, gli obiettivi di efficienza energetica previsti per il 2020 sembrano ancora relativamente lontani da raggiungere. Infatti, confrontando la situazione attuale con gli impegni assunti dagli Stati membri, risulterebbero in linea con il rispettivo *target* solo quattro Paesi: Belgio, Estonia, Malta e Spagna.

Per quanto riguarda, viceversa, l’obiettivo che riguarda la riduzione delle emissioni di CO₂, l’Unione europea avrebbe ridotto le emissioni tra il 1990 e il 2012 di circa il 18%, per cui sembra raggiungibile il target di riduzione delle emissioni del 20% entro il 2020. Sempre sul fronte dei gas serra, i 15 Stati membri con un comune impegno nell’ambito del Protocollo di Kyoto (UE-15) dovrebbero aver ridotto le emissioni, tra il 2008 e il 2012, del 12,2%, ben oltre l’obiettivo dell’8% richiesto dal Protocollo di Kyoto per la sua prima fase di applicazione. Inoltre, quasi tutti i Paesi UE con un obiettivo individuale di riduzione dei gas serra nell’ambito del protocollo di Kyoto sembrano in condizioni di mantenere gli impegni assunti in sede internazionale.

Per quanto concerne l’obiettivo in materia di energie rinnovabili, secondo il Rapporto attualmente il 13% del fabbisogno europeo è coperto da fonti “pulite” e quindi, il target del 20% al 2020 sembra comunque ancora raggiungibile a livello comunitario.

Quanto ai singoli Paesi, nessuno sembra in grado di ottemperare a tutti e tre i traguardi della politica 20-20-20. Più nel dettaglio, il rapporto indica come Austria, Belgio, Finlandia, Irlanda, Lussemburgo e Spagna debbano impegnarsi di più in materia di riduzione delle emissioni, mentre Belgio, Francia, Lettonia, Malta, Paesi Bassi e Regno Unito dovranno darsi da fare sul fronte delle rinnovabili. Per quanto riguarda l’Italia, infine, si segnala una difficoltà proprio ad ottenere l’obiettivo di efficienza energetica,

⁽¹¹⁾ Si veda la bozza del 23 settembre 2013 del Decreto Legge “Misure per potenziare la competitività delle imprese italiane sul fronte dell’energia, del credito e dell’innovazione” c.d. “Decreto del Fare-*bis*” dove si discute della possibilità di ridurre la componente A3 delle bollette dell’energia elettrica, i cui introiti sono destinati a finanziare gli incentivi alle energie rinnovabili.

⁽¹²⁾ L’Agenzia europea per l’Ambiente (AEA) ha pubblicato il Report n. 10/2013, “*Trends and Projections in Europe 2013*”.

nonostante il “contributo” della crisi economica al calo dei consumi⁽¹³⁾. In tema di sviluppo delle fonti rinnovabili il nostro paese sembra in linea con il dettato comunitario (nel 2011 il 12% del consumo totale di energia proveniva da fonti rinnovabili, rispetto a un obiettivo del 17% entro il 2020), mentre l’impegno di riduzione delle emissioni dovrebbe essere raggiunto, ma solo auspicando che vengano adottate tutte le misure previste. A questo proposito, l’AEA sottolinea la carenza di informazioni relative alla situazione Italiana, soprattutto per quello che riguarda il meccanismo di scambio dei crediti di emissione (ETS). «L’Italia – si legge nel rapporto - rimane l’unico Stato membro dell’UE a 15 che non ha fornito le informazioni sulla quantità di crediti che intende acquistare, né sulle risorse finanziarie stanziare a tale scopo».

2.3. I programmi di incentivazione per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili

2.3.1. Premessa

Il conto energia è lo strumento di incentivazione della produzione di elettricità da fonte solare mediante impianti fotovoltaici. I criteri di incentivazione sono stati, nel tempo, regolamentati da specifici decreti ministeriali, in particolare:

Primo conto energia	D.M. 28 luglio 2005; D.M. 6 febbraio 2006;
Secondo conto energia	D.M. 19 febbraio 2007;
Terzo conto energia	D.M. 6 agosto 2010;
Quarto conto energia	D.M. 5 maggio 2011;
Quinto conto energia	D.M. 5 luglio 2012;

Al fine di avere una visione organica del programma di incentivazione fin dalla sua prima applicazione, si riportano in sintesi i principali aspetti dei primi conti energia, passando poi ad una più dettagliata esposizione del quinto conto energia, ossia delle condizioni applicabili agli impianti

⁽¹³⁾ Terna S.p.A., nel rapporto mensile sul sistema elettrico dell’ottobre 2013, ha infatti denunciato una diminuzione dei consumi pari al 2,8% rispetto al medesimo periodo dell’anno precedente.

entrati in vigore fino al 6 luglio 2013.

Preliminarmente occorre ricordare che il soggetto individuato quale “soggetto attuatore” cioè il soggetto che eroga le tariffe incentivanti, le modalità e le condizioni per l'erogazione, inclusa la verifica del rispetto delle disposizioni in materia di requisiti tecnici minimi dei componenti e degli impianti, nonché delle condizioni per la cumulabilità dell'incentivazione con altri incentivi dalla delibera dall'AEEG 14 settembre 2005 è la società Gestore della Rete di Trasmissione Nazionale S.p.A. (GRTN S.p.A.) poi divenuta l'attuale Gestore dei Servizi Elettrici S.p.a. (GSE S.p.A.)

2.3.2. Il primo conto energia

Le definizioni⁽¹⁴⁾

Preliminarmente, il Decreto in parola individua, all'art.2, alcune definizioni di importanza fondamentale anche per la comprensione degli aspetti fiscali connessi alle fonti energetiche rinnovabili:

a) **impianto o sistema fotovoltaico** è un impianto di produzione di energia elettrica mediante conversione diretta della radiazione solare, tramite l'effetto fotovoltaico; esso è composto principalmente da un insieme di moduli fotovoltaici, uno o più convertitori della corrente continua in corrente alternata e altri componenti minori;

b) **potenza nominale** (o massima, o di picco, o di targa) dell'impianto fotovoltaico è la potenza elettrica dell'impianto, determinata dalla somma delle singole potenze nominali (o massime, o di picco, o di targa) di ciascun modulo fotovoltaico facente parte del medesimo impianto, misurate alle condizioni nominali, come definite alla lettera d);

c) **energia elettrica prodotta** da un impianto fotovoltaico è l'energia elettrica misurata all'uscita del gruppo di conversione della corrente continua in corrente alternata, resa disponibile alle utenze elettriche del soggetto responsabile e/o immessa nella rete elettrica;

d) **condizioni nominali** sono le condizioni di temperatura e di irraggiamento solare, nelle quali sono rilevate le prestazioni dei moduli fotovoltaici, come definite nelle norme CEI EN 60904-1 di cui all'allegato 1;

⁽¹⁴⁾ Le definizioni utilizzate saranno utilizzabili anche con riferimento ai successivi conti energia.

e) **punto di connessione** è il punto della rete elettrica, di competenza del gestore di rete, nel quale l'impianto fotovoltaico viene collegato alla rete elettrica;

f) data di **entrata in esercizio** di un impianto fotovoltaico è la data, comunicata dal soggetto responsabile, di cui alla lettera g), al gestore di rete e al soggetto attuatore, di cui alla lettera h), da cui decorre il riconoscimento delle tariffe incentivanti di cui all'art. 7, comma 7;

g) **soggetto responsabile** è il soggetto, avente i requisiti di cui all'art. 3, responsabile della realizzazione e dell'esercizio dell'impianto, nel rispetto delle disposizioni del presente decreto, e che ha diritto a richiedere e ottenere le tariffe incentivanti di cui all'art. 7, comma 7;

h) **soggetto attuatore** è il soggetto di cui all'art. 9, comma 2;

i) **potenziamento** è l'intervento tecnologico eseguito su un impianto entrato in esercizio da almeno due anni, consistente in un incremento della potenza nominale dell'impianto, mediante aggiunta di moduli fotovoltaici la cui potenza nominale complessiva sia non inferiore a 1 kW, in modo da consentire una produzione aggiuntiva dell'impianto medesimo, come definita alla lettera j);

j) **produzione aggiuntiva** di un impianto è l'aumento, ottenuto a seguito di un potenziamento ed espresso in kWh, dell'energia elettrica prodotta annualmente, di cui alla lettera c), rispetto alla produzione annua media prima dell'intervento, come definita alla lettera k); per i soli interventi di potenziamento su impianti di potenza inferiore a 20 kW operanti in regime di scambio secondo le disposizioni della deliberazione dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas 6 dicembre 2000, n. 224/00, non muniti del gruppo di misura dell'energia prodotta, la produzione aggiuntiva è pari all'energia elettrica prodotta dall'impianto a seguito dell'intervento di potenziamento, moltiplicata per il rapporto tra l'incremento di potenza nominale dell'impianto, ottenuto a seguito dell'intervento di potenziamento, e la potenza nominale complessiva dell'impianto a seguito dell'intervento di potenziamento;

k) **produzione annua media** di un impianto è la media aritmetica, espressa in kWh, dei valori dell'energia elettrica effettivamente prodotta, di cui alla lettera c), negli ultimi due anni solari, al netto di eventuali periodi di fermata dell'impianto eccedenti le ordinarie esigenze manutentive;

l) **rifacimento totale** è l'intervento impiantistico-tecnologico eseguito su un impianto entrato in esercizio da almeno venti anni che comporta la sostituzione con componenti nuovi almeno di tutti i moduli fotovoltaici e del gruppo di conversione della corrente continua in corrente alternata.

La natura dell'incentivo

La prima innovazione del sistema di incentivazione previsto per le fr ha riguardato la natura degli incentivi. In passato le assegnazioni avvenivano a fondo perduto. Viceversa, il meccanismo del conto energia è assimilabile ad un finanziamento in conto esercizio⁽¹⁵⁾, non prevedendo alcuna facilitazione per la messa in servizio dell'impianto.

Quantificazione delle tariffe

Con riferimento ai criteri di quantificazione delle tariffe spettanti agli impianti individuati dal decreto in due distinte categorie⁽¹⁶⁾, vengono identificate le seguenti distinzioni:

- impianti fotovoltaici con potenza nominale ≤ 20 Kw; questi impianti si avvalgono della tecnologia dello scambio sul posto, che è il regime che consente la compensazione tra il valore associabile all'energia elettrica prodotta e immessa in rete e il valore associabile all'energia elettrica prelevata e consumata in un periodo differente da quello in cui avviene la produzione. Tariffa 0,445 €/Kw (scambio sul posto). Tariffa 0,460 €/Kw (cessione dell'energia);

- impianti fotovoltaici di potenza nominale > 20 Kw: per questo tipo di impianti l'energia elettrica è ritirata con le modalità e alle condizioni fissate dall'AEEG, previste per il c.d. "ritiro dedicato". Il ritiro dedicato consiste in una modalità semplificata per la vendita dell'energia elettrica messa in rete, ossia alla cessione direttamente al GSE che provvede a remunerarla corrispondendo al produttore un prezzo per ogni kwh ritirato. Quindi per tali tipologia di impianto la remunerazione consisterà in due componenti: la tariffa per la vendita dell'energia con ritiro dedicato e la tariffa incentivante.

Tra gli impianti di pn superiore a 20 Kw si distingue ulteriormente in:

- Impianti fotovoltaici con $20 \text{ Kw} \leq$ potenza nominale ≤ 50 Kw: tariffa incentivante 0,460 €/Kw (-5% se domanda dopo il 2006)

⁽¹⁵⁾ Per la diversa qualificazione dei contributi si veda il paragrafo 1 del capitolo 4.

⁽¹⁶⁾ – impianti di potenza nominale non inferiore a 1Kw e non superiore a 1000 Kw collegati alla rete elettrica entrati in esercizio dopo il 30/09/2005;

– impianti fotovoltaici collegati alla rete, entrati in esercizio, a seguito di potenziamento, dopo il 30/09/2005 limitatamente alla produzione aggiuntiva ottenuta.

– Impianti fotovoltaici con $50 \text{ Kw} \leq$ potenza nominale $\leq 1000 \text{ Kw}$: tariffa incentivante 0,490 €/Kw (-5% se domanda dopo il 2006).

Limite massimo di potenza elettrica cumulativa di tutti gli impianti che possono ottenere l'incentivazione

L'art. 11 prevede un obiettivo nazionale di pn fotovoltaica cumulata da installare entro il 2015 pari a 300MW, innalzato a 1000MW dal D.M. 6 febbraio 2006.

2.3.3. Il secondo conto energia

Rispetto al primo conto energia⁽¹⁷⁾, il secondo introduce le seguenti novità:

- semplificazione dell'iter preliminare per l'ammissione all'incentivazione;
- abolizione del limite annuo di potenza incentivabile, sostituito con un limite massimo pari a 1200 MW;
- differenziazione tariffe sulla base delle caratteristiche architettoniche oltre che sulla base della potenza nominale;
- premi per impianti fotovoltaici efficienti;
- abolizione limite di 1000KW quale potenza massima incentivabile per impianto;
- estensione alle persone fisiche della tecnologia a film sottile.

Per quanto qui di interesse, occorre ricordare che il DM in parola individua le tre seguenti tipologie di impianto:

- impianto con integrazione architettonica (moduli che sostituiscono materiale da costruzione)
- impianto parzialmente integrato (moduli posizionati su edifici o componentistica di arredo urbano)
- impianto non integrato (impianti al suolo o allocati con modalità differenti da quelle sopra viste).

Sulla base della distinzione sopra indicata e con riferimento alla potenza nominale dei singoli impianti, di seguito le tariffe applicate dal secondo conto energia:

⁽¹⁷⁾ Per chiarezza espositiva si segneranno, di seguito, solo le principali novità o modifiche rispetto alle precedenti versioni del conto energia.

Potenza impianto (Kw)	Non integrato	Parzialmente integrato	Integrato
1 < P < 3	0,4	0,44	0,49
3 < P < 20	0,38	0,42	0,43
P > 20	0,36	0,4	0,44

Salva Alcoa⁽¹⁸⁾

Quasi contemporaneamente all’emanazione del Terzo conto energia, il Legislatore ha esteso le condizioni applicate dal secondo conto energia per gli impianti entrati in esercizio entro il 30/06/2011 e ultimati entro il 31/12/2010 vengono riconosciute le seguenti tariffe:

Potenza impianto (Kw)	Non integrato	Parzialmente integrato	Integrato
1 < P < 3	0,384	0,422	0,470
3 < P < 20	0,365	0,403	0,442
P > 20	0,346	0,384	0,422

2.3.4. Il terzo conto energia

Il Decreto interministeriale del 6/08/2010 “Incentivazione della produzione di energia elettrica mediante conversione fotovoltaica della fonte solare” (nel seguito “Decreto”), emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico (MiSE) di concerto con il Ministero dell’Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare (MATTM), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 24/08/2010 e attuato con la Delibera ARG/elt 181/10 (di seguito Delibera) emanata dall’Autorità dell’Energia Elettrica e il Gas (di seguito “AEEG”) il 20 Ottobre 2010, è stato redatto per dare continuità al meccanismo di incentivazione in Conto Energia per gli

⁽¹⁸⁾ La legge 13 agosto 2010, n. 129 (legge cosiddetta “salva Alcoa”) ha stabilito che le tariffe incentivanti previste per il 2010 dal Secondo Conto Energia possano essere riconosciute a tutti i soggetti che abbiano concluso l’installazione dell’impianto fotovoltaico entro il 31 dicembre 2010 e che entrino in esercizio entro il 30 giugno 2011. La pubblicazione della Legge 129/10 ha di fatto prorogato fino al 30 giugno 2011 il periodo di operatività del secondo Conto Energia, inizialmente destinato ad esaurirsi alla fine del 2010 per effetto dell’entrata in vigore del terzo Conto Energia.

impianti fotovoltaici, già avviato con i precedenti decreti del 28/7/2005 e 6/2/2006 (Primo Conto Energia) e 19/2/2007 (Secondo Conto Energia).

Possono usufruire degli incentivi definiti nel Decreto tutti gli impianti che entrano in esercizio dopo il 31/12/2010 a seguito di interventi di nuova costruzione, rifacimento totale o potenziamento, appartenenti alle seguenti quattro specifiche categorie:

- gli impianti fotovoltaici (“su edifici” o “altri impianti”);
- gli impianti fotovoltaici integrati con caratteristiche innovative;
- gli impianti fotovoltaici a concentrazione⁽¹⁹⁾;
- gli impianti fotovoltaici con innovazione tecnologica.

Per le sopraelencate categorie sono stati definiti i seguenti limiti di potenza incentivabile:

- 3000 MW per gli impianti fotovoltaici;
- 300 MW per gli impianti fotovoltaici integrati architettonicamente con caratteristiche innovative;
- 200 MW per gli impianti fotovoltaici a concentrazione.

L'energia elettrica prodotta dagli impianti è incentivata, come nei precedenti conti energia, a partire dalla data di entrata in esercizio per un periodo di 20 anni e la tariffa è costante in moneta corrente per tutto il periodo di incentivazione. Il periodo di diritto alle tariffe incentivanti è considerato al netto di eventuali interruzioni dovute a problematiche connesse alla sicurezza della rete ovvero a seguito di eventi calamitosi riconosciuti come tali dalle competenti autorità.

In caso di esaurimento della disponibilità di potenza incentivabile è previsto un periodo di moratoria di 14 mesi (24 mesi per i soggetti pubblici) dalla data di raggiungimento di ciascun limite, comunicata dal GSE sul proprio sito internet (www.gse.it), pertanto gli impianti che entreranno in esercizio in tale periodo potranno ancora essere incentivati.

La Delibera ha ribadito la possibilità dell'installazione di un impianto fotovoltaico suddiviso in più sezioni, ciascuna realizzata con la propria

⁽¹⁹⁾ Secondo la definizione contenuta nel Dm 5 luglio 2012, un sistema solare fotovoltaico a concentrazione (o impianto fotovoltaico a concentrazione) è “un impianto di produzione di energia elettrica mediante conversione diretta della radiazione solare, tramite l'effetto fotovoltaico; esso è composto principalmente da un insieme di moduli in cui la luce solare è concentrata, tramite sistemi ottici, su celle fotovoltaiche, da uno o più gruppi di conversione della corrente continua in corrente alternata e da altri componenti elettrici minori (...)”. (I sistemi ottici di cui parla il Dm sono, ad esempio, speciali specchi).

tecnologia e con una specifica caratterizzazione architettonica, a condizione che:

- all'impianto corrisponda un solo Soggetto Responsabile;
- ciascuna sezione dell'impianto sia dotata di autonoma apparecchiatura per la misura dell'energia elettrica prodotta;
- il Soggetto Responsabile consenta l'acquisizione, per via telematica, delle misure rilevate dalle apparecchiature per la misura;
- la data di entrata in esercizio di ciascuna sezione sia univocamente definibile.

La tariffa da riconoscere a ciascuna sezione è quella relativa alla potenza totale dell'impianto, dichiarata all'entrata in esercizio della prima sezione, in vigore alla data di entrata in esercizio delle singole sezioni.

Il Decreto prevede che la richiesta di incentivazione sia inoltrata esclusivamente per via telematica, utilizzando il portale informatico predisposto dal GSE; inoltre, per agevolare il compito degli operatori, è previsto un termine massimo di 90 giorni dalla data di entrata in esercizio dell'impianto fotovoltaico per l'invio delle richieste di incentivazione al GSE, un mese in più rispetto alla scadenza dei 60 giorni prevista dal DM 19/2/2007. Il mancato rispetto del termine di 90 giorni comporta la non ammissibilità all'incentivazione per il periodo intercorrente tra la data di entrata in esercizio dell'impianto e la data di presentazione della domanda, ferma restando la decorrenza di 20 anni di incentivazione dalla data di entrata in esercizio dell'impianto.

Infine, il Decreto impone al GSE di definire la tariffa e assicurare l'erogazione degli incentivi entro 120 giorni dalla data di presentazione della richiesta di incentivazione, al netto dei tempi imputabili al Soggetto Responsabile.

Le tariffe

Alla luce del graduale, ma significativo, decremento dei costi della tecnologia fotovoltaica, il Decreto ha definito le tariffe incentivanti riconosciute agli impianti fotovoltaici per il triennio 2011-2013 sulla base di criteri di un'equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio degli impianti stessi. Inoltre, ha fissato tariffe specifiche destinate agli impianti fotovoltaici a concentrazione e a interventi che promuovono l'integrazione architettonica degli impianti fotovoltaici con caratteristiche innovative.

Il Decreto definisce, al Titolo II, una classificazione semplificata degli impianti fotovoltaici, prevedendo la distinzione tariffaria tra due sole

tipologie di intervento:

- gli impianti fotovoltaici “sugli edifici”, installati seguendo particolari modalità di posizionamento indicati nell’Allegato 2 del Decreto e dettagliate nell’Appendice A della Guida;
- gli “altri impianti”, ovvero tutti gli impianti fotovoltaici non ricadenti nella precedente tipologia, ivi inclusi gli impianti a terra.

Gli impianti fotovoltaici entrati in esercizio a partire dal primo gennaio 2011, i cui soggetti responsabili sono persone fisiche, persone giuridiche, soggetti pubblici o condomini di unità immobiliari ovvero di edifici, hanno diritto a una tariffa incentivante articolata secondo i valori indicati nella Tabella seguente:

	A)		B)		C)	
	Impianti entrati in esercizio in data successiva al 31 dicembre 2010 ed entro il 30 aprile 2011		Impianti entrati in esercizio in data successiva al 30 aprile 2011 ed entro il 31 agosto 2011		Impianti entrati in esercizio in data successiva al 30 agosto 2011 ed entro il 31 dicembre 2011	
Intervallo di potenza	Impianti su edifici	Altri impianti fotovoltaici	Impianti su edifici	Altri impianti fotovoltaici	Impianti su edifici	Altri impianti fotovoltaici
[kW]	[€/kWh]	[€/kWh]	[€/kWh]	[€/kWh]	[€/kWh]	[€/kWh]
1≤P≤3	0,402	0,362	0,391	0,347	0,38	0,333
3<P≤20	0,377	0,339	0,36	0,322	0,342	0,304
20<P≤200	0,358	0,321	0,341	0,309	0,323	0,285
200<P≤1000	0,355	0,314	0,335	0,303	0,314	0,266
1000<P ≤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

2.3.5. Il quarto conto energia

Il Decreto Ministeriale 5 maggio 2011, denominato “Quarto Conto Energia”, destinato a regolare l’incentivazione delle installazioni solari fotovoltaiche, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 109 del 12 maggio 2011, reca una serie di importanti novità rispetto al regime di incentivazione precedente (Secondo e soprattutto Terzo Conto Energia, quest’ultimo in vigore appena dal primo gennaio 2011).

In estrema sintesi, il quarto conto energia configura un marcato aumento del livello di regolamentazione, finalizzato a contenere entro livelli strettamente definiti e controllabili gli ulteriori incrementi della

potenza installata e denuncia una chiara volontà a livello legislativo al fine di favorire le installazioni sulle coperture degli edifici piuttosto che su terreno e in generale le installazioni di piccola taglia destinate all'autoconsumo e allo scambio sul posto.

Il Quarto Conto Energia si applica a tutti gli impianti entrati in esercizio in data successiva al 31 maggio 2011, salvo gli impianti ricadenti nella fattispecie dall'articolo 2-*sexies* del decreto-legge 25 gennaio 2010, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 2010, n. 41 (c.d. "Salva Alcoa") e ss.mm.ii. (Legge 13 agosto 2010, n. 129), cioè fatti salvi gli impianti che hanno dichiarato il "fine lavori" entro il 31 dicembre 2010 ed entreranno in esercizio entro il 30 giugno 2011.

Le riduzioni tariffarie partono già dal primo giugno 2011 con un aggiornamento mensile per il 2011 e nel 2012 un aggiornamento semestrale, rimanendo cumulabili con l'uso specifico dell'elettricità (vendita alla rete, autoconsumo, scambio sul posto).

Le classi di potenza per gli impianti "convenzionali" (per distinguerli da quelli "integrati con caratteristiche innovative" e "a concentrazione") restano quelle del terzo conto energia:

- da 1 a 3 kW,
- da 3 a 20 kW,
- da 20 a 200 kW,
- da 200 kW a 1 MW,
- da 1 a 5 MW
- superiori ai 5 MW.

Gli impianti convenzionali vengono ancora distinti tra quelli "sugli edifici", che godono di incentivazioni più generose, e gli "altri impianti" (per lo più, collocati su terreno).

Per accedere all'incentivo il riferimento, così come nei precedenti conti energia e nei successivi, è quello del momento dell'entrata in esercizio dell'impianto, cioè della connessione alla rete collaudata dal gestore di rete.

Secondo il Quarto Conto Energia (art. 3, comma 1, lett. u) e v)) sono definiti "piccoli impianti" quelli:

- inferiori a 1 MW di potenza realizzati su edifici;
- su terreno di potenza inferiore a 200 kW operanti in regime di scambio sul posto;
- di qualsiasi taglia se realizzati su edifici e aree delle amministrazioni pubbliche.

I "piccoli impianti", a differenza dei "grandi", fino a tutto il 2012, non sono soggetti ai limiti di spesa programmati e non hanno l'obbligo di

iscrizione al registro informatico, al quale dopo il 31 agosto i grandi impianti dovranno iscriversi (art. 8).

Il Quarto Conto Energia infatti prevede un limite di spesa complessivo per tutti gli impianti (6-7 miliardi per il periodo 2011-2016, pari a circa 23 GWp incentivabili) e delle soglie semestrali⁽²⁰⁾. Fino a tutto il 2012 i “grandi impianti” sono ammessi all’incentivazione “nei limiti di costo individuati”, mentre i “piccoli impianti” sono comunque ammessi all’incentivazione.

