
Profili fiscali degli atti relativi agli impianti fotovoltaici

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 13 Ottobre 2011

l'articolo illustra i vari profili fiscali (comprensivi degli aspetti ICI) della disciplina relativa agli impianti fotovoltaici, tra cui i contratti di leasing e l'applicazione delle diverse tipologie di imposte

Premessa

Il Consiglio Nazionale del Notariato, con lo Studio n. 35-2011/T,

pubblicato nel mese di ottobre 2011, ha esaminato i vari profili fiscali della disciplina relativa agli impianti fotovoltaici e, trattando la questione della natura immobiliare/mobiliare degli impianti, si è soffermato particolarmente sulle regole catastali che influenzano la formazione degli atti autentici, ma che, di riflesso, incidono anche sui rapporti di leasing.

In materia di terreni, il documento del Notariato procede ad individuare il regime delle concessioni di diritti personali di godimento.

Per la costituzione ed il trasferimento di diritti di superficie e proprietà superficiali sono evidenziate le disposizioni tributarie che qualificano la natura "edificabile" del suolo.

Mentre, in merito ai fabbricati, il Notariato sceglie di attribuire ai lastrici solari la stessa natura dell'edificio cui appartengono, respingendo la tesi dell'assimilabilità alle "aree urbane".

Per le plusvalenze tassabili, il citato documento notarile equipara la negoziazione di diritti di superficie alla cessione di proprietà, piuttosto che a quella di usufrutto e non ritiene possibile assimilarla all'assunzione di obbligazioni di permettere (così avversando la tesi che vorrebbe applicare le regole del TUIR proprie di queste due fattispecie particolari).

Dulcis in fundo, riguardo all'imposta ICI, emerge la possibile assimilazione degli impianti a quelli di interesse pubblico, per i quali vale l'esenzione da detta imposta.

A tal fine, ha, infine, rilevato il Notariato, la più recente giurisprudenza di merito ha esaminato casi in cui è stata avanzata la tesi (sebbene controversa) della funzione di pubblica utilità degli impianti fotovoltaici, sostenendo un possibile accatastamento di detti beni come fabbricati utilizzati per particolari esigenze pubbliche (E/3). Detta interpretazione è basata su una generale ratio legislativa orientata verso norme agevolative. In tal caso gli impianti fotovoltaici godrebbero ai fini ICI dell'esenzione prevista dall'art. 7 del D.Lgs. 504/1992

Divergenze per l'ICI tra l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia del Territorio

In materia di ICI, lo Studio n. 35-2011/T del Notariato denuncia il contrasto tra l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate e quella del Territorio in merito alla corretta qualificazione degli impianti fotovoltaici.

A parere del Notariato nell'ipotesi di piccoli impianti non sussiste un'unione dell'impianto al suolo, tale da giustificare la qualificazione come bene immobile anziché mobile.

Il terreno, in tal caso, può costituire un supporto analogamente ad altre strutture (es. lastrici solari).

In tal senso, si è espressa l'Agenzia delle Entrate evidenziando che tra suolo ed impianto non vi è la connessione ed integrazione funzionale, poiché l'impianto fotovoltaico è costituito da pannelli solari che possono essere agevolmente rimossi e posizionati altrove mantenendo inalterata la loro funzionalità.

L'Agenzia del Territorio con la risoluzione n. 3 del 6/11/2008 ha, invece, chiarito che i pannelli fotovoltaici posizionati permanentemente al suolo sono assimilabili alle turbine delle centrali idroelettriche e che gli immobili ospitanti gli impianti fotovoltaici sono da considerarsi unità immobiliari.

Secondo l'Agenzia del Territorio le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere accatastate nella categoria "D/1 – opifici" e nel calcolo della rendita catastale devono essere inclusi i pannelli fotovoltaici.

Secondo detta interpretazione i parchi fotovoltaici, diversamente dai piccoli impianti, dovrebbero, quindi, essere assoggettati ad ICI.

In attesa di ulteriori chiarimenti ministeriali, il Notariato ritiene che non sempre e necessariamente per tali beni si verifica quell'integrazione al suolo come nel caso di centrali termoelettriche, realizzando così un

bene complesso e che sarà quindi probabilmente necessario verificare la grandezza e la portata degli impianti ai fini di un corretto accatastamento e tassazione degli stessi.

