Piccoli impianti fotovoltaici ad uso domestico: sono soggetti ad IVA?

di Fabrizio Stella

Pubblicato il 9 Ottobre 2013

Secondo la Corte di Giustizia europea la produzione di energia elettrica fotovoltaica ceduta alla rete del gestore contro un corrispettivo costituisce attività economica e, pertanto, comporta la qualifica di soggetto passivo IVA in capo all'utilizzatore dell'impianto, senza distinzione alcuna per i c.d. 'piccoli impianti domestici'; si tratta di interpretazione che parrebbe in contrasto con quanto previsto dalla normativa fiscale nazionale con riguardo agli impianti installati sui tetti delle abitazioni private e dei condomini (a cura Fabrizio Stella & Antonio Federico)

La cessione di energia fotovoltaica prodotta con piccoli impianti domestici

La Corte di Giustizia europea, con riguardo alla **causa n. 219/2012**, ha sancito un principio di diritto che potrebbe avere ripercussioni nell'ambito della produzione di energia dal fotovoltaico attraverso i piccoli impianti "domestici". In sintesi secondo i Giudici comunitari la produzione di energia elettrica fotovoltaica, ceduta alla rete del gestore verso un corrispettivo, costituisce comunque "attività economica" e, pertanto, in quanto tale comporta la qualifica di soggetto passivo IVA in capo all'utilizzatore dell'impianto, senza distinzione di tipologia di impianto, comprendendo, quindi, anche i piccoli impianti locati sopra i tetti delle abitazioni private o dei condomini, tra l'altro incentivati, in Italia, dalle agevolazioni fiscali. Esaminiamo di seguito l'archetipo normativo vigente nel nostro Paese, cercando di capire se ed in che misura risulta in linea con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia. La questione giuridica in esame concernente, ancora una volta, la corretta individuazione della **soggettività IVA**.

Fotovoltaico: normativa nazionale e prassi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Con riferimento alla normativa vigente in materia di "**fotovoltaico**", si premette che con il **decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387**, in attuazione della direttiva 2001/77/CE del 27 settembre 2001, concernente la promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti rinnovabili nel mercato interno dell'elettricità, si è dato impulso alla produzione di elettricità attraverso le **fonti rinnovabili**, definite dall'articolo 2, comma 1, lettera a) del decreto come

> *"le fonti energetiche rinnovabili non fossili (eolica, solare, geotermica, del moto ondoso, maremotrice, idraulica, biomasse, gas di discarica, gas residuati dai processi di depurazione e biogas)"* [1].

Le fonti rinnovabili si differenziano dalle fonti energetiche fossili (carbone, petrolio, gas), perché sono sorgenti di energia non esauribili. L'articolo 7 del predetto decreto legislativo, concernente *Disposizioni specifiche per il solare*, finalizzato a favorire lo sviluppo dell'elettricità generata per conversione fotovoltaica della fonte solare, al comma 1 stabiliva che

> *"entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministro delle attività produttive, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio, d'intesa con la Conferenza unificata, adotta uno o più decreti con i quali sono definiti i criteri per l'incentivazione della produzione di energia elettrica dalla fonte solare", il successivo comma 2, poi, nell'individuare i criteri per l'erogazione degli incentivi, alla lettera d) precisa che essi consistono in una "specifica tariffa incentivante, di importo decrescente e di durata tali da garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio"* [2].

I criteri di erogazione della tariffa incentivante, differenziata a seconda della potenza dell'impianto fotovoltaico, sono stati, poi, definiti da diversi decreti ministeriali, il primo del 28 luglio 2005 (il c.d. 1° conto energia) sino al D.M. 5 luglio 2012 (il c.d. 5° conto energia) pubblicato nella G.U. 10 luglio 2012, n. 159. Il c.d. "Quinto Conto Energia", a differenza dei precedenti meccanismi di incentivazione, remunera con una **tariffa omnicomprensiva** la quota di energia netta immessa in rete dall'impianto e, con una **tariffa premio**, la quota di energia netta consumata in sito [3]. Il meccanismo adottato, il c.d. "**conto energetico**", prevede che l'incentivo venga erogato in ragione dell'energia fotovoltaica prodotta annualmente dall'impianto, la tariffa quindi non viene corrisposta quando l'impianto non produce energia. Il Legislatore, quindi, ha voluto sostenere l'effettiva produzione di energia mediante gli impianti fotovoltaici, piuttosto che favorire *sic et simpliciter* l'investimento. In buona sostanza, l'investimento iniziale viene "recuperato" dal privato non per effetto della corresponsione di determinati incentivi, ma solo attraverso la produzione, nel tempo, di energia che viene "premiata" mediante la corresponsione di una somma pari alla tariffa incentivante, che varia in base alla potenza dell'impianto, moltiplicata per

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

l'energia prodotta nell'anno. Nel merito, l'Agenzia delle Entrate, con la *circolare n. 46/E del 19 luglio 2007,* con riguardo alle persone fisiche o enti non commerciali che, **al di fuori dell'esercizio di attività di impresa**, utilizzano un impianto fotovoltaico per fini "privati", ha precisato che l'utilizzo dell'impianto a soli fini privati si verifica ogniqualvolta il soggetto, persona fisica o ente non commerciale, produce energia elettrica esclusivamente per usi "**domestici**", di illuminazione, alimentazione di elettrodomestici, ecc.. Il vantaggio, precisa l'Agenzia, che il soggetto consegue in tale circostanza è duplice:

- 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 in ragione dell'energia prodotta.

Tale tariffa incentivante percepita dal responsabile dell'impianto non assume alcuna rilevanza né ai fini IVA, in assenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi del tributo, né tantomeno ai fini delle imposte dirette, configurando un contributo a fondo perduto non riconducibile ad alcuna delle categorie reddituali di cui all'articolo 6, comma 1, del TUIR. In particolare, la tariffa, si precisa nella circolare, non è riconducibile neppure alla categoria dei redditi diversi, in quanto non rientra in alcuna delle ipotesi contemplate dall'articolo 67 del TUIR. Nella fattispecie, infatti, l'assenza di una specifica obbligazione a carico del soggetto che riceve il contributo esclude anche che lo stesso possa configurare un reddito derivante "*dalla assunzione di obblighi di fare non fare, o permettere*" di cui al comma 1, lettera l), del richiamato articolo 67 del TUIR. Quanto sopra 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 condomini. Alla luce di quanto sopra, appare evidente come la questione centrale sia costituita dalla corretta individuazione della **soggettività IVA**, per la quale occorre, ovviamente, fare riferimento al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*,* in particolare all'articolo 4 concernente l'esercizio di imprese ed all'articolo 5 relativo all'esercizio di arti e professioni. In sintesi, l'**articolo 4**, al comma 1, prevede che per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione **abituale**, ancorché **non esclusiva**, delle **attività commerciali o agricole** di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, **organizzate in forma d'impresa**, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile. La norma individua, quindi, due precise modalità di individuazione:

- il rinvio alle norme civilistiche, che considerano le attività elencate rilevanti ai fini IVA a prescindere dall'aspetto organizzativo dell'attività;
- la previsione di una "organizzazione d'impresa", con riferimento a quelle attività, anche non previste nella normativa civilistica, purché organizzate in forma di impresa.

L'**articolo 5** prevede, poi, che per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione **abituale**, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse. Con riguardo al caso in esame, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, con la Risoluzione n. 13/E del 20 gennaio 2009, intervenendo a seguito di una istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 212/2000, ha indicato due distinte opzioni per il soggetto esercente l'impianto:

- **vendere** l'energia prodotta al distributore; agendo nell'esercizio di un'attività economica;
- **fruire del "servizio di scambio sul posto" (SSP)**, utilizzando l'energia autoprodotta per i bisogni energetici personali.

In caso di SSP, ai fini della soggettività, occorre tenere presente la tipologia degli impianti utilizzati, nello specifico, qualora si tratti di un impianto di potenza:

- **sino 20 Kw per usi domestici**, l'immissione di energia in rete per effetto del SSP non concretizza lo svolgimento di una attività economica commerciale abituale;
- **superiore a 20 Kw**, l'energia prodotta ed immessa in rete viene considerata come cessione commerciale, quindi rilevante ai fini della soggettività IVA.

Esaminiamo, di seguito, nel dettaglio la *questio* comunitaria.

La *questio* comunitaria.

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 4 della sesta direttiva 77/388/CEE[4] ed in particolare sulla detrazione dell'Iva assolta a monte relativa a un impianto fotovoltaico situato sul tetto di un edificio a uso abitativo, che il ricorrente aveva installato usufruendo di una sovvenzione statale ricevuta in un'unica soluzione. L'impianto non aveva capacità di immagazzinamento e pertanto tutta l'energia elettrica prodotta veniva ceduta in rete, in base a un contratto stipulato con una società, e remunerata al prezzo di mercato,comprensivo di Iva. L'energia elettrica necessaria per le esigenze domestiche veniva riacquistata presso tale società allo stesso prezzo al quale era stata ceduta. La questione pregiudiziale nasce quindi dal ricorso alla negazione della detrazione assolta a monte dal ricorrente all'atto d'acquisto dell'impianto fotovoltaico. L'amministrazione fiscale austriaca negava infatti la detrazione in quanto il ricorrente non esercitava un'attività economica. La Corte di Giustizia, entrando nel merito della questione pregiudiziale, inizia con il precisare cosa si intenda per attività economica e lo fa naturalmente richiamando l'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva, in base al quale

> *"si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività".*

Tale nozione di «attività economiche» è definita nello stesso paragrafo 2 dove si precisa che

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"per attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità" .*[5]

La Corte rimarca come da una costante giurisprudenza si ricava che le definizioni di soggetto passivo e di attività economiche evidenziano l'ampiezza della sfera di applicazione di quest'ultime e il loro carattere obiettivo: l'attività economica viene considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati[6] . Nel caso di specie, dice la Corte, l'attività di sfruttamento di un impianto fotovoltaico deve essere considerata rientrante nella nozione di «attività economiche», ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della sesta direttiva, se finalizzata a ricavarne introiti con un certo carattere di stabilità. Quest'ultima caratteristica, ovvero il ricavarne introiti con una certa stabilità, è una questione di fatto da valutare tenendo conto di tutti gli elementi della fattispecie ed in particolare la natura del bene considerato[7] . Occorre accertare se un privato abbia utilizzato un bene in modo strumentale all'esercizio di un'attività economica e , di regola , il fatto che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico è sufficiente per far ammettere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e quindi per conseguire stabilmente introiti. Di contro, se il bene, per sua natura, può essere usato sia per scopi economici che privati, andrà fatta una verifica per stabilire se esso sia utilizzato per ricavarne stabilmente introiti[8] . Nel caso in esame, l'impianto fotovoltaico può essere utilizzato, per sua stessa natura, sia per scopi economici sia a fini privati. In merito poi alla questione se la cessione di energia elettrica sia stata effettuata allo scopo di ricavarne introiti, la Corte precisa che la nozione di introiti va intesa come remunerazione a contropartita dell'attività esercitata. In particolare l'energia elettrica prodotta dall'impianto fotovoltaico, di cui trattasi nel procedimento, è stata ceduta in rete e tali cessioni hanno avuto come contropartita una remunerazione[9] . A questo si aggiunga che il contratto di accesso alla rete è stato concluso a tempo indeterminato e, visto lo sfruttamento di lunga durata,

> *"si deve constatare che la cessione in rete di energia elettrica proveniente dell'impianto fotovoltaico in parola avviene in maniera permanente e non soltanto occasionale. Una remunerazione quale quella percepita dal gestore di detto impianto ha quindi carattere di stabilità (…)"*

e di conseguenza la produzione di energia elettrica da parte dell'impianto fotovoltaico rientra nella nozione di attività economiche ai sensi dell'articolo 4 della sesta direttiva ed il gestore dell'impianto va considerato soggetto passivo d'imposta ai sensi del paragrafo 1 dell'art. 4 della sesta direttiva. A nulla rileva che la quantità di energia elettrica prodotta è sempre inferiore alla quantità di energia elettrica consumata dal gestore per le proprie esigenze domestiche, quasi a significare che lo sfruttamento di tale

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

impianto non sarebbe esercitata dal ricorrente al fine di ricavarne introiti. Si consideri poi che il gestore fattura alla sua controparte contrattuale l'IVA relativa alle cessioni della totalità dell'energia elettrica prodotta dal suo impianto fotovoltaico e che l'amministrazione tributaria percepisce l'IVA così fatturata su tali cessioni; appare incoerente negare la detrazione al ricorrente considerandolo un soggetto privato. Osserva la Corte che:

> *"Va ricordato, in via preliminare, che, secondo la logica del sistema introdotto dalla sesta direttiva, le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi impiegati da un soggetto passivo per le sue operazioni soggette ad imposta possono essere dedotte.La detrazione delle tasse a monte è legata alla riscossione delle tasse a valle. Quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono usati ai fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte. Invece, in quanto i beni o servizi sono usati ai fini dioperazioni imponibili a valle, una detrazione dell'imposta che ha gravato sulla stessa a monte si impone per evitare una doppia imposizione"* [10] .

In conclusione quindi la Corte sentenzia che : *"L'articolo 4, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (…) dev'essere interpretato nel senso che lo sfruttamento di un impianto fotovoltaico installato sopra o nelle vicinanze di un edificio privato ad uso abitativo e strutturato in modo tale che la quantità di energia elettrica prodotta, da un lato, sia costantemente inferiore alla quantità complessiva di energia elettrica consumata per uso privato dal gestore dell'impianto e, dall'altro, sia ceduta in rete a fronte di un corrispettivo, con la realizzazione di introiti aventi carattere di stabilità, rientra nella nozione di «attività economiche» ai sensi di detto articolo".*

Considerazioni.

Sembra chiaro che le conclusioni della Corte impongano una riflessione sulla normativa domestica nella misura in cui l'immissione di energia in rete, per effetto del SSP, avvenga tramite un impianto, per usi domestici, di potenza non superiore a **20 Kw**. 9 ottobre 2013 Fabrizio Stella e Antonio Federico

NOTE

1**Art. 2 –Definizioni:** *"1. Ai fini del presente decreto si intende per: a) fonti energetiche rinnovabili o fonti rinnovabili: le fonti energetiche rinnovabili non fossili (eolica, solare, geotermica, del moto ondoso, maremotrice, idraulica, biomasse, gas di discarica, gas residuati dai processi di depurazione e biogas).*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In particolare, per biomasse si intende: la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (comprendente sostanze vegetali e animali) e dalla silvicoltura e dalle industrie connesse, nonché la parte biodegradabile dei rifiuti industriali e urbani; b) impianti alimentati da fonti rinnovabili programmabili: impianti alimentati dalle biomasse e dalla fonte idraulica, ad esclusione, per quest'ultima fonte, degli impianti ad acqua fluente, nonché gli impianti ibridi, di cui alla lettera d); c) impianti alimentati da fonti rinnovabili non programmabili o comunque non assegnabili ai servizi di regolazione di punta: impianti alimentati dalle fonti rinnovabili che non rientrano tra quelli di cui alla lettera b); d) centrali ibride: centrali che producono energia elettrica utilizzando sia fonti non rinnovabili, sia fonti rinnovabili, ivi inclusi gli impianti di cocombustione, vale a dire gli impianti che producono energia elettrica mediante combustione di fonti non rinnovabili e di fonti rinnovabili; e) impianti di microgenerazione: impianti per la produzione di energia elettrica con capacità di generazione non superiore ad un MW elettrico, alimentate dalle fonti di cui alla lettera a); f) elettricità prodotta da fonti energetiche rinnovabili: l'elettricità prodotta da impianti alimentati esclusivamente con fonti energetiche rinnovabili, la produzione imputabile di cui alla lettera g), nonché l'elettricità ottenuta da fonti rinnovabili utilizzata per riempire i sistemi di stoccaggio, ma non l'elettricità prodotta come risultato di detti sistemi; g) produzione e producibilità imputabili: produzione e producibilità di energia elettrica imputabili a fonti rinnovabili nelle centrali ibride, calcolate sulla base delle direttive di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79; h) consumo di elettricità: la produzione nazionale di elettricità, compresa l'autoproduzione, sommate le importazioni e detratte le esportazioni (consumo interno lordo di elettricità); i) Gestore della rete: Gestore della rete di trasmissione nazionale di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79; l) Gestore di rete: persona fisica o giuridica responsabile, anche non avendone la proprietà, della gestione di una rete elettrica con obbligo di connessione di terzi, nonché delle attività di manutenzione e di sviluppo della medesima, ivi inclusi il Gestore della rete e le imprese distributrici, di cui al decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79; m) impianto di utenza per la connessione: porzione di impianto per la connessione alla rete elettrica degli impianti di cui alle lettere b), c) e d) la cui realizzazione, gestione, esercizio e manutenzione rimangono di competenza del soggetto richiedente la connessione; n) impianto di rete per la connessione: porzione di impianto per la connessione alla rete elettrica degli impianti di cui alle lettere b), c) e d) di competenza del Gestore di rete sottoposto all'obbligo di connessione di terzi ai sensi del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79; o) certificati verdi: diritti di cui al comma 3 dell'art. 11 del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79, rilasciati nell'ambito dell'applicazione delle direttive di cui al comma 5 dell'art. 11 del medesimo decreto legislativo".