Per gli anni dal 2013 al 2016, invece, il superamento dei costi indicativi stabiliti per un dato periodo non limita l’accesso alle tariffe incentivanti, ma determina una riduzione aggiuntiva delle stesse tariffe per il periodo successivo mentre, come già accennato, la tariffa incentivante diventerà “omnicomprensiva” con un premio per l’autoconsumo.

In specifiche situazioni le tariffe incentivanti sono cumulabili con ulteriori incentivi in conto capitale⁽²¹⁾ non si potrà invece usufruire del conto energia e contemporaneamente delle detrazioni fiscali.

Sono poi previsti incrementi tariffari per l’abbinamento delle installazioni fotovoltaiche sugli edifici all’efficientamento energetico (riduzione dei consumi), fino al 30% (art. 13), ma non cumulabili con ulteriori incentivazioni (per es. la nota detrazione fiscale del 55%⁽²²⁾).

Una ulteriore misura innovativa, con effetto retroattivo, è quella prevista all’art. 12, comma 5: *“Ai fini dell’attribuzione delle tariffe incentivanti, più impianti fotovoltaici realizzati dal medesimo soggetto responsabile o riconducibili a un unico soggetto responsabile e localizzati nella medesima particella catastale o su particelle catastali contigue si intendono come unico impianto di potenza cumulativa pari alla somma dei singoli impianti”*. In pratica, due impianti fotovoltaici di potenza 999 kWp realizzati su due particelle catastali contigue saranno, ciascuno,

⁽²⁰⁾ Ad esempio 300 milioni per il secondo semestre 2011 (pari a circa 1.200 MWp incentivabili), 150 milioni per i primi sei mesi del 2012, 130 per il secondo e così via.

⁽²¹⁾ L’art. 5 del Decreto in commento prevede che per alcuni enti pubblici, tra cui le scuole pubbliche e paritarie, siano ammessi, cumulativamente alla tariffa incentivante, contributi in conto capitale fino al 60% del costo di investimento.

⁽²²⁾ Con riferimento alle note norme in tema di risparmio energetico, si è scelto, nel presente lavoro, di non trattare tali aspetti, poiché – benché inerenti al tema della tutela ambientale mediante la riduzione delle emissioni e dei consumi di energia elettrica da fonti fossili – da un punto di vista logico risultano essere altro tema rispetto a quello oggetto di trattazione, ovvero la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili e il relativo trattamento fiscale.

incentivato secondo la tariffa prevista per un impianto di potenza 1.998 kWp, ovviamente più bassa rispetto a quella – applicabile finora – spettante per un impianto di potenza inferiore a 1 MWp.

Si deve infine ricordare che rimangono applicabili le disposizioni pertinenti del D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28, tra cui particolarmente rilevante quella dell'art. 10, comma 4, che imponeva stretti limiti alla realizzazione degli impianti fotovoltaici sui terreni agricoli, sia dimensionali assoluti sia in termini di distanza tra gli impianti stessi, al fine di evitare effetti di eccessiva concentrazione; tale disposizione era comunque applicabile agli impianti non ancora autorizzati alla data del 29 marzo 2011 o che non avevano presentato domanda di autorizzazione entro il primo gennaio 2011, purché entrati in esercizio entro il 28 marzo 2012.

2.3.6. Il quinto conto energia

Il DM 5 luglio 2012, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 159 del 10 luglio 2012, cosiddetto Quinto Conto Energia, ridefinisce le modalità di incentivazione per la produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica.

Le modalità di incentivazione previste dal Quinto Conto Energia si applicano a partire dal 27 agosto 2012⁽²³⁾.

Il Quinto Conto Energia cessa di applicarsi decorsi 30 giorni solari dalla data in cui si raggiungerà un costo indicativo cumulato degli incentivi di 6,7 miliardi di euro l'anno (comprensivo dei costi impegnati dagli impianti iscritti in posizione utile nei Registri), che sarà comunicata dall'AEEG - sulla base degli elementi forniti dal GSE attraverso il proprio Contatore fotovoltaico - con un'apposita deliberazione.

Il Quarto Conto energia continua ad applicarsi:

- ai “piccoli impianti” fotovoltaici, agli impianti fotovoltaici integrati con caratteristiche innovative e agli impianti a concentrazione che entrano in esercizio prima del 27 agosto 2012;
- ai “grandi impianti” iscritti in posizione utile con riferimento alla graduatoria delle iscrizioni nei Registri e che producono la certificazione di fine lavori entro 7 mesi (o 9 mesi per impianti di potenza superiore a 1 MW) dalla pubblicazione della relativa graduatoria;

⁽²³⁾ Ovvero decorsi 45 giorni solari dalla data di pubblicazione della deliberazione con cui l'Autorità per l'energia elettrica e il gas (AEEG) ha determinato, su indicazione del GSE, il raggiungimento di un costo indicativo cumulato annuo degli incentivi pari a 6 miliardi di euro (Deliberazione AEEG 12 luglio 2012, 292/2012/τ/efr).

– agli impianti realizzati sugli edifici pubblici e su aree delle Amministrazioni Pubbliche, che entrano in esercizio entro il 31 dicembre 2012.

Le tariffe incentivanti del Quinto Conto Energia sono riconosciute alle seguenti tipologie tecnologiche:

– impianti fotovoltaici, suddivisi per tipologie installative (art. 7 DM 5 luglio 2012);

– impianti fotovoltaici integrati con caratteristiche innovative (art. 8);

– impianti fotovoltaici a concentrazione (art. 9);

Gli interventi ammessi per richiedere le tariffe incentivanti sono quelli di nuova costruzione, rifacimento totale o potenziamento, così come definiti dal Decreto.

Meccanismi di Incentivazione

Il Quinto Conto energia prevede due distinti meccanismi di accesso agli incentivi, a seconda della tipologia d'installazione e della potenza nominale dell'impianto: l'accesso diretto e l'accesso tramite Registro.

Accesso diretto

Le seguenti categorie di impianti accedono direttamente alle tariffe incentivanti (“accesso diretto”), inviando al GSE la richiesta di ammissione agli incentivi :

– impianti fotovoltaici di potenza fino a 50 kW realizzati su edifici con moduli installati in sostituzione di coperture su cui è operata la completa rimozione dell'eternit o dell'amianto;

– impianti fotovoltaici di potenza non superiore a 12 kW, inclusi gli impianti realizzati a seguito di rifacimento, nonché i potenziamenti che comportano un incremento della potenza dell'impianto non superiore a 12 kW;

– impianti fotovoltaici integrati con caratteristiche innovative (BIPV) fino al raggiungimento di un costo indicativo cumulato degli incentivi di 50 ML€; impianti fotovoltaici a concentrazione (CPV) fino al raggiungimento di un costo indicativo cumulato degli incentivi di 50 ML€;

– impianti fotovoltaici realizzati da Amministrazioni Pubbliche mediante svolgimento di procedure di pubblica evidenza, fino al raggiungimento di un costo indicativo cumulato degli incentivi di 50 ML€;

– impianti fotovoltaici di potenza superiore a 12 kW e non superiore a 20 kW, inclusi gli impianti realizzati a seguito di rifacimento, nonché i potenziamenti che comportano un incremento della potenza

dell'impianto superiore a 12 kW e non superiore a 20 kW, che richiedono una tariffa ridotta del 20% rispetto a quella spettante ai pari impianti iscritti al Registro.

Accesso tramite Registro

Tutti gli impianti che non ricadono tra le categorie sopra elencate, possono accedere agli incentivi previa iscrizione in posizione utile (ovvero cronologicamente preordinata) in appositi Registri informatici, tenuti dal GSE, ("accesso tramite Registro"), ciascuno dei quali caratterizzato da un proprio limite di costo, individuato dal Decreto.

Il bando relativo al primo Registro è pubblicato dal GSE entro 20 giorni dalla data di pubblicazione delle Regole Applicative e prevede la presentazione delle domande di iscrizione entro e non oltre i successivi 30 giorni naturali e consecutivi. Per i Registri successivi, i bandi sono pubblicati dal GSE ogni sei mesi a partire dalla data di chiusura del primo Registro e prevedono la presentazione delle domande di iscrizione entro i successivi 60 giorni.

Il Soggetto Responsabile

Il Soggetto Responsabile degli impianti (sia per quelli che accedono direttamente agli incentivi che per gli impianti ammessi al Registro in posizione utile) è tenuto a far pervenire al GSE, entro quindici giorni solari dalla data di entrata in esercizio dell'impianto la richiesta di concessione della tariffa incentivante, presentando una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà contenente le informazioni e la documentazione indicate nelle Regole Applicative⁽²⁴⁾ per l'iscrizione ai Registri e per il riconoscimento delle tariffe incentivanti.

Prima di inviare la richiesta di accesso alle tariffe incentivanti l'utente deve registrarsi sul portale informatico del GSE (la registrazione va effettuata solo dai soggetti che non si sono mai registrati).

Le tariffe

Il Quinto Conto Energia remunera a differenza dei precedenti meccanismi di incentivazione, con una tariffa omnicomprensiva la quota

⁽²⁴⁾ Le Regole Applicative sono reperibili in appendice al Decreto in commento.

di energia netta immessa in rete dall'impianto e, con una tariffa premio, la quota di energia netta consumata in sito.

In particolare, ferme restando le determinazioni dell'AEEG in materia di dispacciamento, il GSE con il Quinto Conto Energia eroga:

- sulla quota di produzione netta immessa in rete:

- per gli impianti di potenza nominale fino a 1 MW, una tariffa omnicomprensiva, determinata sulla base della potenza e della tipologia dell'impianto e individuata, rispettivamente, per gli impianti fotovoltaici, per gli impianti integrati con caratteristiche innovative e per gli impianti fotovoltaici a concentrazione;

- per gli impianti di potenza nominale superiore a 1 MW, la differenza, se positiva, fra la tariffa omnicomprensiva e il prezzo zonale orario. Nei casi in cui il prezzo zonale orario⁽²⁵⁾ sia negativo, tale differenza non può essere superiore alla tariffa omnicomprensiva applicabile all'impianto in funzione della potenza, della tipologia e del semestre di riferimento. L'energia prodotta dagli impianti di potenza nominale superiore a 1 MW resta nella disponibilità del produttore. I prezzi zonali orari mensili possono essere consultati sul sito del GME.

- sulla quota di produzione netta consumata in sito, è attribuita una tariffa premio.

Nel caso di un impianto con autoconsumo la tariffa spettante sarà, quindi, data dalla somma della tariffa omnicomprensiva sulla quota di produzione netta immessa in rete e della tariffa premio sulla quota di produzione netta consumata.

Agli impianti fotovoltaici con potenza nominale non superiore a 20 kW, interamente adibiti all'alimentazione di utenze in corrente continua, collegati alla rete elettrica ma che non immettono energia in rete, sarà invece riconosciuta solo una tariffa premio sull'energia netta consumata in sito.

Come stabilito dal DM 5 luglio 2012, i valori delle due tariffe (omnicomprensiva e premio), saranno progressivamente decrescenti per i semestri d'applicazione del Quinto Conto Energia, a partire dal 27 agosto 2012. La tariffa spettante è quella vigente alla data di entrata in esercizio dell'impianto e, a partire da tale data, è riconosciuta per un periodo di 20

⁽²⁵⁾ Prezzo zonale (Pz). Prezzo di equilibrio in ciascuna Zona geografica e virtuale.

anni. La tariffa incentivante rimane costante in moneta corrente per tutto il periodo dell'incentivazione, considerato al netto di eventuali fermate disposte per problematiche connesse alla sicurezza della rete o ad eventi calamitosi, riconosciuti come tali dalle autorità competenti.

Intervallo di potenza [kW]	Impianti sugli edifici		Altri impianti fotovoltaici	
	Tariffa omnicomprensiva [€/MWh]	Tariffa premio sull'energia consumata in sito [€/MWh]	Tariffa omnicomprensiva [€/MWh]	Tariffa premio sull'energia consumata in sito [€/MWh]
1 <= P <= 3	208	126	201	119
3 < P <= 20	196	114	189	107
20 < P <= 200	175	93	168	86
200 < P < 1000	142	60	135	53
1000 < P <= 5000	126	44	120	38
P > 5000	119	37	113	31

Tabella 1

Tariffe per gli impianti che entrano in esercizio nel primo semestre di applicazione del V Conto Energia

Intervallo di potenza [kW]	Impianti sugli edifici		Altri impianti fotovoltaici	
	Tariffa omnicomprensiva [€/MWh]	Tariffa premio sull'energia consumata in sito [€/MWh]	Tariffa omnicomprensiva [€/MWh]	Tariffa premio sull'energia consumata in sito [€/MWh]
1 <= P <= 3	182	100	176	94
3 < P <= 20	171	89	165	83
20 < P <= 200	157	75	151	69
200 < P < 1000	130	48	124	42
1000 < P <= 5000	118	36	113	31
P > 5000	112	30	106	24

Tabella 2

Tariffe per gli impianti che entrano in esercizio nel secondo semestre di applicazione del V Conto Energia

Pertanto i Soggetti Responsabili titolari di convenzione di ritiro dedicato o di scambio sul posto per impianti ammessi in graduatoria in posizione utile nei Registri previsti dal DM 5 luglio 2012 dovranno recedere dalla convenzione all'atto della richiesta delle tariffe incentivanti.

Maggiorazioni delle tariffe

Con riferimento agli impianti fotovoltaici e agli impianti integrati con caratteristiche innovative, le tariffe omnicomprensive e le tariffe premio sull'energia consumata in sito vengono ulteriormente incrementate con ulteriori premi tra loro cumulabili quantificati in €/MWh⁽²⁶⁾ nei seguenti casi:

- per gli impianti con componenti principali realizzati unicamente all'interno di un Paese che risulti membro dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo (Islanda, Liechtenstein e Norvegia);
- per gli impianti realizzati su edifici con moduli installati in sostituzione di coperture su cui è operata la completa rimozione dell'eternit o dell'amianto.

In estrema sintesi e per le finalità qui di interesse, nella tabella di seguito, vengono riepilogati i conti energia che si sono succeduti dal 2005 ad oggi, con particolare indicazione dell'applicabilità in funzione della data di entrata in esercizio dell'impianto incentivato:

Primo conto energia	2005-2006
Secondo conto energia	2007-2010
Terzo conto energia	01/01/2011 - 31/05/2011
Quarto conto energia	01/06/2011 - 26/08/2011
Quinto conto energia	27/08/2012 - 06/07/2013

Sulla base di quanto indicato in tabella, tutti gli impianti entrati in esercizio a partire dal 27 agosto 2012 e fino al 6 luglio 2013⁽²⁷⁾ sono e saranno regolati dalle norme contenute nel 5° conto energia, mentre i

⁽²⁶⁾ Per il dettaglio circa i premi si veda l'art.5, comma 2 lettera a) del Decreto in commento.

⁽²⁷⁾ Il Quinto Conto Energia ha cessato di applicarsi il 6 luglio 2013, ovvero decorsi 30 giorni solari dalla data di raggiungimento di un costo indicativo cumulato annuo degli incentivi di 6,7 miliardi di euro, comunicata dall'AEEG con la deliberazione 250/2013/R/EFR.

precedenti conti energia continueranno ad essere applicabili agli impianti entrati in funzione negli intervalli temporali in cui gli stessi risultavano applicabili.

3. PARTE II: GLI ASPETTI CONTABILI E FISCALI CONNESSI ALLA PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI

3.1. La regolamentazione fiscale nel fotovoltaico

Premessa

In via preliminare, occorre rilevare come (ad eccezione delle indicazioni in tema di risparmio energetico, si veda, a tale proposito la nota a piè di pagina n. 16 di pag. 29) non esistono norme specifiche inerenti alla fiscalità delle fonti rinnovabili, quanto piuttosto una declinazione delle stesse per quanto attiene tale comparto.

3.1.1. Prassi pregresse concernenti la qualificazione immobiliare o mobiliare degli impianti fotovoltaici. Profili fiscali relativi agli impianti fotovoltaici⁽²⁸⁾

Superando l'annosa quanto ormai insostenibile⁽²⁹⁾ divergenza tra le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate e quelle fornite dall'allora Agenzia del Territorio in merito alla qualificazione degli impianti

⁽²⁸⁾ Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 36/E del 19 dicembre 2013, "in presenza di tematiche riguardanti anche investimenti nell'eolico, le soluzioni prospettate sono applicabili, per quanto compatibili, anche a questi ultimi investimenti", pertanto le considerazioni svolte per gli impianti fotovoltaici sono estendibili anche agli impianti eolici.

⁽²⁹⁾ Ai sensi dell'art. 23-*quater* del Decreto Legge 95 /2012, convertito con modificazioni dalla Legge n. 135 del 7 agosto 2012, infatti, a decorrere dal 1 dicembre 2012, l'Agenzia del Territorio si è fusa nell'Agenzia delle Entrate, quindi a partire da tale data è risultato sempre più insostenibile il permanere, nell'ambito di un unico soggetto, di una differente interpretazione del medesimo tema, ovvero l'attribuzione agli impianti fotovoltaici di una natura di beni strumentali ovvero di beni immobili, con tutte le implicazioni di natura fiscale trattati di seguito.

fotovoltaici quali beni strumentali ovvero beni immobili, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 36/E del 19 dicembre 2013 (di seguito anche la "Circolare") ha fornito un ampio chiarimento in merito alla disciplina fiscale degli impianti fotovoltaici armonizzando, così, in maniera definitiva le precisazioni già rese in relazione agli impianti fotovoltaici.

Criteria generali per l'attribuzione della rendita catastale

In armonia con quanto precisato dall'Agenzia del Territorio⁽³⁰⁾, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare del dicembre 2013 ha ribadito che:

- Gli immobili ospitanti le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere accatastati nella categoria D/1⁽³¹⁾ - opifici - e nella determinazione della relativa rendita devono essere considerati i pannelli fotovoltaici, in quanto determinanti al fine della definizione dell'istallazione quale "centrale";
- Le installazioni fotovoltaiche poste su edifici o su aree pertinenziali di unità immobiliari censite nel catasto edilizio urbano, in linea generale, non devono essere accatastate⁽³²⁾, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. Viceversa, qualora l'impianto determinasse un incremento del valore capitale in misura pari o superiore al 15%, sorgerebbe l'obbligo di rideterminazione della rendita a cui l'impianto risulta asservito.

Il criterio discriminante adottato dall'Agenzia delle Entrate: l'attribuzione di rendita e l'iscrizione in Catasto

Atteso che la definizione di bene mobile o immobile non si presta ad una interpretazione univoca ai fini fiscali, l'Agenzia delle Entrate ha operato un'importante cambiamento individuando il "criterio catastale"

⁽³⁰⁾ Risoluzione 3/T del 6 novembre 2008.

⁽³¹⁾ Ovvero D/10 se tali immobili presentano i requisiti della ruralità.

⁽³²⁾ Non sussiste alcun obbligo di dichiarazione al Catasto qualora sia soddisfatto almeno uno dei seguenti requisiti:

- La potenza nominale dell'impianto fotovoltaico non è superiore a 3 kw per ogni unità immobiliare servita dall'impianto;
- La potenza nominale complessiva in kw non è superiore a 3 volte il numero delle unità immobiliari servite (indipendentemente dall'ubicazione dell'impianto);
- Per le installazioni al suolo, il volume dell'intera area destinata all'impianto è inferiore a 150 m³.

quale criterio fondamentale e qualificando quindi gli impianti fotovoltaici sulla base della loro rilevanza catastale. Gli impianti fotovoltaici **si considerano beni immobili quando vanno dichiarati in catasto** indipendentemente dalla categoria attribuita alle unità immobiliari di cui fanno parte.

In particolare, dette installazioni sono da considerarsi immobili quando:

- Costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile nella categoria D/1 oppure D/10;
- Risultano posizionate sulle pareti o su un tetto, oppure realizzate su aree di pertinenza comuni o esclusive di un fabbricato, e per esse sussiste l'obbligo della menzione⁽³³⁾ nella dichiarazione in catasto, al termine della loro installazione.

Viceversa, gli impianti fotovoltaici sono da considerarsi beni mobili quando soddisfano uno dei seguenti requisiti:

- la potenza nominale dell'impianto fotovoltaico non è superiore a 3 chilowatt per ogni unità immobiliare servita dall'impianto stesso;
- la potenza nominale complessiva, espressa in chilowatt, non è superiore a tre volte il numero delle unità immobiliari le cui parti comuni sono servite dall'impianto, indipendentemente dalla circostanza che sia installato al suolo oppure sia architettonicamente o parzialmente integrato ad immobili già censiti al catasto edilizio urbano;
- per le installazioni ubicate al suolo, il volume individuato dall'intera area destinata all'intervento (comprensiva, quindi, degli spazi liberi che dividono i pannelli fotovoltaici) e dall'altezza relativa all'asse orizzontale mediano dei pannelli stessi, è inferiore a 150 m³, in coerenza con il limite volumetrico stabilito all'art. 3, comma 3, lettera e) del decreto ministeriale 2 gennaio 1998, n. 28. Al riguardo, si fa presente che sono fatti salvi, ai

⁽³³⁾ Si rammenta che sussiste l'obbligo della dichiarazione di variazione catastale quando l'impianto fotovoltaico integrato a un immobile ne incrementa il valore capitale (o la redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15% o superiore. In tale ipotesi, in sostanza, l'installazione fotovoltaica non è oggetto di un autonomo accatastamento, ma determina l'incremento della rendita catastale dell'immobile su cui è installato, senza che ne muti la classificazione. A titolo di esempio, se l'impianto fotovoltaico è installato su un immobile ad uso "laboratori per arti e mestieri", classificato nella categoria catastale C/3, ricorrendo le citate condizioni si determinerà un incremento della rendita dell'unità immobiliare (con il sovrastante impianto fotovoltaico), che rimarrà classificata nella medesima categoria C/3.

sensi dell'articolo 10 dello Statuto del Contribuente (“Tutela dell'affidamento e della buona fede”), i comportamenti tenuti dai contribuenti ai fini delle imposte dirette ed indirette, sulla base delle diverse indicazioni rese con precedenti documenti di prassi (cfr. circolari nn. 46/E del 2007, n. 38/E del 2008 e n. 38/E del 2010).

La nuova prassi fornita dall'Amministrazione Finanziaria, non fornisce solo un criterio oggettivo per la definizione degli impianti, ma effettuando la distinzione tra impianti-beni mobili e impianti-beni immobili, ne determina anche un diverso trattamento fiscale.

Nelle tabelle di seguito riportate si evidenzia il diverso trattamento fiscale ai fini delle Imposte dirette, dell'Iva e delle Imposte di registro da applicare all'atto della realizzazione (ovvero dell'acquisizione) degli impianti fotovoltaici, a seconda che gli stessi si qualificano, come sopra individuato, beni mobili o immobili.

Inoltre, sempre sulla base dell'importante opera di armonizzazione effettuata dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 36/E del dicembre 2013, si riportano i diversi trattamenti fiscali da riservare ad alcuni casi particolari⁽³⁴⁾: impianti realizzati mediante contratti di locazione anche finanziaria e impianti costruiti su immobili di terzi.

Il trattamento fiscale degli impianti fotovoltaici qualificabili come beni mobili

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni mobili	Imposte Dirette:	Il costo sostenuto per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico è deducibile ai sensi dell'articolo 102 del TUIR a titolo di ammortamento, quando l'impianto stesso è utilizzato da persone fisiche e giuridiche titolari di reddito d'impresa che impiegano tale bene nell'ambito dell'attività d'impresa, e ai sensi dell'articolo 54 del medesimo TUIR quando l'impianto è realizzato da lavoratori autonomi e associazioni professionali che lo utilizzano nella propria attività. Il coefficiente di ammortamento è pari al 9%.
	Iva:	La cessione di un impianto fotovoltaico qualificabile come bene mobile, effettuata nel territorio dello Stato, nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni costituisce operazione imponibile da assoggettare ad Iva. L'aliquota Iva applicabile all'acquisto o alla realizzazione dell'impianto è il 10%.

⁽³⁴⁾ Ma molto frequenti nella prassi commerciale finora attuata dagli operatori del settore.

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni mobili	Imposta di registro e ipocatastale:	<p>Cessione di impianti fotovoltaici qualificati come beni mobili In base al principio di alternatività IVA registro, di cui all'articolo 40 del Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, (TUR), <i>“per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa”</i>. In linea generale, pertanto, la cessione dell'impianto fotovoltaico soggetta ad IVA sconta l'imposta di registro in misura fissa.</p> <p>In particolare, nel caso di cessione a titolo oneroso di impianti fotovoltaici, soggetti ad IVA, qualificati come beni mobili:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la registrazione deve essere effettuata solo in caso d'uso se la cessione del bene mobile viene effettuata tramite contratto verbale o per scrittura privata non autenticata; • la registrazione deve essere, invece, effettuata in termine fisso se il contratto viene concluso per atto pubblico o per scrittura privata autenticata. <p>Nel caso in cui non trovi applicazione l'imposta sul valore aggiunto (ad es. laddove il cedente sia un soggetto che non eserciti attività d'impresa, ed in capo al quale, pertanto, non viene integrato il presupposto soggettivo per l'applicazione del tributo) il contratto di cessione deve comunque essere assoggettato a registrazione in termine fisso, a prescindere dalla forma utilizzata per la conclusione del contratto, con applicazione dell'imposta di registro in misura pari al 3 per cento, prevista, per i trasferimenti di beni mobili, dall'articolo 2 dalla Tariffa, parte prima, allegata al TUR.</p>

Il trattamento fiscale degli impianti fotovoltaici qualificabili come beni immobili

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni immobili	Imposte Dirette:	<p>Il costo dell'investimento realizzato è deducibile ai sensi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dell'articolo 102 del TUIR a titolo di ammortamento per le persone fisiche e per le persone giuridiche titolari di reddito d'impresa; • dell'articolo 54 dello stesso TUIR per i lavoratori autonomi e le associazioni professionali che abbiano acquistato l'impianto nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009⁽³⁵⁾ e lo impieghino nell'ambito della loro attività.

