

**INFORMATIVA N. 17/2014**

**IMPIANTI FOTOVOLTAICI**  
*I profili catastali e gli aspetti fiscali trattati nella circolare  
dell'Agenzia delle entrate n. 36/E/2013*

<b>Argomento:</b>	IVA E II.DD.
<b>Fonti:</b>	Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 36/E del 19/12/2013.
<b>Data:</b>	14 febbraio 2014
<b>Protocollo:</b>	205/PC

*In una corposa circolare, l'Amministrazione finanziaria chiarisce gli aspetti fiscali e i profili catastali degli impianti fotovoltaici, esaminando in modo completo le possibili fattispecie contrattuali che possono avere ad oggetto l'impianto stesso (cessione, locazione finanziaria, diritto di superficie).*

*Da evidenziare, il nuovo orientamento in merito alla qualificazione fiscale degli impianti, facendo tuttavia salvo il pregresso, ed un chiarimento sulla tassazione del compenso derivante dalla cessione del diritto di superficie, in controtendenza rispetto a quanto ritenuto dalla dottrina prevalente.*

L'Agenzia delle entrate fornisce un esame completo ed unitario degli aspetti catastali e fiscali degli impianti fotovoltaici. Il documento interviene per ricondurre ad unità le diverse posizioni interpretative dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia del Territorio che si sono succedute sull'argomento negli ultimi anni.

Rendendosi conto dell'incertezza creata con interpretazioni di prassi contrastanti tra di loro, l'Agenzia fa salvi i comportamenti tenuti dal contribuente antecedenti ai chiarimenti forniti, in attuazione del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede, di cui allo Statuto dei diritti del contribuente.

**Web streaming**

**RIVALUTAZIONI, LEASING, COMPENSAZIONI E PERDITE SU CREDITI  
LE NOVITA' DAL 1° GENNAIO 2014  
LE RATEAZIONI D'IMPOSTA NEGLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO  
E NELLA RISCOSSIONE COATTIVA**

**Mercoledì 26 febbraio 2014**

ore 9,30 - 13,30

L'istituto della rivalutazione dei beni d'impresa, le nuove regole per la deducibilità dei canoni di leasing ed i limiti introdotti nell'ambito delle compensazioni per imposte dirette, addizionali e IRAP per importi superiori a euro 15.000 come pure le modifiche alla deducibilità fiscale delle perdite su crediti sono gli argomenti trattati nel corso della diretta web.

Ulteriore approfondimento sarà dedicato alle rateazioni d'imposta sia nell'ambito dei diversi istituti deflativi del contenzioso che della riscossione coattiva.

Per i dettagli e le modalità di partecipazione all'evento si veda nostra Informativa n. 15/2014.

## 1. QUALIFICAZIONE DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

### 1.1 Prassi pregressa concernente la qualificazione mobiliare o immobiliare degli impianti fotovoltaici

L'Agenzia del territorio, con la circolare n. 3/T/2008, aveva riscontrato un'analogia funzionale tra i pannelli fotovoltaici e le turbine delle centrali idroelettriche, con la conseguenza che gli impianti fotovoltaici venivano qualificati come unità immobiliari, da accatastare come opifici nella categoria catastale D/1 o D/10.

L'Agenzia delle entrate in più occasioni aveva qualificato gli impianti fotovoltaici come "beni mobili", in quanto caratterizzati dal requisito della "amovibilità" (ossia, ciò che si può rimuovere, spostare da un luogo).

In particolare, con più circolari (n. 46/E del 19/7/2007, n. 38/E dell'11/4/2008, n. 38/E del 23/6/2010) l'Amministrazione aveva precisato che gli impianti fotovoltaici sono qualificabili come beni mobili quando:

- possono essere asportati da un punto per essere installati in un altro senza perdere le proprie caratteristiche;
- l'operazione di spostamento non si presenti antieconomica, vale a dire non comporti oneri gravosi.

Tale interpretazione prendeva come punto di riferimento impianti di dimensioni tali da consentire una facile amovibilità senza implicare il sostenimento di costi rilevanti.

