



Impianti fotovoltaici: evoluzione del trattamento fiscale e contabile applicabile al Servizio di scambio sul posto

Molte imprese e professionisti che negli ultimi anni hanno scelto - in ragione delle importanti forme di incentivazione introdotte dal Legislatore nazionale - di installare sopra gli opifici o gli uffici nei quali svolgono la propria attività impianti produttori di energia elettrica alimentati da fonte solare (impianti fotovoltaici), hanno dovuto scegliere se realizzare tale impianto ai soli fini dell'autoconsumo piuttosto che per vendere l'energia prodotta. Per i primi soggetti è nato un sistema (definito Servizio di scambio sul posto) che ha consentito di immagazzinare temporaneamente nella rete l'energia elettrica prodotta in eccesso e di poterla successivamente prelevare per le proprie esigenze in un arco temporale ben definito. Detto sistema, in quanto mai finalizzato alla vendita di energia, non ha prodotto conseguenze sotto il profilo fiscale. Con le successive evoluzioni normative, di cui diremo nel prosieguo, il sistema di scambio sul posto ha cambiato logica di funzionamento, tramutandosi di fatto in un contratto di vendita di energia che prevede l'erogazione di un contributo in conto scambio.

Nel presente contributo cercheremo di definire la natura di tale contributo, analizzandone le implicazioni anche sotto il profilo contabile.

Caratteristiche ed evoluzione del Servizio di scambio sul posto

Lo scambio sul posto (SSP) rappresenta una delle modalità a disposizione del titolare di un impianto fotovoltaico che produce energia elettrica per poter cedere l'energia prodotta in esubero.

Anticipando quanto si dirà a breve, ai sensi dell'art.1 della Delibera ARG/ELT n.74/08, lo SSP:

“è il servizio erogato dal GSE atto a consentire 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”.

Lo scambio sul posto è regolamentato, per quanto attiene il suo funzionamento, dalla Delibera AEEG n.28/06, ai sensi della quale l'utente:

- ➔ immette in rete l'energia prodotta;
- ➔ anche in un momento successivo e senza sostenimento di costi, preleva dalla rete l'energia necessaria al proprio fabbisogno;
- ➔ in caso di prevalenza dell'energia immessa rispetto a quella prelevata matura un credito.

Con la successiva Delibera AEEG n.74 del 3 giugno 2008 sono state apportate rilevanti modifiche al sistema appena descritto non solo sostituendo il soggetto erogatore che è diventato il GSE (Gestore dei Servizi Elettrici) ma anche e soprattutto in termini di requisiti per l'accesso e di funzionamento in sé stesso.

La delibera richiamata si è resa necessaria in conseguenza a quanto previsto dall'art.2, co.150 della L. n.224/07 (Finanziaria per il 2008) ai sensi del quale è stata innalzata la potenza nominale dell'impianto per poter accedere al servizio di scambio sul posto².

² Ricordiamo come la potenza nominale di un impianto, detta anche “di massima” o “di targa”, sia la sommatoria delle singole potenze nominali dei singoli moduli fotovoltaici che costituiscono l'impianto.

Per effetto della modifica apportata, attualmente, avremo due differenti situazioni dipendenti dalla data di entrata in esercizio dell'impianto così sintetizzabili:

Data di entrata in esercizio	Potenza massima
entro il 31 dicembre 2007	20 kW
a decorrere dal 1° gennaio 2008	200 kW

Ulteriore requisito richiesto è che punto di prelievo e di immissione dell'energia coincidano nell'unico punto di scambio, salvo alcuni casi particolari espressamente previsti all'art.2 della delibera n. 74/08 e comunque riferiti ai Comuni e al Ministero della Difesa³.

La convenzione con il Gestore dei Servizi Elettrici (GSE)

Rispettati i requisiti relativi all'impianto, per poter usufruire del servizio di scambio sul posto è necessario presentare l'istanza al GSE per la stipulazione di una convenzione, di durata annuale e rinnovabile tacitamente tra le parti, per regolamentare lo scambio sul posto e le relative tempistiche.

Per poter presentare l'istanza al GSE è necessario essere già connessi alla rete.

Nell'istanza, che deve essere presentata secondo uno schema prestabilito dal GSE, bisogna optare per una gestione dell'eventuale credito di energia immessa rispetto a quella consumata a credito o per una liquidazione annuale della stessa.