⁽³⁵⁾ Al riguardo si ricorda che ai sensi dell'articolo 1, comma 335, della legge del 27 dicembre 2006, n. 296, il costo di acquisto di un immobile strumentale sostenuto da un professionista non è più fiscalmente deducibile, secondo la procedura dell'ammortamento, se l'atto di acquisto ha avuto luogo successivamente al 31 dicembre 2009.

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni immobili	Imposte Dirette (<i>segue</i>):	Il coefficiente di ammortamento ⁽³⁶⁾ , come stabilito dalla Circolare 36/E del 2013, in questo caso, a partire dall'esercizio in corso alla data di emanazione della circolare, quindi dal 2013 per i soggetti c.d. "solari" sarà pari al 4%, facendo così riferimento ai "fabbricati destinati all'industria". L'Agenzia delle Entrate ha chiarito nella Circolare che gli ammortamenti effettuati negli esercizi precedenti - sulla base delle indicazioni precedenti fornite dalla stessa Agenzia - con un'aliquota maggiore non dovranno essere rettificati.

⁽³⁶⁾ Nel caso in cui gli impianti fotovoltaici costituiscono beni immobili autonomamente accatastabili, ai fini dell'ammortamento degli stessi si deve applicare la disciplina dello scorporo del valore del terreno prevista dall'articolo 36 del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006, recante disposizioni volte a rendere indeducibile l'ammortamento delle aree sulle quali insistono, tra l'altro, gli impianti fotovoltaici. Pertanto, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento dell'impianto deducibili, occorre far riferimento al costo complessivo dell'impianto che deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dall'impianto medesimo. Il costo da attribuire alle predette aree, come precisato dalla scrivente con circolare del 19 gennaio 2007, n. 1/E, nell'eventualità che non siano già state acquistate autonomamente in precedenza, sarà pari al maggiore tra: - il valore separatamente esposto in bilancio nell'anno di acquisto; - il valore ottenuto applicando il 20 per cento o - per i fabbricati industriali - il 30 per cento al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area. Come precisato nell'ultimo periodo del comma 7 dell'articolo 36, sono fabbricati industriali quelli destinati alla produzione o alla trasformazione di beni, tenendo conto della loro effettiva destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile attribuita ai medesimi. Si ritiene, pertanto, che gli impianti fotovoltaici costituiscono fabbricati industriali, in quanto destinati alla produzione del bene energia mediante la conversione delle radiazioni solari, a prescindere dalla classificazione catastale. Conseguentemente, il costo da attribuire all'area sulla quale insistono detti impianti sarà pari al maggiore tra il valore separatamente esposto in bilancio e quello ottenuto applicando il 30 per cento al costo di acquisto complessivo dell'immobile comprensivo del valore dell'area. In caso di acquisizione del solo diritto di superficie sul terreno sottostante l'impianto, ai fini dell'applicazione della disciplina dello scorporo è necessario verificare se il diritto è acquistato a tempo determinato o indeterminato. In particolare la disciplina dello scorporo non è applicabile quando il diritto di superficie è acquistato a tempo determinato, perché in tal caso il superficiario non acquista la proprietà del terreno ma solo un diritto, mentre risulta applicabile quando il diritto di superficie è costituito a tempo indeterminato, perché la costituzione del diritto di superficie a tempo indeterminato è sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno (in tal senso si è espressa la scrivente con le risoluzioni n. 157/E del 5 luglio 2007 e n. 192/E del 27 luglio 2007).

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni immobili	Iva:	<p>Alla cessione di un impianto fotovoltaico qualificabile come immobile, in quanto accatastato come D/1 o D/10 e quindi considerato bene strumentale per natura, è applicabile l'articolo 10, comma uno, n. 8-ter) del D.P.R. 633/72. Pertanto, la cessione sarà considerata esente da Iva ovvero assoggettata all'imposta in caso di espressa opzione nel relativo atto di cessione. In caso di imponibilità su opzione, sotto il profilo procedurale, si rammenta l'obbligo di inversione contabile (reverse charge) che impone al cessionario di integrare la fattura del cedente con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta. L'Agenzia precisa che le prestazioni di servizi relative all'impianto qualificabile come bene immobile, saranno rese ai sensi dell'articolo 6, comma terzo, del DPR 633/72 e che anche su di esse graverà l'obbligo di inversione contabile. L'aliquota Iva applicabile all'acquisto o alla realizzazione dell'impianto è il 10%.</p>
	Imposta di registro e ipo-catastale	<p>Nel caso di cessione a titolo oneroso di impianti fotovoltaici qualificati come beni immobili la disciplina fiscale applicabile, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale risulta diversificata in ragione del trattamento applicabile, ai fini dell'IVA, alle disposizioni contenute nell'atto. L'atto di cessione di detti immobili strumentali, se soggetto ad IVA (tanto in regime di imponibilità quanto in regime di esenzione), deve essere assoggettato a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, in misura fissa, mentre le imposte ipotecaria e catastale, ai sensi del combinato disposto degli articoli 1- bis dalla Tariffa, allegata al Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale (TUIC) e 10 del medesimo TUIC sono dovute rispettivamente nella misura del 3 per cento e dell'1 per cento. Nelle ipotesi in cui le cessioni non siano soggette ad IVA l'imposta di registro è dovuta in misura proporzionale: - con aliquota del 7 per cento come previsto dall'articolo 1 della Tariffa, parte I, allegata al TUR, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di fabbricati e relative pertinenze e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento. Le imposte ipotecaria e catastale sono, invece, dovute rispettivamente nella misura del 2 per cento e dell'1 per cento, ai sensi del combinato disposto degli articoli 1 dalla Tariffa, allegata al Testo Unico delle imposte ipotecaria e catastale (TUIC) e 10 del medesimo TUIC⁽³⁷⁾.</p>

⁽³⁷⁾ Al riguardo, appare opportuno segnalare che l'articolo 10 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha apportato modifiche alla tassazione applicabile, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, ai trasferimenti immobiliari. In particolare, il richiamato articolo 10, comma 1, ha modificato l'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, che disciplina la misura dell'imposta di registro applicabile gli atti traslativi, a titolo oneroso, della proprietà di beni immobili in genere e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi. Per effetto di tali modifiche, pertanto, a partire dal 1° gennaio 2014, le cessioni di impianti

Il trattamento fiscale degli impianti fotovoltaici acquisiti in locazione, anche finanziaria

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni mobili acquisiti in locazione, anche finanziaria (<i>leasing</i>)	Imposte Dirette:	<p>Quando l'impianto è qualificabile come bene mobile e costituisce bene strumentale nell'esercizio dell'attività d'impresa, il canone di leasing di detto bene è deducibile sensi dell'articolo 102, comma 7, del TUIR il quale dispone che "per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa".</p> <p>Quando l'impianto è realizzato da lavoratori autonomi e associazioni professionali che lo utilizzano nella propria attività il canone di leasing è deducibile ai sensi dell'articolo 54 del medesimo TUIR.</p>
	Iva:	<p>Con riguardo all'ipotesi di locazione, anche finanziaria, dei beni in argomento, è applicabile l'articolo 3, secondo comma, n. 1, del DPR n. 633 del 1972, secondo cui "<i>Costituiscono inoltre prestazioni di servizi se effettuate verso corrispettivo: 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;</i>". Ai fini Iva, pertanto, in relazione ai contratti di leasing il soggetto concedente è tenuto ad applicare l'imposta (con aliquota pari al 10%) provvedendo all'emissione della fattura, in corrispondenza di ognuno dei pagamenti periodici del canone.</p>
	Imposte di registro e ipo-catastali:	<p>Al fine di stabilire la corretta disciplina applicabile per l'imposta di registro ai contratti di locazione, anche finanziaria, di impianti fotovoltaici occorre definire, in via preliminare, la rilevanza, ai fini dell'IVA dell'operazione posta in essere. Come ricordato, infatti, l'articolo 40 del TUR dispone che l'imposta si applica in misura fissa quando gli atti relativi alle cessioni di beni e prestazioni di servizi sono soggetti all'imposta sul valore</p>

fotovoltaici qualificati come beni immobili, che non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, sono soggette ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9%. Per tali trasferimenti, l'imposta proporzionale di registro da corrispondere non può essere inferiore a 1000 euro. Si rammenta, inoltre, che l'articolo 26 del decreto-legge 12 settembre 2013, n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 8 novembre 2013, n. 128, prevede che "Gli atti assoggettati all'imposta di cui ai commi 1 e 2 (dell'articolo 10) e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50". Pertanto, gli atti di cessione in argomento, stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2014, devono essere assoggettate alle imposte ipotecaria e catastale ciascuna nella misura fissa di 50 euro.

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni mobili acquisiti in locazione, anche finanziaria (<i>leasing</i>)	Imposte di registro e ipocatastali (<i>segue</i>):	aggiunto. Pertanto, il contratto di locazione, anche finanziaria, di bene mobile soggetto ad IVA, non formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, deve essere assoggettato a registrazione solo in caso d'uso, con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 1, lettera b), della Tariffa, parte seconda, allegata al TUR. Se il contratto è, invece, formato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata la registrazione deve essere comunque effettuata in termine fisso, con applicazione dell'imposta nella misura fissa. Nel caso in cui, l'operazione di locazione sia esclusa dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (ad es. per carenza del requisito soggettivo in capo al cedente), il contratto deve essere, invece, comunque assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura pari al 3%, applicabile sui corrispettivi pattuiti, ai sensi dell'articolo 9, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni immobili acquisiti in locazione, anche finanziaria (<i>leasing</i>)	Imposte Dirette:	Nell'ipotesi in cui l'impianto fotovoltaico che forma oggetto del contratto di leasing è qualificabile come bene immobile il citato articolo 102, comma 7, del TUIR dispone che "qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a undici anni ovvero superiore a diciotto anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a undici anni ovvero pari almeno a diciotto anni". Per i lavoratori autonomi e le associazioni professionali che abbiano acquisito l'impianto nel periodo 1° gennaio 2007 – 31 dicembre 2009 e lo impieghino nell'ambito della loro attività, il canone di leasing è deducibile ai sensi dell'articolo 54 dello stesso TUIR.
	Iva:	Con riguardo all'ipotesi di locazione, anche finanziaria, degli impianti fotovoltaici qualificabili come beni immobili, ai fini del regime di assoggettamento ad IVA, sono applicabili le disposizioni previste per le locazioni di immobili strumentali dall'articolo 10, n. 8), del DPR 633 del 1972. Dette locazioni sono esenti da IVA tranne che nelle ipotesi in cui nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. Nell'ipotesi in cui il regime d'esenzione non trovi applicazione, occorre tenere presente che l'articolo 16, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, dispone che per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili. Pertanto, l'aliquota agevolata del 10 per cento prevista per i beni di cui al n. 127- <i>quinquies</i>) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, risulta applicabile, oltre che nei casi di cessione del bene alla società di leasing, al riscatto del bene da parte dell'utilizzatore nonché alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di leasing aventi ad oggetto impianti fotovoltaici a fronte delle quali vengono pagati i canoni durante il periodo contrattuale.

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti qualificabili quali beni immobili acquisiti in locazione, anche finanziaria (<i>leasing</i>)	Imposte di registro e ipo-catastali:	<p>I contratti di locazione non finanziaria di impianti fotovoltaici censiti o da censire al catasto fabbricati come opifici industriali (cat. D/1) ovvero come immobili rurali (cat. D/10) per i quali non trova applicazione l’IVA, (ad es. nei casi in cui il locatore non è un soggetto che esercita attività d’impresa ai sensi dell’articolo 4 del DPR n. 633 del 1972), devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso, con applicazione dell’imposta proporzionale nella misura del 2 per cento, ai sensi dell’articolo 5, comma 1, lettera b), della Tariffa, Parte I, allegata al TUR.</p> <p>I contratti di locazione di immobili strumentali, che rientrano nel campo di applicazione dell’IVA, devono, invece, essere assoggettati all’imposta proporzionale di registro nella misura dell’1 per cento, ai sensi del combinato disposto degli articoli 40, comma 1-bis, del TUR e 5 comma 1, lett. a-bis), della Tariffa parte I, del TUR. La base imponibile è data dall’ammontare complessivo dei canoni pattuiti nel contratto, per l’intera durata dello stesso, ai sensi dell’art. 43, comma 1, lett. h), del TUR.</p> <p>Nel caso di locazione finanziaria di impianti fotovoltaici censiti o da censire al catasto fabbricati come opifici industriali (cat. D/1) ovvero come immobili rurali (cat. D/10) trovano applicazione le disposizioni introdotte dall’articolo 1, commi 15 e 16, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità per il 2011). A tal proposito, per effetto delle modifiche arretrate dall’articolo 1, comma 15, della legge di stabilità, all’articolo 1 della Tariffa, parte II, allegata al TUR, se il contratto di leasing immobiliare è formato per scrittura privata non autenticata deve essere assoggettato a registrazione solo in caso d’uso.</p> <p>Diversamente, i contratti formati per atto pubblico o per scrittura privata autenticata devono essere assoggettati a tassazione in termine fisso secondo le regole ordinarie. Per quanto concerne la misura dell’imposta applicabile, in relazione ai contratti di locazione finanziaria torna ad operare il regime di alternatività IVA Registro di cui agli articoli 5, comma 2, e 40, primo periodo, del TUR.</p> <p>Pertanto, se il contratto di locazione finanziaria è formato per scrittura privata non autenticata, trova applicazione il disposto di cui all’articolo 5, comma 2, secondo cui “Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d’uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all’imposta sul valore aggiunto”. Al verificarsi del caso d’uso, l’imposta deve essere, quindi, corrisposta in misura fissa ai sensi dell’articolo 1, lettera b), della Tariffa, parte seconda, allegata al TUR. Inoltre, si fa presente che la citata legge di stabilità ha previsto che l’acquisto di un bene immobile strumentale da parte di una società di leasing è soggetto alle aliquote ordinarie previste dal TUIC, in base alle quali, per le cessioni di beni immobili strumentali, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura rispettivamente del 3 per cento e dell’1 per cento se la cessione rientra nel campo di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, ovvero del 2 per cento e dell’1 per cento se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto. Da ultimo, in base a quanto previsto dalla legge di stabilità in parola, in caso di esercizio dell’opzione di acquisto da parte dell’utilizzatore, ovvero in caso di cessioni di immobili strumentali rivenienti da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempimento dell’utilizzatore le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.</p>

Il trattamento fiscale degli impianti fotovoltaici realizzati su beni di terzi

Tipologia di impianto	Trattamento fiscale	
Impianti realizzati su beni di terzi	Imposte dirette e Iva:	<p>Qualora l'immobile sul quale vengono integrati i pannelli fotovoltaici, totalmente o parzialmente, è di proprietà di terzi, il relativo costo configura una spesa di manutenzione straordinaria non capitalizzabile in quanto relativo ad un bene non di proprietà.</p> <p>Il costo, in base al principio contabile n. 24, può essere, quindi, contabilizzato in due diversi modi a seconda che il bene cui esso si riferisce abbia una propria autonomia o meno. In particolare, in base al principio contabile n. 24 detto costo è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali nella voce "Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi" se non è separabile dai beni immobili a cui si riferiscono, altrimenti è iscrivibile tra le "Immobilizzazioni materiali" nella specifica categoria di appartenenza. Fiscalmente tale costo, a seconda che risulti iscritto tra le "Immobilizzazioni materiali" o tra le "Altre immobilizzazioni immateriali" dello Stato Patrimoniale, concorre alla determinazione del reddito d'impresa, rispettivamente, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR, attraverso la procedura di ammortamento; ovvero, ai sensi dell'articolo 108, comma 3, del TUIR, come spesa relativa a più esercizi, nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Giova evidenziare che non spetta il rimborso – ai sensi dell'articolo del D.P.R. n. 633 del 1972 - dell'IVA assolta sull'acquisto o realizzazione di impianto fotovoltaico collocato su beni di terzi quando l'impianto non è separabile dal bene immobile cui si riferisce, non potendo essere rimosso al termine del periodo di utilizzo. In tali casi, l'opera eseguita non è di proprietà del soggetto che l'ha realizzata, giacché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata. Tali beni, in quanto non ammortizzabili, non rientrano, pertanto, nella previsione normativa di cui alla lettera c) del comma 3 del citato art. 30.</p>

3.1.2. Profili fiscali relativi alle componenti di reddito positive generate dagli impianti fotovoltaici

In via preliminare, al fine di meglio comprendere la trattazione del presente paragrafo, occorre evidenziare che, ai fini fiscali, vengono individuate quattro categorie di contributi.

I contributi in conto esercizio (art. 85, comma 1, lett. h DPR 917/86)

Sono rappresentati da apporti in denaro o natura destinati a far fronte ad esigenze di gestione o a rimborsare spese di esercizio. Hanno lo scopo di ridurre i costi di esercizio derivanti dall'acquisto di beni o servizi, che esauriscono la loro utilità in un unico ciclo o processo produttivo. Ai fini

IRES o IRPEF sono da considerarsi ricavi e concorrono a formare il reddito per competenza, indipendentemente, quindi, dall'effettiva percezione del contributo. Il momento in cui sorge la competenza è all'atto di emissione da parte dell'autorità erogante della delibera di approvazione all'emissione del contributo (certezza giuridica). Ai fini IRAP, i contributi in conto esercizio sono assimilati a ricavi ed iscritti – usualmente - nella voce A5 di Conto Economico, concorrendo dunque alla formazione della base imponibile. Infine, sulla base di quanto disposto dall'art. 28 DPR 600/73, i soggetti che erogano tali contributi devono essere considerati sostituti di imposta ed effettuare una ritenuta alla fonte a titolo di acconto all'atto dell'erogazione.

I contributi in conto capitale (art. 88, comma 3, lett. b DPR 917/86)

Sono apporti effettuati al fine di migliorare la competitività delle imprese beneficiarie. Il criterio di rilevanza fiscale è, in questo caso, il principio di cassa, poiché essi diventano fiscalmente rilevanti nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore. Tali contributi costituiscono una sopravvenienza attiva e saranno tassati in un'unica soluzione oppure ripartiti in più esercizi. Così come per il primo tipo di contributi, anche in questo caso il soggetto erogante effettuerà una ritenuta alla fonte a titolo di acconto pari al 4%.

I contributi in conto impianti (art. 88 comma 3 lett. b DPR 917/86)

I contributi in conto impianto sono concessi dallo Stato o da altri enti pubblici allo scopo di permettere alle imprese beneficiarie di realizzare investimenti in beni strumentali. Tali contributi concorrono alla formazione del reddito in base al principio di competenza. L'imputazione al reddito può avvenire mediante due differenti modalità: "al netto" (nel caso in cui il costo di acquisto del bene sia iscritto per l'impianto al netto del contributo percepito⁽³⁸⁾) o "al lordo"⁽³⁹⁾. Nel caso in cui il contributo fosse superiore al costo dell'impianto, l'eccedenza costituirebbe una

⁽³⁸⁾ In tal caso il contributo concorrerà alla formazione del reddito sotto forma di un minor ammortamento.

⁽³⁹⁾ In tal caso il contributo concorrerà alla formazione del reddito sotto forma di quote di risconto.

soppravvenienza attiva tassabile nel periodo di imposta in cui inizia il periodo di ammortamento.

I contributi a destinazione multipla

Sono contributi erogati in ottemperanza a provvedimenti con finalità comuni a tutte le tipologie contributive sopra evidenziate.

3.1.3. Il trattamento fiscale della tariffa incentivante e dei corrispettivi per la vendita di energia ai fini delle imposte dirette e IVA⁽⁴⁰⁾

Occorre rilevare che in considerazione delle molteplici situazioni che si possono creare, la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 46/E/2007 ha analizzato il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette della tariffa incentivante e dell’eventuale premio aggiuntivo, nonché dell’attività di vendita dell’energia prodotta dall’impianto solare fotovoltaico stesso.

Ai fini delle imposte dirette, occorre ricordare che la tariffa incentivante assume rilevanza fiscale solo quando l’impianto medesimo si possa classificare come utilizzato nell’ambito di attività di impresa⁽⁴¹⁾.

Il soggetto che non utilizza direttamente, in tutto o in parte, l’energia prodotta, può rendere disponibile l’energia inutilizzata attraverso:

- la vendita dell’energia al distributore (ritiro dedicato);
- il servizio dello scambio sul posto (solo per gli impianti meno potenti).

Utilizzo dell’impianto a soli fini privati da parte di una persona fisica

L’utilizzo dell’impianto a soli fini privati si verifica ogniqualvolta il soggetto, persona fisica o ente non commerciale (nell’ambito dell’attività istituzionale e quindi al di fuori della sfera dei redditi d’impresa), produce energia elettrica esclusivamente per usi “domestici”, di illuminazione, alimentazione di elettrodomestici, eccetera.

⁽⁴⁰⁾ Le indicazioni fornite nel presente paragrafo relative al diverso trattamento IVA vanno lette in coerenza con quanto indicato nel paragrafo 4.2 in ragione della diversa qualificazione dell’impianto come bene mobile o immobile.

⁽⁴¹⁾ Per quanto riguarda la disciplina degli impianti realizzati nell’ambito dell’impresa agricola si veda il paragrafo 3.1.4.

Dal punto di vista pratico il soggetto avrà un doppio beneficio: 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'art. 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'art. 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.

Persona fisica, ente non commerciale o condominio che produce e utilizza in tutto o in parte l'energia, destinando l'eventuale eccedenza allo scambio sul posto o alla vendita

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, realizzi un impianto fino a 20 kw di potenza e si trovi nella condizione in cui l'energia prodotta risulti esuberante rispetto al proprio fabbisogno, può alternativamente:

1. Usufruire del servizio di "scambio sul posto":

Il soggetto che si avvale di tale servizio 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 ribadisce che: la tariffa incentivante percepita dal responsabile dell'impianto non assume alcuna rilevanza, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini Iva.

2. Vendere l'energia in esubero:

In tal caso, 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.

2.a. 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 far fronte ai bisogni energetici dell'abitazione o sede dell'utente (ovvero per usi domestici, di illuminazione, alimentazione di apparecchi elettrici, eccetera, 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 con la conseguenza che la vendita dell'energia prodotta in esubero da parte del responsabile dell'impianto non concretizzi lo svolgimento di alcuna attività commerciale abituale. Dal punto di vista tributario si avrà la seguente situazione:

- **Tariffa incentivante:**

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;

Imposte dirette: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono irrilevanti fiscalmente.

- **Proventi derivanti dall'attività di vendita dell'energia:**

Imposte dirette: 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'art. 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.

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.

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.

2.a. **Impianti diversi (sempre con riferimento ad una potenza inferiore a 20 Kw)**

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:

- **Tariffa incentivante:**

Iva: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono comunque esclusi dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto oggettivo;

Imposte dirette: 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;

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

Ritenuta del 4 per cento - Art. 28 del D.P.R. 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'art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973, in quanto percepita nell'esercizio di impresa.

- **Ricavi derivanti dalla vendita dell'energia:**

Imposte dirette: 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⁽⁴²⁾ strumentale** all'attività svolta e conseguentemente sono

⁽⁴²⁾ Mobile o immobile.

deducibili le quote di ammortamento⁽⁴²⁾ 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'art. 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'art. 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”*.

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”;

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.

⁽⁴³⁾ Si ritiene che il **coefficiente di ammortamento** da applicare all'impianto fotovoltaico – se qualificato come bene mobile – sia pari al **9 per cento**, corrispondente al coefficiente applicabile alle “Centrali termoelettriche” secondo la tabella allegata al D.M. 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 similari dal punto di vista del loro impiego e della vita utile (cfr. da ultimo la risoluzione 9 aprile 2004, n. 56/E). Viceversa, se l'impianto è qualificabile come bene immobile, il medesimo sarà ammortizzato con un coefficiente pari al **4 per cento**. Per maggiori dettagli circa le importanti modifiche introdotte dalla circolare 36/E del 19 dicembre 2013 si rimanda al paragrafo 4.2.

- Iva assolta all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene: l'imposta medesima sarà detraibile:

- **per le persone fisiche**, ai sensi dell'art. 19, comma 4, del D.P.R. 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 determinato 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'art. 19-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972. Si precisa, infine, che, qualora dopo il quinquennio⁽⁴⁴⁾ 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'art. 2, comma 2, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972;

- **per gli enti non commerciali**, ai sensi dell'art. 19-ter, comma 2, 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 D.P.R. 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”.

- **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

⁽⁴⁴⁾ Ai sensi dell'art. 19-bis2, c.2, per i beni ammortizzabili la rettifica della detrazione per variazioni dell'utilizzo deve essere eseguita “in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio”.

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, una situazione analoga a quanto evidenziato nei paragrafi precedenti ai quali si rimanda.

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 coloro i quali esercitano una diversa attività commerciale e che utilizzano prioritariamente l'energia prodotta nell'ambito della stessa attività, cedendo l'energia eventualmente prodotta in eccesso. Per tali soggetti la tariffa incentivante costituisce sempre un contributo in conto esercizio fiscalmente rilevante. In questa circostanza, l'impianto realizzato viene ad assumere la qualifica di bene strumentale e quindi parteciperà alla determinazione del reddito d'impresa sia per ciò che attiene i componenti negativi, sotto forma di quote di ammortamento, sia con riferimento ai 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:

- **Tariffa incentivante:**

Iva: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione Iva per mancanza del presupposto oggettivo;

Imposte dirette: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, concorrono interamente alla determinazione del reddito d'impresa come contributo in conto esercizio;

Irap: la tariffa incentivante rileva interamente anche ai fini Irap, sempre come contributo in conto esercizio;

Ritenuta del 4 per cento - Art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973: la tariffa incentivante percepita è interamente da assoggettare alla ritenuta del 4 per cento di cui all'art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973.