### 1.2 Il nuovo orientamento nella circolare n. 36/E/2013

Nel documento di prassi in oggetto, è precisato che tale inquadramento ha suscitato incertezze operative: di conseguenza **l'Agenzia ha modificato l'approccio interpretativo** ancorando la qualificazione fiscale dell'impianto alla sua **rilevanza catastale**. Come spiegato nel par. 3 della circolare, l'Agenzia perviene a tale conclusione per ragioni di semplificazione, dato che "la definizione di bene mobile o immobile non si presta ad una interpretazione univoca ai fini fiscali".

Nella circolare n. 36/E/2013, par. 3, è precisato che gli impianti fotovoltaici:

a) costituiscono **beni immobili** quando:

- costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica censibile nella categoria catastale D/1 (opifici) o D/10 (fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole");
- sono posizionate su edifici (su pareti o su un tetto), o su aree di pertinenza comuni o esclusive di un fabbricato: in tal caso, pur non sussistendo l'obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, è necessario procedere, con una dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della rendita dell'unità immobiliare a cui risulta integrato, qualora l'impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale o la relativa redditività ordinaria di una percentuale pari al 15% o superiore.

*Esempio:*

*impianto fotovoltaico installato su un immobile ad uso "laboratori per arti e mestieri", classificato nella categoria C/3: a seguito dell'installazione dell'impianto fotovoltaico si determina un incremento di rendita dell'unità immobiliare in misura non inferiore al 15%. In tal caso l'unità immobiliare, con l'impianto fotovoltaico, rimarrà classificata nella categoria C/3; tuttavia, occorrerà procedere ad una rideterminazione della rendita.*

b) costituiscono **beni mobili** quando è soddisfatto uno dei seguenti requisiti:

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

A seguito del diverso orientamento rispetto al passato, l'Agenzia espressamente precisa che **“sono fatti salvi i comportamenti tenuti dai contribuenti ai fini delle imposte dirette e indirette, sulla base delle diverse indicazioni rese con precedenti documenti di prassi”**, per effetto della tutela dell'affidamento e della buona fede, sancito dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

## 2. EFFETTI FISCALI

La diversa qualificazione dell'impianto fotovoltaico, come bene mobile o immobile, ha conseguenze sul trattamento fiscale dell'investimento.

La circolare ministeriale n. 36/E/2013 esamina alcuni aspetti.

### 2.1 Coefficienti di ammortamento applicabili nella determinazione del reddito

Se l'impianto fotovoltaico è qualificabile come bene mobile, è applicabile il coefficiente di ammortamento del 9%, come precisato nella circolare n. 46/E/2007.

Se è qualificabile come bene immobile, l'Agenzia precisa che si può fare riferimento al settore dell'energia termoelettrica ed in particolare all'aliquota di ammortamento prevista per i fabbricati destinati all'industria, pari al 4%.

L'Agenzia chiarisce che, se l'impianto fotovoltaico negli anni precedenti è stato qualificato come bene mobile, con aliquota tabellare del 9%, ***i maggiori ammortamenti dedotti nei periodi d'imposta precedenti ai chiarimenti contenuti nella circolare in commento non devono essere rettificati.***

Tipologia bene	Aliquota ammortamento
bene immobile	4%
bene mobile	9%
<b><i>I maggiori ammortamenti dedotti in precedenza sulla base delle indicazioni fornite in precedenti documenti di prassi non devono essere rettificati</i></b>	

### 2.2 Trattamento ai fini IVA

La diversa qualificazione, mobiliare o immobiliare, dell'impianto fotovoltaico, comporta l'applicazione di disposizioni diverse sia in relazione al momento di effettuazione dell'operazione, sia relativamente al luogo.