Fabbricati rurali e l'ICI

Sul fronte dei fabbricati rurali, poiché gli impianti fotovoltaici non determinano necessariamente la realizzazione di un bene complesso (il D.Lgs. 387/2003 all'art. 12 comma 7 prevede che la destinazione d'uso del terreno rimanga agricola), secondo il Notariato l'impianto e il terreno mantiene inalterata la propria autonomia funzionale, per cui sul suolo si può continuare la produzione agricola, almeno parzialmente.

In particolare, viene evidenziato che se la produzione e la vendita di energia da fonti fotovoltaiche viene qualificata nell'ambito del reddito agrario, mantenendo il terreno la propria autonomia gli impianti potrebbero essere qualificati nella categoria D10, che comprende i beni destinati all'esercizio dell'impresa agricola, quindi rurali ed esenti da ICI.

Gli imprenditori agricoli dovrebbero, pertanto, richiedere l'accatastamento nella categoria catastale D/10 fabbricati strumentali alle attività agricole così da poter considerare l'impianto non soggetto ad ICI.

Cessione del diritto di superficie ed ICI

Su tale versante la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5802 del 12 giugno 1999, ha definitivamente sancito l'obbligo di versamento a carico del superficiario.

Ammortamento fiscale degli impianti di energie rinnovabili

Altra problematica rilevata dal Notariato: Il problema della corretta qualificazione immobiliare o mobiliare degli impianti fotovoltaici crea problemi anche riguardo all'ammortamento.

Infatti, l'ammortamento dei terreni su cui insiste un fabbricato strumentale o un impianto utilizzato per l'esercizio dell'impresa non è fiscalmente deducibile ai sensi dell'art. 36, D.L. 223/2006.

Quindi, rileva il Notariato, considerando gli impianti fotovoltaici beni immobili, l'ammortamento dei terreni, non è fiscalmente deducibile; il costo del suolo se acquistato insieme con il fabbricato strumentale o di un impianto (beni non distintamente acquistati e contabilizzati) dovrà essere determinato con una perizia giurata redatta da un tecnico iscritto all'albo e comunque in misura non inferiore al 20% ovvero se fabbricati industriali al 30% del costo complessivo.

Il costo degli impianti su cui calcolare gli ammortamenti sarà, quindi, calcolato al netto del costo del suolo occupato dagli stessi e delle relative pertinenze.

Viene, inoltre, escluso anche il costo relativo all'acquisto del diritto di superficie su cui insiste un impianto strumentale per la produzione di energia rinnovabile.

Viceversa, considerando gli impianti fotovoltaici beni mobili, allora possono essere ammortizzati secondo il coefficiente previsto per detti beni.

Tuttavia, anche in merito al coefficiente di ammortamento degli impianti fotovoltaici, sorgono degli interrogativi, tenuto conto che non è previsto nelle tabelle ministeriali un coefficiente specifico per le predette imprese.

È ormai pacifica la possibilità di applicare coefficienti relativi ai medesimi beni appartenenti ad una diversa tipologia di imprese/attività, in quanto la mancata previsione di un bene ammortizzabile nell'ambito di un gruppo non ne esclude il carattere strumentale e, quindi, la possibilità di ammortamento ai fini fiscali.

Secondo, il parere dell'Agenzia delle Entrate il periodo di ammortamento degli impianti fotovoltaici, quali beni mobili, detenuti in proprietà è pari ad 11 anni con l'aliquota massima di ammortamento del 9%; se, invece, l'impianto viene accatastato come opificio andrà ammortizzato con l'aliquota del 4% prevista per i fabbricati utilizzati nell'ambito dell'industria termoelettrica.

Viene, pertanto, richiesto un intervento legislativo che preveda i coefficienti di ammortamento per le specifiche tipologie d'impianti per la produzione di energie rinnovabili.

Infine, viene rammentato dal Notariato che gli ammortamenti indicati in bilancio sono deducibili ai fini Irap; infatti, non hanno più rilievo le disposizioni Ires che impongono ai fini della deducibilità il calcolo delle quote di ammortamento con applicazione di aliquote non superiori a quelle stabilite con apposito decreto ministeriale.