- **Ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia:**

Ai fini delle imposte dirette, 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. 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 i relativi ammortamenti sono deducibili.

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'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972.

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 o una associazione professionale, per inquadrare correttamente il trattamento della tariffa incentivante ai fini dell'Irpef occorre fare riferimento alla disciplina relativa ai redditi di lavoro autonomo contenuta negli artt. 53 e 54 del Tuir. In particolare, l'art. 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'art. 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. Al riguardo, si ritiene che la formulazione delle disposizioni citate **esclude che i contributi, corrisposti a titolo di tariffa incentivante per l'energia fotovoltaica 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 ritenersi, infatti, compensi ai sensi dell'art. 53 del Tuir, in quanto non costituiscono erogazioni corrisposte a fronte di prestazioni professionali rese nel periodo d'imposta di riferimento. 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 elementi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo (ancorché non connessi all'attività professionale) componenti straordinari come i contributi in questione. Questi non sono riconducibili ad alcuna delle

categorie reddituali previste dall'art. 6 del Tuir. Conseguentemente la tariffa incentivante erogata dal soggetto attuatore GSE-S.p.A 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'art. 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⁽⁴⁵⁾. Il costo sostenuto per l'impianto, se acquistato entro il 2009, va pertanto assoggettato all'ordinario procedimento di ammortamento con i diversi coefficienti a seconda della qualificazione dell'impianto come bene mobile o immobile. In dettaglio, dal punto di vista tributario, si determina la seguente situazione:

- **Tariffa incentivante:**

Iva: i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, sono esclusi dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto oggettivo;

Imposte dirette (IRES/IRAP): i contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, per i motivi sopra esposti.

Iva assolta all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene: per quanto riguarda l'Iva assolta dal professionista all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene, la stessa è detraibile secondo le disposizioni dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 .

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'art. 54, comma 3, del Tuir, nella misura del 50 per cento. Dal punto di vista tributario il trattamento della fattispecie è il seguente:

⁽⁴⁵⁾ Se acquistati entro il 31 dicembre 2009 e con quote annuali 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.

- **Tariffa incentivante:**

Iva: i contributi sono esclusi dal campo di applicazione Iva per mancanza del presupposto oggettivo;

Imposte dirette: i contributi non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, per i motivi sopra esposti.

Per quanto concerne l'Iva pagata all'atto dell'acquisto o realizzazione del bene si fa presente che la stessa è detraibile ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, tenendo conto dell'utilizzo promiscuo del bene.

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'art. 36, comma 2, del D.P.R. 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:

- **Tariffa incentivante:**

Iva: i contributi sono esclusi dal campo di applicazione Iva per mancanza del presupposto oggettivo;

Imposte dirette: i contributi concorrono alla determinazione del reddito d'impresa come contributo in conto esercizio, in proporzione alla quantità di energia ceduta;

Irap: la tariffa incentivante, in misura proporzionale alla quantità di energia ceduta, rileva anche ai fini Irap, sempre come contributo in conto esercizio;

Ritenuta del 4 per cento - Art. 28 del D.P.R. 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'art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973.

- **Ricavi derivanti dall'attività di vendita dell'energia:**

Ai fini delle imposte dirette, 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. 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.

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'art. 19 del D.P.R. 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.

3.1.4. Il trattamento fiscale degli incentivi connessi al quinto conto energia

Il decreto 5 luglio 2012, concernente "Attuazione dell'art. 25 del decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28, recante incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti solari fotovoltaici (c.d. Quinto Conto Energia)", emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, all'articolo 5, comma 1, intitolato "Tariffe incentivanti", al primo periodo dispone che "Fermo restando le determinazioni dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas in materia di dispacciamento, per gli impianti di potenza nominale fino a 1 MW, il GSE eroga, in riferimento alla quota di produzione netta immessa in rete, una tariffa omnicomprensiva, determinata sulla base della potenza e della tipologia di impianto ed individuata, rispettivamente per gli impianti fotovoltaici, per gli impianti integrati con caratteristiche innovative e per gli impianti fotovoltaici a concentrazione negli Allegati 5, 6 e 7". Lo stesso comma nel secondo

periodo stabilisce che “Per tutti gli impianti di potenza nominale superiore ad 1 MW, il GSE eroga, in riferimento alla quota di produzione netta immessa in rete, la differenza, se positiva, fra la tariffa omnicomprensiva di cui agli Allegati 5,6 e 7, e il prezzo zonale orario; tale differenza non può essere superiore alle tariffe omnicomprensive di cui ai medesimi allegati; l’energia prodotta dagli impianti di potenza nominale superiore a 1 MW resta nella disponibilità del produttore”. In relazione all’energia prodotta e non immessa in rete perché auto consumata, la disposizione in parola nell’ultimo periodo precisa che “Sulla quota della produzione netta consumata in sito è attribuita, invece, una tariffa premio, individuata nei medesimi Allegati 5,6 e 7”. In sostanza, il “Quinto Conto Energia”, che sostituisce il meccanismo d’incentivazione finora basato sul riconoscimento di una tariffa incentivante su tutta l’energia prodotta dall’impianto, prevede l’erogazione di due diversi incentivi calcolati in base all’effettivo utilizzo dell’energia prodotta. Lo stesso risulta composto infatti:

- Da una “tariffa omnicomprensiva”, per l’energia immessa in rete derivante da impianti di potenza fino a 1 MW, e da una “tariffa premio” per l’energia netta consumata in sito; oppure
- Da un importo, pari alla differenza tra la tariffa omnicomprensiva e il prezzo orario zonale, per l’energia immessa in rete derivante da impianti di potenza superiore a 1 MW, e da una “tariffa premio” per l’energia netta consumata in sito.

Preliminarmente occorre quindi sottolineare – come già specificato nel paragrafo dedicato al quinto conto energia – che esso presenta, ai fini che qui rilevano, un’importante novità: le nuove tariffe sono incompatibili, per gli impianti di potenza superiore ad 1 MW, con il ritiro dedicato da parte del GSE dell’energia prodotta. Quindi il produttore dovrà trovare un compratore o vendere alla borsa elettrica. Il prezzo di borsa (prezzo zonale orario) verrà detratto dalla tariffa pagabile dal GSE agli impianti con potenza superiore ad 1 MW.

Dal punto di vista della remunerazione – e della conseguente tassazione – avremo dunque le seguenti componenti positive (in funzione della potenza degli impianti):

La “tariffa premio” per autoconsumo è così denominata perché viene erogata in relazione alla quantità di energia elettrica prodotta dall’impianto e contemporaneamente auto consumata dal produttore. La stessa è corrisposta dal GSE in assenza di un rapporto sinallagmatico, non dovendo il produttore di energia effettuare alcuna prestazione nei confronti del soggetto erogante. Lo scopo della tariffa premio è, dunque,

quello di spingere il produttore ad utilizzare l'energia prodotta incrementando il risparmio che lo stesso già consegue non acquistando energia elettrica, con un ulteriore vantaggio economico che consente al titolare dell'impianto di recuperare i costi sostenuti per effettuare l'investimento. In tal senso la "tariffa premio" è allora assimilabile alla "tariffa incentivante" di cui al citato articolo 7 del decreto legislativo n. 387 del 2003; conseguentemente la stessa rappresenta un contributo a fondo perduto che:

- Ai fini IVA risulta escluso dal campo di applicazione, in quanto non vi è alcun rapporto sinallagmatico tra il soggetto erogante e il soggetto ricevente la tariffa anche nel caso in cui sia corrisposta a soggetti che realizzano l'impianto fotovoltaico nell'esercizio di un'attività di impresa, arte o professione;

- Ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP è imponibile se percepita nell'ambito di un'attività commerciale;

- Ai fini delle ritenute, è assoggettata alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 4% ai sensi del comma 2, dell'articolo 28, del DPR n. 600 del 1973, qualora sia corrisposta ad imprese o ad enti non commerciali per gli impianti che attengono all'attività commerciale.

La "tariffa omnicomprensiva" è l'incentivo che viene erogato dal GSE al responsabile dell'impianto fotovoltaico, in relazione all'energia immessa in rete. La stessa è così denominata, in quanto, incorpora una quota incentivante e il corrispettivo per la vendita dell'energia al GSE. Fiscalmente tale tariffa, ancorché si componga di due quote, si configura come corrispettivo in quanto è corrisposta unitariamente a fronte dell'immissione in rete dell'energia elettrica prodotta e non auto consumata. Pertanto, poiché è erogata in relazione alla cessione di un bene (energia), la stessa, se percepita da un soggetto che svolge attività commerciale o agricola ai sensi degli articoli 2195 e 2135 del codice civile, ovvero attività di lavoro autonomo, è rilevante ai fini dell'IVA, delle imposte dirette e dell'IRAP.

Per gli impianti di potenza superiore a 1 MW i soggetti responsabili restano proprietari dell'energia prodotta, che possono vendere, anziché al GSE, direttamente sul mercato ad un prezzo orario zonale. Tale prezzo zonale, com'è noto, varia in base alla zona geografica e all'ora di immissione in rete dell'energia, pertanto lo stesso potrebbe essere maggiore, uguale o inferiore alla tariffa omnicomprensiva normalmente corrisposta dal GSE ai soggetti titolari di impianti di potenza inferiore a 1 MW che immettono energia in rete. Nel caso in cui la tariffa omnicomprensiva sia superiore al prezzo orario zonale, il legislatore, per

garantire al produttore dell'energia un guadagno almeno pari al prezzo minimo garantito erogato dal GSE ai produttori di energia titolari di impianti di potenza inferiore a 1 MW, ha previsto che lo stesso GSE corrisponda ai titolari di impianti di potenza superiore a 1 MW l'eventuale differenza. La corresponsione di tale differenza deriva dunque dalla considerazione che poiché la tariffa omnicomprensiva (che risulta composta da due quote, una rappresentata dal prezzo e l'altra dall'incentivo), viene erogata con lo scopo di consentire al produttore di energia di recuperare anche i costi sostenuti per realizzare l'investimento, il legislatore per evitare disparità, ha voluto assicurare anche ai titolari di impianti di dimensioni maggiori a 1 MW, la cui energia viene venduta sul libero mercato, un corrispettivo che consente loro di coprire anche i costi d'investimento⁽⁴⁶⁾. Da un punto di vista fiscale detta differenza si configura, quindi, come integrazione di prezzo ai sensi dell'articolo 13, primo comma, ultima parte, del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972. Conseguentemente lo stesso assume rilevanza ai fini dell'IVA, delle imposte dirette e dell'IRAP. In particolare ai fini IVA l'aliquota applicabile all'importo erogato dal GSE è pari all'aliquota applicata dal produttore di energia alla cessione sul mercato.

Soggetto	Ubicazione	Potenza	Tipologia di realizzo	Trattamento fiscale	
Persona fisica o ente non commerciale che utilizza l'impianto a soli fini privati	A servizio della sede/abitazione	Fino a 20 Kw (o fino a 200 kw per impianti entrati in funzione dopo il 31/12/2007)	Scambio sul posto	Il soggetto che ne usufruisce non può vendere l'energia prodotta in eccesso. L'energia eventualmente prodotta in eccesso genererà solo un credito a favore del soggetto responsabile.	
			Vendita dell'energia	Tariffa incentivante:	IVA: F.C. IVA IIDD: Irrilevante fiscalmente

⁽⁴⁶⁾ Tale conclusione è suffragata dal tenore letterale dell'articolo 5, comma 1, del citato decreto 5 luglio 2012 secondo cui l'incentivo viene erogato al fine di compensare il divario di valore esistente tra la tariffa omnicomprensiva che il produttore percepirebbe qualora vendesse l'energia al GSE e il prezzo zonale orario che lo stesso produttore riceve qualora venda l'energia a terzi.

Soggetto	Ubicazione	Potenza	Tipologia di realizzo	Trattamento fiscale	
Persona fisica o ente non commerciale che utilizza l'impianto a soli fini privati <i>(segue)</i>	A servizio della sede/abitazione	Fino a 20 Kw (o fino a 200 kw per impianti entrati in funzione dopo il 31/12/2007)	Vendita dell'energia	Corrispettivo per la vendita	IVA: Non configurandosi attività abituale, non sono assoggettati ad IVA
		IIDD: Redditi diversi, ex art. 67, CO. 1, LETT.I) TUIR			
		Oltre 20 Kw	Vendita dell'energia	Tariffa incentivante:	IVA: F.C. IVA
	IIDD: Reddito di impresa – Rilevanza anche ai fini IRAP; La tariffa viene erogata al netto di una ritenuta a titolo di acconto pari al 4%				
	Non a servizio della sede/abitazione	Qualsiasi	Vendita dell'energia	Tariffa incentivante	IVA: Assoggettato ad IVA, con conseguente obbligo di svolgere le formalità relative ai soggetti passivi IVA
	IIDD: Reddito di impresa Rilevanza anche ai fini IRAP				
IVA: F.C. IVA	IIDD: Reddito di impresa – Rilevanza anche ai fini IRAP; La tariffa viene erogata al netto di una ritenuta a titolo di acconto pari al 4%.				

Soggetto	Ubicazione	Potenza	Tipologia di realizzo	Trattamento fiscale	
Persona fisica o ente non commerciale che utilizza l'impianto a soli fini privati (<i>segue</i>)	Non a servizio della sede/abitazione	Qualsiasi	Vendita dell'energia	Corrispettivo per la vendita	IVA: Assoggettato ad IVA, con conseguente obbligo di svolgere le formalità relative ai soggetti passivi IVA
					IIDD: Reddito di impresa Rilevanza anche ai fini IRAP

Soggetto	Ubicazione	Potenza	Tipologia di realizzo	Trattamento fiscale	
Persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività commerciale (sia come oggetto esclusivo che come attività accessoria a quella principale)	Qualsiasi	Qualsiasi	Vendita dell'energia	Tariffa incentivante	IVA: F.C. IVA
					IIDD: Reddito di impresa – Rilevanza anche ai fini IRAP; La tariffa viene erogata al netto di una ritenuta a titolo di acconto pari al 4%.
				Corrispettivo per la vendita	IVA: Assoggettato ad IVA; l'IVA assolta all'atto dell'acquisto/realizzazione dell'impianto è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972
IIDD: Reddito di impresa Rilevanza anche ai fini IRAP					

Soggetto	Ubicazione	Potenza	Tipologia di realizzo	Trattamento fiscale	
<p>Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo o associazione professionale che utilizza l'impianto esclusivamente per le esigenze di detta attività</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p>Non si ha vendita di energia (tutta l'energia prodotta viene autoconsumata)</p>	<p>Tariffa incentivante</p>	<p>IIVA: F.C. IVA</p> <p>L'IVA assolta all'atto dell'acquisto del bene è detraibile</p> <p>IIDD: I contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante non concorrono alla determinazione del reddito imponibile poiché, ai sensi dell'art. 53 TUIR, non costituiscono erogazioni corrisposte a fronte di prestazioni professionali.</p> <p>Le spese relative alla realizzazione dell'impianto sono ammesse in deduzione in quote costanti se l'impianto è stato acquistato/realizzato entro il 2009, mediante processo di ammortamento, con il coefficiente del 4% o del 9% a seconda della tipologia di impianto</p>

Soggetto	Ubicazione	Potenza	Tipologia di realizzo	Trattamento fiscale	
<p>Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo o associazione professionale che utilizza l'impianto promiscuamente per le esigenze di detta attività e per uso personale</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p>Non si ha vendita di energia (tutta l'energia prodotta viene autoconsumata)</p>	<p>Tariffa incentivante</p>	<p>IVA: FC. IVA</p> <p>L'IVA assolta all'atto dell'acquisto /realizzazione del bene è detraibile, tenendo conto dell'utilizzo promiscuo del bene</p> <p>IIDD: I contributi spettanti a titolo di tariffa incentivante non concorrono alla determinazione del reddito imponibile poiché, ai sensi dell'art. 53 TUIR, non costituiscono erogazioni corrisposte a fronte di prestazioni professionali.</p> <p>Le spese relative alla realizzazione dell'impianto sono ammesse in deduzione in quote costanti se l'impianto è stato acquistato/realizzato entro il 2009, mediante processo di ammortamento, con il coefficiente del 4% o del 9% a seconda della tipologia di impianto tenendo in considerazione, come previsto dall'articolo 54 TUIR, la promiscuità dell'utilizzo del bene.</p>

Soggetto	Ubicazione	Potenza	Tipologia di realizzo	Trattamento fiscale	
<p>Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo o associazione professionale che utilizza l'impianto per le esigenze di detta attività e vende l'energia prodotta in eccesso</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p>Vendita dell'energia (La vendita dell'energia esuberante dà luogo ad un'attività di tipo commerciale) – Si rende pertanto obbligatoria la separazione delle attività sia ai fini IVA che ai fini delle imposte dirette</p>	<p>Tariffa incentivante</p>	<p>IVA: F.C. IVA</p> <p>IIDD: Reddito di impresa – Rilevanza anche ai fini IRAP; La tariffa viene erogata al netto di una ritenuta a titolo di acconto pari al 4%.</p>
				<p>Corrispettivo per la vendita</p>	<p>IVA: Assoggettato ad IVA; l'IVA assolta all'atto dell'acquisto/realizzazione dell'impianto è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972 in relazione ad entrambe le attività esercitate e a condizione che le stesse siano gestite con contabilità separate.</p>
					<p>IID: Reddito di impresa Rilevanza anche ai fini IRAP; L'impianto utilizzato si configura come bene strumentale afferente ad entrambe le attività. La deduzione delle quote di ammortamento (se l'impianto è acquistato entro il 2009), pertanto, va ripartita tenendo conto dell'effettivo utilizzo, tra l'attività di impresa relativa alla vendita dell'energia e l'attività di lavoro autonomo, relativa alla parte autoconsumata.</p>

3.1.5. Applicazione della disciplina delle società non operative

La disciplina delle società non operative è definita dall'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724. Il richiamato articolo 30 considera di "comodo", salvo prova contraria, le società che non superano il "test di operatività", ossia quelle il cui ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico risulti inferiore al valore dei ricavi "figurativi", calcolati mediante l'applicazione di prestabiliti coefficienti a determinati asset patrimoniali.

I soggetti che rientrano nell'ambito applicativo della disciplina possono, tuttavia, fornire prova contraria, mediante apposita istanza di interpello (c.d. disapplicativo) dimostrando all'Amministrazione finanziaria le **situazioni oggettive**⁽⁴⁷⁾ che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto⁽⁴⁸⁾. La disciplina delle società non operative, in linea di principio, è applicabile anche ai soggetti che operano nel settore delle energie rinnovabili e, in particolare, nel fotovoltaico. A tal riguardo, ai fini della disapplicazione della disciplina sulle società "di comodo" ai soggetti che producono energia fotovoltaica,

⁽⁴⁷⁾ In virtù delle modifiche che l'art. 1, comma 109, lettera h), della Legge n. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007) ha apportato all'art. 30 della Legge n. 724/1994 le anzidette "oggettive situazioni" che legittimano la disapplicazione della disciplina delle società non operative prescindono ormai completamente dal requisito della "straordinarietà". Il prescritto requisito di "oggettività" richiede, in ogni caso, che la situazione impeditiva del raggiungimento dei ricavi e del reddito nella misura presunta dall'articolo 30 della Legge n. 724/1994 risulti obiettivamente riscontrabile, ovvero non suscettibile di valutazioni soggettive e non dipendente, in alcun modo, dalla volontà dell'imprenditore. Per completezza, si ricorda che le innovazioni apportate dall'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 e i correttivi introdotti dalla legge finanziaria 2007 sono stati commentati dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 25/E del 4 maggio 2007 le cui indicazioni sono tuttora attuali per le parti non innovate dalla legge finanziaria 2008. Le modifiche apportate dall'articolo 1, commi 128 e 129, della legge finanziaria 2008 sono state commentate dalla scrivente con la circolare n. 9/E del 14 febbraio 2008.

⁽⁴⁸⁾ Il comma 4-*bis* dell'articolo 306 della Legge 23 dicembre 1994 n. 724, infatti, dispone che "In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

è opportuno osservare che nel settore ricorre comunemente la prassi di costituire società anche sotto forma di *Special Purpose Vehicle* (di seguito SPV), partecipate da una società *Holding*, aventi la finalità di sviluppare i progetti delle energie rinnovabili nonché di gestire la costruzione degli impianti. Ogni società, prima di avviare l'attività di produzione (e successiva cessione) di energia, deve porre in essere una serie di attività preliminari quali, a titolo meramente esemplificativo, la ricerca dei siti ove ubicare gli impianti, il finanziamento, la progettazione e la costruzione degli stessi. Pertanto, solo al termine di tale iter la società o la SPV può iniziare a svolgere l'attività caratteristica conseguendo ricavi che, sostanzialmente, sono riconducibili a due componenti: una componente incentivante, rappresentata dalla "tariffa incentivante" o dalla "tariffa premio autoconsumo"⁽⁴⁹⁾ e una componente "prezzo di vendita"⁽⁵⁰⁾. La componente incentivante, costituisce la fonte di ricavo principale per il

⁽⁴⁹⁾ A seconda che il soggetto benefici dei Conti Energia Primo, Secondo, Terzo e Quarto, oppure del V Conto energia.

⁽⁵⁰⁾ Per quanto concerne il prezzo di vendita a cui è possibile "collocare" l'energia prodotta, si precisa che lo stesso dipende dalle condizioni di vendita dell'energia prescelte dal produttore in quanto la vendita può avvenire con due diverse modalità: quella "indiretta", stipulando una convenzione di ritiro dedicato con il Gestore dei Servizi Energetici (di seguito GSE), ai sensi della delibera dell'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (di seguito AEEG) n. 280/07, e quella "diretta", attraverso la vendita in borsa o a un grossista (contratto bilaterale). Con la modalità di vendita "indiretta", il produttore s'impegna a vendere l'energia direttamente al GSE ad un determinato prezzo che può essere diverso a seconda della potenza dell'impianto. In particolare, per gli impianti fino a 1 MW di potenza, il produttore può scegliere tra due prezzi, il prezzo minimo garantito (PMG) fissato dall'AEEG o il prezzo orario (PO) che corrisponde al prezzo effettivo di mercato; per gli impianti di potenza superiore a 1 MW il produttore può avere un unico prezzo rappresentato dal prezzo orario. Questo tipo di vendita "indiretta" dell'energia prodotta dall'impianto e immessa in rete è, di norma, quello più utilizzato dai possessori di impianti fotovoltaici, sia per la semplicità gestionale, sia perché assicura una maggiore stabilità di prezzo rispetto a quello praticato sul libero mercato. In alternativa alla vendita "indiretta" il produttore può scegliere di vendere "direttamente" l'energia in borsa oppure ad un trader/grossista di energia elettrica a un prezzo di cessione direttamente negoziato con quest'ultimo. Nel caso in cui il produttore decida di vendere l'energia in borsa, lo stesso deve presentare al Gestore dei Mercati Energetici (GME) una domanda di ammissione, sottoscrivere un contratto di adesione redatto secondo modelli predefiniti ed impegnarsi, tra l'altro, a pagare un corrispettivo di accesso, un corrispettivo fisso annuo e un corrispettivo per ogni MWh di energia scambiato. L'entità dei corrispettivi fissi e variabili richiesti per l'accesso diretto al mercato suggerisce che questo tipo di vendita "diretta" è, di norma, utilizzato per collocare sul mercato le produzioni di energia provenienti da impianti di "grande taglia".

soggetto responsabile dell'impianto fotovoltaico e consiste in un contributo erogato per un periodo di 20 anni al soggetto responsabile dell'impianto in proporzione:

- A tutta l'energia elettrica prodotta annualmente, se il soggetto beneficia dei Conti Energia dal Primo al Quarto;
- Alla quantità di energia prodotta e autoconsumata, se il soggetto beneficia del V Conto Energia.

Tale contributo ha lo scopo di ristorare il soggetto titolare dell'impianto del costo sostenuto per l'investimento nonché di sostenere la produzione di energia mediante lo sfruttamento dell'impianto fotovoltaico per un lungo periodo (Cfr. circolare 19 luglio 2007, n. 46/E). Sulla base delle considerazioni sopra esposte emerge, dunque, che il mercato relativo alla produzione e vendita dell'energia elettrica derivante da fonte fotovoltaica si configura in genere come un mercato vincolato in cui gli operatori non godono di piena autonomia, in quanto, generalmente, la vendita di energia avviene da parte degli operatori a prezzi imposti, sulla base di specifici contratti stipulati con il GSE. Si ritiene, pertanto, che ai fini della verifica⁽⁵¹⁾ della sussistenza dei presupposti necessari per concedere la disapplicazione della disciplina delle società c.d. di comodo, non si possa prescindere dal particolare funzionamento di tale mercato. In tal senso, **deve quindi essere valutata favorevolmente la richiesta presentata dalla società produttrice che dimostri, con motivazioni e relativa idonea documentazione, che i ricavi**

⁽⁵¹⁾ Ai fini del calcolo del "test di operatività" il contribuente deve applicare agli impianti fotovoltaici il coefficiente del 6% previsto per i beni immobili, a prescindere dalla circostanza che gli stessi siano inquadrati come beni mobili o immobili, nella considerazione che tali beni producono gli stessi ricavi indipendentemente dalla natura attribuita all'investimento per finalità tributarie. Analogamente ai fini del calcolo del reddito presunto ai suddetti impianti deve essere applicata la percentuale del 4,75 per cento prevista per tali *asset*. Come precisato nella circolare n. 48/E del 26/02/1997 e ribadito nella successiva circolare n. 25/E del 04/05/2007, nel calcolo dei ricavi presunti vanno escluse le immobilizzazioni materiali e immateriali "in corso", in quanto ancora non suscettibili di utilizzazione e, quindi, non idonee a recare contributo alla produzione dei proventi. Ai fini del calcolo dei ricavi presunti, come chiarito dalla citata circolare n. 25/E del 2007, il valore dei beni e delle immobilizzazioni eventualmente acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio (ivi compreso il primo periodo d'imposta) dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso espresso in giorni su base annuale. Nel caso in cui l'esercizio abbia durata inferiore o superiore all'anno il risultato ottenuto dovrà essere ragguagliato all'anno espresso in giorni. Il medesimo principio può essere esteso anche alle immobilizzazioni in corso.

conseguiti, ancorché inferiori a quelli minimi calcolati ai sensi dell'articolo 30 della Legge n. 724/1994, siano stati determinati esclusivamente da fattori "esogeni".

