



**Tassazione di impianti fotovoltaici e impianti di stoccaggio di energia nella sostanza privata**

LIG art. 35 I lett. b; LIG 35  
|bis

LIFD art. 32 II

## Indice

<b>1. Trattamento di diritto fiscale degli investimenti in immobili .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Aspetti fondamentali in merito agli impianti fotovoltaici (impianti FV).....</b>	<b>2</b>
2.1 Tipi di impianti FV .....	2
2.2 Classificazione in materia di diritto di proprietà di impianti FV.....	3
2.3 Rimunerazioni uniche (RU) e relativi rimborsi .....	3
<b>3. Imposta sul reddito.....</b>	<b>4</b>
3.1 Investimenti volti al risparmio energetico e alla protezione dell'ambiente.....	4
3.1.1 Equiparazione con i costi di manutenzione: deducibilità degli investimenti ....	4
3.1.2 Nuova costruzione versus edifici esistenti .....	5
3.1.3 Costi effettivi VS forfetaria .....	6
3.1.4 Versamenti nel fondo di rinnovamento.....	6
3.1.5 Riporto ai due periodi fiscali successivi.....	6
3.2 Rimunerazioni uniche/sovvenzioni/contributi promozionali .....	7
3.3 Impianti fotovoltaici .....	7
3.4 Impianti fotovoltaici plug&play.....	9
3.5 Accumulatori di energia tramite batteria (sistemi di accumulazione) .....	9
3.6 Colonnine di ricarica (wallbox) per auto elettriche.....	10
3.6.1 Stazione di ricarica unidirezionale .....	11
3.6.2 Stazioni di ricarica bidirezionali.....	11
3.7 Automobili elettriche quale accumulatori su quattro ruote .....	13
3.8 "Cessione in affitto" di un impianto FV .....	13
3.9 Spese di leasing per impianti FV .....	15
3.10 Nessuna deduzione da parte del locatario .....	15
3.11 Consumo proprio .....	15
3.12 Rimunerazione per l'immissione in rete di energia elettrica e compensazione per l'acquisto di energia.....	16
3.12.1 Reddito da patrimonio o clausola generale? .....	16
3.12.2 Principio degli importi lordi e netti.....	16
<b>4. Altri tipi di imposte .....</b>	<b>18</b>
4.1 Imposta sulla sostanza .....	18
4.2 Imposta sugli immobili .....	19

4.3 Imposta sugli utili da sostanza immobiliare .....	19
<b>5. Ripartizione fiscale intercantonale .....</b>	<b>19</b>

## 1. TRATTAMENTO DI DIRITTO FISCALE DEGLI INVESTIMENTI IN IMMOBILI

In virtù dell'art. 35 cpv. 1 lett. b LIG rispettivamente dell'art. 32 cpv. 2 LIFD e dell'art. 9 cpv. 3 LAID, le spese di manutenzione (investimenti finalizzati al mantenimento del valore) possono essere dedotte dal reddito, mentre le spese che accrescono il valore e i costi di mantenimento del tenore di vita non sono deducibili (art. 37 cpv. 1 lett. a e d LIG rispettivamente art. 34 lett. a e d LIFD)<sup>1</sup>. La differenziazione tra investimenti finalizzati al mantenimento del valore e investimenti che accrescono il valore viene tuttavia smentita dall'art. 35 cpv. 1 lett. b seconda frase rispettivamente dall'art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD e dall'art. 9 cpv. 3 seconda frase LAID. Secondo tali disposizioni vengono equiparate alle spese di manutenzione in particolare le misure di risparmio energetico che corrispondono a investimenti che (almeno in parte) accrescono il valore. In questo modo le misure di risparmio energetico risultano deducibili.

La delimitazione tra mantenimento del valore e accrescimento del valore viene effettuata secondo *criteri tecnico-oggettivi*. A tal proposito viene attuata una *considerazione del singolo caso*. Non viene confrontato l'intero immobile, bensì solo lo stato delle parti edilizie sostituite o rinnovate prima e dopo l'investimento.<sup>2</sup>

## 2. ASPETTI FONDAMENTALI IN MERITO AGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI (IMPIANTI FV)<sup>3</sup>

### 2.1 Tipi di impianti FV

Gli impianti FV si dividono sostanzialmente in tre categorie:<sup>4</sup>

- **Impianto solare annesso o montato (aggiunto) (impianto su tetto):** l'impianto FV viene montato su un tetto o su una facciata dell'edificio. La superficie esistente rimane tale e continua a svolgere la sua funzione. L'impianto FV serve unicamente

<sup>1</sup> Cfr. in merito Prassi "Costi immobiliari", 035-01.

<sup>2</sup> PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1<sup>a</sup> parte, art. 1–48 LIFD, art. 32 n. 26; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4<sup>a</sup> ed., Zurigo 2023, art. 32 n. 46 seg.

<sup>3</sup> Cfr. in merito più nel dettaglio Toni Hess, in: Steuer Revue 2023, p. 612 segg.

<sup>4</sup> Cfr. art. 6 dell'ordinanza sulla promozione della produzione di elettricità generata a partire da energie rinnovabili (ordinanza sulla promozione dell'energia, OPEn; RS 730.03). MARLENE KOBIEFSKI, Die Besteuerung von Photovoltaikanlagen wird zunehmend komplexer, in: Heselhaus/Schreiber (ed.), Energierechtstagung 2020, Schriften zum Energierecht, vol. 17, Zurigo/San Gallo 2021, n. 13 segg.

alla produzione di elettricità. Gli impianti FV aggiunti vengono di norma installati su edifici esistenti o anche su cosiddetti impianti infrastrutturali<sup>5</sup>.

- **Impianto solare integrato (impianto nel tetto):** l'impianto FV viene integrato in un edificio e svolge una doppia funzione, vale a dire che oltre alla produzione di energia serve anche quale elemento del tetto (ad es. al posto delle tegole), quale elemento della facciata (ad es. strato di protezione esterno) o quale protezione contro il rischio di caduta (ad es. ringhiera del balcone). Gli impianti FV integrati vengono realizzati soprattutto per nuovi edifici o edifici ai quali è stato apportato un risanamento del tetto o della facciata.
- **Impianto solare al suolo (parchi solari, impianto su spazio aperto):** l'impianto FV non è collegato a livello costruttivo a un edificio; non viene quindi installato su un edificio esistente, bensì su una superficie all'aperto (ad es. pascoli alpestri [impianto solare alpino], aree incolte, giardini).

## 2.2 Classificazione in materia di diritto di proprietà di impianti FV

Di principio si considera che, ai sensi dell'art. 642 cpv. 2 CC, gli impianti FV integrati vanno sempre qualificati quali parti integranti del fondo in questione, mentre questo rappresenta la norma per gli impianti FV aggiunti. In quanto tali essi, tramite il montaggio da parte del costruttore (ad es. centrale elettrica), diventano proprietà del proprietario dell'edificio o del fondo (art. 642 cpv. 1 CC).<sup>6</sup>

## 2.3 Rimunerazioni uniche (RU) e relativi rimborsi

Le remunerazioni uniche (RU) rappresentano lo strumento della Confederazione per la promozione di impianti FV. Vi sono remunerazioni uniche per piccoli impianti FV (RUP, per impianti con una potenza da 2 fino a meno di 100 kW)<sup>7</sup> e remunerazioni uniche per grandi impianti (RUG, per impianti con una potenza a partire da 100 kW).<sup>8</sup> Esse ammontano al massimo al 30% dei costi di investimento di impianti di riferimento.<sup>9</sup> La remunerazione unica ai sensi dell'art. 25 LEnE ha sostituito la remunerazione a copertura dei costi per l'immissione in rete di energia elettrica (RIC, art. 7a vecchia LEnE).