La convenzione sostituisce gli adempimenti relativi all'immissione dell'energia in rete, ma non quelli relativi al prelievo della stessa che rimangono disciplinati dalla regolamentazione vigente in materia. Parimenti, se mai ce ne fosse bisogno vista la necessità di essere già connessi alla rete per poter presentare l'istanza, è utile ricordare come la convenzione non sostituisce gli adempimenti relativi alla connessione dell'impianto, ai sensi delle deliberazioni n.89/07 e n.281/05 e della deliberazione ARG/ELT n.99/08, quest'ultima valevole per le richieste di connessione successive al 31 dicembre 2008.

La convenzione è annuale ed è possibile recedere anticipatamente tramite raccomandata da inviarsi almeno 60 giorni prima della data a decorrere dalla quale si intende recedere⁴.

Il funzionamento del SSP

Ancor prima di descrivere il funzionamento dello scambio sul posto si sottolinea come lo stesso, per effetto della delibera n.74/08 abbia comportato una modifica sostanziale dal momento che, come vedremo, si è passati da una compensazione di tipo fisico tra energia immessa e prelevata ad una di tipo economico.

Lo scambio sul posto prevede il riconoscimento da parte del GSE di un contributo che rappresenta un ristoro per una parte di oneri sostenuti per il prelievo di energia elettrica in rete.

Ai fini della determinazione del contributo eventualmente spettante il GSE:

- individua il costo dell'energia immessa (C_{Ei}) quale prodotto tra l'energia immessa in rete e il prezzo zonale orario⁵;
- determina per ogni utente la parte unitaria variabile dell'onere sostenuto dallo stesso per i servizi di trasporto e dispacciamento dell'energia (CU_s);
- individua per ogni utente la parte energia (O_E) espressa in euro dell'onere sostenuto dall'utente per l'approvvigionamento di energia al netto dell'onere per l'approvvigionamento relativo all'anno precedente (O_{PR}).

³ Il punto di scambio viene definito nella delibera come quello di "connessione tra la rete con obbligo di connessione di terzi e l'impianto per cui si richiede il servizio di scambio sul posto, nel caso in cui il punto di immissione e di prelievo dell'energia elettrica scambiata con la rete coincidano".

⁴ La possibilità di recesso dalla convenzione comporta che una volta chiuso il rapporto contrattuale sarà possibile per l'utente passare ad esempio al sistema del ritiro dedicato.

⁵ Il prezzo zonale consiste nel prezzo di equilibrio in ciascuna zona geografica e virtuale che rappresenta una porzione della rete nazionale. Attualmente esistono le seguenti zone. Nord, Centro Sud, Sud, Sicilia e Sardegna.

Ottenuti questi dati il GSE potrà determinare il contributo in conto scambio sul posto che è dato da:

$$\text{il minor valore tra } C_{Ei} \text{ e } O_{Ei} \quad + \quad \text{il prodotto tra l'energia scambiata e } CU_s.$$

L'erogazione del contributo avviene su base trimestrale quale acconto e annuale a conguaglio.

Per quanto attiene la regolamentazione trimestrale:

- entro il 15 del secondo mese del trimestre successivo a quello di competenza il GSE pubblica il contributo in conto scambio di acconto e ne autorizza il pagamento (è prevista l'individuazione di una soglia minima per l'accredito);
- entro il 15° giorno lavorativo del terzo mese del trimestre successivo a quello di competenza, accredita l'importo sul conto corrente bancario dell'utente.

Tempistiche di erogazione del contributo in conto scambio		
trimestre	pubblicazione contributo	pagamento contributo
gennaio – marzo	15 maggio	15 giugno
aprile – giugno	15 agosto	15 settembre
luglio – settembre	15 novembre	15 dicembre
ottobre - dicembre	15 febbraio	15 marzo

Il GSE, in sede di conguaglio annuale:

- entro il 15 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento pubblica il contributo di conguaglio;
- entro il 15 giugno dello stesso anno di pubblicazione provvede all'accredito del medesimo contributo.

Da ultimo si rileva come il servizio di scambio sul posto fornito dal GSE non sia gratuito bensì a titolo oneroso, costo che è rapportato alla potenza dell'impianto ed è necessario a coprire i costi amministrativi di erogazione del servizio stesso:

Il costo del SSP	
Potenza impianto	Costo annuale
$P_n \leq 3\text{kW}$	15 euro
$3\text{ kW} < P_n \leq 20\text{ kW}$	30 euro
$P_n > 20\text{ kW}$	45 euro

Il trattamento fiscale del contributo in conto scambio

Con la *maxi circolare n.46/E del 19 luglio 2007*, l'Agenzia delle Entrate ha descritto in modo esteso la disciplina fiscale degli incentivi previsti per la realizzazione e la gestione degli impianti fotovoltaici. Nel predetto documento, oltre ad indagare circa la natura e il trattamento della cosiddetta "tariffa incentivante"⁶, non oggetto di commento in questa sede, viene fornita una definizione del servizio di "scambio sul posto" quale modalità di scambio dell'energia prodotta in eccesso per la quale non è consentita la vendita e che in quanto tale non produce alcun corrispettivo.