Qualora l'istanza di disapplicazione fosse presentata da una *holding* che partecipa una o più SPV⁽⁵²⁾ sarà necessario trasferire l'indagine sull'operatività **in capo alle singole**⁽⁵³⁾ **società partecipate**⁽⁵⁴⁾. In sintesi, compete al contribuente "neutralizzare" l'effetto delle predette fattispecie, non applicando i coefficienti di redditività sul valore degli asset interessati dalla disapplicazione e non considerando gli eventuali ricavi iscritti a conto economico e direttamente correlabili agli asset medesimi. Resta fermo che in relazione ad eventuali altri *asset*, la *holding* resta assoggettata alla disciplina di cui all'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, ivi inclusa la possibilità di presentare apposita istanza di disapplicazione qualora ricorrano situazioni oggettive che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito minimo previsto dalla normativa.

3.1.6. Diritto di superficie su terreni destinati alla realizzazione di impianti fotovoltaici

La costruzione di un parco fotovoltaico o eolico può avvenire su un terreno detenuto a titolo di proprietà, ovvero a seguito della costituzione di un diritto reale di godimento, oppure per effetto di un contratto di

⁽⁵²⁾ Come chiarito nella circolare del 2 febbraio 2007, n. 5/E.

⁽⁵³⁾ L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito, con circolare del 14 febbraio 2008, n. 9/E che si è inteso valorizzare il meccanismo di "disapplicazione parziale", in presenza della quale il contribuente è esonerato dall'applicazione della disciplina in commento, limitatamente alla medesima fattispecie. Al verificarsi di una o più delle fattispecie suddette, infatti, è consentito al contribuente (*holding*) di non tenere conto dei relativi *asset* (partecipazioni) in sede di determinazione del "test di operatività" e di calcolo del reddito minimo presunto.

⁽⁵⁴⁾ Con la circolare del 4 maggio 2007, n. 25/E l'Amministrazione finanziaria ha precisato che non è possibile procedere all'emanazione del provvedimento disapplicativo a beneficio di una *holding*, qualora sia stata rigettata l'istanza presentata da una (o più) delle società da essa partecipate. Ciò nondimeno, a seguito della emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008, che reca ulteriori cause di disapplicazione automatica della disciplina, la disapplicazione nei confronti delle *holding* opera in tutti i casi in cui la stessa detenga partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR, limitatamente alle predette partecipazioni.

locazione. Nello specifico caso in cui l'investimento viene realizzato su un terreno acquisito a seguito della costituzione di un diritto di superficie, in base alla disposizione recata dall'articolo 952 del Codice Civile, il proprietario del fondo può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione⁽⁵⁵⁾ a favore di altri, che ne acquista la proprietà. Pertanto, la peculiarità del diritto di superficie è quella di mantenere distinta la proprietà della costruzione dalla proprietà del suolo. Il diritto di superficie attribuisce, infatti, la facoltà di costruire e mantenere sul suolo altrui una costruzione, a prescindere dai suoi caratteri di stabilità o meno. Compete, quindi, al superficiario decidere che tipo di costruzione realizzare, se demolirla, ed eventualmente ricostruirla. I parchi eolici e gli impianti fotovoltaici che costituiscono beni immobili, in quanto beni che presuppongono un collegamento con il luogo in cui sono impiantati e che comportano una duratura utilizzazione del bene in quel particolare luogo, possano senz'altro essere oggetto della costituzione di un diritto di superficie.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale da applicare al corrispettivo conseguito a seguito della cessione del diritto di superficie, si fa presente che l'articolo 9, comma 5, del TUIR prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento. Di conseguenza, ai fini della qualificazione tributaria da attribuire al corrispettivo conseguito dalla cessione del diritto di superficie, occorre applicare le norme fiscali che disciplinano la cessione a titolo oneroso dei beni immobili⁽⁵⁶⁾. È il caso di precisare, tuttavia, che l'equiparazione prevista dal citato articolo 9, comma 5, del TUIR, può operare esclusivamente qualora vengano posti a confronto due valori omogenei⁽⁵⁷⁾.

⁽⁵⁵⁾ Con specifico riferimento all'oggetto costituente il diritto di superficie, si osserva che il termine "costruzione" utilizzato nel citato articolo 952 del codice civile non è esclusivamente riferibile ad opere infisse al suolo, in quanto non è incompatibile con la natura del diritto di superficie il fatto che le costruzioni possano essere abbattute o smontate con facilità per poi essere eventualmente ricostruite.

⁽⁵⁶⁾ Al riguardo si ricorda che, l'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR include tra i redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni.

⁽⁵⁷⁾ In altri termini, il corrispettivo percepito a seguito della concessione del diritto di superficie può essere correttamente inquadrato nella fattispecie delineata all'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, esclusivamente nell'ipotesi in cui il medesimo diritto reale sia stato, in precedenza, acquistato a titolo oneroso.

Pertanto, con specifico riguardo ai compensi percepiti dal titolare del fondo a seguito della costituzione del diritto di superficie acquisito a titolo originario (senza, vale a dire, aver sostenuto un costo oggettivamente determinabile e direttamente riferibile al diritto ceduto), gli stessi debbano essere inclusi nella fattispecie recata dall'articolo 67, comma 1, lettera l), del TUIR, vale a dire fra i redditi diversi derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere⁽⁵⁸⁾. Con specifico riferimento all'imposizione indiretta, ai fini IVA l'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che non sono considerate cessioni di beni quelle che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria. Pertanto, le ipotesi sopra descritte sono da considerarsi fuori dal campo dell'applicazione dell'IVA anche a seguito di costituzione o trasferimento di diritti reali. Con riferimento all'applicazione dell'imposta di registro, si fa presente che in base al disposto dell'articolo 1 della Tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento sono assoggettati all'imposta nella misura dell'8 per cento. Tuttavia, nell'ipotesi in cui oggetto della concessione del diritto di superficie sia un terreno agricolo, l'imposta è applicata nella misura del 15 per cento⁽⁵⁹⁾.

3.1.7. La produzione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche da parte di imprenditori agricoli

A partire dal 2005 (Legge Finanziaria per il 2006, L.266/2005)⁽⁶⁰⁾ il Legislatore è intervenuto per disciplinare il crescente fenomeno della

⁽⁵⁸⁾ Conseguentemente, ai fini della determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione, trova applicazione la disposizione recata dall'articolo 71, comma 2, del TUIR. In particolare, il reddito da sottoporre a tassazione è costituito dalla differenza fra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla sua produzione.

⁽⁵⁹⁾ Come ricordato al paragrafo 3.3.2, cui si rinvia, si precisa che per effetto delle modifiche introdotte con l'articolo 10 del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23, all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, gli atti aventi ad oggetto la concessione del diritto di superficie di cui si tratta, stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2014, saranno soggetti ad imposta di registro nella misura proporzionale del 9%.

⁽⁶⁰⁾ Successivamente integrata dal D.L. 10 gennaio 2006 e poi, ancora sul tema, la Legge Finanziaria per il 2007 (Legge 296/2006) e, infine, la Legge Finanziaria per il 2008 (Legge 244/2007).

produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili da parte di imprenditori agricoli.

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 da imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell’articolo 2135, terzo comma, del Codice Civile e si considerano produttive di reddito agrario*”⁽⁶¹⁾, “*fatta salva l’opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all’Amministrazione finanziaria secondo le modalità previste dal regolamento di cui al D.P.R. 442/1997*”⁽⁶²⁾.

Da un punto di vista soggettivo, quindi, le attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono **attività connesse** e si considerano produttive di reddito agrario.

La determinazione del reddito agrario su base catastale⁽⁶³⁾ costituiva, fino al 2006⁽⁶⁴⁾, il regime naturale esclusivo per le sole persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali esercenti l’impresa agricola.

A partire dal 1 gennaio 2007, la platea dei soggetti che possono usufruire del regime catastale per la determinazione del reddito agrario è stata estesa ad altri soggetti, che, se in possesso di determinati requisiti, possono optare per l’applicazione di quanto previsto dall’articolo 32 T.U.I.R.

Di conseguenza, i soggetti destinatari del regime fiscale previsto per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili sono:

1. Le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che esercitano le attività agricole ex art. 2135 codice civile;
2. Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola⁽⁶⁵⁾.

⁽⁶¹⁾ Art. 1, comma 369, L.296/2006.

⁽⁶²⁾ Legge Finanziaria per il 2008.

⁽⁶³⁾ Art. 32 TUIR.

⁽⁶⁴⁾ La Finanziaria per il 2007 ha esteso alle società di persone, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative che rivestono la qualifica di società agricole la facoltà di optare per la determinazione del reddito agrario su base catastale.

⁽⁶⁵⁾ Ai sensi dell’articolo 2 D.Lgs. 99/2004.

Dal punto di vista oggettivo, tra le attività connesse⁽⁶⁶⁾ all'agricoltura sono state inserite⁽⁶⁷⁾ le seguenti attività:

- la produzione di energia elettrica e calorica derivante da fonti rinnovabili agroforestali⁽⁶⁸⁾ e fotovoltaiche⁽⁶⁹⁾;
- la produzione di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo;
- la produzione di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo.

Il reddito agrario è costituito dal reddito medio ordinario del terreno derivante dal capitale di esercizio e dal lavoro di organizzazione impiegato nell'esercizio di attività agricole e nei limiti della potenzialità del terreno.

Il reddito agrario viene determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe, secondo un criterio catastale.

In generale, quindi, dal punto di vista fiscale la qualificazione delle attività indicate⁽⁷⁰⁾ come attività connesse, comporta l'applicazione del criterio catastale anche alle medesime, in luogo del criterio di determinazione del reddito su base analitica.

Tale prescrizione generale, all'atto pratico, dovrà essere confrontata con il requisito della prevalenza, al fine di poter essere o meno applicata al caso specifico. Infatti, occorrerà verificare il rispetto del requisito che prevede che le fonti di produzione dell'energia provengano prevalentemente⁽⁷¹⁾ dal fondo.

⁽⁶⁶⁾ La Circolare 32/E del 2009 individua specifici criteri per valutare la "connessione" con l'attività agricola svolta sul fondo. Si dovrà infatti accertare che: – l'impresa agricola esista e cioè che abbia una superficie – in generale – non inferiore a 10.000 mq; – che sia soddisfatto almeno uno dei requisiti oggettivi richiamati ai punti n. 1 e 2 della Circolare in commento, meglio descritti nel seguito.

⁽⁶⁷⁾ Dalla Finanziaria 2006.

⁽⁶⁸⁾ Per fonti rinnovabili agroforestali si intendono le biomasse, cioè la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (comprendenti sostanze animali e vegetali) e dalla silvicoltura (biomasse legnose che si ottengono dalla legna da ardere, cippato di origine agroforestale, *pellet* derivanti da segatura di legno).

⁽⁶⁹⁾ Per fonti fotovoltaiche si intendono i moduli (o pannelli) fotovoltaici in grado di convertire l'energia solare in elettrica.

⁽⁷⁰⁾ E, nello specifico, la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili effettuata da un imprenditore agricolo.

⁽⁷¹⁾ Il requisito della prevalenza risulta soddisfatto in termini quantitativi quando i prodotti utilizzati nello svolgimento delle attività connesse e ottenuti direttamente dall'attività agricola svolta nel fondo risultano prevalenti, ovvero superiori, rispetto a quelli acquistati da terzi. Nel caso in cui il confronto, in termini quantitativi, non fosse possibile a causa della diversa natura delle fonti utilizzate, dovrà essere fatto riferimento al valore degli stessi.

Per quanto riguarda la produzione di energia da fonte fotovoltaica, trattandosi di fonte solare⁽⁷²⁾, si tratterà di un'attività connessa atipica, poiché il suo svolgimento non richiede l'utilizzo di prodotti provenienti dal fondo, dal bosco o dall'allevamento di animali. Trattandosi, comunque, di attività connessa (ancorché atipica) essa richiederà comunque un collegamento con il fondo agricolo, tale collegamento, non potendo essere qualitativo, sarà di tipo "quantitativo-territoriale", ovvero i terreni di proprietà dell'imprenditore agricolo devono essere condotti dal medesimo e devono essere **ubicati nello stesso comune ove è situato il parco fotovoltaico** (o in comuni confinanti)⁽⁷³⁾.

La Circolare⁽⁷⁴⁾ 32/E del 2009 definisce tale criterio "quantitativo-territoriale"⁽⁷⁵⁾:

– la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200Kw di potenza nominale complessiva si considera in ogni caso connessa all'attività agricola;

– la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200Kw di potenza nominale complessiva può essere connessa all'attività agricola nel caso sussista uno dei seguenti requisiti:

1. la produzione di energia fotovoltaica deriva da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati⁽⁷⁶⁾ realizzati su strutture esistenti;

2. il volume di affari derivante dall'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume di affari della produzione di energia fotovoltaica per la parte eccedente i 200 Kw;

3. entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 kw di potenza installata eccedente il limite di 200 kw, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno un ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola.

⁽⁷²⁾ E quindi non proveniente dal fondo.

⁽⁷³⁾ Il requisito territoriale è stato ritenuto superato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 36/E del dicembre 2013.

⁽⁷⁴⁾ Si veda anche la Nota prot. 3896 del Ministero delle Politiche Agricole e Forestali del 27 luglio 2008.

⁽⁷⁵⁾ La C.M. 32/E del 6/07/2009 riporta anche il seguente esempio: un imprenditore che ha installato un impianto di potenza pari ad 1MW dovrà coltivare almeno 80 ettari di terreno, secondo la seguente formula: $1.000\text{Kw} - 200\text{ Kw} = 800\text{ kW}$; $800:10 = 80$.

⁽⁷⁶⁾ Si veda, per la definizione di impianti parzialmente integrati, il D.M. 19/02/2007, art. 2.

Il reddito derivante dalla produzione e vendita dell'energia tramite impianti che eccedono i limiti sopra elencati, invece, costituisce – per la parte eccedente – **reddito di impresa** e dovrà essere determinato secondo le regole proprie di tale categoria reddituale⁽⁷⁷⁾.

Per quanto riguarda, infine, la disciplina fiscale della tariffa incentivante percepita da imprenditori agricoli si veda la tabella di seguito riportata:

Tipologia di imposta	Tipologia di imprenditore agricolo	Trattamento fiscale della tariffa incentivante
Imposte dirette	<ul style="list-style-type: none"> • Società semplice • Ente non commerciale • Società agricola (srl, snc, sas, soc. coop) che opta per la determinazione catastale del reddito. 	Irrilevante fiscalmente
	<ul style="list-style-type: none"> • Persona fisica • Ente non commerciale • Società semplice che cede energia elettrica da fonte fotovoltaica al di fuori dei limiti di cui ai punti 1), 2) e 3) sopra menzionati. 	Rilevante fiscalmente per la parte che eccede i limiti e qualificata come contributo in conto esercizio ai sensi art. 85 TUIR
	<ul style="list-style-type: none"> • Società agricole (srl, snc, sas, soc. coop) che determinano il reddito su base catastale e producono energia o cedono energia al di fuori dei limiti di cui ai punti 1), 2) e 3) sopra menzionati. • Società agricole (srl, snc, sas, soc. coop) che determinano il reddito su base analitica. 	Interamente rilevante fiscalmente e qualificata come contributo in conto esercizio ai sensi art. 85 TUIR
IVA	Qualsiasi	Esclusa dal campo di applicazione IVA
Ritenuta d'acconto 4%	Soggetti titolari di reddito di impresa	Applicazione della ritenuta pari al 4% nei casi in cui la produzione ecceda i limiti previsti ai punti 1), 2) e 3) sopra menzionati e quindi configuri la percezione di reddito di impresa.

⁽⁷⁷⁾ In quanto titolari di reddito di impresa, gli imprenditori agricoli in questo caso saranno anche assoggettati ad IRAP; l'aliquota IRAP sarà pari all' 1,9% per il valore della produzione riferito all'attività svolta entro i limiti sopra visti, ovvero pari al 3,9% per il valore della produzione che eccede i predetti limiti.

3.2. L'addizionale dell'imposta sul reddito delle Società per le imprese operanti nel settore energetico (c.d. "Robin Hood Tax")

Con la suggestiva denominazione di "Robin Hood Tax" si deve far riferimento all'addizionale IRES per le imprese operanti nel settore energetico, introdotta dall'art. 81, co. 16-18, D.L. 112/2008 e poi modificata dal D.L. 138/2011.

Con riferimento all'individuazione della ratio della norma, occorre fare riferimento al contesto economico di riferimento all'epoca dell'emanazione del DL 112/2008. In tale periodo infatti, il prezzo al barile del petrolio era salito oltre alla soglia di 130 USD e le compagnie petrolifere, che acquistano il petrolio *in stock* in periodi antecedenti quello dell'effettiva immissione sul mercato, stavano dunque conseguendo importanti ricavi dati appunto dall'aver acquistato importanti approvvigionamenti in periodi in cui il prezzo al barile era nettamente inferiore.

In origine, dunque, considerato il contesto di crisi che aveva fatto la propria comparsa nello scenario internazionale ("*credit crunch*"), la norma rispondeva alla volontà del Legislatore di far emergere a tassazione gli extra-profitti conseguiti dalle imprese del settore energetico in un momento estremamente negativo per tutti gli altri settori economici⁽⁷⁸⁾. Il gettito di tale imposta era destinato, infatti, al finanziamento di uno speciale fondo finalizzato al sostegno delle fasce più deboli che si trovano in stato di bisogno in seguito all'incremento del costo della vita (Fondo Carta Acquisti).

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 35/2010, ha fornito ampia informativa in merito.

Sulla scorta di tale quadro normativo, in tempi più recenti, è di nuovo intervenuto il Legislatore con la "Manovra di Ferragosto" D.L. 138/2011 rimodulando il quadro iniziale.

Il quadro iniziale prevedeva l'applicazione di un'addizionale IRES pari al 5.5% per le imprese che, nel periodo di imposta precedente a quello di riferimento, avessero conseguito ricavi per un ammontare superiore ad euro 25 milioni e che fossero operative in uno dei seguenti settori: ricerca

⁽⁷⁸⁾ Da qui il nome "Robin Hood", il noto personaggio che "rubava ai ricchi per dare ai poveri".

e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, raffinazione di petrolio, produzione o commercializzazione di energia elettrica. Per effetto di una deroga all' statuto del contribuente, la nuova imposta ha trovato applicazione a partire dal periodo di imposta 2008.

La maggiorazione in parola veniva elevata al 6,5% a partire dal periodo di imposta 2010.

In ossequio a quella che era la ratio della norma, vi erano alcune esclusioni soggettive dall'ambito di applicazione della norma e, per quanto qui di interesse, tra queste vi erano i soggetti produttori di energia elettrica da fonti rinnovabili, poiché, sulla base della *ratio* della norma, ovviamente non rientravano fra i soggetti che stavano realizzando extra-profitti dalla vendita del petrolio.

Come sopra evidenziato, il D.L. 138/2011 ha introdotto alcune rilevanti modifiche all'articolo 81, comma 16, DL 112/2008, stravolgendone i presupposti iniziali.

In sintesi, le nuove disposizioni hanno previsto:

- l'incremento della misura dell'addizionale di 4 punti percentuali (10,5%) limitatamente ai periodi d'imposta 2010-2013;
- l'introduzione di inferiori soglie oggettive di applicazione: volume ricavi di riferimento da 25 a 10 milioni di euro (ampliando così la platea dei soggetti tenuti all' applicazione dell'addizionale in commento);
- estensione della platea dei soggetti anche per effetto dell'ampliamento dei requisiti soggettivi, primi fra tutti i soggetti che producono energia da fonti rinnovabili oltre ai soggetti attivi nell'ambito della trasmissione, dispacciamento e distribuzione dell'energia.

In estrema sintesi, appare dunque evidente che la ratio sottesa alla norma è stata indubbiamente stravolta. L'inclusione dei produttori di energia da fonti rinnovabili (cioè senza petrolio), nel novero dei soggetti tenuti all'applicazione della norma (che era destinata alle compagnie petrolifere) ha infatti dimostrato come dalle dichiarate finalità redistributive e perequative (di cui alla denominazione "Robin Hood Tax"), l'imposta si sia poi rivelata come un prelievo che risponde alla necessità di stabilizzazione finanziaria in un periodo di grave crisi economica.

L'addizionale ora si configura chiaramente come un semplice ed ulteriore prelievo fiscale gravante su un settore che, già a partire dal 2008, non presenta più margini speculativi e non funge più da attrattiva anche per l'ingresso di capitali stranieri che, a livello di costo-opportunità, avrebbero con sicurezza contribuito maggiormente alla stabilizzazione finanziaria del nostro paese in assenza di tale ultima norma.

3.3. Gli adempimenti ai fini dell'accisa sull'energia elettrica

Gli impianti fotovoltaici costituiscono opifici di produzione di energia elettrica, soggetti al regime fiscale previsto per l'accisa sull'energia elettrica. Lo scopo del presente paragrafo è quello di illustrare sinteticamente gli adempimenti a carico degli esercenti impianti fotovoltaici.

3.3.1. L'accisa sull'energia elettrica

Gli opifici di produzione di energia elettrica (complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione di energia elettrica) sono generalmente soggetti all'accisa quando provvedono, almeno in parte all'autoconsumo dell'energia prodotta.

Impianti con potenza inferiore a 20kw

Tuttavia, gli impianti con potenza inferiore a 20kw sono esclusi dal campo di applicazione del tributo e non sono assoggettati ad alcun adempimento.

Impianti con potenza superiore a 20kw (senza autoconsumo)

Gli impianti con potenza installata superiore a 20Kw che, invece, non effettuano autoconsumo ma immettono tutta l'energia prodotta in rete devono provvedere ai seguenti adempimenti:

1. Autorizzazione:

L'Amministrazione finanziaria impone ai soggetti che producono energia effettuandone la totale immissione in rete l'onere di effettuare un mero controllo del monitoraggio dei quantitativi immessi in rete. Tale controllo è attuato mediante invio agli uffici doganali competenti di una dichiarazione di inizio attività (simile alla DIA utilizzata in campo edilizio) in seguito alla quale questi ultimi rilasceranno un apposito codice ditta, utile al fine di identificare univocamente i soggetti operanti nel settore delle accise.

La competenza degli uffici è stabilita in base all'ubicazione territoriale degli impianti (non già della sede sociale).

Il soggetto produttore di energia dovrà installare dei contatori non fiscalizzati destinati a misurare l'energia prodotta ed immessa in rete.

2. La dichiarazione annuale dei dati di produzione (Dichiarazione di funzionamento):

Entro il 31 marzo dell'anno successivo quello di riferimento, il produttore dovrà presentare una dichiarazione annuale⁽⁷⁹⁾ dei dati di produzione contenente la descrizione dei quantitativi prodotti, così come desumibili dai contatori. La dichiarazione in parola dovrà essere predisposta sulla base del modello predisposto dall'Agenzia delle Dogane per ogni anno e trasmessa solo telematicamente attraverso il servizio EDI.

Entro il 30 aprile successivo la medesima dichiarazione dovrà essere trasmessa al GSE, sempre mediante sistema telematico effettuando un upload sul portale dedicato.

Impianti con potenza superiore a 20kw (con autoconsumo)

Gli impianti con potenza installata superiore a 20Kw che effettuano autoconsumo devono provvedere ai seguenti adempimenti:

3. La denuncia di officina elettrica e la relativa licenza fiscale (licenza di esercizio):

Gli esercenti devono trasmettere, in via preliminare e prima dell'avvio degli impianti, all'Ufficio doganale competente la denuncia in commento, indicando tutti i dati della nuova realtà produttiva. Dopo un sopralluogo e relativo verbale di verifica, l'Ufficio doganale rilascia una licenza fiscale ed il relativo codice ditta.

4. Il contributo di funzionamento:

L'art. 63 del Testo Unico delle accise dispone che le licenze di esercizio siano soggette al pagamento di un diritto annuale nel seguente importo:

- Euro 23.34 per le officine di produzione, cabine e punti presa, per uso proprio
- Euro 77.47 per le officine di produzione per scopo commerciale.

5. I contatori e i registri fiscali:

gli esercenti saranno obbligati ad installare contatori fiscali destinati a misurare l'energia prodotta, ricevuta, consumata ed immessa in rete. Le letture periodiche dei contatori dovranno essere annotate in appositi registri vidimati annualmente dall'ufficio doganale competente.

⁽⁷⁹⁾ Da inviarsi mediante sistema telematico. Vedi www.agenziadelledogane.it/.../servizio+telematico+doganale+-+e.d.i./.

3.3.2. La vendita di energia elettrica

La cessione di energia elettrica nei confronti del grossista non comporta l'applicazione di alcun tributo.

Viceversa, nei casi in cui il produttore dovesse effettuare direttamente la vendita ai consumatori finali, così come prescritto dall'art. 52 del Testo unico sulle accise, l'energia elettrica sarà assoggettata ad accisa nel momento della fornitura ai consumatori finali. L'accisa sarà liquidata sulla base delle aliquote indicate nel Testo unico sulle accise, fatte salve eventuali esenzioni.

Trattandosi di onere accessorio, il suo importo andrà a sommarsi al prezzo della fornitura e concorrerà alla formazione della base imponibile IVA.