Leasing di impianti fotovoltaici

A parere del Notariato, nel settore degli impianti fotovoltaici, l'utilizzo del leasing non comporta particolari peculiarità in relazione alla deducibilità degli oneri finanziari rispetto ad altre forme di finanziamento eccetto che per gli interessi passivi.

Per le società utilizzatrici che redigono il proprio bilancio in base ai principi contabili nazionali la contabilizzazione avviene secondo il metodo patrimoniale: L'utilizzatore iscriverà al conto economico i canoni di leasing (capitale e interessi) tra i costi di godimento dei beni di terzi.

Nel bilancio delle società locatarie non risulterà, quindi, iscritto né il bene oggetto del leasing, né il debito.

Diversamente per le società che utilizzano la metodologia di contabilizzazione secondo il metodo finanziario previsto dallo IAS 17 per il financial lease, la società utilizzatrice rileva il bene nel proprio attivo patrimoniale.

In tal modo i beni iscritti in bilancio saranno soggetti ad ammortamento, analogamente ai beni di proprietà; i beni oggetto di leasing saranno rilevati tra le

attività e la società utilizzatrice contabilizzerà il debito nei confronti del locatore. I canoni verranno contabilizzati come quote di capitale rimborsato (passività dello stato patrimoniale) e quote di interessi (oneri finanziari del conto economico).

La qualificazione mobiliare e immobiliare degli impianti fotovoltaici assume un particolare rilievo per gli impianti in locazione finanziaria sotto molteplici aspetti:

Deduzione dei canoni da parte del locatario

In relazione alla durata minima del contratto di leasing di impianti fotovoltaici ai fini della deduzione dei canoni da parte dell'utilizzatore:

- Se verrà qualificato come **contratto di leasing mobiliare**: l'art. 102 comma 7 del Tuir impone una durata minima di 2/3 del periodo ordinario calcolato sulla base del 9% (89 mesi per i soggetti che redigono il bilancio d'esercizio in base ai principi contabili nazionali).

- Se verrà qualificato come **contratto di leasing immobiliare**:

- Il contratto di leasing dovrà avere una durata minima di 2/3 di 25 anni (200 mesi)

Contratto di leasing ed ICI

Osserva poi il documento del Notariato che ai fini ICI per gli immobili concessi in locazione finanziaria, la soggettività passiva ricade sui soggetti utilizzatori.

Infatti, ai sensi dell'art. 3 comma 2 del D.Lgs. 504/1992 tale regime è applicabile agli impianti finiti e a tutti gli immobili finiti o da costruire o in corso di costruzione con decorrenza per i contratti di leasing stipulati dal 15 agosto 2009 (art. 8, Legge 23 luglio 2009, n. 99).

In tal senso anche il recente orientamento dell'Amministrazione finanziaria espresso con la circolare 11 marzo 2011, n. 12/E dell'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto le modifiche alla disciplina del leasing immobiliare, art. 1, comma 15 e 16, della L. 13 dicembre 2010, n. 220.

Sono state introdotte delle modifiche normative volte a garantire una sostanziale equivalenza tributaria tra l'acquisto diretto del bene immobile e quello realizzato tramite la conclusione di contratti di leasing finanziario.

Leasing ed Iva

Lo Studio del Notariato ha poi trattato anche l'argomento che segue: Al leasing immobiliare si applicano le disposizioni di cui all'art. 10 n. 8 e 8-bis del D.P.R. 633/72 come modificato dalla Legge 248/06 che ha reso necessaria l'opzione in contratto per l'imponibilità ai fini Iva.

Se invece, il leasing verrà qualificato come mobiliare i canoni di locazione finanziaria di beni diversi dai beni immobili costituiranno prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'art. 3 comma 2, n. 1 del D.P.R. 633/72.

Prescinde dalla qualificazione di leasing immobiliare o mobiliare l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% ai sensi dell'art. 127-quinquies della tabella A, parte III allegata al D.P.R. 633/72.

La tabella riconosce, infatti l'aliquota agevolata agli impianti di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica.

Leasing ed imposta di registro, ipotecaria e catastale

Lo Studio del Notariato, ricorda che il D.L. 4 luglio 2006 n.223 ha modificato, come noto, il regime iva del leasing degli immobili strumentali.

Le operazioni di cui all'art. 10, n. 8, 8-bis e 8-ter del D.P.R. 633/72 infatti, derogano al principio di alternatività Iva/registro di cui all'art. 40 e sono soggette ad imposta di registro proporzionale a prescindere dalla loro imponibilità ad Iva.