#### a) impianto fotovoltaico qualificabile come bene mobile effettuata nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti o professioni:

- la cessione è operazione imponibile da assoggettare ad IVA;
- la cessione dell'impianto si considera effettuata nel momento di consegna o spedizione o, se antecedente, nel momento in cui è emessa fattura o è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, limitatamente all'importo fatturato o pagato;
- la prestazione di servizi relativa all'impianto fotovoltaico (comprese quelle aventi ad oggetto la costruzione dello stesso) si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo, o se antecedente al momento di emissione della fattura. Le prestazioni di servizi transfrontaliere si considerano effettuate al momento in cui sono ultimate;
- sotto il profilo territoriale, rilevano, ai sensi dell'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972:
  - le cessioni di impianti fotovoltaici esistenti nel territorio dello stato o spediti da altro stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello stato dal fornitore o per suo conto;
  - le prestazioni rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello stato o rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello stato.

#### b) impianto fotovoltaico qualificabile come bene immobile effettuata nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti o professioni:

- la cessione è esente, ai sensi dell'articolo 10, n. 8-ter, DPR 633/72 in quanto costituisce un immobile strumentale per natura;
- la cessione dell'impianto si considera effettuata nel momento della stipula del relativo atto di trasferimento;
- la prestazione di servizi, relativa ad impianti qualificati come beni immobili, si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo, o se antecedente al momento di emissione della fattura. Le prestazioni di servizi transfrontaliere si considerano effettuate nel territorio dello stato quando l'immobile è situato nel territorio stesso ai sensi dell'art. 7-quater del D.P.R. n. 633/1972;

- in generale, sulle prestazioni di servizi relative all'impianto fotovoltaico è applicabile l'obbligo di inversione contabile, di cui all'art. 17, comma 6, lett. a), DPR 633/72, a condizione che (risoluzione n. 474/E del 5/12/2008):
  - esistano appaltatore e subappaltatore;
  - entrambi svolgono attività edile riconducibile alla sezione "costruzioni";
  - oggetto del contratto sia una prestazione di servizi, ossia consistente nella installazione presso il cliente dell'impianto fotovoltaico richiesto.

**c) Impianto realizzato su lastrico solare**

Il lastrico solare è classificato nella categoria F/5. Di conseguenza, si tratta di un immobile diverso da quelli strumentali per natura.

Il lastrico solare privo di autonomia catastale è invece considerato parte del fabbricato cui appartiene e la relativa cessione o locazione segue il regime proprio di tale fabbricato.

Una volta realizzata la centrale fotovoltaica sul lastrico solare, se censibile in categoria D/1 o D/10, si dovrà procedere alla variazione catastale, sopprimendo l'identificativo del lastrico solare per consentire l'iscrizione in catasto dell'unità immobiliare costituita.

Se l'impianto fotovoltaico realizzato sul lastrico solare è un bene mobile, alle cessioni dell'impianto si applica il regime proprio dei beni mobili.

**d) Impianto fotovoltaico di pertinenza di immobile abitativo**

Il vincolo pertinenziale rende il bene servente una proiezione del bene principale, con la conseguenza che alla pertinenza è attribuita la medesima natura del bene principale.

Tuttavia, l'operazione avente ad oggetto la pertinenza mantiene la propria autonomia, con la conseguenza che devono essere verificati i presupposti oggettivi e soggettivi che determinano il relativo trattamento fiscale (ad esempio, imponibilità ai fini IVA, cessione dell'impianto da parte dell'impresa costruttrice entro un determinato termine dalla ultimazione).

In tali casi alla cessione di impianti fotovoltaici, qualificati come immobili, è applicabile ai fini IVA la disciplina prevista per le cessioni dei fabbricati cui accedono.