Il soggetto passivo effettuerà una serie di versamenti⁽⁸⁰⁾ in acconto mensili di importo pari a 1/12 dell'accisa e delle relative addizionali calcolate sulla base dei consumi tassati l'anno precedente e delle aliquote vigenti alla data di presentazione della dichiarazione.

Il conguaglio annuale si effettuerà entro il 16 marzo dell'anno successivo.

Infine, il soggetto passivo è tenuto alla presentazione di una garanzia (fidejussione bancaria o assicurativa, deposito denaro) liquidata dall'ufficio doganale competente in misura pari ad 1/12 dell'imposta annua corrispondente ai consumi tassati nell'anno precedente.

3.4. Ulteriori adempimenti AEEG - *Unbundling* e contributo AEEG

3.4.1. "*Unbundling*" contabile

L'Autorità per l'Energia Elettrica e il Gas (A.E.E.G.) richiede ai soggetti che hanno impianti fotovoltaici, oltre al pagamento del contributo di funzionamento ed alla relativa dichiarazione, anche adempimenti in materia di separazione contabile (c.d. "*unbundling*") dell'attività di produzione di energia elettrica dalle altre attività.

In sintesi, ai sensi della Delibera AEEG 11/2007, integrata dalla Delibera AEEG 443/2012, tutti i soggetti, pubblici e privati, che

⁽⁸⁰⁾ Utilizzando il modello F24 accise.

producono energia elettrica, da qualsiasi fonte, sono tenuti ad adempiere ai seguenti obblighi:

Esenzione totale: con la Delibera AEEG 443/2012, l’Autorità ha stabilito che tutti i soggetti, pubblici e privati, che hanno impianti fotovoltaici di potenza complessiva (= somma vari impianti) non superiore a 100 kWp, sono esentati da tutti gli adempimenti in materia di separazione contabile.

Dichiarazione preliminare “unbundling”: è una comunicazione, da effettuarsi su apposito portale informatico, che le società di capitali, obbligate all’approvazione del bilancio, devono inviare entro 90 gg. dall’approvazione del bilancio, mentre tutti i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare avrebbero dovuto effettuare tale adempimento entro il 30/04/2013 (entro 120 gg. dalla chiusura dell’esercizio). Mediante tale comunicazione, l’azienda o ente che possiede impianti fotovoltaici per una potenza complessiva (= somma vari impianti) superiore a 1 MWP dichiara di dover successivamente inviare i conti annuali separati, mentre tutti gli altri soggetti dichiarano di essere esentati da tale obbligo. Va però precisato che i soggetti esentati, seppur non debbano inviare i conti annuali separati, devono sempre essere pronti a fornirli in caso di eventuale futura specifica richiesta dell’AEEG, che definirà tempi e modi.

Conti annuali separati: con questo adempimento si richiede sostanzialmente di trasmettere all’Autorità, entro 90 gg. dall’approvazione del bilancio o entro 180 gg. dalla chiusura dell’esercizio, il bilancio di esercizio, riclassificato secondo un apposito schema, con specifici prospetti aggiuntivi, distinguendo l’attività di produzione di energia elettrica dalle altre attività.

Se la società svolge anche attività diverse dal fotovoltaico, tale adempimento richiede una ripartizione dei costi comuni secondo specifici drivers, definiti dall’Autorità.

La seguente tabella riepiloga gli adempimenti sopra illustrati:

Potenza Complessiva (=somma vari impianti)	Società di capitali (obbligate a deposito bilanci)	Altri soggetti (altre società, enti locali, tutti gli altri soggetti)
< 100 kWp	Nessun obbligo (non devono neanche essere registrate)	Nessun obbligo (non devono neanche essere registrati)
100 kWp <= P < 1 MWP	Comunicazione unbundling entro 90 gg. dall’approvazione del bilancio. Conti annuali separati solo su specifica richiesta dell’A.E.E.G.	Comunicazione unbundling entro 120 gg. dalla chiusura dell’esercizio (30/04/2013). Conti annuali separati solo su specifica richiesta dell’A.E.E.G.

Potenza Complessiva (=somma vari impianti)	Società di capitali (obbligate a deposito bilanci)	Altri soggetti (altre società, enti locali, tutti gli altri soggetti)
P > 1 MWP	Comunicazione unbundling e successivo invio dei conti annuali separati entro 90 gg. dall'approvazione del bilancio	Comunicazione unbundling entro 120 gg. dalla chiusura dell'esercizio (30/04/2013) e successivo invio dei conti annuali separati entro 180 gg. dalla chiusura dell'esercizio (30/06/2013).

3.4.2. Contributo di funzionamento AEEG

Ai sensi del comma 68 bis dell'art. 1 della legge n. 266/05, nonché dell'art. 24 bis del decreto legge 1/2012 coordinato con la legge di conversione 27/2012, i soggetti operanti nei settori dell'energia elettrica, del gas e del servizio idrico integrato (SII), iscritti nel registro delle imprese nell'anno precedente o che svolgano l'attività in regime di gestione pubblica diretta sono tenuti al versamento di un contributo a favore dell'Autorità per l'energia elettrica e gas a copertura dei costi di funzionamento della stessa Autorità nell'ambito dell'attività di regolazione e controllo nei settori di propria competenza (entro il 31 luglio di ciascun esercizio).

Sono tenuti al versamento i soggetti operanti nel settore dell'energia elettrica, del gas naturale e del servizio idrico integrato, o di una o più attività che lo compongono, iscritti nel registro delle imprese nell'anno precedente o che svolgano l'attività in regime di gestione pubblica diretta e che operano uno o più attività elencate all'Articolo 2 dell'Allegato A alla delibera 143/07, come modificata dalla deliberazione 200/2013/A, attività elencate di seguito:

- produzione dell'energia elettrica, inclusa la produzione di energia elettrica degli impianti con produzione combinata di energia elettrica e calore;
- trasmissione dell'energia elettrica;
- dispacciamento dell'energia elettrica;
- distribuzione dell'energia elettrica;
- misura dell'energia elettrica;
- acquisto e vendita all'ingrosso dell'energia elettrica;
- vendita ai clienti finali dell'energia elettrica;
- servizi statistici di cui al DPCM 12 marzo 2002;
- coltivazione del gas naturale;
- rigassificazione del gas naturale liquefatto;
- stoccaggio del gas naturale;

- trasporto del gas naturale;
- dispacciamento del gas naturale;
- distribuzione del gas naturale;
- misura del gas naturale;
- acquisto e vendita all'ingrosso del gas naturale;
- vendita ai clienti finali del gas naturale;
- distribuzione, misura e vendita di altri gas a mezzo di reti;
- captazione di acqua, anche a usi multipli;
- adduzione di acqua, anche a usi multipli;
- potabilizzazione dell'acqua;
- vendita di acqua all'ingrosso;
- distribuzione e vendita di acqua agli utenti finali;
- fognatura nera e mista, vendita all'ingrosso del medesimo servizio e raccolta e allontanamento delle acque meteoriche e di drenaggio urbano;
 - depurazione e vendita all'ingrosso del medesimo servizio, anche ad usi misti civili e industriali;
 - misura dei servizi idrici.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si riportano alcuni casi di ricavi non assoggettati all'obbligo del versamento del contributo secondo quanto stabilito dalla normativa vigente nel settore dell'energia elettrica:

- Ricavi non assoggettati al contributo:
 - l'energia elettrica per la quota destinata all'autoconsumo
 - ricavi derivanti da certificati verdi
 - ricavi per energia elettrica e termica a soggetti consorziati con il soggetto dichiarante
 - ricavi da servizi di gestione, manutenzione e sviluppo di infrastrutture semaforiche e di illuminazione pubblica o cimiteriale
 - ricavi da produzione combinata di energia elettrica e termica quando il rapporto tra quantità di energia elettrica ed energia termica è inferiore a 1
 - ricavi da trasporto, distribuzione e vendita di energia termica.
- Ricavi assoggettati al contributo:
 - ricavi derivanti da corrispettivi quali CCT e CTR
 - ricavi derivanti da sbilanciamenti
 - ricavi derivanti da tariffa incentivante "Conto energia"
 - ricavi derivanti da servizi di scambio sul posto (conto scambio)
 - ricavi derivanti da vendita con tariffa onnicomprensiva
 - ricavi derivanti da vendita di energia elettrica prodotta da altre fonti rinnovabili e assimilate
- Non rientrano nel calcolo dei ricavi assoggettati per tutti i settori:

- imposta sul valore aggiunto e ogni altra voce di natura fiscale
- ricavi da vendita di prodotti finiti e assistenza post vendita
- poste rettificative dei costi quali gli incrementi delle immobilizzazioni, le variazioni dei lavori in corso e le variazioni delle rimanenze dell'esercizio.
- proventi finanziari, dividendi e sopravvenienze attive.

In base alla deliberazione dell'Autorità 200/2013/A il contributo per il funzionamento dell'Autorità per l'energia elettrica e il gas per l'anno 2013 è pari:

- per i soggetti operanti in Italia nei settori dell'energia elettrica e del gas pari allo 0,3 per mille dei ricavi relativi all'anno 2012 risultanti dall'ultimo bilancio approvato (attività di cui all'articolo 2, comma 1, lettere da a) a r), dell'allegato A alla deliberazione 143/07, come modificato dalla deliberazione 200/2013/A).

- per i soggetti operanti in Italia nel settore del servizio idrico integrato, o di una o più attività che lo compongono, pari allo 0,25 per mille dei ricavi relativi all'anno 2012 risultanti dall'ultimo bilancio approvato ovvero rendiconto consuntivo per i gestori in forma diretta del SII (attività di cui all'articolo 2, comma 1, lettere da s) a z), dell'allegato A alla deliberazione 143/07, come modificato dalla deliberazione 200/2013/A).

Al riguardo, il Direttore della Direzione Affari Generali e Risorse dell'Autorità ha disposto, con Determinazione n. 48/DAGR/2013, le modalità operative relative al versamento e comunicazione del contributo stesso.

Entro il 31 luglio 2013 tutti soggetti obbligati al versamento del contributo devono versare lo stesso, nella misura stabilita dalla deliberazione 200/2013/A, unicamente tramite bonifico bancario su apposito conto corrente intestato all'Autorità riportando alcuni dati specifici.

I soggetti che devono provvedere a versare il contributo riconducibile sia ai settori dell'energia elettrica e gas, sia tenuti al versamento del contributo sulle attività afferenti al settore dei servizi idrici, dovranno effettuare il versamento in modo distinto utilizzando i rispettivi conti corrente e possono effettuare la comunicazione degli estremi dei versamenti con un'unica dichiarazione.

I ricavi assoggettati al contributo sono costituiti dalle componenti positive di reddito afferenti le attività del servizio idrico integrato, ovvero una o più attività che lo compongono, le attività dell'energia elettrica e del gas naturale di cui all'articolo 2 dell'Allegato A alla deliberazione n.

143/07, come modificato dalla deliberazione 200/2013/A e desumibili dal conto economico del bilancio relative alla gestione ordinaria e accessoria dell'impresa ed in particolare i ricavi desumibili dalla voce A1 "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" e dalla voce A5 "Altri ricavi e proventi" del conto economico risultanti dall'ultimo bilancio approvato. Per i soggetti gestori del servizio idrico integrato, o di una o più attività che lo compongono, che svolgono l'attività in regime di gestione pubblica diretta, il contributo è liquidato sulle entrate riscosse per il servizio idrico e accertate nel rendiconto consuntivo dell'esercizio precedente. I soggetti non tenuti alla redazione del bilancio versano il contributo sull'ammontare dei ricavi delle vendite e delle prestazioni applicando la misura stabilita alle corrispondenti voci delle scritture contabili o fiscali obbligatorie afferenti le attività indicate al citato all'articolo 2 dell'Allegato A alla deliberazione 143/07, come modificato dalla deliberazione 200/2013/A.

Sempre con deliberazione 200/2013/A, entro il 15 settembre 2013, è richiesto che tutti i soggetti obbligati al versamento debbano inviare all'Autorità apposita dichiarazione on-line, utilizzando il sistema informatico di comunicazione - introdotto con deliberazione GOP 35/08 - previo completamento dell'accreditamento all'Anagrafica operatori dell'Autorità. Nella dichiarazione si deve indicare il soggetto che ha eseguito il versamento, la misura e la data di versamento, la base imponibile per la liquidazione del contributo. La dichiarazione deve essere resa anche nel caso in cui il contributo non sia dovuto poiché inferiore alla soglia di 100,00 (cento/00) euro, indicando la sola base imponibile.

3.5. Imposizione IMU e impianti fotovoltaici

3.5.1. Premessa

La disamina della disciplina applicativa dell' Imposta Municipale Unica o Propria (IMU) non può prescindere da un rapido inquadramento del rapporto di continuità normativa sussistente tra IMU e Imposta Comunale sugli Immobili (ICI) prevista dal D.Lgs. 504/1992.

L'IMU – imposta destinata a sostituire sia il prelievo IRPEF sul reddito fondiario delle seconde case sia la stessa ICI – è stata introdotta dagli artt. 8 e 9 del D. Lgs. 23/2011 e fa rinvio formale alle disposizioni contenute nel D.Lgs 504/1992 oltre a mutuarne la disciplina sostanziale.

Considerato quindi, che la disciplina IMU mutua l'impostazione

sostanziale dall'ICI, è dall'indagine delle regole della base imponibile ICI che deve muoversi l'indagine dell'applicazione dell'IMU sugli impianti fotovoltaici ed eolici⁽⁸¹⁾.

Recenti documenti di prassi hanno fornito interessanti ragguagli in ordine alla disciplina del classamento e dell'estimo catastale degli immobili occupati da installazioni fotovoltaiche.

Si allude, in particolare:

– alla circ. Agenzia del Territorio 30.11.2012 n. 6, che individua i criteri di determinazione della rendita attribuita per stima diretta alle unità immobiliari a destinazione speciale (gruppo D) o particolare (gruppo E), individuando, quale metodo estimativo tendenzialmente preferibile per tali immobili, quello basato sul c.d. “approccio di mercato”, con applicazione del saggio di interesse del 2% al costo di ricostruzione dell'immobile riferito all'epoca censuaria di riferimento per l'ultima revisione degli estimi (biennio 1988-1989);

– alla nota Agenzia del Territorio 22.6.2012 n. 31892, che, in linea di principio, conferma che le centrali fotovoltaiche, vale a dire gli immobili che ospitano impianti fotovoltaici con potenza nominale di picco superiore a 20 KW, devono essere autonomamente censiti al Catasto Urbano.

A tal fine:

– La categoria catastale preposta è la D/1 (opifici), salvo che si tratti di centrali fotovoltaiche delle aziende agricole per cui ricorrano le condizioni stabilite dalla circ. 32/2009/E affinché la produzione di energia elettrica fotovoltaica possa considerarsi attività agricola connessa, nel qual caso la centrale può essere censita come D/10;

– Nel costo di ricostruzione, in sede di determinazione della rendita catastale, occorre considerare non soltanto la componente edilizia, ma anche quella impiantistica, e quindi anche le componenti amovibili della centrale fotovoltaica (moduli o pannelli fotovoltaici, inverter, ecc.);

– Quando ricorrono le condizioni stabilite dalla circ. 32/2009/E affinché la produzione di energia elettrica fotovoltaica possa considerarsi attività agricola connessa, individua nella categoria D/10, anziché nella categoria D/1, la corretta classificazione delle centrali fotovoltaiche delle imprese agricole;

– Detta limiti dimensionali che definiscono un impianto fotovoltaico come di modesta entità e tendenzialmente votato alla copertura dei

⁽⁸¹⁾ Per la relativa trattazione si rimanda al prossimo paragrafo.

consumi domestici, ed in quanto tale non soggetto ad alcun obbligo di dichiarazione al Catasto (né di autonoma iscrizione della porzione di immobili che ospita l'impianto, né di variazione dell'unità immobiliare su cui lo stesso insiste);

– Per gli impianti architettonicamente integrati o parzialmente integrati in edifici già accatastati, ovvero installati su aree ad essi pertinenziali, che: da un lato non configurino una centrale fotovoltaica (potenza nominale di picco non superiore a 20 KW); dall'altro, non risultino di modesta entità, in base ai criteri dimensionali dettati dalla stessa nota 31892/2012/T;

– Chiarisce che: la circostanza che l'installazione dell'impianto determini un incremento del valore o della redditività dell'unità immobiliare che lo ospita superiore al 15% importa l'obbligo di presentare una denuncia di variazione catastale, al fine di adeguare (al rialzo) la rendita catastale. Pur costituendo, in costanza di possesso, mere pertinenze dell'unità immobiliare su cui insistono, anche tali impianti devono essere autonomamente accatastati allorché il possessore intenda costituire o trasferire diritti reali su di essi in favore di terzi. Allo scopo, viene anche enucleato il percorso tecnicamente più corretto, che muove dal frazionamento preventivo, a partire dall'unità immobiliare originaria, del lastrico solare su cui è installato l'impianto (F/5) e culmina, una volta ultimata l'installazione, nella denuncia di variazione da lastrico solare (F/5) a opificio (D/1);

– Fornisce ulteriori ragguagli in merito alla corretta rappresentazione degli impianti fotovoltaici nelle planimetrie catastali.

Infine, merita segnalare la recentissima sentenza Cassazione Civile n. 8952 del 12 aprile 2013 in tema di determinazione del valore medio di un gruppo di turbine.

Di seguito, tenendo conto dei cennati contributi interpretativi, si propone un quadro aggiornato della disciplina catastale degli impianti fotovoltaici, avendo cura di evidenziare i riflessi che quest'ultima produce sull'applicazione dell'IMU.

3.5.2. Definizione degli impianti fotovoltaici ai fini catastali

Sotto un primo profilo, gli impianti fotovoltaici possono essere distinti in due tipologie:

- Impianti in isola (o “*stand alone*”):
 - Non sono connessi alla rete elettrica;
 - Sono dotati di dispositivi di accumulo dell'energia prodotta dai

pannelli fotovoltaici (batterie di accumulo);

– Sono orientati quindi non già alla vendita dell'energia prodotta, tramite la sua immissione nella rete, bensì al suo accumulo in apposite batterie locali, per la copertura del proprio fabbisogno energetico.

• Impianti connessi alla rete (o “*grid connected*”):

– Sono connessi alla rete elettrica nazionale;

– Sono sprovvisti di sistemi di accumulo dell'energia prodotta dai pannelli fotovoltaici;

– Sono dotati di un contatore che registra a debito i consumi di energia elettrica dell'utenza e a credito l'energia elettrica di fonte fotovoltaica immessa nella rete, previa conversione in corrente alternata operata dall'*inverter*;

– Sono orientati quindi anche (o soltanto) alla vendita alla rete dell'energia prodotta dai pannelli fotovoltaici.

In ragione della potenza (e di conseguenza, del dimensionamento) dell'impianto fotovoltaico, si distingue poi ulteriormente tra:

Piccoli impianti fotovoltaici in rete: si tratta di impianti fotovoltaici di potenza non superiore a 20 KWp, di norma installati su immobili di privati cittadini, di attività commerciali e di piccole aziende, e che possono usufruire del servizio di “Scambio di energia alla pari” (*Net-Metering*) o “Scambio sul posto”. Il contatore registra a credito l'energia fotovoltaica immessa nella rete, e a debito l'energia consumata dall'utenza. La produzione fotovoltaica è finalizzata in tal caso al bilanciamento del fabbisogno energetico e alla copertura dei costi della fornitura di energia elettrica, con la vendita al gestore della rete elettrica dell'eventuale eccedenza⁽⁸²⁾.

Centrali fotovoltaiche: impianti con potenza superiore a 20 KWp. Per il loro dimensionamento, tali impianti tendono, anziché al tendenziale bilanciamento dell'energia prelevata dalla rete tramite una produzione fotovoltaica di entità pari o comparabile (di norma, di poco superiore), alla produzione di energia elettrica di fonte fotovoltaica per la vendita.

⁽⁸²⁾ Come si vedrà, ai fini del corretto accatastamento delle unità immobiliari che ospitano gli impianti fotovoltaici, la nota 22.6.2012 n. 31892 individua quale *subgenus* dei piccoli impianti fotovoltaici quello degli impianti di modesta entità, per cui viene escluso qualsiasi obbligo di dichiarazione in Catasto. È tuttavia opportuno rilevare come in tale *subgenus* (impianti di modesta entità) sembrano poter confluire a pieno titolo anche gli impianti in isola (e quindi non connessi alla rete) votati alla copertura del fabbisogno energetico domestico.

3.5.3. Accatastamento

L'obbligo di autonoma iscrizione in Catasto non si profila rispetto alla generalità degli impianti fotovoltaici, bensì solo per le centrali fotovoltaiche e quindi, in buona sostanza, per gli impianti di potenza nominale di picco superiore a 20 KW.

Per gli impianti diversi dalle centrali fotovoltaiche, cioè per gli impianti di potenza non superiore alla predetta soglia, installati su edifici già censiti in Catasto o su aree ad essi pertinentziali, l'autonoma iscrizione nel Catasto Urbano non costituisce un obbligo. Si rende necessaria soltanto allorché si intenda costituire o trasferire diritti reali (piena proprietà, diritto di superficie, usufrutto, ecc.) sull'impianto in favore di terzi. Rispetto all'immobile in cui sono integrati, infatti, tali impianti assumono la connotazione di mera pertinenza.

Occorre specificare che, come chiarito dalla nota dell'Agenzia del Territorio, ogni qual volta l'installazione dell'impianto architettonicamente integrato o parzialmente integrato determini un incremento del valore o della redditività dell'unità immobiliare che lo ospita superiore al 15%, il possessore di quest'ultima è tenuto a presentare una denuncia di variazione catastale, al fine di proporre una rendita catastale adeguata (al rialzo) alla nuova dimensione estimale.

3.5.4. Centrale fotovoltaica - accatastamento come unità autonoma

La qualificazione di un impianto fotovoltaico alla stregua di una centrale discende dal suo dimensionamento: segnatamente, si considerano centrali fotovoltaiche gli impianti la cui potenza nominale di picco superi i 20 KW.

Tanto premesso, secondo la ris. Agenzia del Territorio 6.11.2008 n. 3, le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici realizzate allo scopo di produrre energia elettrica ed immetterla nella rete elettrica nazionale costituiscono unità immobiliari indipendenti, da censire in Catasto con attribuzione di rendita.

La realizzazione di un impianto fotovoltaico di grossa potenza finalizzato alla vendita dell'energia elettrica prodotta, quale tipicamente è la centrale fotovoltaica, comporta la necessità di denunciare al Catasto Urbano una nuova unità immobiliare. L'obbligo di censire autonomamente le centrali fotovoltaiche al Catasto Urbano è stato ribadito in tempi più recenti dalla nota Agenzia del Territorio 22.6.2012 n. 31892. Si noti che la ris. 3/2008/T si riferisce ai c.d. "parchi fotovoltaici", vale a dire alle centrali costituite da batterie di pannelli modulari, collocate

per lo più in aree sottratte all'attività agricola. Secondo l'Agenzia del Territorio, "gli immobili ospitanti gli impianti fotovoltaici del tipo in esame si qualificano senza dubbio come unità immobiliari". Naturalmente, quando la centrale fotovoltaica viene installata, anziché su un immobile già esistente (es. il lastrico solare di un capannone), su di un terreno ineditato, così come avviene nel caso dei parchi fotovoltaici, prima (ed ai fini) della denuncia della centrale al Catasto Urbano occorre che venga redatto e presentato il tipo mappale, ai sensi dell'art. 8 della L. 1.10.69 n. 6799.

3.5.5. Classificazione in D/1 della centrale fotovoltaica

La ris. 3/2008/T chiarisce poi ulteriormente che, a prescindere dalle modalità di connessione al suolo dei pannelli modulari e del loro grado di amovibilità rispetto all'immobile sottostante (es. terreno), **gli impianti fotovoltaici di grossa potenza si connotano sostanzialmente quali centrali elettriche e quindi, al pari di queste ultime, devono essere iscritti in Catasto nella categoria D/1 (opifici)**. Il medesimo concetto è ribadito, in relazione agli "immobili ospitanti le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici", dalla più recente nota dell'Agenzia del Territorio 22.6.2012 n. 31892.

3.5.6. Criterio estimale per la determinazione della rendita catastale

In merito ai criteri estimali da utilizzare per determinare la rendita catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale (gruppo catastale D), ivi incluse le centrali elettriche (D/1), la circ. Agenzia del Territorio 30.11.2012 n. 6 ha fornito indicazioni sistematiche.

Tale documento di prassi ricorda che la determinazione della rendita per stima diretta può avvenire:

- mediante il c.d. "approccio reddituale", desumendo cioè la rendita in misura pari al più probabile canone di locazione praticato nell'epoca censuaria di riferimento (1988-1989). L'adozione di tale metodo presuppone la presenza di un mercato delle locazione sufficientemente dinamico ed appare nella prassi del tutto marginale;
- mediante il c.d. "approccio di mercato"⁽⁸³⁾, che si fonda

⁽⁸³⁾ In linea di massima, la circ. 6/2012/T individua nell'approccio di mercato basato sull'applicazione del saggio di interesse al costo di ricostruzione dell'immobile il criterio estimale idoneo a fornire i migliori risultati e – inoltre – quello più correntemente

sull'applicazione di un saggio di interesse al valore venale dell'immobile. Quest'ultimo può essere desunto:

- in presenza di un dinamico mercato delle compravendite, dal più probabile prezzo di vendita dell'immobile nel contesto di mercato dell'epoca censuaria di riferimento (1988-1989);
- in caso contrario (quello di gran lunga più ricorrente nella prassi), dal costo di ricostruzione dell'immobile, sempre riferito all'epoca censuaria di riferimento (1988-1989), opportunamente deprezzato in ragione della vetustà qualora si tratti di immobili già costruiti in precedenza.