Pertanto:

- se il leasing di un **impianto fotovoltaico sarà qualificato immobiliare**, il contratto dovrà essere registrato e sosterà l'imposta di registro pari all'1% sui canoni per tutta la durata dello stesso (art. 40 e 5-bis del d.p.r. 131/86).

- se il leasing, invece, avrà ad oggetto un **bene mobile** sarà assoggettato ad Iva ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 633/72 e ad imposta fissa di registro.

La società di leasing, in sede di acquisto e cessione degli impianti se qualificati come immobili strumentali, pagherà l'imposta ipotecaria e catastale rispettivamente, del 3% e dell'1% del valore dell'immobile.

Per le cessioni derivanti dall'esercizio dell'opzione da parte dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Scorporo ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili

Altro argomento di maggiore interesse per i contribuenti, trattato dal Notariato, è quello contenuto nel

D.L. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, all'art. 36, il cui comma 7 prevede che "ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza".

In merito alla disciplina dello scorporo del terreno sottostante l'impianto acquisito attraverso un contratto di leasing (o in proprietà) non assume rilievo la qualificazione mobiliare o immobiliare del bene oggetto del contratto di leasing.

Infatti, ai sensi del citato art. 36 comma 7, lo scorporo sarà applicabile alle quote di capitale dei canoni di leasing immobiliare, solo nei casi di impianto in corso di costruzione, limitatamente al costo del terreno acquisito in proprietà (o diritto di superficie a tempo indeterminato) dalla società di leasing.

Pertanto, il costo dei fabbricati strumentali su cui calcolare le quote di ammortamento deducibili, sarà assunto al netto del costo riferito alle aree occupate dalla costruzione e del costo riferito alle aree pertinenziali.

La disciplina dello scorporo del terreno non sarà applicabile nei casi, peraltro poco frequenti, di leasing su impianti già ultimati.

In caso, invece, di acquisizione del diritto di superficie a tempo determinato del terreno sui cui insisterà l'impianto, non si dovrà effettuare lo scorporo ai sensi dell'art. 36, D.L. 223/2006 giacché viene riconosciuta la deducibilità del costo del terreno per il superficiario.

Plusvalenze da cessione di terreni agricoli o edificabili

In relazione alla tassazione delle plusvalenze immobiliari infraquinquennali, viene messo in risalto come il limite temporale posto, evidenzia la volontà del legislatore di tassare solo le plusvalenze aventi natura speculativa.

In materia di plusvalenza, il Notariato ha, infatti, rammentato

che l'art. 67, lett. b) del Tuir prevede la tassabilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni fatta eccezione per gli immobili, terreni o fabbricati, acquisiti per successione e per le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Sono, invece, sempre tassabili le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

La tassabilità o meno della plusvalenza è stata limitata nell'ambito un quinquennio; oltre detto periodo non potrà più presumersi il carattere speculativo dell'operazione di acquisto e la successiva vendita del bene.

Plusvalenze realizzate a seguito di costituzione o cessione di diritti reali di godimento

Secondo il Notariato, il trattamento fiscale della cessione a titolo oneroso del diritto di superficie su un terreno agricolo da parte di una persona fisica o di una società ad un'altra esercente l'attività di produzione di energia fotovoltaica, che sta caratterizzando in questi ultimi anni il trasferimento di beni e diritti per la produzione delle energie rinnovabili, deve essere equiparato alla compravendita di un immobile giacché comporta la costituzione o il trasferimento di un diritto reale di godimento di beni immobili.

L'art. 9 del Tuir considera cessioni a titolo oneroso anche la costituzione di diritti reali di godimento; quindi possono originare plusvalenze tassabili, ex art. 67, lett. b) del Tuir, se maturate da meno cinque anni al momento del realizzo, i corrispettivi percepiti per la costituzione di servitù prediali o diritti di superficie.

In tal senso, l'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379/E ha chiarito che la costituzione di una servitù va ricondotta all'art. 67 comma 1, lett. b), primo periodo, del Tuir, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di beni immobili.

Pertanto, il corrispettivo percepito in caso di cessione di un diritto di superficie da parte di un soggetto persona fisica, entro il quinquennio dalla data dell'acquisto, può originare un reddito diverso ex art. 67 comma 1 lett. b) del Tuir.