<b>Tipologia impianto fotovoltaico</b>	<b>Regime IVA della cessione</b>	<b>Regime IVA della prestazione</b>
<b>bene mobile</b>	imponibile	imponibile
<b>bene strumentale per natura</b> <b>immobile</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• esente (art. 10, n. 8-ter)</li> <li>• imponibile se:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ cessione da parte di imprese costruttrici o di ristrutturazione entro 5 anni</li> <li>➢ cedente opta per imponibilità (*)</li> </ul> </li> </ul>	Applicazione del reverse charge (**) se: <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ vi è presenza di appaltatore e subappaltatore;</li> <li>➢ entrambi svolgono attività di "costruzione";</li> <li>➢ oggetto del contratto è una prestazione di servizi</li> </ul>
<b>lastrico solare F/5 (immobile strumentale)</b> <b>non</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• esente (art. 10, n. 8-bis)</li> <li>• imponibile se:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ cessione da parte di imprese costruttrici o di ristrutturazione entro 5 anni</li> <li>➢ cedente opta per imponibilità (*)</li> </ul> </li> </ul>	
<b>lastrico solare diverso da F/5:</b> - <b>immobile</b> - <b>mobile</b>	Se immobile: <ul style="list-style-type: none"> <li>• esente (art. 10, n. 8-ter)</li> <li>• imponibile se:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ cessione da parte di imprese costruttrici o di ristrutturazione entro 5 anni</li> <li>➢ cedente opta per imponibilità (*)</li> </ul> </li> </ul> Se mobile: imponibile	
<b>pertinenza</b>	si applica il regime previsto per la cessione del bene (immobile o mobile) cui accedono	
(*) reverse charge (art. 17, c.6, lett. a-bis, DPR 633/72)		
(**) reverse charge (art. 17, c.6, lett. A, DPR 633/72)		

### e) Aliquota IVA

In merito alla corretta aliquota Iva applicabile alle cessioni e locazioni di impianti fotovoltaici, l'Agenzia delle Entrate ricorda che già con la circolare n.46/E/07 ha richiamato le disposizioni di cui al n.127-*quinques* della Tabella A), Parte Terza del DPR n.633/72, secondo cui è applicabile l'aliquota del 10% per "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica".

L'Agenzia precisa che, in base a chiarimenti forniti dal Ministero dello sviluppo economico, tali impianti a cui si applica l'aliquota ridotta del 10% sono quelli in grado di produrre e fornire elettricità di potenza tale da poter essere utilizzata o immessa nella rete di distribuzione e che, a tal fine, siano composti da tutti quei componenti necessari allo scopo individuati nella norma CEI 82-85.

La cessione dei singoli componenti, utilizzati per la realizzazione di un impianto fotovoltaico, è assoggettata all'aliquota del 10%, ex n.127-*sexies*), Tab. A), parte terza, ad esclusione della materie prime e semilavorate. Coerentemente con quanto già affermato con le risoluzioni n.269/E/07 e n. 469/E/08, l'Agenzia conferma che rientrano, quindi, nell'ambito applicativo dell'aliquota ridotta solo quei beni:

- il cui processo produttivo si è già concluso e si trovano nell'ultima fase di commercializzazione;
- che siano stati acquistati per essere direttamente impiegati per la costruzione dell'impianto, ossia acquistati da quei soggetti che si configurino come soggetti dediti all'installazione o costruzione di impianti.

Oltre a tali presupposti oggettivi, l'Agenzia pone quale ulteriore condizione, per l'applicazione dell'aliquota ridotta, che gli utilizzatori finali rilascino, sotto la propria responsabilità, una dichiarazione circa l'utilizzazione dei beni per la costruzione degli impianti di cui al n.127-*quinquies*.

L'aliquota ridotta è altresì applicabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la costruzione degli impianti fotovoltaici (voce n. 127-*septies*, Tab.A, parte III).

## 2.3 Imposte di registro e ipocatastali

### a) Cessione di impianti fotovoltaici qualificati come beni mobili

Per effetto del principio di alternatività IVA-registro, di cui all'art. 40 del D.P.R. n. 131/86, se la cessione è soggetta ad IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa.

La registrazione deve essere effettuata:

- solo in caso d'uso se la cessione viene effettuata tramite contratto verbale o per scrittura privata non autenticata;
- in termine fisso se il contratto viene concluso per atto pubblico o scrittura privata autenticata.

Se la cessione non è soggetta ad IVA (ad esempio, perché il cedente non è soggetto IVA), la registrazione avviene in termine fisso e l'imposta di registro è applicata in misura proporzionale pari al 3%.