Una conferma in merito all'idoneità dell'approccio estimale a fornire adeguata rappresentazione della rendita catastale delle centrali fotovoltaiche proviene dalla nota Agenzia del Territorio 22.6.2012 n. 31892. Si tratta del medesimo criterio estimale individuato dalla circ. 22.11.2007 n. 14 quale metodo preferenziale per la determinazione della rendita catastale delle centrali eoliche⁽⁸⁴⁾.

Nella determinazione della Rendita delle centrali fotovoltaiche, occorrerà tenere conto non solo della componente edilizia, ma anche di quella impiantistica, ivi incluse le parti amovibili. Rilevano quindi sia i pannelli fotovoltaici che gli *inverter*. Per fondare la rilevanza estimale delle componenti amovibili della centrale fotovoltaica, la ris. Agenzia del Territorio 6.11.2008 n. 3 [instaura un'analogia tra le turbine delle centrali idroelettriche](#), che tramite l'alternatore trasformano l'energia cinetica dell'acqua in energia elettrica, ed i pannelli fotovoltaici, che, attraverso i moduli di cui si compongono, trasformano in energia elettrica la

utilizzato nella prassi dagli uffici. Peraltro, nello specifico, occorre considerare che per le centrali fotovoltaiche non esisteva nell'epoca censuaria di riferimento (1988-1989) un dinamico mercato delle locazioni, né delle compravendite, il che rende quasi inevitabile che la relativa rendita catastale venga determinata in base alla relazione:

$Rc = V \times r$; Dove: Rc = rendita catastale; V = costo di ricostruzione, riferito all'epoca censuaria 1988-1989, previa eventuale decurtazione per vetustà (che potrà riguardare – evidentemente – la sola componente relativa al manufatto edilizio); r = saggio di fruttuosità, che può essere assunto al 2%.

⁽⁸⁴⁾ Una centrale eolica è costituita essenzialmente da turbine rotanti dette aeromotori eolici o aerogeneratori che con il loro movimento inducono un campo elettromagnetico producendo energia elettrica. Nell'incontro con le pale della turbina, il vento perde circa il 40% della propria energia cinetica, che viene utilizzata per azionare la turbina; l'energia meccanica prodotta viene poi trasformata in energia elettrica dal generatore.

radiazione solare.

Poiché delle turbine si deve tenere conto ai fini della determinazione della rendita delle centrali idroelettriche, analogamente, occorre che la rendita degli impianti fotovoltaici di grossa potenza (parchi fotovoltaici) rifletta anche i pannelli fotovoltaici. Secondo l'Agenzia del Territorio, non osta in tal senso il maggior grado di amovibilità che presentano di norma i pannelli fotovoltaici.

A comprova di ciò, l'Agenzia richiama un passo della Cass. 21.7.2006 n. 16824 in base al quale “non rileva il mezzo di “unione” tra “mobile” ed “immobile” per considerare il primo incorporato al secondo, sia perché quel che davvero conta è l'impossibilità di separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso (che non sarebbe più, nel caso di specie, una centrale elettrica), sia perché “mezzo di unione” idoneo a determinare l'incorporazione non può essere qualificato solo quello che tale poteva considerarsi al tempo dell'approvazione del codice civile, dovendosi tener conto del progresso tecnologico e dell'ineludibile condizionamento dei mezzi utilizzati a specifiche esigenze tecniche”. La citata pronuncia della Suprema Corte riguarda il caso delle centrali idroelettriche dell'ENEL e delle turbine in esse installate, già oggetto di un intervento legislativo di natura interpretativa.

Perfettamente allineata nei contenuti appare la più recente nota dell'Agenzia del Territorio 22.6.2012 n. 31892, la quale afferma che “ai fini dell'obbligo di accatastamento e della determinazione della rendita catastale di un impianto fotovoltaico non è fondamentale esclusivamente la facile amovibilità delle sue varie componenti impiantistiche, quanto, piuttosto, la capacità delle stesse, in rapporto con le altre porzioni immobiliari, di produrre un reddito ordinario, temporalmente rilevante, caratterizzante l'unità immobiliare a cui appartengono. In altri termini, l'Agenzia del Territorio [oggi, Agenzia delle Entrate] accerta gli immobili che ospitano i medesimi impianti, indagando, ai fini della determinazione della relativa rendita catastale, sulla correlazione che sussiste tra l'immobile e, in generale, quelle componenti impiantistiche rilevanti ai fini della sua funzionalità e capacità reddituale, a prescindere dal mezzo di unione utilizzato”.

Alle indicazioni fornite dalla ris. Agenzia del Territorio 6.11.2008 n. 3, e poi confermate dalla circ. 30.11.20012 n. 6/T e dalla nota 22.6.2012 n. 31892/T, in base alle quali le centrali fotovoltaiche:

- unitamente all'immobile (particella di terreno o unità immobiliare urbana) su cui insistono, costituiscono un'unità immobiliare a sé stante
- autonomamente censite in Catasto, avendo cura di “considerare”

nella rendita anche la tecnologia (*in primis*, i pannelli) che compone l'impianto.

3.5.7. La rendita catastale quale "valore medio costante"

In pendenza, quindi, dell'obbligo di versamento IMU da parte dei soggetti titolari di una centrale fotovoltaica, è importante ricordare i fondamentali principi desumibili dalla Sent. Cass n. 8952 del 12 aprile 2013 in tema di determinazione di rendita catastale di una centrale termoelettrica. Nella richiamata sentenza, la Corte esprime un principio di rilevante portata affermando che "al criterio adottato dall'Amministrazione (...) attestato sui principi su cui si basa l'estimo catastale (...) viene preferito quello proposto dalla società contribuente che, prendendo le mosse dalla naturale diversità dei tempi di obsolescenza e usura fisica tra beni immobili, impianti e macchinari, rispettoso della sostanza del sistema impositivo su base catastale, definisca un valore medio costante cui applicare l'aliquota per il periodo di durata del bene".

La sentenza sopra riportata risulta essere di rilevante portata e ci si auspica che l'Amministrazione fiscale voglia tenere conto di quanto ravvisato dalla Suprema Corte, anche al fine di rendere più realistica la determinazione del valore catastale di tali beni – che per la loro stessa natura di "bene strumentale" ancorché infisso al suolo – non possono essere assimilati *tout court* a degli immobili e, conseguentemente, più contenuta la pretesa fiscale, in considerazione degli importanti effetti causati sulla redditività degli impianti dall'obsolescenza e dall'uso continuo dei medesimi.

Tale considerazione appare di portata ancora più rilevante se considerata unitamente all'ineducibilità⁽⁹⁵⁾ dal reddito di tale imposta che, quindi, si configura per le imprese come una perdita secca e come ulteriore aggravio ai già risicati margini di profittabilità.

Esaminata la disciplina dell'accatastamento degli impianti fotovoltaici (per quanto qui di interesse delle centrali fotovoltaiche), è ora possibile analizzare la rilevanza di tali impianti ai fini del tributo comunale.

⁽⁹⁵⁾ La Legge di Stabilità 2014 dovrebbe, per le imprese, consentire la deducibilità di tale imposta dal reddito di impresa, pur nel limite del 20% dell'importo versato.

3.5.8. IMU e centrali fotovoltaiche

Già si è detto come per tali impianti sia prescritto, sotto il profilo catastale, l'autonomo censimento nella categoria D/1 (opifici), a prescindere dalla circostanza che essi siano installati su terreni (c.d. "parchi fotovoltaici") o su fabbricati. In ogni caso, la rendita attribuita alla centrale tiene conto anche della componente tecnologica dell'impianto (pannelli modulari, inverter, ecc.).

In termini generali, si ricorda che, a norma dell'art. 9 co. 1 del D.Lgs. 23/2011, soggetto passivo dell'IMU è il possessore della centrale fotovoltaica, a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento (es. usufrutto, superficie, ecc.). Qualora la centrale fotovoltaica sia condotta in locazione finanziaria, a decorrere dalla data di stipula del contratto di *leasing* e per tutta la sua durata, la soggettività passiva al tributo si trasferisce in capo locatario.

– **Centrali fotovoltaiche iscritte in Catasto con attribuzione di rendita:** Se iscritti in Catasto con attribuzione di rendita, tali opifici scontano il tributo su una base imponibile determinata a norma dell'art. 13 co. 4 del DL 201/2011, conv. L. 214/2011. Occorre quindi assumere la rendita iscritta in Catasto al 1° gennaio dell'anno di riferimento, rivalutarla del 5% e capitalizzarla per il coefficiente moltiplicatore corrispondente al gruppo D, pari, dall'1.1.2013, a 65.

– **Centrali fotovoltaiche possedute da imprese e iscritte in Catasto senza rendita:** La centrale fotovoltaica, essendo iscritta nella categoria D/1, va trattata alla stregua di un opificio. Pertanto, al ricorrere delle condizioni prescritte dall'art. 5 co. 3 del D Lgs. 504/92, applicabile ai fini dell'IMU in virtù del richiamo operato dall'art. 13 co. 3 del DL 201/2011, conv. L. 214/2011, quando cioè il fabbricato risulta:

- classificabile nel gruppo catastale D, ma tuttavia non iscritto in Catasto;
- interamente posseduto da un'impresa;
- distintamente contabilizzato da quest'ultima, fino all'anno (compreso) nel quale la centrale sia iscritti in Catasto con attribuzione di rendita.

La base imponibile cui applicare l'aliquota IMU è determinata applicando ai costi storici di costruzione (acquisto) risultanti dalle scritture contabili (inventario) i coefficienti di adeguamento annualmente aggiornati con DM (da ultimo, rileva il DM 18.4.2013). Tra i costi da rivalutare, per la centrale fotovoltaica, figurano naturalmente quelli tecnologici (pannelli modulari, inverter, ecc.).

3.6. Ulteriori considerazioni in tema di imposizione IMU; gli impianti eolici

Il presupposto dell'IMU, per quanto qui di interesse, è il possesso di fabbricati. La nozione di fabbricato è a sua volta individuata dall'art. 2 del D.Lgs 504/1992 dove si legge che “per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano”. A sua volta, ai fini catastali, la Legge⁽⁸⁶⁾ prevede che la rendita sia attribuita alle “proprietà immobiliari urbane” specificando che “si considerano come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili di qualunque materiale costruite, diverse dai fabbricati rurali. Sono considerati come costruzioni stabili anche gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo”.

Nell'ambito del quadro sopra delineato, nel 2004 la Cassazione era stata chiamata a dirimere una controversia relativa alla determinazione della rendita catastale degli immobili adibiti a centrale elettrica, con riferimento alla computabilità o meno del valore delle turbine in sede di valorizzazione dell'intero complesso immobiliare. E infatti, la Corte di Cassazione si era pronunciata, nell'arco di tempo di un anno, in due maniere diametralmente opposte⁽⁸⁷⁾ creando una situazione di incertezza rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

Nelle more di tale pronuncia, si è innestato il disposto della norma di interpretazione autentica⁽⁸⁸⁾ che ha stabilito che “*limitatamente alle centrali elettriche (...) i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti ad esso strutturalmente connesse, anche in via transitoria, cui possono accedere (...) parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso*”.

⁽⁸⁶⁾ Art. 1 del R.D.L. 652/39.

⁽⁸⁷⁾ Con la Sentenza 20 ottobre 2004, n. 21730, la Corte affermava infatti che “nella stima del complesso immobiliare non possono essere comprese le turbine, di cui non è controversa l'amovibilità per essere le stesse soltanto imbullonate al suolo”. Di segno diametralmente opposto la Sentenza 6 settembre 2004, n. 17933 che affermava che l'unione al suolo mediante imbullonatura del cavalletto e della turbina “non sembra e non può essere sufficiente” per escluderla “dalla nozione di impianto fisso e, quindi, dal calcolo della rendita catastale dell'opificio”, aggiungendo che “la turbina rappresenta una componente strutturale, oltre che funzionale, della centrale elettrica non potendo questa esistere come tale senza che vi sia quella”.

⁽⁸⁸⁾ Art. 1-*quiquies* del D.L. 44/2005.

La Consulta, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale del predetto articolo, ha sancito che la norma interpretativa – benché dettata con specifico riferimento alle centrali elettriche – fosse applicabile a tutte le tipologie di opifici.

Nel quadro sopra delineato deve anche leggersi l'unica pronuncia di prassi dell'Agenzia del Territorio reso in tema di impianti eolici⁽⁸⁹⁾ dove si legge che “**devono essere menzionati nella stima tutti gli elementi che servono a qualificare la destinazione d'uso della centrale eolica**”.

Ai fini IMU, dunque, anche con riferimento agli impianti eolici, è stata sbrigativamente sancita l'assimilabilità della condizione giuridica dei parchi eolici a quella delle centrali idroelettriche (e termoelettriche) sulle quali si era confrontata la previgente giurisprudenza e la conseguente accatastabilità di tutta la relativa componente mobiliare.

Pur considerando i perduranti aspetti di criticità evidenziati dalla dottrina⁽⁹⁰⁾ - riassunti sostanzialmente dalla previsione dell'art. 12 D.Lgs 387/2003 che prevede espressamente che la destinazione d'uso del terreno sul l'impianto viene installato non muti e rimanga agricola e che, quindi, dimostra che il terreno mantiene inalterata la propria autonomia funzionale così come le parti ad esso annesse o collegate – appare pacifico e definitivo l'orientamento della Cassazione che depone a favore circa l'obbligo di accatastamento. Viceversa non sembra così pacifica l'accatastabilità dei parchi eolici nella categoria catastale D/1 (riservata agli opifici), invece che nel gruppo catastale E⁽⁹¹⁾ (esente da IMU)⁽⁹²⁾ in virtù della considerazione ribadita espressamente dalla Risoluzione del Ministero delle Finanze, Dipartimento del Territorio, Prot. C3/327 del 2 giugno 1997 dove si legge che “**l'attribuzione di un immobile al gruppo E non è condizionata dal titolo giuridico della sua proprietà (ovvero se sia pubblica o privata), ma univocamente dalle sue caratteristiche costruttive e dall'uso appropriato dell'unità stessa**”.

⁽⁸⁹⁾ Circolare 14T del 22/11/2007.

⁽⁹⁰⁾ Si vedano Nicolai I., Patrignani C. E Tommasetti C., *Riflessioni in tema di impianti eolici*, in Boll. Trib. 2012 n. 17. P 1216.

⁽⁹¹⁾ Categoria riservata agli immobili connotati dalla “singolarità delle loro caratteristiche” e a destinazione particolare, quale la pubblica utilità.

⁽⁹²⁾ Sul punto si veda anche Penati R., Schiatti S., *L'attribuzione della categoria catastale*, in Energie Alternative e Rinnovabili, a cura di Bonardi G., Patrignani C., Milano, 2010.

3.7. L'agevolazione introdotta dall'art. 6. Legge 388/2000, c.d. "Tremonti ambiente"

3.7.1. Detassazione degli investimenti ambientali e degli impianti fotovoltaici

L'agevolazione di cui alla "Tremonti Ambientale"⁽⁹³⁾ consiste nell'esclusione dalla formazione del reddito imponibile, ai fini delle imposte sul reddito, degli "investimenti ambientali" definiti sulla scorta della "Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente" pubblicata nella GUCE C 37 del 3.02.2001 par. 37, con riferimento agli investimenti che consentono di prevenire, ridurre o riparare i danni causati all'ambiente dall'attività di impresa, calcolati secondo un approccio incrementale, in base al quale dapprima si calcola il valore medio annuo degli investimenti ambientali compiuti nel biennio precedente e quindi si provvede a dedurre tale valore medio dall'ammontare dell'investimento ambientale realizzato nell'anno. La detassazione ha quindi ad oggetto l'eccedenza del valore dell'investimento nell'anno rispetto a quello degli investimenti compiuti nel biennio precedente.

Gli investimenti effettuati per l'acquisto e la messa in esercizio di impianti fotovoltaici, che consentono di produrre in proprio, sfruttando l'energia solare, l'energia elettrica necessaria per il funzionamento dell'impresa e di immettere sul mercato quella eccedente il proprio fabbisogno, rientrano nella definizione di investimenti ambientali "preventivi" giacché consentono di ridurre le emissioni di CO₂ nell'ambiente rispetto all'utilizzo di altre fonti di energia non rinnovabili. Pertanto si ritiene ammissibile che gli impianti fotovoltaici accedano all'agevolazione in esame. Le difficoltà operative per calcolare l'investimento detassabile hanno indotto alcune Regioni⁽⁹⁴⁾ a proporre un metodo di calcolo matematico per l'analisi dei progetti di investimento per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili allo scopo di

⁽⁹³⁾ Art. 6 commi 13-19 L. 388/2000.

⁽⁹⁴⁾ La Regione Toscana (con delibera della Giunta Regionale n. 372 dell'11.05.2009) e la Regione Veneto (con delibera della Giunta Regionale n. 1713 del 16.06.2009).

determinare il sovracosto dell'investimento fotovoltaico, nel rispetto della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela dell'ambiente.

3.7.2. Cumulabilità con la tariffa incentivante

La questione della cumulabilità tra la “tariffa incentivante” per la produzione di energia elettrica da fonte solare riconosciuta dal GSE e l'agevolazione di cui all'art. 6 commi 13-19 l. 388/2000 (c.d. Tremonti Ambientale) è molto dibattuta. Alcuni recenti orientamenti provenienti da Assonime e da ultimo anche dal Ministero dello Sviluppo Economico propendono per ammetterla con limitazioni, che dipendono dalle peculiarità delle norme che disciplinano il riconoscimento degli incentivi in materia.

Accanto alle **difficoltà operative per il calcolo dell'agevolazione**, si pone il problema relativo alla possibilità di cumulo tra l'agevolazione fiscale della detassazione ambientale e l'agevolazione della c.d. “**tariffa incentivante**” introdotta dall'art. 7 del D.Lgs. 387/2003 per garantire un'equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio. La questione non è semplice a causa della frammentazione normativa e del susseguirsi nel tempo di tre diversi decreti attuativi che hanno disciplinato la tariffa incentivante, con formulazioni diverse con riguardo alla cumulabilità degli incentivi.

L'art. 6 comma 3 del D.Lgs. 30 maggio 2008 n. 115 (“Attuazione della Direttiva 2006/32/CE relativa all'efficienza degli usi finali dell'energia e dei servizi energetici e abrogazione della Direttiva 93/76/CE) contiene una norma generale in base alla quale “**gli strumenti di incentivazione di ogni natura attivati dallo Stato per la promozione dell'efficienza energetica, non sono cumulabili con ulteriori contributi comunitari, regionali, locali, fatta salva la possibilità di cumulo con i certificati bianchi (...)**”.

Similmente la legge 244 del 2007 (finanziaria per il 2008) all'art. 2 comma 152 sembra stabilire un divieto generale di cumulo degli incentivi ivi previsti con altri “**incentivi pubblici di natura nazionale, regionale, locale o comunitaria in conto energia, in conto capitale o in conto interessi con capitalizzazione anticipata**”.

Si osserva in proposito che la tariffa di cui al conto energia non costituisce uno strumento di promozione dell'efficienza energetica, né soggiace al divieto generale di cumulo degli incentivi previsti dalla legge finanziaria per il 2008 (la quale attiene ai certificati verdi di cui al comma 145 dell'art. 2 o la tariffa onnicomprensiva di cui al comma 145) e quindi

le predette norme non sono decisive per valutare se i benefici in questione siano cumulabili.

A tal fine devono essere esaminati, invece, i singoli DM che hanno introdotto la tariffa incentivante e in proposito si segnala che, in presenza di un quadro normativo frammentario e poco chiare, diverse sono le interpretazioni possibili.

Il **secondo conto energia**, contenuto nel DM 19.02.2007, indica espressamente, all'art. 9, quali incentivi non siano cumulabili con la tariffa incentivante. Nessuna delle fattispecie ivi menzionate concerne espressamente la deduzione fiscale di cui alla Tremonti ambientale. Tuttavia il primo comma dell'art. 9 prevede che le tariffe incentivanti non sono applicabili all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici per la cui realizzazione siano 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”.

Il **terzo conto energia** di cui al DM 6.08.2010 introduce una previsione generale di divieto di cumulo con ogni altra misura di favore che non sia compresa nell'elenco dal DM (“le tariffe incentivanti di cui al presente decreto sono cumulabili esclusivamente con i seguenti benefici e contributi pubblici finalizzati alla realizzazione dell'impianto ...”). Tra questi, l'art. 5 comma 4 stabilisce espressamente che gli impianti fotovoltaici che abbiano ricevuto “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”. L'interpretazione delle suddette disposizioni normative da parte di **Assonime** (nell'approfondimento 8 del 2011 dedicato all'argomento in esame con riferimento al **secondo e terzo conto energia**) conclude in entrambi i casi con la **parziale cumulabilità**, cioè “cumulo della tariffa con altri incentivi, purchè l'altro incentivo non ecceda il 20% del costo dell'investimento”.

L'opinione di Assonime non è pienamente condivisa dalla dottrina⁽⁹⁵⁾ perché non tiene conto del fatto che l'agevolazione di cui alla “Tremonti Ambientale” non ha natura di contributo pubblico, essendo una detassazione consistente nella variazione dell'imponibile in diminuzione da operare in sede di dichiarazione dei redditi. Seguendo questa diversa

⁽⁹⁵⁾ Sul punto si veda Russo F., Rossetti G., *Le agevolazioni alle imprese*, Ipsoa 2012.

impostazione si dovrebbe quindi concludere per il riconoscimento della piena cumulabilità della tariffa con i benefici derivanti dalla detassazione ambientale per il secondo conto energia, mentre per il terzo conto energia la diversa formulazione normativa dovrebbe portare a conclusioni opposte, non rientrando la detassazione in esame tra i benefici ammessi al cumulo.

Il MiSE e il GSE nel settembre 2010 si sono pronunciati in ordine alla non cumulabilità della detassazione prevista da un'altra legge agevolativa (art. 5 l. 102/2009 “Tremonti ter”) con gli incentivi per la produzione di energia elettrica derivanti da fonti rinnovabili (certificati verdi e tariffa onnicomprensiva) ritenendo che la detassazione di cui alla legge in questione configurasse un risparmio di spesa e quindi un vantaggio economico per il contribuente come tale equiparabile ad un contributo pubblico.

Infatti, secondo il MiSE la categoria “incentivi pubblici” è una categoria generale che, secondo principi di carattere economico piuttosto che giuridico, comprende qualsiasi strumento di agevolazione, sovvenzione, prestito agevolato, contributo, garanzia, riduzione fiscale e incentivo in qualsiasi modo erogato e da qualsiasi soggetto pubblico provenga. Pertanto il Ministero ha ritenuto che le locuzioni “conto energia”, “conto capitale” o “conto interessi” non siano altro che delle specificazioni di dettaglio, aventi una natura esemplificativa e non esaustiva o tassativa delle forme o modalità che il genere “incentivo” può assumere. Tuttavia, per la “Tremonti ter”, il D.Lgs. 28/2011 sull'energia da fonti rinnovabili, con una norma di interpretazione autentica, ha chiarito che il divieto di cumulo con altri incentivi pubblici previsto dalla Finanziaria per il 2008 non si applichi alla detassazione di cui all'agevolazione in questione. Invece per la detassazione ambientale il MiSE sembra avere un orientamento diverso, nonostante si possa sostenere proprio in forza di quanto stabilito dal D. Lgs. 28/2011 la possibilità di fruire contemporaneamente delle due agevolazioni.

Il MiSE nel novembre 2011, in risposta a molteplici richieste di chiarimenti da parte di Confindustria sulla cumulabilità della detassazione con il quarto conto energia (DM 5.05.2011), ha affermato che le condizioni di cumulabilità di cui all'art. 5 del DM 5.05.2011 con altri contributi e benefici pubblici non comprendono la detassazione in esame. Mentre, sulla base del rinvio operato dal quarto comma del citato art. 5, a decorrere dall'1 gennaio 2013 si applicano le condizioni di cumulabilità degli incentivi secondo le modalità di cui all'art. 26 del D.Lgs. 28 del 2011, il quale consente il cumulo tra incentivi e la fruizione della detassazione

dal reddito di impresa degli investimenti in macchinari e apparecchiature. Quanto appena scritto è in evidente contrasto con la portata applicativa della norma originaria che si applica agli investimenti effettuati fino al 26 giugno 2012. Quindi nessun impianto fruirà della detassazione totale.

Il Ministero spiega che la ragione del diverso trattamento tra gli impianti fotovoltaici e le altre tecnologie rinnovabili discende dal fatto che il valore dell'incentivo per la tecnologia fotovoltaica è a parità di potenza più alto dell'incentivo riconosciuto ad altre fonti rinnovabili. La possibilità di cumulo a partire dal 2013 si inserisce nella prospettiva di assoggettamento della produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica ad una nuova tipologia di incentivazione, caratterizzata da una riduzione del livello di incentivazione. Il Ministero ha altresì precisato che per la peculiare caratteristica della detassazione ambientale, la cui quota ammissibile di aiuto è da calcolare secondo l'approccio incrementale, il vantaggio effettivo derivante dal cumulo potrebbe essere di fatto annullato in quanto il beneficio derivante dalla tariffa fotovoltaica dovrebbe essere detratto dai costi ammissibili alla detassazione.

Per completezza di analisi, va osservato che per la peculiare caratteristica della detassazione ambientale (ed in particolare per il criterio dell'approccio incrementale che caratterizza il calcolo della quota ammissibile di aiuto) il vantaggio effettivo derivante dal cumulo potrebbe essere di fatto annullato in quanto il beneficio derivante dalla tariffa fotovoltaica dovrebbe essere detratto dai costi ammissibili alla detassazione (si veda la Risoluzione n. 226/E del 11 luglio 2002).

3.8. Profili fiscali delle “altre” energie rinnovabili

Per “altre” rinnovabili si intendono le tecnologie – diverse da quella fotovoltaica – attualmente conosciute e utilizzate ai fini della produzione di energia elettrica con fonti “rinnovabili” appunto – cioè riproducibili nell'ambiente – e non fossili che, viceversa, sono risorse esauribili.