Dal 2023 vi è inoltre la remunerazione unica elevata (RUE) per impianti FV senza consumo proprio. Essa ammonta fino al 60% delle spese di impianti di riferimento.<sup>10</sup>

---

<sup>5</sup> Si tratta ad es. di muri di sostegno, pareti fonoassorbenti, dighe, ripari antivalangari, cave.

<sup>6</sup> Maggiori dettagli in merito in HESS, op. cit., p. 615 segg., e in: Steuer Revue 2023, p. 796 segg., p. 810 segg. e p. 816 seg. (diritto di superficie), ognuno con vari riferimenti alla letteratura più recente.

<sup>7</sup> Art. 7 cpv. 2 OPEn.

<sup>8</sup> Art. 7 cpv. 1 OPEn.

<sup>9</sup> Art. 25 cpv. 2 della legge sull'energia (LEne; RS 730.0).

<sup>10</sup> Art. 25 cpv. 3 LEnE.

Oltre alla RUP e alla RUG vengono versate altre remunerazioni e bonus. In aggiunta singoli Cantoni, comuni e aziende di approvvigionamento energetico offrono misure di promozione per impianti FV e accumulatori di energia tramite batteria.

Se le misure, una volta avvenuto il versamento, non vengono attuate o se l'attuazione risulta lacunosa, l'Ufficio federale dell'energia può chiedere il rimborso del contributo di promozione.<sup>11</sup> Dal punto di vista del diritto in materia di imposta sul reddito, tali rimborsi vanno gestiti come segue: durante un periodo fiscale ancora aperto viene effettuata una correzione. Se il periodo fiscale in questione è già stato tassato in via definitiva, bisogna inoltrare una domanda di revisione conformemente all'art. 141 seg. LIG o all'art. 147 segg. LIFD e all'art. 51 LAID. La decisione di tassazione passata in giudicato viene aperta e agli investimenti originari viene aggiunto l'importo rimborsato.<sup>12</sup>

### 3. IMPOSTA SUL REDDITO

In linea di principio gli impianti FV vanno assegnati alla sostanza privata, se vengono installati su un fondo prevalentemente utilizzato privatamente. Di norma, se una persona fisica gestisce un impianto FV su una proprietà privata, non sussiste alcuna attività lucrativa indipendente.

#### 3.1 Investimenti volti al risparmio energetico e alla protezione dell'ambiente

##### 3.1.1 Equiparazione con i costi di manutenzione: deducibilità degli investimenti

Gli investimenti *volti al risparmio di energia o alla protezione dell'ambiente*, secondo l'art. 35 cpv. 1 lett. b seconda frase LIG rispettivamente l'art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD e l'art. 9 cpv. 3 lett. a LAID, vengono equiparati ai costi di manutenzione dell'immobile. In quanto tali sono deducibili anche se di norma si tratta (almeno in parte) di misure incrementanti il valore. È fondamentale dimostrare che le relative spese *abbiano un legame concreto* con l'edificio o l'immobile in questione.<sup>13</sup> Se tale legame non è dato, gli investimenti in questione non vengono qualificati quali spese di manutenzione dell'immobile, quindi una deduzione non è ammissibile. La deducibilità non può essere motivata unicamente con l'uso razionale di energie rinnovabili.

Per investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente si intendono le spese sostenute per provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia o a far uso di energie rinnovabili. Tali provvedimenti riguardano l'installazione di nuovi elementi di costruzione o di impianti nonché la sostituzione di quelli vecchi

---

<sup>11</sup> Cfr. art. 29 cpv. 3 lett. c LEn e in unione con l'art. 21 cpv. 3 OEn nonché l'art. 33 e l'art. 34 OPEn.

<sup>12</sup> Cfr. in merito anche STEGER/NEUHAUS, Die Besteuerung von Solaranlagen im Privatvermögen, in: ZStP 2023, pag. 95 seg.

<sup>13</sup> Cfr. TF 16.9.2019, 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 consid. 4.3; LISSI/DINI, in: Zweifel/Beusch (ed.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4<sup>a</sup> ed., Basilea 2022, art. 32 n. 44.

in edifici esistenti.<sup>14</sup> Il DFF, in collaborazione con il Dipartimento federale dell'ambiente, dei trasporti, dell'energia e delle comunicazioni (DATEC), descrive nel dettaglio i provvedimenti equiparabili ai costi di manutenzione che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia e a far uso di energie rinnovabili.<sup>15</sup> Tali provvedimenti sono in particolare «Provvedimenti per ridurre le perdite di energia dal cappotto» e «Provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare l'uso di energie nel caso di impianti tecnici». <sup>16</sup> Secondo il Tribunale federale va concesso in maniera *restrittiva* il privilegio fiscale della deducibilità di misure di risparmio energetico.<sup>17</sup>

Poiché a livello di legge gli investimenti volti al risparmio di energia vengono equiparati ai costi di manutenzione, il contribuente deve detrarli quali tali. Non può farli valere quali spese dell'impianto nell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare, nemmeno quando ha dimenticato di detrarli nell'imposta sul reddito. Il contribuente in questione non può quindi scegliere se far valere gli investimenti volti al risparmio di energia nell'imposta sul reddito o nell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

### 3.1.2 Nuova costruzione versus edifici esistenti

Provvedimenti volti al risparmio di energia possono far riferimento sia alla sostituzione di parti edilizie o installazioni vecchie come pure al primo montaggio di nuovi elementi di costruzione o installazioni in edifici *esistenti*.<sup>18</sup> Secondo il diritto vigente, la deduzione per provvedimenti volti al risparmio di energia non può essere fatta valere nel caso della costruzione di nuovi edifici.<sup>19</sup> Dalla sentenza del Tribunale federale del 23 febbraio 2023<sup>20</sup>, il risanamento totale di un immobile (nuova costruzione economica) non viene più equiparato a una nuova costruzione.

Secondo la prassi del Cantone dei Grigioni l'edificio in questione deve avere almeno cinque anni, affinché non si possa più parlare di un edificio nuovo e possa essere eseguita la deduzione per provvedimenti volti al risparmio energetico.

---

<sup>14</sup> Art. 1 cpv. 1 dell'ordinanza concernente la deduzione dei costi di immobili della sostanza privata nel quadro dell'imposta federale diretta (ordinanza sui costi di immobili; RS 642.116).

<sup>15</sup> Art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD in unione con l'art. 1 cpv. 3 dell'ordinanza sui costi di immobili.

<sup>16</sup> Art. 1 lett. a e lett. b dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili.

<sup>17</sup> TF 2C\_727/2012 e 2C\_729/2012 del 18.12.2012 consid. 2.2.4 e 3.3.

<sup>18</sup> Art. 1 cpv. 1 seconda frase dell'ordinanza sui costi di immobili.

<sup>19</sup> TF 2C\_727/2012 e 2C\_729/2012 del 18.12.2012 consid. 2.2.2.

<sup>20</sup> DTF 149 II 27.

### 3.1.3 Costi effettivi VS forfetaria

Se il contribuente fa valere la forfetaria per spese di manutenzione,<sup>21</sup> con essa sono compensate anche eventuali spese per provvedimenti volti al risparmio energetico e alla protezione dell'ambiente. Le corrispondenti spese non possono essere fatte valere in aggiunta alla forfetaria per spese di manutenzione.<sup>22</sup> La deduzione per provvedimenti volti al risparmio di energia presuppone quindi che per la manutenzione dell'immobile venga scelta la deduzione effettiva.

### 3.1.4 Versamenti nel fondo di rinnovamento

Versamenti nel fondo di rinnovamento di comunioni di comproprietari per piani conformemente all'art. 712l CC rappresentano spese di manutenzione deducibili, nella misura in cui tali mezzi vengano impiegati solo per coprire spese di manutenzione per lo stabilimento comune. Tali versamenti deducibili possono anche essere impiegati per l'installazione di un impianto FV.

### 3.1.5 Riporto ai due periodi fiscali successivi

Se i costi degli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente non possono essere interamente presi in considerazione a livello fiscale nell'anno durante il quale sono stati sostenuti, a partire dal periodo fiscale 2020 le spese rimanenti possono essere riportate ai due periodi fiscali successivi.<sup>23</sup> Il riporto avviene se il reddito netto è negativo.<sup>24</sup> Se le spese vengono riportate in un periodo fiscale successivo, non si può far valere alcuna deduzione forfetaria nemmeno in tale periodo fiscale. Se il contribuente desidera far valere la deduzione forfetaria nel periodo fiscale del riporto, le spese trasmissibili che possono essere fatte valere solo effettivamente perdono il proprio diritto alla deduzione.

Dal periodo fiscale 2020 ha acquistato importanza la questione se le spese immobiliari risultanti siano finalizzate alla conservazione del valore oppure al risparmio di energia/alla protezione dell'ambiente. È questo il caso quando gli investimenti non possono essere interamente presi in considerazione nel periodo fiscale in cui sono stati effettuati. Mentre gli investimenti destinati al risparmio di energia/alla protezione dell'ambiente, come si è potuto constatare, possono essere riportati a entrambi i due periodi fiscali successivi, ciò non è il caso per i costi «abituali» per la manutenzione dell'immobile. Questi ultimi possono essere fatti valere solo nell'anno in cui sono stati effettuati.

---

<sup>21</sup> Cfr. art. 32 cpv. 4 LIFD in unione con l'art. 5 dell'ordinanza sui costi di immobili; LISSI/DINI, op. cit., art. 32 n. 57 segg.; LOCHER, op. cit., art. 32 n. 55 segg.

<sup>22</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., art. 32 n. 126.

<sup>23</sup> Art. 32 cpv. 2<sup>bis</sup> LIFD in unione con l'art. 4 cpv. 1 e 2 dell'ordinanza sui costi di immobili.

<sup>24</sup> Art. 4 cpv. 3 dell'ordinanza sui costi di immobili.

### 3.2 Rimunerazioni uniche/sovvenzioni/contributi promozionali

Se i provvedimenti o gli investimenti vengono sovvenzionati da enti pubblici,<sup>25</sup> la deduzione può essere fatta valere unicamente sulla parte a carico del contribuente stesso.<sup>26</sup>

Se nell'anno dell'investimento viene versato un contributo promozionale, l'ammontare dell'investimento nell'impianto FV si riduce del contributo promozionale. In altre parole si può dedurre dal reddito solo l'investimento netto. In tal caso i contributi promozionali non vanno tassati separatamente. In caso di versamento del contributo promozionale in un anno successivo all'installazione, esso va dichiarato quale reddito nell'anno del versamento o dell'acquisizione definitiva del diritto.<sup>27</sup> Il contributo promozionale non viene tassato quale tacitamento in capitale per prestazioni ricorrenti secondo l'art. 40 LIG o l'art. 37 LIFD.

In caso di nuova costruzione o nuova costruzione sostitutiva<sup>28</sup>, i contributi promozionali sono irrilevanti a livello di imposta sul reddito.<sup>29</sup> Essi comportano tuttavia una riduzione delle spese dell'impianto e aumentano quindi, nel caso di una ralienazione, l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare risultante.

### 3.3 Impianti fotovoltaici

Provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia e a far uso di energie rinnovabili ai sensi dell'art. 35 cpv. 1 lett. b seconda frase LIG o dell'art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD (in unione con le relative ordinanze) e dell'art. 9 cpv. 3 LAID sono tra l'altro provvedimenti volti all'uso razionale di energia nel caso di impianti tecnici, come ad es. l'installazione di pompe di calore e impianti volti all'utilizzo di energie rinnovabili.<sup>30</sup> Nelle energie rinnovabili da promuovere rientra tra l'altro l'energia solare.<sup>31</sup> Gli impianti fotovoltaici sono quindi considerati senza dubbio come impianti che contribuiscono a far uso di energie rinnovabili. Le relative spese possono quindi essere dedotte dai proventi imponibili. Le deducibilità vale indipendentemente se si tratta di un impianto *integrato*

---

<sup>25</sup> Cfr. art. 24 segg. LEnE.

<sup>26</sup> Art. 1 cpv. 2 dell'ordinanza sui costi di immobili; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, op. cit., art. 32 N 127; TF 2C\_926/2019 del 12.5.2020 consid. 3.6.4, in: StR 2020, 699 = StE 2020 B 44.13.2 n. 5.

<sup>27</sup> Cfr. anche la sentenza della Commissione di ricorso amministrativo di San Gallo del 18.2.2022, in: StE 2022 B 25.6 n. 84 consid. 4.; Conferenza svizzera delle imposte, Analyse zur steuerrechtlichen Qualifikation von Investitionen in umweltschonende Technologien wie Photovoltaikanlagen (ultimo aggiornamento il 27.8.2020), n. 2.5.

<sup>28</sup> In merito alla questione di quando (ancora) si parla di nuovo edificio, cfr. n. 3.1.2.

<sup>29</sup> Nella pratica giudiziaria in parte si ritiene anche che i sussidi/contributi promozionali vadano qualificati come reddito anche in caso di nuovi edifici, sebbene i relativi investimenti non possano essere dedotti dal reddito (cfr. sentenza del Tribunale cantonale di Basilea Campagna del 31.5.2006, in: StE 2007 B 26.45 n. 2).

<sup>30</sup> Art. 1 lett. b n. 4 dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili.

<sup>31</sup> Ciò è indicato nella nota 3 all'art. 1 lett. b n. 4 dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili.

nell'edificio, di un impianto *aggiunto* o di un impianto *al suolo* o di un impianto con carattere di parte costitutiva. Secondo il Tribunale federale<sup>32</sup>, per quanto riguarda i provvedimenti volti al risparmio di energia, il fatto che i valori patrimoniali acquisiti abbiano la qualità di parte costitutiva non è una condizione imprescindibile. Ciò deriva dal termine «provvedimento»,<sup>33</sup> che va oltre gli investimenti effettivi nel fondo stesso. Per diversi provvedimenti volti al risparmio di energia sarebbe quindi sufficiente un riferimento oggettivo all'immobile (senza che i valori dell'immobile o delle parti costituenti debbano essere creati). Ad esempio per la deduzione delle spese di manutenzione l'art. 1 lett. d dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili richiede unicamente in caso di apparecchi domestici con elevato consumo di energia che esse vengano inserite nel valore dell'edificio. Per investimenti volti al risparmio di energia conformemente alla lett. b dell'ordinanza menzionata questo presupposto non varrebbe. Indipendentemente da ciò occorre menzionare che oltre agli impianti FV integrati di norma anche gli impianti FV aggiunti vanno qualificati quali parti costituenti.

Secondo l'art. 9 cpv. 3 seconda frase LAID, i Cantoni possono prevedere deduzioni per provvedimenti di risparmio energetico, per la protezione dell'ambiente e per la cura di monumenti storici. In riferimento agli investimenti volti al risparmio energetico e alla protezione dell'ambiente, l'art. 9 cpv. 3 lett. a LAID rimanda al DFF, il quale in collaborazione con i Cantoni stabilisce quali investimenti possono essere equiparati alle spese di manutenzione. Perciò, con riferimento alle imposte cantonali e comunali, si può rimandare alle indicazioni precedenti.

Gli investimenti relativi alla sostituzione di un impianto FV esistente sono deducibili.<sup>34</sup> Lo stesso vale per le spese di manutenzione di un impianto FV esistente (riparazione).<sup>35</sup>

Anche se per quanto riguarda gli *investimenti volti al risparmio energetico* si tratta spesso di provvedimenti finalizzati al mantenimento del valore, in caso di una futura vendita essi non possono essere fatti valere quali spese dell'impianto. Altrimenti ci si troverebbe confrontati con una doppia deduzione, nell'imposta sul reddito e nell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

---

<sup>32</sup> TF 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 del 16.9.2019 consid. 4.3; cfr. anche Schweizerische Steuerkonferenz, op. cit., n. 2.1.

<sup>33</sup> Cfr. in merito a questo termine l'art. 1 cpv. 1 dell'ordinanza sui costi di immobili nonché l'art. 1 dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili.

<sup>34</sup> La sostituzione di un impianto FV (vecchio) rientra nell'art. 1 lett. b n. 4 dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili e quindi, sulla base dell'art. 35 cpv. 1 lett. b seconda frase LIG o dell'art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD, va qualificata come investimento volto al risparmio energetico; cfr. quindi anche il n. 3.1 sopra.

<sup>35</sup> Nella pratica anche queste spese (finalizzate al mantenimento del valore) andrebbero qualificate come investimenti volti al risparmio energetico. Poiché nel presente caso si tratta di spese relativamente contenute, la rilevanza pratica della differenza tra investimenti finalizzati al mantenimento del valore e investimenti volti al risparmio di energia dovrebbe essere ridotta; cfr. anche il n. 3.1 sopra.



### 3.4 Impianti fotovoltaici plug&play

Per l'installazione di un impianto FV plug&play (piccolo impianto FV, «centrali elettriche da balcone»<sup>36</sup>) non sono necessarie conoscenze specifiche. Oltre a una semplice installazione, per tali impianti FV è particolarmente usuale che possano essere semplicemente allacciati a una presa (da qui il nome "plug"). Un trasformatore converte l'elettricità per la rete domestica. La potenza di produzione elettrica di un impianto FV plug&play non può superare i 600 watt. In caso di potenza superiore, le linee elettriche dell'edificio potrebbero essere sovraccaricate (pericolo di incendio). L'elettricità che non viene utilizzata finisce anche in questo caso nella rete elettrica generale.<sup>37</sup>

Questi impianti non possono avere il carattere di parte costituente. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale ciò non è tuttavia una condizione indispensabile per la qualifica di un investimento quale provvedimento volto al risparmio di energia. Sarebbe sufficiente «un riferimento oggettivo all'immobile».<sup>38</sup> Ci si chiede se nel caso di un impianto FV plug&play sussista un tale riferimento oggettivo all'immobile. Contrariamente agli impianti FV, gli impianti plug&play non sono collegati in modo fisso con l'installazione elettrica di un edificio. Tali impianti possono essere collegati a un'altra presa con una semplice operazione manuale. In altre parole, rispetto agli impianti FV, non sussiste alcun collegamento simile a un immobile. Gli impianti FV plug&play sono piuttosto impianti FV mobili. Di norma la condizione del riferimento oggettivo non è perciò data, quindi le spese di tali impianti non sono deducibili.

### 3.5 Accumulatori di energia tramite batteria (sistemi di accumulazione)

Un accumulatore di energia solare (batteria solare, accumulatore solare) serve allo stoccaggio di energia elettrica e aumenta il consumo proprio di elettricità dall'impianto FV in questione. Se nel presente caso si parla di accumulatori solari o sistemi di accumulazione di energia solare, essi sono sempre intesi in *combinazione con un impianto FV*. Dal punto di vista dei diritti reali, gli accumulatori solari o i sistemi di accumulazione di energia solare vanno qualificati quali parti costituenti dell'edificio in questione. I seguenti argomenti sono a favore della deducibilità di base di tali accumulatori:

- con l'aumento della quota di consumo proprio dell'elettricità prodotta dal proprio impianto FV viene soddisfatto il criterio dell'«utilizzo di energie rinnovabili» ai sensi dell'art. 1 lett. b dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili. Un accumulatore con un collegamento all'immobile in questione serve allo stoccaggio o al deposito di energia elettrica e contribuisce quindi a un migliore sfruttamento dell'impianto FV che produce energia.<sup>39</sup> Il deposito provvisorio consente inoltre di ridurre l'immissione nella

---

<sup>36</sup> Cfr. al riguardo e in merito al tema seguente: <https://www.swissolar.ch/fuer-bauherren/plug-play-photo-voltaikanlagen>.

<sup>37</sup> <https://energeiaplus.com/tag/plug-play>.

<sup>38</sup> TF 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 del 16.9.2019 consid. 4.3; cfr. in merito anche il n. 3.3 sopra.

<sup>39</sup> Sentenza del Tribunale amministrativo del Cantone dei Argovia del 20.5.2020, WBE.2020.77 (3-RV.2019.131), consid. 3.1.

o il prelevamento dalla rete elettrica<sup>40</sup>, vale a dire che consente di aumentare il grado di autosufficienza dell'edificio in questione. Bisogna osservare che l'art. 1 lett. b dell'ordinanza menzionata non contiene un elenco esaustivo, bensì esemplificativo («in particolare» o «ad es.») dei provvedimenti deducibili in caso di impianti tecnici. In tal modo in questo ambito, anche secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, rimane margine di manovra per prendere in considerazione a livello fiscale altri provvedimenti.<sup>41</sup>

- Inoltre l'equiparazione con gli impianti solari termici, per i quali il serbatoio idrico deducibile corrisponde all'accumulatore di un impianto FV, è un argomento a favore della deducibilità dell'accumulatore.

In aggiunta non può avere importanza il fatto se un accumulatore viene installato insieme all'impianto FV o solo in seguito. Un'installazione a posteriori di un accumulatore è spesso indicata, poiché il consumo energetico viene misurato solo con l'installazione di un impianto FV e la dimensione ideale della batteria può essere definita con maggiore precisione.

In una sentenza del 20 maggio 2020<sup>42</sup>, il *Tribunale amministrativo del Cantone di Argovia* è giunto alla conclusione che non sarebbe riconoscibile alcun motivo per cui le spese dell'accumulatore installato in seguito e da valutare non sembrassero essere spese volte a un utilizzo razionale dell'energia.<sup>43</sup> Le spese fatte valere per un accumulatore installato in seguito, appartenente a un impianto FV, sarebbero quindi da ammettere nella deduzione.<sup>44</sup>

In una sentenza del 13 luglio 2021 il *Tribunale fiscale del Cantone di Zurigo* ha stabilito che in considerazione dell'importanza oggi giorno già elevata e sempre maggiore delle energie rinnovabili sarebbe giustificato interpretare il termine dei provvedimenti di risparmio energetico deducibili conformemente all'art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD in modo tale che gli accumulatori installati in modo fisso, dimensionati in base al consumo energetico e non sovradimensionati, vengano ammessi per la deduzione fiscale.

Secondo la prassi dell'Amministrazione fiscale del Cantone dei Grigioni, le spese per accumulatori solari (non mobili) sono quindi deducibili.

### 3.6 Colonnine di ricarica (wallbox) per auto elettriche

Le colonnine di ricarica che vengono installate al muro sono chiamate *wallbox*, *wall connector* o *colonnine di ricarica smart*. Esse comunicano con l'auto elettrica durante la fase di ricarica. Sono oggetto delle seguenti indicazioni. Non si entra invece maggiormente nel

---

<sup>40</sup> Sentenza della Commissione di ricorso amministrativo di San Gallo (VRK SG) del 17.10.2022, in: StE 2023 B 25.7 n. 8 consid. 3.c).

<sup>41</sup> STF 2C\_666/2008 del 12.5.2009 consid. 2.1; così anche LOCHER, op. cit., art. 32 N 39.

<sup>42</sup> WBE.2020.77 (3-RV.2019.131).

<sup>43</sup> Consid. 3.4.2., p. 8 seg.

<sup>44</sup> Consid. 3.6., p. 9 seg.

dettaglio degli investimenti in stazioni di ricarica mobili. Si tratta di spese di mantenimento del tenore di vita non deducibili.

In relazione alle stazioni di ricarica installate al muro va invece fatta una differenziazione tra stazioni di ricarica uni- o monodirezionali e stazioni di ricarica bidirezionali.

### 3.6.1 Stazione di ricarica unidirezionale

Contrariamente alle spese di un impianto FV, le spese per l'allacciamento di una stazione di ricarica<sup>45</sup> unidirezionale non sono volte all'utilizzo razionale di energia o allo sfruttamento di energie rinnovabili<sup>46</sup> di un *immobile* o un *edificio*, bensì *unicamente* a quello dell'*auto/scooter/bicicletta elettrica* in questione.<sup>47</sup> Tali spese consentono un utilizzo più efficiente dell'energia per il traffico individuale (motore elettrico invece di motore a benzina o diesel). In fondo si tratta di caricare, per così dire di «fare il pieno», a un veicolo elettrico. L'installazione di una stazione di ricarica di questo tipo non serve quindi – anche in collegamento con un impianto FV<sup>48</sup> (con o senza accumulatore) – a un aumento dell'efficienza energetica dell'edificio in questione, bensì solo alla *mobilità*. Le relative spese non possono essere equiparate a quelle di cui all'art. 35 cpv. 1 lett. b seconda frase LIG o all'art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD (in unione con le relative ordinanze) e all'art. 9 cpv. 3 LAID. Senza una tale inclusione, vale a dire senza un collegamento all'immobile, non è possibile dedurre le relative spese. La deducibilità non può essere motivata unicamente con l'uso razionale di energie rinnovabili. In virtù del diritto vigente, le spese per colonnine di ricarica unidirezionali si classificano perciò non come spese di manutenzione, bensì come spese di mantenimento del tenore di vita. Se tali investimenti concernono installazioni direttamente collegate all'immobile, essi vengono considerati costi dell'impianto che in caso di futura alienazione riducono l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare.

### 3.6.2 Stazioni di ricarica bidirezionali

A differenza di una stazione di ricarica unidirezionale, una stazione di ricarica bidirezionale – collegata a un impianto FV – serve non solo a caricare la batteria di un'auto elettrica; può piuttosto sfruttare quest'ultima *inversamente anche quale batteria di alimentazione* al posto di una *batteria di stoccaggio domestica* separata<sup>49</sup> per immettere (da qui il nome

---

<sup>45</sup> Qui si tratta di una stazione di ricarica fissa e non di una stazione di ricarica mobile o autonoma. La cosiddetta intelligenza non si trova nella stazione di ricarica, non nell'impianto FV e neppure nell'accumulatore.

Sistemi di gestione di ricarica intelligenti sono in grado di distribuire in maniera ottimale la potenza di carica disponibile su più veicoli elettrici collegati (Swiss eMobility, Merkblatt zur Installation von Elektroauto-Ladeinfrastrukturen für Besitzer von Photovoltaikanlagen: Was gilt es zu beachten, Berna 2019, p. 1).

<sup>46</sup> Art. 1 cpv. 1 prima frase dell'ordinanza sui costi di immobili e art. 1 dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili.

<sup>47</sup> La corrente raggiunge la batteria dell'auto elettrica passando dall'impianto FV attraverso la stazione di ricarica.

<sup>48</sup> Senza un impianto FV l'elettricità proviene dalla rete.

<sup>49</sup> Cfr. punto 3.5. sopra.

bidirezionale) l'elettricità in casa (o nella rete) e quindi coprire il consumo di elettricità notturno dell'immobile. Di conseguenza una stazione di ricarica bidirezionale non è un impianto di stoccaggio di energia. La sua funzione consiste piuttosto nel collegare un tale accumulatore di energia, il quale altrimenti non sarebbe disponibile alla rete elettrica.<sup>50</sup> Automobili elettriche con sistema bidirezionale (non tutte le auto elettriche) possono quindi non solo essere caricate con energia elettrica proveniente dalla rete o da un proprio impianto FV, bensì quale parte di un sistema energetico intelligente possono far fluire energia anche in direzione opposta, tramite speciali stazioni di ricarica (bidirezionali), dalla batteria dell'auto alla rete o alla casa. Tali stazioni di ricarica gestiscono i sistemi di accumulazione.

Nella misura in cui le stazioni di ricarica bidirezionali (incl. spese di installazione elettrica) quale *parte di un impianto FV* immettono elettricità in eccesso dalle batterie delle auto elettriche nella *rete* o in *casa*, esse vanno considerate come provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia di un immobile o a rifornirlo di energie rinnovabili.<sup>51</sup> In riferimento alla seconda funzione di una tale stazione di ricarica bidirezionale, ossia *caricare l'auto elettrica*, l'uso razionale di energie e il consumo di energie rinnovabili va negato tanto più che non sussiste un collegamento permanente con l'immobile. Tale funzione duale può essere tenuta in considerazione in base al fatto che l'installazione è qualificabile solamente in parte quale provvedimento ai sensi dell'art. 35 cpv. 1 lett. b LIG seconda frase o art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD (in unione con le rispettive ordinanze) e dell'art. 9 cpv. 3 LAID e di conseguenza è in parte deducibile.<sup>52</sup> Quale conseguenza della regolamentazione sull'onere probatorio valida nel diritto fiscale<sup>53</sup>, spetta al contribuente dimostrare quale parte delle spese serva al risparmio energetico e risulti quindi deducibile (teoria delle norme). Questa prova può essere fornita tramite le regolamentazioni dei flussi di corrente nella stazione di ricarica. Per essere rappresentative, le registrazioni dovrebbero comprendere un periodo minimo di un anno.

Stazioni di ricarica bidirezionali che non sono collegate a un proprio impianto FV ricevono l'elettricità dalla rete. Non sono quindi considerate investimenti volti al risparmio di energia ai sensi dell'art. 35 cpv. 1 lett. b seconda frase LIG o art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD (in unione con le relative ordinanze) e dell'art. 9 cpv. 3 LAID oppure quali provvedimenti che contribuiscono a razionalizzare il consumo di energia o a far uso di energie rinnovabili<sup>54</sup> e quindi non sono deducibili (spese di mantenimento del tenore di vita).

---

<sup>50</sup> Commissione di ricorso amministrativo di San Gallo (VRK SG) del 17.10.2022, in: StE 2023 B 25.7 n. 8.E 3.c).