### b) Cessione di impianti fotovoltaici qualificati come beni immobili

Se la cessione è soggetta ad IVA (sia in regime di imponibilità che di esenzione), il relativo atto è assoggettato ad imposta di registro in misura fissa, mentre le imposte ipo-catastali sono dovute nella misura rispettivamente del 3% ed 1%.

Se la cessione non è soggetta ad IVA, l'imposta di registro è dovuta in misura proporzionale con aliquota 7% per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di fabbricati e pertinenze e per atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento.

Le imposte ipo-catastali sono dovute nella misura rispettivamente del 2% e 1%.

Dal 1° gennaio 2014, la misura proporzionale dell'imposta di registro è stata elevata al 9%, con un minimo di euro 1.000. Le imposte ipo-catastali sono dovute, dalla medesima data, nella misura fissa di 50 euro.

### c) Impianto realizzato su lastrico solare

Come evidenziato sopra, la locazione o cessione del lastrico solare è esente ai fini IVA, ai sensi dell'art. 10, cc. 8 e 8-bis), DPR 633/72, relativi rispettivamente alle locazioni e cessioni di porzioni di fabbricati diversi da quelli strumentali.

Tali fattispecie configurano una eccezione al principio di alternatività IVA-registro, ai sensi dell'art. 40, DPR 131/86.

Pertanto, la cessione dell'impianto realizzato sul lastrico solare sconta l'imposta di registro in misura proporzionale che, dal 1° gennaio 2014, è elevata al 9%, con un minimo di euro 1000, ed imposte ipo-catastali nella misura fissa di euro 50.

La locazione è invece soggetta ad imposta proporzionale nella misura del 2%.

### 3. IMPIANTO FOTOVOLTAICO REALIZZATO SU BENI DI TERZI

Se l'immobile sul quale vengono integrati i pannelli fotovoltaici è di proprietà di terzi, il relativo costo configura una spesa di manutenzione straordinaria non capitalizzabile, in quanto relativa a beni non di proprietà.

Sulla base del principio contabile n. 24, il costo può essere contabilizzato in due diverse modalità:

- iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali nella voce "costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi" se non è separabile dai beni immobili a cui si riferiscono. Concorre alla determinazione del reddito d'impresa come spesa imputabile a più esercizi, nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio;
- iscrivibile tra le "immobilizzazioni materiali", nella specifica categoria di appartenenza. Concorre alla determinazione del reddito d'impresa attraverso la procedura di ammortamento.

Non spetta il rimborso dell'IVA assolta sull'acquisto o realizzazione dell'impianto fotovoltaico, ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/72, lett. c), quando l'impianto non è separabile dal bene immobile cui si riferisce, non potendo essere rimosso al termine del periodo di utilizzo: in tal caso, infatti, non costituisce bene ammortizzabile.

### 4. IMPIANTO FOTOVOLTAICO ACQUISTATO IN LEASING

#### 4.1 Imposte dirette

Gli effetti sulle imposte dirette sono diversificati a seconda se il bene è inquadrabile come immobile o mobile.

##### 4.1.1 Bene mobile

Se l'impianto costituisce un bene mobile strumentale per l'impresa, il canone di leasing è deducibile per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i relativi canoni, per un periodo non inferiore ai due terzi (diventato "la metà" dal 1° gennaio 2014) del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31/12/1988, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa (art. 102, comma 7, TUIR).

**Attenzione:** Si fa presente che con la legge di stabilità per il 2014 (articolo 1, comma 162-163, L. n. 147/2013), il valore di "due terzi" è stato ridotto alla "metà", con effetto sui contratti stipulati dal 1° gennaio 2014.

In caso di lavoratori autonomi e associazioni professionali, il canone di leasing è deducibile ai sensi dell'articolo 54 TUIR.

##### 4.1.2 Bene immobile

Se l'impianto costituisce un bene immobile strumentale per l'impresa, il canone di leasing è deducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, TUIR, il quale prevede che "qualora l'applicazione della regola di cui al periodo precedente determini un risultato inferiore a 11 anni o superiore a 18 anni, la deduzione è ammessa per un periodo, rispettivamente, non inferiore a 11 anni o pari almeno a 18 anni".