Prima di analizzare i profili fiscali connessi a tali tecnologie, occorre fare una breve disamina delle principali.

La tecnologia eolica

Gli impianti eolici sfruttano l'energia del vento per produrre elettricità. Possono essere realizzati parchi di varie dimensioni organizzati in “parchi”, con aerogeneratori di altezza e potenza differente. Diverso

utilizzo della tecnologia eolica è quella c.d. del “mini-eolico” che viene cioè realizzata mediante aerogeneratori di altezza e potenza ridotta (a partire da 20 Kw). Le macchine eoliche di piccola taglia possono essere utilizzate per produrre elettricità per singole utenze o per gruppi di utenze, collegate alla rete elettrica in bassa tensione oppure isolati dalla rete elettrica. Le macchine di media e grande taglia sono utilizzate prevalentemente per realizzare centrali eoliche composte da più turbine, collegate alla rete di media o di alta tensione. Gli impianti eolici si distinguono in impianti *on-shore* (sulla terraferma) e *off-shore* (in mare).

Tecnologia e impianti

Un impianto eolico (o parco eolico) è costituito in generale da uno o più aerogeneratori che trasformano l'energia cinetica del vento in energia elettrica.

Le principali componenti di un aerogeneratore sono:

- il rotore (o turbina eolica), costituito da una serie di pale, generalmente in fibre di vetro, calettate ad un mozzo;
- la navicella o gondola o genericamente struttura di alloggiamento, che contiene i sistemi di trasformazione (principalmente il moltiplicatore di giri ed il generatore elettrico) e controllo della macchina;
- la torre, con le fondazioni o strutture di sostegno.

Le dimensioni di un impianto eolico sono molto variabili: da qualche centinaio di watt di potenza e altezza non superiore a 6 m, agli impianti di grande taglia, che possono superare i 120 metri di altezza e avere una potenza superiore ai 5 MW.

Gli aerogeneratori possono suddividersi in classi di diversa potenza, in relazione ad alcune dimensioni caratteristiche:

- Macchine di piccola taglia (1-200 kW): diametro del rotore, 1-20 metri; altezza torre, 10-30 metri.
- Macchine di media taglia (200-800 kW): diametro rotore, 20-50 metri; altezza torre, 30-50 metri.
- Macchine di grande taglia (oltre 1000 kW): diametro rotore: 55-80 metri; altezza torre: 60-120 metri.

Le macchine eoliche di piccola taglia possono essere utilizzate per produrre elettricità per singole utenze o gruppi di utenze, collegate alla rete elettrica in bassa tensione o anche isolate dalla rete elettrica. Le macchine di media e grande taglia sono utilizzate prevalentemente per realizzare parchi eolici o “fattorie del vento”, meglio note come “*wind farm*” collegate alla rete di media oppure alta tensione.

Produzione di energia ed incentivi - Gli incentivi del DM 6 luglio 2012

Attualmente le modalità di incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti eolici, collegati alla rete elettrica, sono stabilite dal DM 6 luglio 2012.

Il DM 6 luglio 2012 disciplina, infatti, le modalità di incentivazione dell'energia elettrica prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili, diverse da quella solare fotovoltaica, con potenza non inferiore a 1 kW.

Gli incentivi si applicano agli impianti nuovi, integralmente ricostruiti, riattivati, oggetto di intervento di potenziamento o di rifacimento che entrano in esercizio a partire dal 1° gennaio 2013.

Gli incentivi sono riconosciuti sulla produzione di energia elettrica netta immessa in rete dall'impianto. L'energia elettrica autoconsumata non ha accesso agli incentivi. In base alla potenza dell'impianto sono previsti due distinti meccanismi incentivanti⁽⁹⁶⁾:

- una tariffa incentivante onnicomprensiva (To) per gli impianti di potenza fino a 1 MW, determinata dalla somma tra una tariffa incentivante base – il cui valore è individuato per ciascuna fonte, tipologia di impianto e classe di potenza nell'Allegato 1 del Decreto - e l'ammontare di eventuali premi (es. riduzione emissioni). L'energia immessa in rete dagli impianti che accedono alla tariffa onnicomprensiva risulta nella disponibilità del GSE e non del produttore.

- un incentivo (I) per gli impianti di potenza superiore a 1 MW e per quelli di potenza fino a 1 MW che non optano per la tariffa onnicomprensiva, calcolato come differenza tra la tariffa incentivante base – a cui vanno sommati eventuali premi a cui ha diritto l'impianto - e il prezzo zonale orario dell'energia (riferito alla zona in cui è immessa in rete l'energia elettrica prodotta dall'impianto). L'energia prodotta dagli impianti che accedono all'incentivo (I) resta nella disponibilità del produttore.

Il Decreto stabilisce che il costo indicativo cumulato di tutte le tipologie di incentivo riconosciute agli impianti a fonte rinnovabile, diversi dai fotovoltaici, non può superare complessivamente il valore di 5,8 miliardi di euro annui.

Il nuovo sistema di incentivazione introduce anche dei contingenti annuali di potenza incentivabile, relativi a ciascun anno dal 2013 al 2015,

⁽⁹⁶⁾ Alternativi allo scambio sul posto.

divisi per tipologia di fonte e di impianto e ripartiti secondo la modalità di accesso agli incentivi prevista dal DM 6 luglio 2012.

Il DM 6 luglio 2012 individua, per ciascuna fonte, tipologia di impianto e classe di potenza, il valore delle tariffe incentivanti base (T_b) di riferimento per gli impianti che entrano in esercizio nel 2013.

I nuovi incentivi hanno durata pari alla vita media utile convenzionale della specifica tipologia di impianto, indicata nell'Allegato 1 del Decreto.

Le tariffe si riducono del 2% all'anno a partire dal 2014, fatte salve le eccezioni previste nel caso di mancato raggiungimento dell'80% della potenza del contingente annuo previsto per i registri e per le aste.

Il valore della tariffa incentivante base spettante è quello vigente alla data di entrata in esercizio dell'impianto. La tariffa omnicomprensiva o l'incentivo, calcolati dal valore della tariffa incentivante base, saranno erogati dal GSE a partire dalla data di entrata in esercizio commerciale. Agli impianti che entrano in esercizio prima della chiusura del periodo di presentazione delle domande di partecipazione alle procedure di Registri o Asta, che risultino ammessi in posizione utile, viene attribuita la tariffa incentivante base vigente alla data di chiusura del periodo stesso.

Sono previste quattro diverse modalità di accesso agli incentivi, a seconda della fonte, della potenza dell'impianto e della categoria di intervento:

- accesso diretto, nel caso di interventi di nuova costruzione, integrale ricostruzione, riattivazione o potenziamento con potenza non superiore ad un determinato limite (art.4 comma 3), per determinate tipologie di fonte o per specifiche casistiche;
- iscrizione a Registri, in posizione tale da rientrare nei contingenti annui di potenza incentivabili (art.9 comma 4), nel caso di interventi di nuova costruzione, integrale ricostruzione, riattivazione o potenziamento con potenza superiore a quella massima ammessa per l'accesso diretto agli incentivi e non superiore al valore di soglia oltre il quale è prevista la partecipazione a procedure di Aste competitive al ribasso;
- iscrizione a Registri per gli interventi di rifacimento, in posizione tale da rientrare nei relativi contingenti annui di potenza incentivabile (art.17 comma 1), nel caso di rifacimenti di impianti la cui potenza successiva all'intervento è superiore a quella massima ammessa per l'accesso diretto;
- aggiudicazione degli incentivi partecipando a procedure competitive di Aste al ribasso, gestite dal GSE esclusivamente per via telematica, nel caso di interventi di nuova costruzione, integrale ricostruzione, riattivazione o potenziamento con potenza superiore a un

determinato valore di soglia (10 MW per gli impianti idroelettrici, 20 MW per gli impianti geotermoelettrici e 5MW per gli altri impianti a fonti rinnovabili);

In caso di interventi di potenziamento, per determinare la modalità di accesso agli incentivi, la potenza da considerare corrisponde all'incremento di potenza a seguito dell'intervento.

La richiesta di accesso agli incentivi, la richiesta di iscrizione ai Registri e la domanda di partecipazione alle Procedure d'Asta, nonché l'invio della documentazione - devono essere effettuate esclusivamente per via telematica attraverso l'applicazione informatica accessibile dal sito internet del Gestore del Servizio Elettrico.

La tecnologia c.d. delle “biomasse”

Le biomasse sono gli scarti dei materiali organici derivanti dall'agricoltura, dalla silvicoltura o dall'allevamento e che possono essere utilizzati direttamente come combustibili o trasformati in altre sostanze di più facile utilizzo. Tale tecnologia è sovente utilizzata per la produzione di energia termica.

Per quanto riguarda l'incentivazione fiscale connessa alla produzione di energia da biomasse, si rimanda a quanto esposto in tema di eolico, poiché tutte le tecnologie diverse dal fotovoltaico sono oggi disciplinate – dal punto di vista degli incentivi - dal DM 6 luglio 2012 che ha regolato “Le modalità di incentivazione della produzione di energia elettrica da impianti alimentati da fonti rinnovabili (esclusi gli impianti fotovoltaici)”

La natura e la disciplina fiscale delle suddette tariffe sono del tutto assimilabili a quelle utilizzate nel caso del fotovoltaico, al cui capitolo, pertanto, si rimanda.

4. CONCLUSIONI

Alla luce anche dei recenti chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria con la Circolare 36/E del dicembre 2013, il quadro della prassi di riferimento utilizzato per individuare il corretto trattamento fiscale delle fattispecie presenti nel mercato della produzione di energia da fonti rinnovabili è stato profondamente armonizzato e sono state superate le incongruenze che, da anni, lasciavano spazio a diverse interpretazioni. La rimozione delle incongruenze che generavano negli operatori i maggiori dubbi, così come altri interventi legislativi che, nel tempo, hanno modificato le norme originarie, sono stati effettuati con la ratio di far emergere maggiori redditi da recuperare a tassazione⁽⁹⁷⁾, ottenendo così l'effetto di penalizzare ulteriormente gli operatori di un settore produttivo di importanza strategica nel nostro Paese e allontanando gli operatori economici stranieri che si dimostrano sempre più spaventati dai repentini cambiamenti – talvolta persino retroattivi - della fiscalità nazionale.

⁽⁹⁷⁾ Si pensi alla modalità utilizzata da parte dell'Agenzia delle Entrate per risolvere l'annosa incongruenza che la vedeva contrapporsi all'Agenzia del Territorio: da un lato è stata disconosciuta totalmente la tesi espressa dalla medesima Agenzia nel 2007 che considerava gli impianti fotovoltaici quali beni mobili in virtù dell'ammovibilità dei suoi componenti, dall'altro è stata prevista la riduzione dei coefficienti di ammortamento che, allungando il periodo di ammortamento, determinano l'emersione di maggiori imponibili.

5. BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Ampliati i criteri per incentivare il fotovoltaico*, Finanziamenti e Credito, n. 03/2006, p. 4
- AA.VV., *L'Agenzia accende l'energia pulita in agricoltura*, Il Sole 24 ORE – Norme e Tributi — Risposte degli esperti del Sole 24 ORE e del Ministero delle Finanze ai quesiti formulati durante il Convegno Telefisco, 2 febbraio 2006
- AA.VV., *Premio più ricco se i pannelli sono integrati*, Il Sole 24 ORE – Dossier del lunedì, 29 marzo 2010
- Baccino Francesca, *Debuttero i carburanti biologici*, Il Sole 24 ORE – Agroindustria, 11 febbraio 2006
- Bellinazzo Marco, *Credito di imposta solo su prenotazione. Cancellati gli automatismi per tutti i bonus*, Il Sole 24 ORE, 2 dicembre 2008
- Bellinazzo Marco, *Fondi ridotti al 55%: agevolabile solo una spesa su cinque*, Il Sole 24 ORE, 3 dicembre 2008
- CIA – Confederazione Italiana Agricoltori, *L'energia da biocombustibile va considerata attività agricola*, il Sole 24 ORE – Inserto Centronord, 14 dicembre 2005
- Comitato di Coordinamento fra Collegi e Sindacati Ragionieri della Toscana. Commissione Culturale. Documento n. 69 del 15 dicembre 2005, *Le Fonti Energetiche Rinnovabili. Guida alle agevolazioni comunitarie e nazionali e regionali*, a cura di Fabio Noferi – Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Arezzo
- Comitato di Coordinamento fra Collegi e Sindacati Ragionieri della Toscana. Commissione Culturale. Documento n. 76 del 16 ottobre 2008, *La nuova legge sul conto energia. La disciplina tributaria applicabile alla tariffa incentivante e ai ricavi derivanti dalla vendita di energia prodotta da impianti fotovoltaici*, a cura di Fabio Noferi – Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Arezzo
- Crosetto Mattia, *Il Manuale delle Agevolazioni per le imprese: le agevolazioni nazionali, regionali, comunitarie e internazionali*, Il Sole 24

ORE

- De Stefani Luca, *Ai privati che saranno esclusi la chance del 36% (con tetto)*, Il Sole 24 ORE, 3 dicembre 2008
- De Stefani Luca, *Incentivo del 55% in sospeso tra modifiche e regole in vigore*, Il Sole 24 ORE, 21 dicembre 2008
- De Stefani Luca, *Leva fiscale per casa, trasporti e asili*, Il Sole 24 ORE, 21 marzo 2010
- De Stefani Luca, *Per il risparmio energetico bonus solo su autorizzazione*, Il Sole 24 ORE, 1 dicembre 2008
- De Stefani Luigi, *Verifiche mirate su assunzioni e investimenti*, Il Sole 24 ORE, 10 gennaio 2009
- Dell'Oste Cristiano, De Stefani Luca, *Per il 55% pluriennale invio entro il 31 marzo*, Il Sole 24 ORE, 22 marzo 2010
- Dell'Oste Cristiano, *Impianti fotovoltaici – Il Risparmio è sul tetto di casa*, Il Sole 24 ORE – Insetto Affari Privati, 24 ottobre 2005
- Dell'Oste Cristiano, *Scambio sul posto diviso per “zone”*, Il Sole 24 ORE – Dossier del lunedì, 29 marzo 2010
- Fotina Carmine, *Incentivi con vocazione ecologica*, Il Sole 24 ORE, 21 marzo 2010
- Grasso Francesco, *Efficienza e risparmio energetico. Guida alla progettazione e realizzazione di impianti alimentati da fonti rinnovabili*, a cura della CCIAA di Arezzo (Laboratori d'impresa: Energie rinnovabili, risparmio energetico e rispetto dell'ambiente), dicembre 2009
- Magrini Iacopo, *Energia dalle fonti rinnovabili. Guida alla progettazione e realizzazione di impianti alimentati da fonti rinnovabili*, a cura della CCIAA di Arezzo (Laboratori d'impresa: Energie rinnovabili, risparmio energetico e rispetto dell'ambiente), dicembre 2009
- Mazzei Bianca Lucia, *Per il bonus eco-casa necessario il sì dell'Enea*, Il Sole 24 ORE, 20 marzo 2010
- Memento Pratico IPSOA – Francis Lefebvre, *Il trattamento fiscale dei contributi concessi alle imprese: contributi in conto esercizio, contributi in conto capitale, contributi in conto impianti, contributi a destinazione multipla*, pp. 366-368, 2005
- Noferi Fabio, *Finanziaria 2008: le agevolazioni per il risparmio energetico*, Finanziamenti su misura, n. 03/2008, pp. 12-16
- Noferi Fabio, *Il nuovo “conto energia eolico”*, Finanziamenti su misura, n. 09/2008, pp. 20-26
- Noferi Fabio, *Le agevolazioni fiscali e finanziarie con riferimento al risparmio energetico ed fonti energetiche rinnovabili. Guida alla progettazione e realizzazione di impianti alimentati da fonti rinnovabili*, a

cura della CCIAA di Arezzo (Laboratori d'impresa: Energie rinnovabili, risparmio energetico e rispetto dell'ambiente), dicembre 2009

- Patti Fabrizio, *Mille incentivi per le rinnovabili*, Il Sole 24 ORE, 29 dicembre 2008
- Portale Renato, *Certificati energia, doppio regime sul valore aggiunto*, Il Sole 24 ORE, 21 marzo 2009
- Re F., *Energia, via agli incentivi per elettricità fotovoltaica*, Il Sole 24 ORE, Economia Italiana 20 settembre 2005, p. 18
- Rezzonico Silvio, Tucci Giovanni, *Il conto energia ripaga chi genera elettricità dal sole*, Il Sole 24 ORE – Dossier del lunedì, 29 marzo 2010
- Rezzonico Silvio, Tucci Giovanni, *Il fotovoltaico guadagna incentivi*, Il Sole 24 ORE – Edilizia e Territorio, 13 marzo 2006
- Rogari Marco, *Bonus energia a quota 40-45%*, Il Sole 24 ORE, 12 dicembre 2008
- Rogari Marco, *Energia, sul 55% sgravio in 5 anni*, Il Sole 24 ORE, 10 gennaio 2009
- Sacrestano Amedeo, *Per il via libera agli sconti serve la pubblicazione in Gazzetta*, Il Sole 24 ORE, 27 marzo 2010 all'interno di Documenti – Norme e tributi – il Decreto incentivi
- Savioli Luca, *Il fotovoltaico brilla in un film. Conto o scambio: così si vende la luce prodotta*, Il Sole 24 ORE – Inserto Affari Privati, 15 dicembre 2008
- Terenzi Giancarlo, *Toscana in campo per le energie pulite*, Il Sole 24 ORE – inserto Centro Nord, 21 settembre 2005
- Tosoni Gian Paolo, *L'approfondimento agevolazioni. Il fisco premia l'energia prodotta dai campi*, Il Sole 24 ORE – Inserto Esperto Risponde, 9 novembre 2009
- Tosoni Gian Paolo, *Produzione di energia tra le attività agricole*, Il Sole 24 ORE – Norme e Tributi 10 gennaio 2006
- Tosoni Gian Paolo, *Reddito Agrario per chi produce bio-energia*, Il Sole 24 ORE – Agroindustria, 12 novembre 2005
- Verdesca Daniele, *Il "conto energia" si estende anche al termodinamico*, Il Sole 24 ORE, 29 dicembre 2008

NUMERI PUBBLICATI

Anno 2007

- nr. 1 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Alodi*
- nr. 2 Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- nr. 3 Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- nr. 4 Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- nr. 5 Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- nr. 6 La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- nr. 7 Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- nr. 8 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernersto Franco Carella*
- nr. 9 L'introduzione dei Principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario Difino*
- nr. 10 La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*
- nr. 11 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • *Ambrogio Piccoli*
- nr. 12 Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di *Adriano Propersi*
- nr. 13 Le parti e la loro assistenza in giudizio • *Mariacarla Giorgetti*

Anno 2008

- nr. 14 Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs n. 139 del 28 giugno 2005 • a cura della Commissione *Albo, Tutela e Ordinamento 2005-2007*
- nr. 15 Carta Europea dei diritti del contribuente • a cura della Commissione *Normative Comunitarie 2005-2007*
- nr. 16 Elementi di procedura civile applicati alle impugnazioni del processo tributario • *Mariacarla Giorgetti*
- nr. 17 Il processo di quotazione delle PMI tra presente e futuro: il ruolo del dottore commercialista in questa fase di cambiamento • *Carlo Arlotta*

- nr. 18 Controlled Foreign Companies Legislation: Analisi comparata negli stati comunitari • *Sebastiano Garufi*
- nr. 19 Il codice di condotta EU: Finalità e analisi comparativa a livello europeo • *Paola Sesana*
- nr. 20 Il dottore commercialista e la pianificazione e il controllo nella PMI • *Aldo Camagni, Riccardo Co da, Riccardo Sclavi*
- nr. 21 La nuova relazione di controllo contabile (art. 2409 ter del Codice Civile) • *Daniele Bernardi, Gaspare Insaudo, Maria Luisa Mesiano*

Anno 2009

- nr. 22 L'azionariato dei dipendenti come forma di incentivazione: ascesa e declino delle stock option? • *Vito Marraffa*
- nr. 23 Norme ed orientamenti rilevanti della Revisione Contabile • *Maria Luisa Mesiano, Mario Tamborini*
- nr. 24 Gli accordi giudiziali nella crisi d'impresa • *Cesare Zafarana, Mariacarla Giorgetti, Aldo Stesuri*
- nr. 25 Il bilancio consolidato e le scritture di consolidamento • *Francesco Grasso, Paolo Terazzi*
- nr. 26 Conciliazione e mediazione: attualità legislative e profili operativi • *Aldo Stesuri*

Anno 2010

- nr. 27 La crisi d'impresa - L'attestazione di ragionevolezza dei piani di ristrutturazione ex art. 67, 3° comma, lettera d) L.F. • *Commissione Gestione Crisi d'Impresa e Procedure Concorsuali*
- nr. 28 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) seconda edizione • *Ambrogio Picolli*
- nr. 29 L'arbitrato - Analisi e commenti dalla recente prassi • *Commissione Arbitrato - a cura di Alessandro Augusto*
- nr. 30 Il bilancio di sostenibilità delle multiutilities: esperienze a confronto • *Commissione Bilancio Sociale - a cura di Francesco Randazzo, Cristiana Scenna, Gabriele Badalotti, Eros A. Tavernar*
- nr. 31 La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010 • *Commissione Controllo Societario - Gruppo di lavoro: Daniele Bernardi, Antonella Bisestile, Alessandro Carturani, Annamaria Casasco, Gaspare Insaudo, Luca Mariani, Giorgio Morettini, Marco Moroni, Gianluca Officio, Massimiliano Pergami, Roberta Provasi, Marco Rescigno, Claudio Sottoriva, Mario Tamborini*
- nr. 32 Obbligo P.E.C. - Opportunità e problematiche per gli studi professionali • *Commissione Informatica e C.C.I.A.A. - Gruppo di lavoro: Fabrizio Baudo, Davide Campolunghi, Filippo Caravati, Alberto De Giorgi, Gianluca De Vecchi, Pietro Longhi, Daniele Tumietto*
- nr. 33 Nuova tariffa professionale - Commento alle modifiche intervenute • *Mario Tracanella*

Anno 2011

- nr. 34 Perdite di valore e avviamento secondo i principi IFRS • *Riccardo Bauer, Claudia Mezzabotta*
- nr. 35 Patrimonializzare e sostenere la competitività delle PMI italiane: la quotazione su AIM Italia • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - Gruppo di lavoro: Carlo Arlotta, Franco Bertolotti, Elisabetta Coda Nègozio, Carlo Pesaro, Giorgio Venturini*
- nr. 36 La mediazione civile – Novità normative e contesto operativo • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- nr. 37 La mediazione civile – Le tecniche di gestione dei conflitti • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- nr. 38 Caratteri e disciplina del concordato fallimentare • *Carlo Bianco, Mariacarla Giorgetti, Patrizia Riva, Aldo Stehuri, Cesare Zafarana*
- nr. 39 Remunerare gli amministratori - Compensi incentivi e governance • *Gianluigi Boffelli*

Anno 2012

- nr. 40 Scritti di Luigi Martino • *Comitato Editoriale - a cura di Gianbattista Stoppani e Dario Vèlo*
- nr. 41 Aspetti fiscali delle operazioni straordinarie per i soggetti IAS/IFRS • *Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di Emanuela Fnsa*
- nr. 42 L'accertamento tecnico dell'usura per le aperture di credito in conto corrente • *Commissione Banche, Intermediari Finanziari e Assicurazioni - a cura di Marco Capra, Roberto Capra*
- nr. 43 Il nuovo concordato preventivo a seguito della riforma • *Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali*
- nr. 44 Introduzione all'Istituto del Trust • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni*
- nr. 45 Ambiti di applicazione del Trust • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni*

Anno 2013

- nr. 46 Arbitro Bancario Finanziario • *Commissione Metodo di ADR*
- nr. 47 Il rischio di continuità aziendale nel bilancio IAS ed in quello OIC • *Commissione Principi Contabili - a cura di Girolamo Matranga*
- nr. 48 La mediazione civile nelle liti fra soci: profili giuridici ed efficacia negoziale • *Commissione Metodo di ADR - a cura di Maria Rita Astorina, Marcella Caradonna*

finito di stampare
nel mese di dicembre 2013

3LB srl
Osnago (LC)

nr. 49.

Il lavoro si propone come scopo l'intento di fornire un quadro il più possibile organico e sintetico delle norme comunitarie e nazionali che hanno retto e reggono lo sviluppo del settore della produzione di energia da fonti rinnovabili. Successivamente, dopo aver tracciato il quadro normativo di riferimento, il Quaderno si prefigge lo scopo di delineare i punti di riferimento della normativa fiscale in tema di fotovoltaico (ma anche con riferimento alle altre fonti rinnovabili per espresso rimando dell'Amministrazione Finanziaria) e, contestualmente a questi ultimi, di delineare anche il panorama – attualmente disorganico e di difficile razionalizzazione per i non addetti ai lavori – degli adempimenti tecnici ma anche fiscali ai fini di accise e ulteriori contributi istituzionali. Una parte del lavoro è poi dedicata al dibattuto tema dell'accatastamento degli impianti fotovoltaici, alla luce di alcune recentissime pronunce dell'Agenzia del Territorio (ora Agenzia delle Entrate), ma soprattutto alla luce di un'interessante sentenza della Corte di Cassazione in tema di centrali termoelettriche. Infine, il lavoro delinea alcuni profili di interesse con riferimento alla cd. Tremonti Ambiente e chiude con la sintetica enunciazione dei profili fiscali applicabili alle fonti rinnovabili diverse dal fotovoltaico.

Federica Fiorani, Dottore Commercialista iscritta all'Ordine di Milano e componente della Commissione Diritto Tributario Nazionale, da tempo si occupa di società operanti nel mercato della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili.