

Criteria di ammortamento degli impianti fotovoltaici e principio della "vita utile"

il fisco, 30 / 2014, p. 2952

Criteria di ammortamento degli impianti fotovoltaici e principio della "vita utile"

Gian Marco Committeri, Emiliano Ribacchi

Riferimenti

Legge 23 dicembre 1994 n. 724 Art. 30

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 85

Decreto ministeriale 31 dicembre 1988

Circolare 19 dicembre 2013 n. 36/E

ABSTRACT - *Con la circolare n. 36/E del 2013 l'Agencia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti agli operatori del settore delle energie rinnovabili. La circolare non ha, tuttavia, pienamente recepito alcuni aspetti sostanziali sottostanti la gestione degli impianti fotovoltaici. In particolare, con riguardo al processo di ammortamento degli stessi, le regole dettate non tengono conto della effettiva durata di utilizzo economico dei beni, legata necessariamente alla possibilità di ottenere i contributi derivanti dalla "tariffa incentivante", oppure della necessità - secondo corretti principi contabili - di applicare ammortamenti separati per i beni che, ancorché integrati con una unità immobiliare, abbiano una vita utile differente.*

1. Premessa

Il mercato della produzione di energia elettrica mediante fonti rinnovabili ha avuto nel corso degli ultimi anni un rapido sviluppo e, sebbene non siano mancati chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, gli operatori in taluni casi hanno dovuto mettere in campo un autonomo sforzo interpretativo al fine di disciplinare adeguatamente fattispecie per le quali era dato riscontrare una assoluta carenza di normazione e/o di prassi.

Anche ad esito delle ulteriori richieste di chiarimenti sull'argomento da parte degli operatori del settore, è stata emanata la circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013 dell'Agencia delle Entrate ("Circolare"), che ha affrontato diversi aspetti, sia di natura fiscale che catastale ^[1], correlati agli impianti fotovoltaici. I chiarimenti resi, peraltro, sono stati ritenuti altresì applicabili, per quanto compatibili, agli investimenti nel settore eolico.

Nell'ambito della Circolare particolare attenzione è stata dedicata alla questione della **qualificazione mobiliare od immobiliare** degli impianti fotovoltaici ed alle conseguenze che ne derivano in materia catastale e tributaria, anche per effetto di precedenti orientamenti non univoci dell'Agencia delle Entrate e dell'Agencia del Territorio ^[2].

La Circolare ha affermato un indirizzo interpretativo che, *breviter*, opera una **distinzione** in funzione della **potenza** e della **dimensione** degli impianti fotovoltaici, riconoscendo natura mobiliare solo a quelli con capacità di generazione elettrica e volumi sostanzialmente ridotti ^[3].

Sebbene l'intervento di prassi abbia avuto il merito di restituire anche altre certezze in un ambito in precedenza caratterizzato da posizioni non univoche degli uffici territoriali ^[4] nonché di fornire altri opportuni chiarimenti ^[5], con conseguenti negative ripercussioni per l'operatività aziendale, non può tuttavia sottacersi che per alcuni aspetti la Circolare abbia fatto proprie posizioni che sembrano non tener adeguatamente conto della specificità del settore.

Si pensi a quanto affermato in materia di ammortamenti con riguardo alla durata del relativo processo e conseguente deducibilità fiscale dell'onere.

2. Impianti fotovoltaici e processo di ammortamento

Si evidenzia, in via preliminare, che la circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 aveva all'epoca ritenuto che "l'impianto fotovoltaico utilizzato costituisce bene strumentale all'attività svolta e conseguentemente sono deducibili le quote di ammortamento commisurate al costo d'acquisto o di realizzazione. (...) il coefficiente di ammortamento da applicare all'impianto fotovoltaico sia pari al 9%, corrispondente al coefficiente applicabile alle "Centrali termoelettriche" secondo la tabella allegata al decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica del gas e dell'acqua - Specie 1/b - Produzione e distribuzione di energia termoelettrica) (...). Nella fattispecie, infatti, non essendo contemplata tale categoria di impianto nella citata tabella che definisce i coefficienti di ammortamento dei beni strumentali, si rende applicabile il principio, affermato da consolidata prassi ministeriale, secondo cui occorre fare riferimento al coefficiente previsto per beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentino caratteristiche similari dal punto di vista del loro impiego e della vita utile (cfr. da ultimo la risoluzione 9 aprile 2004, n. 56).".

Ad esito di tali chiarimenti, nella prassi delle imprese operanti nel settore era dato constatare una duplice impostazione: processo di ammortamento che seguiva l'indicazione della Agenzia delle Entrate oppure, più spesso, un allineamento della durata del periodo di ammortamento alla **vita utile stimata del bene**. Tale ultimo riferimento temporale risulta, generalmente, quantificato in **20 anni**, in linea, tra l'altro, con la durata delle autorizzazioni aventi ad oggetto la gestione degli impianti e, soprattutto, con la **durata della c.d. "tariffa incentivante"** riconosciuta e corrisposta dal Gestore dei Servizi Elettrici - GSE S.p.A. ("GSE") [6].

Ovviamente, in ossequio al principio di derivazione contenuto nell'art. 83 del Tuir, i titolari di reddito d'impresa potevano dedurre la predetta quota di ammortamento nei limiti della previa imputazione a conto economico ai sensi dell'art. 109, comma 4, del Tuir.

Rispetto al menzionato documento di prassi, con cui era stato chiarito che il coefficiente di ammortamento da applicare fosse pari al 9%, la Circolare ha chiarito come tale aliquota sia applicabile solo in determinate circostanze.

Più esattamente, è stato specificato che "la predetta aliquota del 9%, applicabile nel caso in cui l'impianto fotovoltaico è qualificabile come bene mobile, è stata determinata tenendo conto del fatto che, non contemplando il citato decreto ministeriale tale categoria di impianti, ai fini dell'individuazione dell'aliquota si rende applicabile il principio, affermato da consolidata prassi ministeriale, secondo cui occorre far riferimento al coefficiente previsto per i beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentano caratteristiche similari dal punto di vista del loro impiego e della vita utile".

Ciò constatato, la Circolare, partendo dalla ripartizione in essa contenuta tra beni mobili ed immobili, modifica il proprio orientamento, con specifico riferimento a quegli impianti non qualificabili come mobili.

Infatti, in presenza di un impianto fotovoltaico che si configura come un bene immobile, per quanto concerne l'aliquota applicabile al valore fiscalmente riconosciuto del bene la Circolare ha ritenuto che sia "necessario far riferimento al coefficiente previsto per beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentino caratteristiche similari dal punto di vista del loro impiego e della vita utile. Si ritiene, pertanto, di poter fare riferimento al settore dell'energia termoelettrica e in particolare all'aliquota di ammortamento prevista per «fabbricati destinati all'industria» corrispondente al 4%". Ne discende che, per effetto di tale posizione, per le imprese che prudenzialmente seguiranno tale orientamento, vi sarà una percentuale di ammortamento non corrispondente all'utilizzo reale dell'impianto poiché presumibilmente lo stesso produrrà convenientemente energia per un periodo di venti anni (e non per 25 come implicitamente ne deriva applicando l'aliquota del 4%), ossia per il periodo contrattuale esistente con il GSE in presenza della tariffa incentivante. La Circolare ha opportunamente precisato che nel caso in cui l'impianto fotovoltaico, sulla base delle precedenti indicazioni, sia stato qualificato come bene mobile e l'ammortamento sia stato applicato con l'aliquota tabellare del 9%, i maggiori ammortamenti dedotti nei periodi d'imposta precedenti non devono essere rettificati.

Per quanto apprezzabile sia quest'ultima affermazione [7] a fronte della (probabile) modifica dei piani di ammortamento e delle conseguenze fiscali in termini di deducibilità delle quote di ammortamento, non si possono tuttavia omettere alcune considerazioni in merito ai menzionati chiarimenti.

Ipotizzare, nell'ottica (anche) aziendalistica, una gestione economica di impianti fotovoltaici per un periodo pari a venticinque anni significa, infatti, non tenere conto della reale natura di tali investimenti nonché dei costi di gestione sottesi. Si pensi, in breve, alle spese di manutenzione, di vigilanza, di assicurazione, agli oneri amministrativi, alle imposte (Imu *in primis*). Orbene, in assenza di un futuro quadro normativo che disciplini nuove forme di incentivazione, che oggi non è evidentemente possibile in

alcun modo prevedere, oppure di un diverso utilizzo dell'impianto alla scadenza del periodo di incentivazione, anch'esso ad oggi difficilmente prevedibile, la scelta operata dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare non potrà non generare criticità. Se da un lato non può sottacersi come andasse individuata un'aliquota di ammortamento "assimilabile" per il settore in oggetto, dall'altro pareva forse ragionevole soffermarsi maggiormente sulla durata di utilizzo effettivo di tali impianti.

Durata che, peraltro, non diverge in misura significativa in relazione alla potenza dell'impianto installato mentre - per quanto detto in precedenza - l'aliquota di ammortamento fiscale è pari a più del doppio per gli impianti di dimensione ridotta (aliquota del 9% rispetto a quella del 4% riservata a quelli considerati "immobili") con le evidenti discrasie che si vengono a creare tra rispetto delle prescrizioni fiscali e rappresentazione veritiera e corretta imposta dall'art. 2423 c.c.

Sul punto sarebbe auspicabile che l'Amministrazione finanziaria riveda le proprie valutazioni, riscontrando possibilmente le modalità di utilizzo degli impianti da parte degli operatori del settore e le correlate fonti finanziarie che ne rendono possibile il funzionamento (tariffa incentivante in via principale). Una disamina analitica dei bilanci delle società che gestiscono impianti fotovoltaici confermerebbe che la quota prevalente dei ricavi di queste società deriva dal noto meccanismo di incentivazione e, una volta esaurito lo stesso, non appare ragionevole ipotizzare un ulteriore periodo di utilizzo, se non in termini antieconomici stante la natura dei costi (fissi) sottostanti la relativa gestione.

È la stessa Circolare, peraltro, a riconoscere la rilevanza dei contributi ricevuti e la durata limitata del periodo di incentivazione, laddove, in un passaggio, prevede espressamente che "la componente incentivante, costituisce la fonte di ricavo principale per il soggetto responsabile dell'impianto fotovoltaico e consiste in un contributo erogato per un periodo di 20 anni al soggetto responsabile dell'impianto in proporzione:

- a tutta l'energia elettrica prodotta annualmente, se il soggetto beneficia dei Conti Energia dal Primo al Quarto;
- alla quantità di energia prodotta e autoconsumata, se il soggetto beneficia del V Conto Energia.

Tale contributo ha lo scopo di ristorare il soggetto titolare dell'impianto del costo sostenuto per l'investimento nonché di sostenere la produzione di energia mediante lo sfruttamento dell'impianto fotovoltaico per un lungo periodo (Cfr. circolare 19 luglio 2007, n. 46/E e successivo paragrafo 10.3)".

Tale circostanza evidenzia come il periodo di vita utile dell'impianto debba ragionevolmente ricondursi, salvo opzione da parte dell'operatore per il prolungamento del periodo di concessione della "tariffa incentivante" ridotta ^[8], a 20 anni cui corrisponde una aliquota di ammortamento del 5%; la presenza di due aliquote differenziate (una maggiore ed una inferiore) sembra dettata esclusivamente dalla necessità di individuare un coefficiente tabellare applicabile tra quelli contenuti nel D.M. 31 dicembre 1988, non potendo tuttavia soddisfare le esigenze degli operatori del settore.

In merito al periodo di ammortamento, si rileva, infine, come la Circolare specifichi che qualora i pannelli fotovoltaici non risultino accatastati autonomamente, in quanto totalmente o parzialmente integrati all'unità immobiliare, i relativi costi, se capitalizzati sulla base della corretta applicazione dei principi contabili, sono ammortizzati ai fini delle imposte dirette seguendo la procedura di ammortamento del bene di cui sono diventati parte integrante. In questo caso, secondo tale impostazione, l'aliquota di ammortamento applicabile sarà quella dell'immobile cui l'impianto risulta integrato e generalmente si applicherà l'aliquota del 3%. Anche su tale punto non possono non formularsi alcune riflessioni.

In genere, la vita utile stimata per un impianto fotovoltaico sarà inferiore alla vita utile del fabbricato e l'OIC 16 richiede che in caso di cespiti che comprendono più componenti, aventi una vita utile di durata inferiore al cespite principale, l'ammortamento di tali componenti dovrà essere determinato in via separata rispetto al cespite principale, fatta eccezione per i casi in cui ciò non sia praticabile o significativo ai fini della predisposizione del bilancio d'esercizio. Seguendo l'impostazione della Circolare, invece, in questi casi le imprese sarebbero obbligate ad adottare il c.d. "doppio binario" a seguito delle differenze tra l'ammortamento civilistico e quello fiscale.

Ferme restando le rappresentate criticità, in base ai chiarimenti resi, i contribuenti che decideranno di conformarsi (anche in via prudenziale) ai principi contenuti nella Circolare, dovranno tener conto di quanto segue:

- se l'impianto è qualificabile come bene mobile, il coefficiente di ammortamento utilizzabile ai fini del reddito d'impresa o del reddito di lavoro autonomo è confermato nella percentuale del 9%;
- se, invece, l'impianto deve essere considerato bene immobile, la percentuale applicabile è quella del 4%;
- se i pannelli fotovoltaici non sono accatastati autonomamente, in quanto totalmente o parzialmente

integrati all'unità immobiliare, i relativi costi, se capitalizzati in base alla corretta applicazione dei principi contabili, sono ammortizzati seguendo la procedura di ammortamento - e utilizzando la percentuale - propria del bene di cui sono diventati parte integrante.

3. Scorporo del valore del terreno

Taluni ed ulteriori spunti di riflessione riguardano altresì i profili afferenti la disciplina dello scorporo del valore del terreno ai fini dell'ammortamento nel caso in cui gli impianti fotovoltaici costituiscono beni immobili autonomamente accatastabili ^[9].

Trattasi, come noto, della disciplina volta a rendere indeducibile l'ammortamento delle aree sulle quali insistono i fabbricati e, quindi, tra l'altro, gli impianti fotovoltaici. Pertanto, gli operatori, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento dell'impianto, devono far riferimento al costo complessivo del bene che deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dall'impianto medesimo.

Il costo da attribuire alle predette aree, come precisato nella circolare 19 gennaio 2007, n. 1/E, nell'eventualità che non siano già state acquistate autonomamente in precedenza, sarà pari al maggiore tra:

- il valore separatamente individuabile esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
- il valore ottenuto applicando il 20% o - per i fabbricati industriali - il 30% al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

La Circolare ha altresì chiarito che gli impianti fotovoltaici costituiscono fabbricati industriali, in quanto destinati alla produzione del bene energia mediante la conversione delle radiazioni solari, prescindendo dalla classificazione catastale. Ne consegue che il costo da attribuire all'area sulla quale insistono detti impianti sarà pari al maggiore tra il valore separatamente esposto in bilancio e quello ottenuto applicando il 30% al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo quindi del valore dell'area.