**Attenzione:** Si fa presente che con la legge di stabilità per il 2014 (articolo 1, comma 162-163, L. n. 147/2013), tale criterio è stato sostituito, con effetto sui contratti stipulati dal 1° gennaio 2014, con la deducibilità per un periodo non inferiore a 12 anni.

In caso di lavoratori autonomi e associazioni professionali, che abbiano acquisito l'impianto strumentale nel periodo 1/1/2007-31/12/2009, il canone di leasing è deducibile ai sensi dell'articolo 54 TUIR. Se l'atto di acquisto è successivo al 31/12/2009, il costo di acquisizione non è più fiscalmente deducibile secondo la procedura dell'ammortamento.

**Attenzione:** Si fa presente che con la legge di stabilità per il 2014 (articolo 1, comma 162-163, L. n. 147/2013), la deducibilità dei canoni di leasing è ammessa, con effetto sui contratti stipulati dal 1° gennaio 2014, per un periodo non inferiore a 12 anni.

#### 4.2 Iva

Le concessioni di beni in leasing costituiscono, ai sensi dell'art. 3, c.2, del D.P.R. n. 633/72, prestazioni di servizi.

Di conseguenza, il concedente è tenuto all'applicazione dell'IVA e all'emissione della relativa fattura, secondo le regole proprie in base alla tipologia di bene.

Nel caso in cui il bene costituisca:

- un **bene immobile**, la locazione è esente da IVA (art. 10, n. 8, del D.P.R. n. 633/72), tranne l'ipotesi in cui nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. L'IVA eventualmente applicata sconta l'aliquota del 10% (voce 127-quinquies, Tab.A, parte III, DPR 633/72). L'art. 16, comma 3, del D.P.R. n. 633/72 prevede che per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di locazione finanziaria (e simili), l'IVA si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni dati con contratti di locazione finanziaria e simili. L'aliquota del 10%, di cui alla citata voce 127-quinquies, è applicabile nel caso di cessione del bene alla società di leasing, al riscatto del bene da parte dell'utilizzatore e alle prestazioni di servizi a fronte delle quali vengono pagati i canoni;
- un **bene mobile**, si applica l'IVA (con le precisazioni fornite relativamente ai beni immobili).

**Attenzione:** in caso di locazione non finanziaria, si applica l'aliquota IVA ordinaria sia nel caso in cui l'impianto fotovoltaico sia un bene immobile, che mobile.

#### 4.3 Imposte di registro e ipo-catastali

Per effetto del principio di alternatività IVA-registro, di cui all'art. 40, del D.P.R. n. 131/1986, si producono effetti diversi a seconda se il bene è mobile o immobile:

- **bene mobile:** se la locazione (*sia finanziaria che non finanziaria*) è soggetta ad IVA, il relativo contratto non formato per atto pubblico o scrittura privata autenticata deve essere assoggettato a registrazione solo in caso d'uso, con applicazione dell'imposta in misura fissa; se il contratto è formato per atto pubblico o scrittura privata autenticata, la registrazione deve essere effettuata in termine fisso, con applicazione dell'imposta in misura fissa. Se la locazione è esclusa da IVA, il contratto deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta proporzionale nella misura del 3%;
- **bene immobile:** se la **locazione non finanziaria** è esclusa da IVA, il relativo contratto deve essere assoggettato a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'imposta proporzionale nella misura del 2%. Se la locazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA, il relativo contratto è comunque assoggettato ad imposta proporzionale nella misura dell'1% (art. 40, c. 1-bis, DPR 131/86).

Se la **locazione finanziaria** riguarda beni immobili, la registrazione dei contratti formati per scrittura privata non autenticata deve essere assoggettata a registrazione solo in caso d'uso e l'imposta è dovuta in misura fissa. Se i contratti sono formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata devono essere assoggettati a tassazione in termine fisso secondo le regole ordinarie.