<sup>51</sup> Art. 1 cpv. 1 dell'ordinanza sui costi di immobili e art. 1 (in particolare lett. b n. 5) dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili. Cfr. anche Commissione di ricorso amministrativo di San Gallo (VRK SG) del 17.10.2022, in: StE 2023 B 25.7 n. 8 consid. 3.c).

<sup>52</sup> Commissione di ricorso amministrativo di San Gallo (VRK SG) del 17.10.2022, in: StE 2023 B 25.7 n. 8 consid. 3.c).

<sup>53</sup> Cfr. in merito anche DTF 144 II 427 consid. 8.3.1; TF 9C\_624/2022 del 15.3.2023 consid. 5.2.4; DTF 2C\_26/2022 del 15.2.2022 consid. 3.2.3.

<sup>54</sup> Cfr. l'art. 1 cpv. 1 dell'ordinanza sui costi di immobili e l'art. 1 dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili.

### 3.7 Automobili elettriche quale accumulatori su quattro ruote

Le automobili elettriche, che dal punto di vista dei diritti reali vanno considerate come beni mobili, celano un grande potenziale, ossia quello di immagazzinare elettricità temporaneamente tramite una stazione di ricarica bidirezionale<sup>55</sup>. Va verificato se tali auto elettriche bidirezionali (non la stazione di carica o l'infrastruttura di ricarica) possano essere intese, in collegamento con un impianto FV e una stazione di ricarica bidirezionale, quale provvedimento per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili<sup>56</sup>. Ciò va negato. Non si tratta né di una misura per evitare perdite di energia dal *cappotto dell'edificio*, né di un provvedimento per un'utilizzazione razionale dell'energia degli *impianti domestici* ai sensi dell'art. 1 lett. a e b dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili. Anche se la frase introduttiva dell'art. 1 dell'ordinanza menzionata recita "in particolare", un'auto elettrica quale accumulatore su quattro ruote non rientra tra i provvedimenti di tale ordinanza, poiché il «riferimento oggettivo all'immobile»<sup>57</sup> non è sufficientemente stretto. Secondo l'opinione della VRK SG, l'accumulatore installato nel veicolo non è legato in maniera permanente all'immobile; il veicolo elettrico potrebbe essere collegato e scollegato a piacimento. Nemmeno l'accumulatore è considerato parte costituente dell'immobile.<sup>58</sup> Si tratta in fin dei conti di spese di mantenimento del tenore di vita. Di conseguenza, secondo il diritto vigente, investimenti in tali auto elettriche con sistema bidirezionale non sono deducibili. Non sono deducibili nemmeno le spese risultanti per le batterie delle auto elettriche.

### 3.8 "Cessione in affitto" di un impianto FV

Le società elettriche offrono ai loro clienti la possibilità di usufruire dietro compenso di un impianto FV. I punti centrali di un contratto definito «di affitto» sono tra l'altro i seguenti:

- il cliente è tenuto a pagare alla società elettrica un «canone d'affitto» mensile il quale comprende anche il servizio completo dell'impianto.
- Durante la durata del contratto, l'impianto FV rimane di proprietà della società elettrica.
- La proprietà della società elettrica riguardo all'impianto FV è una condizione per il rapporto di affitto con il cliente.
- Se nel corso della durata del contratto il rapporto d'affitto non potesse essere proseguito per motivi legati al diritto materiale o venisse meno, il contratto di affitto deve essere convertito in un contratto d'acquisto. In questo caso il cliente deve versare alla società elettrica il valore residuo dell'impianto al momento del cambio di contratto.

---

<sup>55</sup> Cfr. il n. 3.6.2. sopra.

<sup>56</sup> Cfr. art. 1 dell'ordinanza concernente i provvedimenti per un'utilizzazione razionale dell'energia e per l'impiego di energie rinnovabili.

<sup>57</sup> TF 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 del 16.9.2019 consid. 4.3.

<sup>58</sup> Commissione di ricorso amministrativo di San Gallo (VRK SG) del 17.10.2022, in: StE 2023 B 25.7 n. 8 consid. 3.e). Il carattere di parte costitutiva non rappresenta tuttavia una condizione obbligatoria per la questione della deducibilità (cfr. TF 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 del 16.9.2019 consid. 4.3.).

- Un'eventuale assicurazione dell'impianto FV (incendio, grandine, fulmini e altri eventi naturali) spetta alla società elettrica.
- Una volta conclusa la durata del contratto (ad es. 15 anni), la proprietà viene trasferita al cliente senza indennizzo.
- Una disdetta ordinaria è esclusa durante il periodo di contratto pattuito. È fatta salva una modifica contrattuale di comune accordo, soprattutto in merito al trasferimento anticipato dell'impianto FV al cliente quale proprietario.
- Se il contratto viene rescisso anticipatamente, segnatamente tramite disdetta straordinaria, la società elettrica smantella l'impianto FV. La società elettrica è autorizzata, ma non tenuta, a proporre al cliente l'acquisto dell'impianto FV.

Dal punto di vista del *diritto materiale* va constatato che la proprietà di impianti FV integrati, di norma però anche aggiunti, con il relativo montaggio viene trasmessa al proprietario dell'edificio. Quindi vi è un contratto sui generis<sup>59</sup>, e non un contratto d'«affitto». Il prezzo per l'acquisto di un impianto FV viene pagato a rate («canoni d'affitto»).

Ci si chiede quindi come vadano fiscalmente considerati i «canoni d'affitto» a livello di proprietari di immobili.

Se *dal punto di vista del diritto materiale* si considera, come ritenuto dall'Amministrazione cantonale delle imposte, che l'impianto FV di norma non va qualificato come un bene mobile, bensì quale parte costituente e che quindi con il montaggio diventa di proprietà del proprietario dell'immobile, vale quanto segue: le spese complessive dell'impianto (valore dell'impianto incl. spese di montaggio) vengono ammesse quale deduzione nell'anno del montaggio dell'impianto FV.<sup>60</sup> Gli *interessi sul debito* comprovati nel «contratto d'affitto» o separatamente dalla società elettrica nonché le *spese (annuali) per il servizio completo* (controllo tecnico dell'impianto nonché esecuzione di investimenti [sostitutivi] e riparazioni) non vanno considerati nel calcolo delle spese dell'impianto. Essi possono invece essere dedotti annualmente (durante l'intera durata del contratto). I «canoni d'affitto» o i pagamenti per l'ammortamento non sono deducibili e sono fiscalmente irrilevanti. Il contratto per il finanziamento dell'impianto FV deve quindi indicare in maniera trasparente i seguenti elementi: valore dell'impianto montato incl. spese di montaggio, abbonamento relativo al servizio e alle riparazioni, componente d'interesse nonché pagamenti per l'ammortamento. Questa soluzione corrisponde anche alla raccomandazione del gruppo di lavoro "Unbewegliches Vermögen" (beni immobili) della CSI nei confronti delle amministrazioni cantonali delle imposte.

Il proprietario dell'immobile deve dichiarare il valore dell'impianto FV quale sostanza.

---

<sup>59</sup> Un contratto d'acquisto ai sensi dell'art. 184 segg. CO non sussiste poiché il «canone d'affitto» comprende anche una parte per un servizio completo (controllo tecnico dell'impianto, investimenti di sostituzione e riparazioni).

<sup>60</sup> Paragonabile a un contratto di vendita a pagamento rateale.