2**Art. 7** - **Disposizioni specifiche per il solare: "***1. Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il Ministro delle attività produttive, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio, d'intesa con la Conferenza unificata, adotta uno o più decreti con i quali sono definiti i criteri per l'incentivazione della produzione di energia elettrica dalla fonte solare. 2. I criteri di cui al comma 1, senza oneri per il bilancio dello Stato e nel rispetto della normativa comunitaria vigente: a)*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

stabiliscono i requisiti dei soggetti che possono beneficiare dell'incentivazione; b) stabiliscono i requisiti tecnici minimi dei componenti e degli impianti; c) stabiliscono le condizioni per la cumulabilità dell'incentivazione con altri incentivi; d) stabiliscono le modalità per la determinazione dell'entità dell'incentivazione. Per l'elettricità prodotta mediante conversione fotovoltaica della fonte solare prevedono una specifica tariffa incentivante, di importo decrescente e di durata tali da garantire una equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio;e) stabiliscono un obiettivo della potenza nominale da installare; f) fissano, altresì, il limite massimo della potenza elettrica cumulativa di tutti gli impianti che possono ottenere l'incentivazione; g) possono prevedere l'utilizzo dei certificati verdi attribuiti al Gestore della rete dall'articolo 11, comma 3, secondo periodo del decreto legislativo 16 marzo 1999, n. 79".

3Per un approfondimento sul tema e per la consultazione di dati statistici concernenti il comparto del fotovoltaico, si rinvia al sito del **Gestore Servizi Energetici**, www.gse.it.

4 Applicabile all'epoca dei fatti.

5 Si vedano anche i punti 33 e 27 rispettivamente delle sentenze nelle cause C 284/04 e C 369/04.

6 Si vedano i punti 35 e 29 rispettivamente delle sentenze nelle cause C 284/04 e C 369/04

7 Punto 33 della sentenza della causa C-263/11 : "*La questione se l'attività in questione, vale a dire lo sfruttamento di un bosco privato, sia diretta a realizzare introiti aventi carattere di stabilità è una questione di fatto che dev'essere valutata tenendo conto di tutti gli elementi della fattispecie, tra i quali figura, in particolare, la natura del bene considerato".*

8Si veda il punto 27 della sentenza della causa C-230/94:"*Il fatto che un bene si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico è di regola sufficiente per far ammettere che il proprietario lo utilizza per esercitare attività economiche e quindi per realizzare introiti aventi carattere di stabilità. Per contro, se, per sua natura, un bene può essere usato sia per scopi economici sia a fini privati, occorre esaminare l'insieme delle circostanze del suo sfruttamento per stabilire se esso sia utilizzato per ricavarne introiti aventi effettivamente un certo carattere di stabilità*".

9 Dall'articolo 4 della sesta direttiva, osserva la Corte, si evince che "*per considerare che lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale avvenga al fine di ricavarne introiti, è irrilevante che tale sfruttamento sia o meno finalizzato a generare profitti*".

10 Si veda anche il punto 24 della sentenza della causa C-184/04.

Leggi anche: *Impianti fotovoltaici e disciplina IVA*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D