La legge di stabilità per il 2011 (L. n. 220 del 13 dicembre 2010) ha previsto che l'acquisto di un bene immobile strumentale da parte di una società di leasing è soggetto alle aliquote ordinarie previste dal TUIC (ipotecaria 3% e catastale 1%, se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'IVA; ipotecaria 2% e catastale 1% se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'IVA). In caso di esercizio dell'opzione di acquisto da parte dell'utilizzatore, o in caso di cessioni di immobili strumentali rivenienti da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempimento dell'utilizzatore le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

#### 5. SCORPORO DEL VALORE DEL TERRENO AI FINI DELL'AMMORTAMENTO

Se gli impianti fotovoltaici costituiscono beni immobili autonomamente accatastabili, ai fini dell'ammortamento degli stessi si deve applicare la disciplina dello scorporo del valore del terreno, di cui all'art. 36 decreto legge n. 223/2006. Pertanto, le quote di ammortamento dell'impianto deducibili sono calcolate sulla base del costo complessivo dell'impianto assunto al netto del costo delle aree occupate dall'impianto stesso.

Il costo da attribuire alle aree, se non sono state acquistate autonomamente, è pari al maggiore tra (circolare n. 1/E del 19 gennaio 2007):

- il valore separatamente esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
- il valore ottenuto applicando il 20% (30% nel caso di fabbricati industriali) al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

**Al riguardo, l'Agenzia precisa che gli impianti fotovoltaici costituiscono fabbricati industriali: si applica, quindi, al calcolo sopra evidenziato, la percentuale del 30%.**

Nel caso in cui sia acquistato solo il diritto di superficie sul terreno sottostante l'impianto, occorre verificare se il diritto è acquistato:

- **a tempo determinato:** in tal caso non si applica la disciplina dello scorporo, perché il superficiario non acquista la proprietà del terreno, ma solo un diritto;
- **a tempo indeterminato:** in tal caso si applica lo scorporo, perché la costituzione del diritto di superficie a tempo indeterminato è assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno.

## 6. SOCIETA' NON OPERATIVE

L'Agenzia prende atto che il mercato relativo alla produzione e vendita dell'energia elettrica derivante da fonte fotovoltaica è un mercato vincolato in cui gli operatori non godono di piena autonomia, in quanto in genere la vendita di energia da parte degli operatori avviene a prezzi imposti, sulla base di specifici contratti stipulati con il GSE.

Non si può quindi prescindere da tale considerazione ai fini della disapplicazione della disciplina delle società di comodo: **deve quindi essere valutata favorevolmente la richiesta presentata da una società produttrice che dimostri e documenti che i ricavi conseguiti sono inferiori rispetto a quelli minimi per cause esclusivamente esogene, come la vendita sulla base di contratti specifici stipulati con il GSE.**

L'Agenzia precisa, inoltre, che ai fini del calcolo del test di operatività, il contribuente deve applicare agli impianti fotovoltaici il **coefficiente del 6% previsto per i beni immobili, a prescindere dal fatto che gli impianti siano inquadrati come beni immobili o mobili** (per i quali il coefficiente sarebbe del 15%): ciò in considerazione del fatto che tali beni producono gli stessi ricavi indipendentemente dalla natura attribuita all'investimento per finalità tributarie.

## 7. DIRITTO DI SUPERFICIE SU TERRENI DESTINATI ALLA REALIZZAZIONE DI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

L'Agenzia delle entrate, dopo aver confermato che i parchi eolici e gli impianti fotovoltaici che costituiscono beni immobili possono essere oggetto della costituzione del diritto di superficie, di cui all'art. 952 codice civile, analizza la qualificazione fiscale da attribuire al corrispettivo conseguito in occasione della cessione del diritto di superficie.

Innanzitutto ribadisce che, ai sensi dell'art. 9, comma 5, TUIR, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono, ai fini delle imposte dirette, anche per le cessioni che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento (tra cui, quindi, il diritto di superficie).