⁶ L'art. 7 del D.Lgs. n.387/03, al comma 1 stabilisce 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 del citato articolo, 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".

Si comprende, quindi, come la C.M. n.46/E/07, nel descrivere il servizio di scambio sul posto "prima versione", nulla possa dire in merito al trattamento del contributo in conto scambio in quanto, al tempo, il servizio di scambio sul posto non produceva alcuna conseguenza sotto il profilo economico né tanto meno sotto quello fiscale.

E' invece con la successiva [R.M. n.13/E del 20 gennaio 2009](#) che l'Agenzia, preso atto delle modifiche intervenute ed in precedenza descritte, fornisce indicazioni organiche in merito al trattamento da riservare a tale componente (il contributo in conto scambio) erogato ai soggetti interessati dal Gestore dei Servizi Elettrici (GSE).

In particolare, gli utenti che aderiscono al servizio di scambio sul posto devono:

- conferire tutta l'energia autoprodotta nel sistema elettrico gestito dal GSE e al contempo
- acquistare, presso il fornitore territorialmente competente, l'energia necessaria a coprire i propri fabbisogni

Il costo sostenuto per l'acquisto dell'energia (costo di cui l'utente non dovrebbe rimanere inciso, almeno nei limiti dell'energia autoprodotta) e che comporta il ricevimento di fattura da parte del fornitore di energia (Enel Spa per citare il più frequente), verrà successivamente "rimborsato" dal GSE mediante erogazione un contributo in conto scambio che sarà quantificato periodicamente in misura pari al minore tra il controvalore dell'energia a suo tempo conferita e il valore dell'energia prelevata presso il fornitore territorialmente competente e sarà al netto dell'Iva pagata.

Nel caso in cui il valore dell'energia elettrica immessa sia superiore a quello dell'energia elettrica prelevata, nella menzionata deliberazione dell'AEEG n.74/08 è espressamente "ritenuto opportuno" che tale maggior valore" (.) venga riportato a credito negli anni solari successivi compatibilmente con le disposizioni di cui all'art. 6 del citato D.Lgs. n.387/03".

Nella sostanza, il SSP mantiene intatta la propria originaria *ratio*, nel senso che continua a concretizzarsi nella riattribuzione del bene-energia autoprodotta, pur se quest'ultima avviene sostanzialmente in modo diverso, ovvero sotto forma di valore monetario e non più di quantità espressa in termini di energia.

Dunque, mentre in precedenza l'utente che usufruiva del SSP prelevava dalla rete l'energia necessaria senza sostenere alcun costo nei limiti di quella autoprodotta, dal 1° gennaio 2009 l'utente che fruisce del SSP paga l'energia prelevata presso il fornitore esterno, ma viene rimborsato dal GSE del costo sostenuto per un importo pari al minore tra il valore dell'energia prodotta e quella acquistata, maturando un credito - in termini monetari - in relazione all'energia eventualmente immessa in rete in misura superiore a quella acquistata.

L'operazione di "scambio sul posto" - così come costruita dalla menzionata delibera n. 74/08 (immissione in rete dell'energia da parte dell'utente e corresponsione di un contributo da parte di GSE) - viene dunque a configurare, secondo la risoluzione n.13/E/09:

un contratto di vendita di energia in base al quale l'utente s'impegna a conferire l'energia autoprodotta a GSE e quest'ultimo, al contempo, si obbliga a corrispondere all'utente stesso un importo - il contributo in conto scambio - che assume natura di corrispettivo.

Pertanto, sostiene l'Agenzia, a seguito delle predette modifiche, gli utenti percettori del contributo in conto scambio vengono a configurarsi, in linea generale, come produttori e venditori di energia e dovranno adempiere alle relative obbligazioni fiscali.

Il documento di prassi, infine, riepiloga il trattamento fiscale del contributo in conto scambio in funzione del soggetto percettore, che si riporta di seguito nella seguente rappresentazione schematica.

Persona fisica o ente non commerciale	impianti posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale, fino a 20 kw di potenza (ad esempio, sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ non si concretizza lo svolgimento di una attività commerciale abituale ➤ il relativo contributo in conto scambio erogato dal GSE non assume rilevanza fiscale
	impianti posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale, oltre 20 kw di potenza (ad esempio, sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ sono impianti che soddisfano esigenze diverse da quelle strettamente privatistiche di una abitazione o di una sede di un ente non commerciale ➤ l'energia prodotta e immessa in rete si considera come ceduta alla rete medesima nell'ambito di un'attività commerciale (vendita di energia) ➤ il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'IVA che delle imposte dirette (gli utenti dovranno quindi emettere fattura nei confronti del GSE)
	impianti diversi non posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'utente (ad esempio, perché situati su un'area separata dall'abitazione e non di pertinenza della stessa)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ l'energia immessa si considera ceduta alla rete medesima nell'ambito di un'attività commerciale ➤ il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'Iva che delle imposte dirette (gli utenti dovranno quindi emettere fattura nei confronti del GSE)
Imprenditore o soggetto passivo Ires		<ul style="list-style-type: none"> ➤ il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'Iva che delle imposte dirette (gli utenti dovranno quindi emettere fattura nei confronti del GSE)
Lavoratore autonomo		<ul style="list-style-type: none"> ➤ il contributo in conto scambio costituirà un corrispettivo rilevante sia ai fini dell'Iva che delle imposte dirette ➤ obbligo di tenere contabilità separata ai sensi dell'art.36, co.2 DPR n.633/72 e fatturare al GSE l'importo percepito.

Il trattamento contabile del contributo in conto scambio

Sotto il profilo contabile ci si chiede se il contributo in conto scambio, la cui funzione è quella di manlevare l'utente di un costo che non avrebbe dovuto sopportare:

➤ debba essere iscritto tra i ricavi (derivanti dalla vendita di energia) piuttosto che

➤ a rettifica del costo sostenuto presso il fornitore di energia.

In considerazione della logica entro la quale si muove tale servizio (che come ribadito dalla stessa Agenzia delle Entrate mantiene la sua *ratio* originaria) si dovrebbe ritenere che il contributo in conto scambio, proprio in quanto trova un limite che viene

commisurato alla quantità di energia prodotta dall'impianto, debba iscriversi a riduzione del costo di energia iscritto a bilancio e corrispondente ai consumi di energia effettivamente realizzati. In tal modo l'utente rimarrebbe effettivamente inciso solamente del costo della quota di energia non prodotta dall'impianto e quindi della quota eccedente rispetto a quanto prodotto dall'impianto fotovoltaico e per la quale si è dovuto "definitivamente" approvvigionare dal fornitore di energia elettrica. Tale soluzione, peraltro, avrebbe il pregio, anche sotto il profilo fiscale, di stabilire una corretta relazione costi/ricavi ai fini della disciplina degli studi di settore (per coloro che risultano assoggettati a tale disciplina). In altro modo l'iscrizione separata del costo dell'energia globalmente utilizzata a fronte della corrispondente iscrizione del contributo in conto scambio (corrispondente alla "vendita" dell'energia autoprodotta) produrrebbe un effetto moltiplicatore ai fini del calcolo di Gerico e, quindi, "distorsivo" nella corretta valutazione circa la capacità di produrre ricavi da parte del contribuente.

Deve, tuttavia, osservarsi che la qualificazione del servizio di scambio sul posto come "contratto di vendita di energia" lascerebbe poco spazio nel configurare tale componente come rettifica di costo bensì come ricavo.

Su tali aspetti di natura contabile, che comunque producono conseguenze ai fini fiscali, sarebbe opportuno un intervento ufficiale da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Seminario di 1 giornata

IVA 2012: NOVITÀ E DICHIARAZIONE ANNUALE

Analisi degli aspetti critici delle novità IVA e verifiche per la compilazione della dichiarazione annuale

Orario 09.30 - 13.00 / 14.30 - 18.00

FIRENZE	02	febbraio	2012	BRESCIA	13	febbraio	2012
PISA	02	febbraio	2012	MILANO	13	febbraio	2012
TORINO	03	febbraio	2012	VICENZA	14	febbraio	2012
GENOVA	03	febbraio	2012	VERONA	14	febbraio	2012
BOLOGNA	08	febbraio	2012	TREVISO	15	febbraio	2012
RIMINI	08	febbraio	2012	PADOVA	15	febbraio	2012
ANCONA	09	febbraio	2012	UDINE	16	febbraio	2012
ROMA	09	febbraio	2012				

QUOTA DI PARTECIPAZIONE
€ 150,00 + IVA 21%
 Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

QUOTA DAL 2° PARTECIPANTE
€ 100,00 + IVA 21%
 Offerta non cumulabile con sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni [Clicca qui](#)

 EUROCONFERENCE* |  SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE | Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita www.euroconference.it