

Normativa e prassi

Trattamento fiscale degli incentivi accordati dal Quinto conto energia

13 Gennaio 2014

La tariffa premio per autoconsumo è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva ed è assoggettata a imposte dirette e Irap solo se percepita nell'ambito di un'attività commerciale



Nella **circolare n. 36/2013**, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato, tra l'altro, il trattamento fiscale del "Quinto conto energia", cioè il nuovo sistema di incentivazione previsto per gli impianti fotovoltaici entrati in vigore dal 27 agosto 2012.

Il precedente meccanismo di incentivazione previsto per i produttori di energia fotovoltaica, e ancora operante per gli impianti entrati in funzione prima della data indicata, era rappresentato dalla "tariffa incentivante", introdotta dall'articolo 7, comma 2, del Dlgs 387/2003, il cui trattamento fiscale è stato illustrato nella circolare 46/E/2007, e che consiste in una somma di denaro erogata in relazione alla quantità di energia prodotta (indipendentemente dall'uso che il proprietario fa dell'energia stessa) per un determinato periodo di tempo, pari a 20 anni, allo scopo di garantire un'equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio. La suddetta tariffa, denominata anche "Conto energia" nel corso degli anni, pur mantenendo le stesse caratteristiche, ha subito delle modifiche che hanno portato alla nascita del "Secondo conto energia", del "Terzo conto energia" e del "Quarto conto energia", che si differenziano tra di essi in quanto prevedono la corresponsione di un diverso importo della tariffa incentivante a seconda del periodo in cui gli impianti entrano in funzione.

Il nuovo sistema di incentivazione, introdotto con decreto 5 luglio 2012 (emanato dal ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il ministero dell'Ambiente e della Tutela del territorio e del mare, si differenzia dal precedente meccanismo di incentivazione in quanto prevede

l'erogazione da parte del Gestore dei servizi energetici (Gse), ai soggetti che ne fanno richiesta, di due diversi incentivi.

Più precisamente il legislatore ha stabilito che il responsabile dell'impianto fotovoltaico ha diritto per l'energia prodotta e autoconsumata, a una "tariffa premio autoconsumo", mentre per l'energia prodotta e immessa in rete a una "tariffa omnicomprensiva" quando l'energia prodotta e immessa in rete deriva da impianti di potenza fino a 1 Mw, oppure, a una differenza tra la tariffa omnicomprensiva e il prezzo zonale orario, quando l'energia prodotta e immessa in rete deriva da impianti di potenza nominale superiore a 1 Mw.

In altri termini, gli incentivi previsti dal "Quinto conto energia" sono erogati sulla base di presupposti diversi rispetto ai precedenti Conti energia, in quanto guardano all'utilizzo che il produttore dell'energia fa della stessa.

In particolare, la "tariffa premio autoconsumo" è una somma erogata in relazione all'energia prodotta e autoconsumata. La stessa è dunque corrisposta in assenza di un rapporto sinallagmatico e ha la finalità di spingere il produttore ad autoconsumare l'energia in modo tale da conseguire un duplice beneficio: il mancato sostenimento di un costo per l'energia consumata perché autoprodotta e l'ottenimento dell'incentivo.

Da un punto di vista fiscale, tale tariffa è stata assimilata alla tariffa incentivante prevista dal precedente meccanismo di incentivazione, in quanto anche tale tariffa viene erogata in assenza di un rapporto sinallagmatico; pertanto, è stato affermato che la stessa è sempre esclusa da Iva per mancanza del presupposto oggettivo ed è assoggettata alle imposte dirette e a Irap solo quando è percepita nell'ambito di un'attività d'impresa.

Ai fini delle ritenute, la stessa è assoggettata alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 4% (articolo 28, comma 2, del Dpr 600/1973) solo se corrisposta a imprese o a enti non commerciali per gli impianti che attengono all'attività commerciale.

La "tariffa omnicomprensiva" è invece erogata dal Gse al responsabile dell'impianto fotovoltaico di potenza fino a 1 Mw, in relazione all'energia prodotta e immessa in rete. La stessa è così denominata, in quanto incorpora sia una quota incentivante sia il corrispettivo per la vendita dell'energia al Gse.

Fiscalmente, tale tariffa, ancorché si componga di due quote, configura un corrispettivo in quanto è corrisposta unitariamente a fronte dell'immissione in rete dell'energia elettrica prodotta e non autoconsumata.

Ai fini fiscali, quindi, poiché è erogata in relazione alla cessione di un bene (energia), quando è 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.

Nel caso in cui l'energia prodotta e immessa in rete derivi da un impianto di potenza superiore a 1 Mw, il legislatore ha previsto un'ulteriore forma di incentivo che il Gse eroga al produttore dell'energia stessa quando immette in rete l'energia a un prezzo inferiore alla tariffa omnicomprensiva.

In relazione a questa tipologia di impianti, infatti, il produttore di energia può vendere la stessa anziché al Gse direttamente sul mercato a un prezzo orario zonale; pertanto, considerato che il prezzo orario zonale varia in base alla zona geografica e all'ora di immissione in rete dell'energia, 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 il prezzo orario zonale sia inferiore alla tariffa omnicomprensiva, 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 viene erogata anche per consentire al produttore di energia di recuperare i costi sostenuti per realizzare l'investimento, per evitare disparità, si è 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.

Da un punto di vista fiscale, detta differenza è stata inquadrata come integrazione di prezzo ai sensi dell'articolo 13, primo comma, ultima parte, del Dpr 633/1972. Conseguentemente la stessa è rilevante 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.

di

Iole De Leonardis

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/trattamento-fiscale-degli-incentivi-accordati-dal-quinto-conto>