L'Agenzia precisa che l'equiparazione effettuata dall'art. 9, c. 5, TUIR, può operare esclusivamente tra valori omogenei. La cessione del diritto di superficie viene ricondotta tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. b) esclusivamente nell'ipotesi in cui il diritto reale è stato acquistato in precedenza a titolo oneroso. Se tra la cessione e l'acquisto a titolo oneroso del diritto reale sono trascorsi più di cinque anni, la plusvalenza non può essere assoggettata a tassazione.

L'Amministrazione chiarisce che, **in mancanza di un precedente acquisto del diritto reale a titolo oneroso, la cessione del medesimo viene ricondotta tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. I), TUIR**, derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. Ai sensi del successivo art. 71, c. 2, TUIR, il reddito da sottoporre a tassazione è costituito dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla sua produzione.

## 8. LOCAZIONE DI TERRENO DESTINATO ALLA REALIZZAZIONE DI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Al contratto di locazione del terreno sul quale sarà realizzato l'impianto fotovoltaico è applicabile, in alternativa, il seguente regime:

- esente ai fini IVA (art. 10, c.1, n.8) se il terreno non è suscettibile di utilizzazione edificatoria; imposta di registro nella misura dello 0,50% (fondo rustico) e 2% negli altri casi;
- imponible IVA ad aliquota ordinaria, se il terreno oggetto di locazione è suscettibile di utilizzazione edificatoria. L'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di euro 67;
- se il terreno non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, per la registrazione del contratto l'imposta di registro è corrisposta nella misura del 2% (0,50% se fondo rustico).

## 9. QUINTO CONTO ENERGIA

L'Agenzia fornisce un quadro riepilogativo del trattamento fiscale relativo agli incentivi riconducibili al "Quinto Conto Energia", introdotto con decreto 5 luglio 2012.



Tale meccanismo di incentivazione prevede l'erogazione di due diversi incentivi calcolati in base all'utilizzo effettivo dell'energia prodotta, composto da:

- a) una **tariffa omnicomprensiva** per l'energia immessa in rete derivante da impianti di potenza fino a 1MW e da una **tariffa premio** per l'energia netta consumata in sito;

oppure da:

- b) un importo, pari alla **differenza tra la tariffa omnicomprensiva e il prezzo orario zonale** per l'energia immessa in rete derivante da impianti di potenza superiore a 1MW e da una tariffa premio per l'energia netta consumata in sito.

Il trattamento fiscale applicabile è il seguente:

**Tariffa premio:** è un contributo a fondo perduto che ha lo scopo di incentivare il produttore ad utilizzare l'energia prodotta incrementando il risparmio che lo stesso già consegue non acquistando energia elettrica, con un ulteriore vantaggio economico che consente al titolare dell'impianto di recuperare i costi sostenuti per effettuare l'investimento.

Di conseguenza:

- è escluso da IVA, per mancanza del rapporto sinallagmatico;
- è imponibile ai fini delle II.DD. e IRAP se percepito nell'ambito di un'attività imprenditoriale;
- è assoggettata a ritenuta del 4% a titolo di acconto se corrisposta ad imprese o ad enti non commerciali per gli impianti che attengono all'attività commerciale (art. 28, c.2, del D.P.R n. 600/73).

**Tariffa omnicomprensiva:** è l'incentivo erogato dal GSE al responsabile dell'impianto fotovoltaico, in relazione all'energia immessa in rete.

Di conseguenza, se percepita da un soggetto che svolge attività d'impresa o di lavoro autonomo, è:

- soggetta ad IVA;
- imponibile ai fini delle II.DD. e IRAP.

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

Se la tariffa omnicomprensiva è superiore al prezzo orario zonale, il legislatore ha previsto che lo stesso GSE corrisponda ai titolari di impianti l'eventuale differenza, con lo scopo di consentire al produttore di energia di recuperare anche i costi sostenuti per realizzare l'investimento.

Tale differenza si configura come una **integrazione di prezzo**, rilevante ai fini IVA, delle imposte dirette e dell'IRAP.

L'aliquota IVA applicabile all'importo erogato dal GSE è pari all'aliquota applicata dal produttore di energia alla cessione sul mercato.

Cordiali saluti.

IL DIRETTORE  
- Andrea Trevisani -