Rilevato in termini generali quanto precede, deve tuttavia ricordarsi come non sempre i terreni siano oggetto di specifica ed autonoma acquisizione da parte degli operatori del settore, essendo, più spesso, acquisito il solo diritto di superficie sul terreno su cui insiste l'impianto per una durata analoga alla vita utile prevista per lo stesso (ossia, tipicamente, 20 anni come ricordato in precedenza). Ai fini dell'applicazione della disciplina dello scorporo, la Circolare richiede di verificare se il diritto è acquistato a tempo determinato od indeterminato e conferma quanto già affermato dalla precedente prassi dell'Agenzia delle Entrate ^[10]. Nel primo caso, che si deve ritenere maggiormente aderente alla prassi operativa, la disciplina dello scorporo non è applicabile "perché in tal caso il superficiario non acquista la proprietà del terreno ma solo un diritto"; diversamente, risulta applicabile quando il diritto di superficie è costituito a tempo indeterminato, "perché la costituzione del diritto di superficie a tempo indeterminato è sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno (in tal senso si è espressa la scrivente con le risoluzioni n. 157/E del 5 luglio 2007 e n. 192/E del 27 luglio 2007)".

Da quanto precede può risultare utile concludere che in presenza di diritti di superficie aventi una durata determinata, la disciplina dinanzi rappresentata non comporta specifiche limitazioni in sede di determinazione del reddito d'impresa delle società proprietarie di impianti fotovoltaici. Di tale aspetto sarà opportuno tenere conto in un'ottica di attenta pianificazione fiscale, proprio al fine di evitare ulteriori limitazioni al processo di ammortamento fiscale ^[11].

4. Disciplina in materia di società non operative

La disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724 comporta specifiche problematiche nel settore immobiliare, anche e soprattutto in ragione del rendimento dei beni nel corrente momento storico. La (ri)qualificazione degli impianti fotovoltaici (*rectius*: di quelli di maggiori dimensioni) quali beni immobili comporta che anche su tale disciplina gli operatori saranno costretti a soffermarsi, al fine di verificare se viene o meno superato il "test di operatività", ossia se l'ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico risulti inferiore al valore dei ricavi "figurativi", calcolati mediante l'applicazione di prestabiliti coefficienti a

determinati *asset* patrimoniali.

In linea generale, fatta salva la possibilità di fornire prova contraria attraverso apposito interpello, il predetto art. 30 considera "non operative" le società che presentano un ammontare complessivo di ricavi, di incrementi delle rimanenze e di proventi (esclusi i proventi straordinari) risultanti dal conto economico inferiori alla somma degli importi che risultano applicando:

- il 2% al valore dei beni indicati nell'art. 85, comma 1, lett. c), d) ed e), del Tuir (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli) e delle quote di partecipazione in società di persone, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato dei valori dei crediti da finanziamento;
- il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi, anche in locazione finanziaria;
- il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

La specifica disciplina, come chiarito dalla Circolare, è in linea di principio applicabile anche ai soggetti che operano nel settore delle energie rinnovabili.

Sul punto appare apprezzabile quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate che, dopo aver analizzato gli specifici meccanismi del mercato di riferimento, rileva opportunamente che "ai fini della verifica della sussistenza dei presupposti necessari per concedere la disapplicazione della disciplina delle società c.d. di comodo, non si possa prescindere dal particolare funzionamento di tale mercato. In tal senso, deve quindi essere valutata favorevolmente la richiesta presentata dalla società produttrice che dimostri, con motivazioni e relativa idonea documentazione, che i ricavi conseguiti, ancorché inferiori a quelli minimi calcolati ai sensi dell'art. 30 della L. n. 724/1994, siano stati determinati esclusivamente da fattori «esogeni». In altri termini, in caso di mancato superamento del test di operatività da parte di un contribuente che scelga la vendita "indiretta", ai fini dell'accoglimento dell'istanza di disapplicazione lo stesso può addurre come giustificazione la circostanza che la vendita dell'energia avviene sulla base di specifici contratti stipulati con il GSE, che impone al produttore i prezzi di vendita. Nell'ipotesi in cui il contribuente opti per la vendita "diretta", il mancato superamento del test di operatività impone al contribuente medesimo di dimostrare - ai fini dell'accoglimento dell'istanza di disapplicazione - di volta in volta, l'esistenza di quelle situazioni oggettive che non hanno permesso il conseguimento di ricavi almeno pari a quelli presunti per legge". Quanto precede non può che essere condiviso posto che la natura e l'ammontare dei ricavi di questi impianti dipende spesso da fattori esterni ed è quindi auspicabile che di tali circostanze gli Uffici competenti tengano adeguatamente conto in sede di disamina delle istanze di interpello disapplicativo.

Allo stesso tempo si deve fermamente apprezzare quanto ulteriormente specificato nella Circolare circa il coefficiente di riferimento degli impianti in questione. Sul punto viene, infatti, precisato 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 dalla circostanza che gli stessi siano inquadrati come beni mobili o immobili, nella considerazione che tali beni producono gli stessi ricavi indipendentemente dalla natura attribuita all'investimento per finalità tributarie. Analogamente ai fini del calcolo del reddito presunto ai suddetti impianti deve essere applicata la percentuale del 4,75% prevista per tali *asset*". Tali conclusioni, per quanto apparentemente scontate, non erano state tuttavia in precedenza recepite da taluni uffici locali. Per quanto è dato constatare, infatti, non mancavano posizioni che ipotizzavano l'applicabilità dell'aliquota del 15% prevista in "via residuale" per le "altre immobilizzazioni". Ebbene, tali assunzioni non potevano che risultare irragionevoli e condurre a risultati evidentemente assurdi. Se, da un lato, per gli impianti di maggiore capacità produttiva veniva richiesto l'accatastamento stante la natura "immobile" del bene, ci si chiedeva come potesse non applicarsi - in materia di società non operative - il coefficiente proprio dei beni immobili [12]. Risultava evidente la contraddizione contenuta in un tale modo di procedere laddove si operino diverse "qualificazioni" del bene in ragione di diverse discipline in ambito tributario (in materia di Imu/Catasto e di società non operative). I chiarimenti in precedenza evidenziati non potranno che essere accolti con favore dagli operatori posto che un rendimento del 15% degli impianti in questione non rappresentava certamente un parametro coerente con l'andamento del mercato.

Peraltro, tale definitivo chiarimento esplicherà positivi effetti anche sotto un distinto ma correlato profilo: da alcuni uffici locali, infatti, sono stati in passato formulati specifici rilievi circa il superamento del test di operatività nell'ambito delle istruttorie aventi ad oggetto i rimborsi Iva che, di fatto, talvolta, venivano "sospesi" od ai quali venivano opposti specifici dinieghi. Ciò determinava in via ulteriore, per effetto delle previsioni contenute nel comma 4 del citato art. 30, specifiche preclusioni per l'utilizzo del credito posto che la conseguenza dello stato giuridico di società di comodo, ferma restando l'impossibilità di richiedere il relativo rimborso, comporta altresì il divieto di compensazione orizzontale e di cessione del credito medesimo. Tenuto però conto di quanto espressamente chiarito dalla Circolare, ossia 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 dalla circostanza che gli stessi siano inquadrati come beni mobili od immobili [13], tali posizioni non potranno che essere riviste. Pertanto, in presenza di istruttorie

“sospese”, le stesse dovrebbero essere ultimate tenendo conto di quanto ora chiarito mentre in presenza di controversie eventualmente avviate, ad esito del diniego al rimborso, è auspicabile che gli uffici locali sottopongano ai giudici aditi la cessata materia del contendere per allinearsi alla posizione espressa dalla Direzione Centrale Normativa della Agenzia delle Entrate.