### 3.9 Spese di leasing per impianti FV

Se dalla verifica del contratto in questione risulta che la proprietà dell'impianto FV quale parte costituente viene trasferita al proprietario dell'edificio contemporaneamente al montaggio,<sup>61</sup> dovrebbe sussistere un contratto sui generis o un contratto d'acquisto, ma non un contratto di leasing. In linea di principio si può rimandare alle spiegazioni indicate al n. 3.8.

### 3.10 Nessuna deduzione da parte del locatario

Se ad esempio un locatario installa un impianto FV (in particolare un impianto plug&play) sulla ringhiera del balcone<sup>62</sup>, egli non può dedurre le relative spese. Il motivo risiede nel fatto che conformemente all'art. 35 cpv. 1 lett. b seconda frase LIG o all'art. 32 cpv. 2 seconda frase LIFD (in unione con le relative ordinanze) e all'art. 9 cpv. 3 LAID solo il proprietario di un immobile può dedurre le spese di manutenzione o le spese volte al risparmio di energia. Il concetto di *risparmio energetico* ai sensi delle due disposizioni menzionate ha i suoi limiti per quanto concerne la manutenzione dell'immobile.<sup>63</sup>

### 3.11 Consumo proprio

Quale consumo proprio ai sensi della legislazione in materia di energia, secondo l'art. 16 cpv. 1 LENE vale il consumo nonché la vendita dell'energia autoprodotta nel luogo di produzione. Se l'elettricità autoprodotta non copre il fabbisogno, il resto dell'elettricità viene preso dalla rete di distribuzione.<sup>64</sup>

Per ottimizzare il consumo proprio di energia in un determinato luogo, a determinate condizioni esiste la possibilità di costituire un cosiddetto raggruppamento ai fini del consumo proprio (RCP).<sup>65</sup> Così in una casa plurifamiliare più proprietari per piani possono unirsi in un RCP (comunità di autoconsumatori).<sup>66</sup>

Il consumo di energia autoprodotta non è soggetto a tassazione in nessun Cantone.

---

<sup>61</sup> Cfr. punto 2.2. sopra.

<sup>62</sup> Cfr. in merito il n. 3.4 sopra.

<sup>63</sup> Cfr. anche l'art. 5 cpv. 1 dell'ordinanza sui costi di immobili.

<sup>64</sup> STEFAN RECHSTEINER/MICHAEL WALDNER, in: Brigitta Kratz/Michael Merker/Renato Tami/Stefan Rechsteiner (ed.), *Kommentar zum Energierecht*, vol. III, Berna 2020, art. 16 n. 5 segg.; PHYLLIS SCHOLL/MARKUS FLATT, *Energiewirtschaft Schweiz, Juristische und ökonomische Grundlagen und Praxisanwendungen*, Zurigo/Ginevra 2022, capitolo 5 n. 128. La Conferenza svizzera delle imposte, op. cit., n. 2.4, utilizza il termine di consumo proprio anche per l'elettricità *presa* dalla rete.

<sup>65</sup> Art. 17 seg. LENE in unione con l'art. 15 segg. OENE; Ufficio federale dell'energia UFE, *Promozione di impianti fotovoltaici, Remunerazione unica, premio di mercato fluttuante e bonus*, Berna, p. 1; PATRICK BAUMGARTNER, *Zusammenschluss zum Eigenverbrauch – praktische Erfahrungen nach zwei Jahren*, in: Heselhaus/Schreiber (ed.), *Energierechtstagung 2021, Schriften zum Energierecht*, vol. 23, Zurigo/San Gallo 2022, p. 89 segg.; RECHSTEINER/WALDNER, op. cit., art. 17 n. 2 segg.; SCHOLL/FLATT, op. cit., capitolo 5 n. 130 e 135 segg.

<sup>66</sup> PETER LOCHER/PETER GURTNER, *Photovoltaik-Anlagen und direkte Steuern*, in: ASA 89, p. 260 seg.

### 3.12 Rimunerazione per l'immissione in rete di energia elettrica e compensazione per l'acquisto di energia

Se dopo il consumo di energia autoprodotta e un eventuale caricamento di un'automobile elettrica<sup>67</sup> rimangono ancora delle eccedenze che non possono essere stoccate in un altro accumulatore, l'elettricità FV in eccesso viene immessa nella rete e deve essere remunerata dal gestore della rete di distribuzione.<sup>68</sup>

#### 3.12.1 *Reddito da patrimonio o clausola generale?*

Secondo il Tribunale federale le remunerazioni a copertura dei costi per l'immissione in rete di energia elettrica (RIC), le remunerazioni uniche per piccoli impianti (RUP) e per grandi impianti (RUG) nonché il ricavo dalla vendita diretta dell'elettricità prodotta non rappresentano un reddito da beni immobili.<sup>69</sup> Secondo il Tribunale federale, i redditi da sostanza immobiliare ai sensi dell'art. 21 LIFD sussistono quando un privato dai valori patrimoniali di sua proprietà riceve un compenso per la relativa messa a disposizione. In questo caso però non sussisterebbe un affitto di un impianto FV da parte del produttore di elettricità alla relativa società elettrica. Secondo il Tribunale federale, quando la produzione di elettricità non avviene a scopo commerciale, per la tassazione delle remunerazioni e dei proventi menzionati entra in considerazione quale base di tassazione solo la clausola generale relativa ai redditi dell'art. 16 cpv. 1 LIFD quale fattispecie residuale.<sup>70</sup>

Nel caso di impianti FV privati, secondo il Tribunale federale, quale reddito da sostanza immobiliare si qualificherebbero unicamente le indennità per il loro affitto per intero a un terzo nonché per la cessione di parti dell'immobile privato per la gestione di impianti solari da parte di terzi. Di norma non viene però ceduto in affitto alcun impianto FV a una società elettrica.

Poiché, secondo il Tribunale federale, la fornitura di elettricità non va qualificata quale reddito da sostanza immobiliare ai sensi dell'art. 20 o dell'art. 21 LIFD, la questione se l'impianto FV vada qualificato quale sostanza mobile o immobile è irrilevante.

#### 3.12.2 *Principio degli importi lordi e netti*

Se un Cantone nella sua prassi usa il *principio degli importi netti*, va tassato solo il reddito dal solare che viene versato dopo il conteggio dell'indennizzo totale con l'acquisto di elettricità dalla rete. Rimunerazioni per l'elettricità immessa vengono in altre parole tassate nella misura in cui sono più elevate rispetto alle spese per l'elettricità ottenuta dalla rete (cfr. gli esempi seguenti). Alcune società elettriche allestiscono da un lato una fattura per l'elettricità acquistata e d'altro lato un bonifico per l'energia solare venduta. Altre società elettriche deducono il ricavo della vendita dalla fattura dell'elettricità. In ogni caso viene

---

<sup>67</sup> Cfr. punto 4.5 – 4.7 sopra.

<sup>68</sup> Art. 15 segg. LEna in unione con l'art. 10 OEne, SCHOLL/FLATT, op. cit., capitolo 5 n. 128.

<sup>69</sup> In merito e riguardo al tema seguente TF 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 del 16.9.2017 consid. 7.2.

<sup>70</sup> TF 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 del 16.9.2019 consid. 7.2.2 e 7.4; Kobierski, op. cit., n. 45.



indicato il ricavo annuale dalla vendita per il rendimento da energia solare. In caso di piccoli impianti FV con una potenza inferiore a 100 kW, al netto viene raramente versato qualcosa, piuttosto la fattura dell'elettricità viene semplicemente ridotta.