Note:

[1] Cfr. anche S. Baruzzi, *Le novità interpretative sugli impianti fotovoltaici elettrici*, in “il fisco” n. 4/2014, pag. 343 e, con particolare riguardo alla natura degli impianti, G. Formica-P. Formica, *La qualificazione giuridica degli impianti fotovoltaici tra dottrina, giurisprudenza e prassi*, in “Corr. Trib.” n. 9/2014, pag. 722.

[2] Si ricorda che, ai sensi dell’art. 23-*quater* del D.L. 6 luglio 2012, n. 95, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 135, a decorrere dal 1° dicembre 2012 l’Agenzia del Territorio si è fusa nell’Agenzia delle Entrate.

[3] In particolare, secondo la Circolare, in linea con quanto statuito dalla Nota n. 31892 del 22 giugno 2012 dell’Agenzia del Territorio, “non sussiste alcun obbligo di dichiarazione al catasto, né come unità immobiliare autonoma, né come variazione della stessa (in considerazione della limitata incidenza reddituale dell’impianto) qualora sia soddisfatto almeno 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 dall’altezza relativa all’asse orizzontale mediano dei pannelli stessi, è inferiore a 150 m³, in coerenza con il limite volumetrico stabilito dall’art. 3, comma 3, lettera e) del decreto ministeriale 2 gennaio 1998, n. 28”.

[4] Si pensi alla disciplina delle società non operative ed, in particolare, all’aliquota di riferimento applicabile agli impianti.

[5] Ad esempio in relazione allo scorporo del valore del terreno per la quantificazione dell’ammortamento degli impianti.

[6] Merita ricordare come il D.L. n. 91/2014, in corso di conversione al momento di andare in stampa, prevede per gli impianti di maggiori dimensioni una revisione degli incentivi che si sostanziano in una rimodulazione della tariffa incentivante con possibilità, alternativa sulla base di apposita opzione, di subire una maggiore decurtazione dell’incentivo compensata da un allungamento da 20 a 24 anni del periodo di concessione dello stesso oppure una minore riduzione della tariffa senza modifica del periodo di concessione.

[7] Trattasi della c.d. salvaguardia dei comportamenti passati (art. 10 dello Statuto del contribuente).

[8] Cfr. nota n. 6.

[9] Cfr. sul punto l’art. 36 del D.L. n. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006, nonché la connessa circolare n. 1/E del 2007 dell’Agenzia delle Entrate.

[10] Vedasi le risoluzioni n. 157/E del 2007 e n. 192/E del 2007.

[11] In un orizzonte temporale limitato a 20 anni potrebbe, infatti, risultare più conveniente assicurarsi l’utilizzo dell’area per un tempo limitato - ottenendo magari opzioni per il rinnovo - piuttosto che procedere all’acquisto ovvero ottenere un diritto di superficie a tempo indeterminato. La verifica, ovviamente, andrà operata confrontando l’effetto fiscale indotto dalle diverse soluzioni con i valori economici dei diversi diritti acquistabili.

[12] Peraltro, già la circolare n. 12/E dell’11 marzo 2011 dell’Agenzia delle Entrate aveva menzionato, nell’ambito delle modifiche alle regole sui *leasing* immobiliari, la relativa applicabilità della sottostante disciplina (*i.e.* versamento dell’imposta sostitutiva ai *leasing* all’epoca in corso) ai contratti di locazione finanziaria riferiti agli impianti fotovoltaici; in tal senso le regole sui *leasing* propriamente immobiliari erano state estese ai *leasing* sugli impianti fotovoltaici.

[13] Ciò, secondo l’Agenzia delle Entrate, nella considerazione che tali beni producono gli stessi ricavi indipendentemente dalla natura attribuita all’investimento per finalità tributarie. Posizione che appare non esattamente coerente con la fissazione di aliquote di ammortamento differenziate di cui si è detto

supra (posto che anche la durata tecnico-economica degli impianti non varia in base alla dimensione).

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati
UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.