Se invece un Cantone utilizza il *principio degli importi lordi*, le spese per il prelievo di energia necessaria al proprietario e prelevata dalla società elettrica interessata non sono ammesse quale deduzione, motivo per cui l'intera remunerazione per l'immissione in rete di energia elettrica è soggetta all'imposta sul reddito.<sup>71</sup> Il principio degli importi lordi non ha invece niente a che fare con il consumo di energia proprio<sup>72</sup> che in tutti i Cantoni rimane non tassabile.

### **Esempio:**<sup>73</sup>

La seguente economia domestica consuma annualmente 3'000 kWh. Prima dell'installazione di un impianto FV, per l'elettricità ha pagato annualmente CHF 720.-. Ora produce 6'500 kWh/anno sul tetto della relativa casa monofamiliare. In assenza di autoconsumo diretto o stoccaggio, 5'500 kWh ritornano nella rete elettrica pubblica. Quale conseguenza, il prelievo di elettricità costa ora solo CHF 520.-/anno. In aggiunta riceve CHF 330.- per la restituzione nella rete (rimunerazione per l'immissione in rete di energia elettrica).<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> Conferenza svizzera delle imposte, op. cit., 6 seg., n. 2.4.

<sup>72</sup> Per la definizione di consumo proprio cfr. il n. 3.11 sopra.

<sup>73</sup> L'esempio corrisponde ampiamente a quello in Swissolar, Schema fotovoltaico n. 9, prassi fiscale cantonale e federale, n. 2.

<sup>74</sup> Le seguenti cifre sono realistiche, possono tuttavia variare molto in base al Cantone.

Fattura dell'elettricità 1 senza FV	Fattura dell'elettricità 2 dopo montaggio FV con remunerazione bassa	Fattura dell'elettricità 3 dopo montaggio FV con remunerazione elevata
Prelievo di energia elettrica 3000 kWh x 20 ct/kWh = fr. 600.-	Prelievo di energia elettrica 2000 kWh x 20 ct/kWh = fr. 400.-	Prelievo di energia elettrica 2000 kWh x 20 ct/kWh = fr. 400.-
+ tassa base fr. 120.- = totale fr. 720.-	+ tassa base fr. 120.- = totale fr. 520.-	+ tassa base fr. 120.- = totale fr. 520.-
	Bonifico restituzione/ricezione energia solare 5500 kWh x 6 Rp/kWh = <b>Fr. 330.-</b>	Bonifico restituzione/ricezione energia solare 5500 kWh x 12 ct/kWh = <b>fr. 660.-</b>
	Al netto da pagare: Fr. 190.- <sup>75</sup>	Al netto pagato: fr. 140.- <sup>76</sup>
	Rendimento dell'energia solare imponibile: - secondo il <b>principio degli importi netti: fr. 0.-</b> - secondo il <b>principio degli importi lordi: fr. 330.-</b>	Rendimento dell'energia solare imponibile: - secondo il <b>principio degli importi netti: fr. 140.-</b> - secondo il <b>principio degli importi lordi: fr. 660.-</b>

Nei Cantoni che riconoscono il *principio degli importi lordi* devono essere tassati quale reddito fr. 330.- in caso di remunerazione bassa e fr. 660.- in caso di remunerazione alta.

L'Amministrazione delle imposte del Cantone dei Grigioni applica il *principio degli importi netti*. Qui devono essere tassati quale reddito fr. 0.- in caso di remunerazione bassa e fr. 140.- in caso di remunerazione alta.

## 4. ALTRI TIPI DI IMPOSTE

### 4.1 Imposta sulla sostanza

I Cantoni sono tenuti, a livello di diritto in materia di armonizzazione, a riscuotere un'imposta sulla sostanza (art. 2 cpv. 1 lett. a LAID).<sup>77</sup> L'imposta sulla sostanza ha per oggetto la sostanza netta totale (art. 13 cpv. 1 LAID). Esente da tasse è soltanto ciò che viene espressamente denominato come non imponibile dalla legge, vale a dire le suppellettili domestiche e gli oggetti personali di uso corrente (art. 13 cpv. 4 LAID).

I Cantoni possono rilevare gli impianti FV con l'imposta sulla sostanza nel quadro della stima d'ufficio quali *parti costituenti* insieme all'edificio quale sostanza *immobile* o nel qua-

<sup>75</sup> fr. 520.- – fr. 330.- = fr. 190.-.

<sup>76</sup> fr. 660.- – fr. 520.- = fr. 140.-.

<sup>77</sup> Cfr. anche TF 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 del 16.9.2019 consid. 5.3 e 6.4.

dro della procedura di dichiarazione delle imposte quali oggetti indipendenti della sostanza *mobile*. Nessuno dei due modi di procedere è arbitrario.<sup>78</sup> Se esiste tuttavia una situazione intercantonale possono risultare doppie imposizioni indesiderate o doppie lacune di imposizione. Nel Cantone dei Grigioni gli impianti FV vengono valutati dall'Ufficio per la valutazione immobiliare di norma con l'edificio interessato quale sostanza immobile.

## 4.2 Imposta sugli immobili

Nel Cantone dei Grigioni l'imposta sugli immobili è un'imposta comunale. L'imposta viene riscossa sul valore fiscale della sostanza del fondo, vale a dire che i debiti non vengono considerati. Indipendentemente da ciò, si può rimandare alle spiegazioni sull'imposta sulla sostanza.<sup>79</sup>

## 4.3 Imposta sugli utili da sostanza immobiliare

Se l'edificio in questione non viene qualificato quale edificio esistente<sup>80</sup>, l'investimento in un impianto FV non può essere dedotto. Ciò aumenta però le spese dell'impianto in occasione del prossimo passaggio di proprietà soggetto all'imposta sugli utili da sostanza immobiliare del fondo, così che l'imposta sugli utili da sostanza immobiliare si riduce.

## 5. RIPARTIZIONE FISCALE INTERCANTONALE

Quando la produzione di elettricità non avviene a fini commerciali, per l'imposizione di remunerazioni per l'immissione in rete di energia elettrica, remunerazioni uniche e sovvenzioni, conformemente al Tribunale federale entra in considerazione quale base di tassazione solo la clausola generale relativa ai redditi dell'art. 16 cpv. 3 LIFD quale fattispecie residuale. Poiché tra l'impianto FV e l'immobile esiste un legame molto stretto, secondo la Conferenza svizzera delle imposte risulta materialmente giustificato attribuire tali proventi non al Cantone di residenza, bensì al Cantone di ubicazione. Lo stesso varrebbe per i costi di produzione risultati nonché le spese per la realizzazione dell'impianto FV sul proprio immobile.<sup>81</sup>

Il valore patrimoniale dell'impianto FV va anch'esso attribuito all'ubicazione e ciò indipendentemente dal fatto se l'impianto sia contenuto o meno nella stima dell'immobile interessato.

Gli indennizzi per la cessione di parti dell'immobile per l'esercizio di un impianto FV costituiscono un reddito imponibile da sostanza immobile ai sensi dell'art. 21 cpv. 1 lett. a LIFD e dell'art. 7 LAID e devono essere anch'essi attribuiti all'ubicazione.

---

<sup>78</sup> TF 2C\_510/2017 e 2C\_511/2017 del 16.9.2019, consid. 6.4.

<sup>79</sup> Cfr. punto 4.1. sopra.

<sup>80</sup> Cfr. il n. 3.1.2. sopra.

<sup>81</sup> In merito e riguardo al tema seguente Conferenza svizzera delle imposte, op. cit., n. 5.1.