Se si tratta di una cessione del diritto di superficie da parte di persona fisica avvenuta nel quinquennio di un terreno acquistato a titolo derivativo la plusvalenza sarà determinata ai sensi dell'art. 68 primo comma del Tuir. Essa sarà pertanto costituita dalla differenza tra i corrispettivi percepiti ed il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di altri eventuali costi inerenti il bene.

In merito al calcolo della plusvalenza, la differenza tra il valore di acquisto del terreno (ridotto al valore del diritto di superficie, al fine di renderlo omogeneo) ed il corrispettivo della cessione del diritto di superficie costituirà la plusvalenza tassabile, sempre che il diritto di godimento sia trasferito nel quinquennio rispetto alla data di acquisto.

Se invece si tratta di cessione di diritto di superficie su un terreno agricolo posseduto da più di cinque anni da parte di persona fisica non si realizzerà, ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. b) del Tuir, alcuna plusvalenza imponibile.

Se il percettore è un soggetto che produce redditi d'impresa (persona fisica o giuridica) il corrispettivo percepito dal proprietario del terreno agricolo costituirà, invece, una plusvalenza imponibile ai sensi dell'art. 86, comma 4, del Tuir.

Con riferimento alle modalità di determinazione della plusvalenza, l'Amministrazione con Ris. 112/2009 ha evidenziato che non potendosi ricorrere al confronto tra il corrispettivo incassato ed il costo storico del bene, così come disciplinato dall'art. 86, comma 2, del TUIR, poiché non si tratta di una cessione del diritto di proprietà, la plusvalenza, pari al corrispettivo conseguito, dovrà essere rilevata come componente positivo di reddito che, in presenza dei presupposti previsti dall'art. 86, comma 4, del TUIR, possesso del bene per un periodo non inferiore a tre anni, potrà essere rateizzata.

In merito alla natura agricola o edificabile dei terreni, viene osservato che in caso di cessione di terreni o del diritto di superficie su cui verrà installato un impianto fotovoltaico si è in presenza, solitamente di terreni agricoli e non di terreni edificabili.

Con la Ris. n. 112/2009 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo per la realizzazione di un impianto di produzione di energia da fonte fotovoltaica non muta la natura del terreno che resterà agricolo.

L'Agenzia ritiene che l'area destinata all'installazione dei pannelli fotovoltaici non possa essere considerata un'area suscettibile di utilizzazione edificatoria in quanto il diritto oggetto di trasferimento concerne un'area agricola.

Infatti, l'autorizzazione alla costruzione dell'impianto fotovoltaico sui terreni in esame (parte di una zona territoriale omogenea di preminente interesse agricolo), non comporta una variazione della destinazione urbanistica degli stessi, poiché permane la possibilità di utilizzazione per scopi agricoli.

Nel caso in cui oggetto della cessione sia, invece, un terreno edificabile, inserito nel PRG, troverà applicazione l'art. 67 comma 1, lett. b) del Tuir che prevede la tassazione della plusvalenza.

Riguardo l'aspetto derivativo, nel caso in cui il terreno sia pervenuto per successione i relativi canoni corrisposti a seguito della cessione del diritto di superficie non costituiranno una plusvalenza tassabile ai sensi del disposto dell'art. 67 lett. b) citato considerato che la cessione del diritto di superficie deve essere equiparata alla cessione di beni immobili non sembra potersi individuare alcuna plusvalenza tassabile.

A parere del Notariato, l'equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà, non consente, neanche, l'applicazione dell'art. 67 lett. l) del Tuir in relazione all'obbligo di permettere (concedere a terzi l'utilizzo del terreno).

Inoltre, viene escluso che la tassazione della cessione del diritto di superficie possa essere equiparata alla cessione del diritto di usufrutto previsto dall'art. 67 lett. h) del Tuir.

Infine, riguardo alla disciplina dell'**Irap**, conclude lo Studio del Notariato n. 35-2011/T, per effetto delle disposizioni di cui al comma 3, dell'art. 5, del D.Lgs. n. 446/97, come modificato dalla Finanziaria 2008 (L. n. 244 del 24/12/2007), in base alla quale *"...le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili, che non costituiscono beni strumentali, concorrono alla determinazione del valore della produzione..."*, la cessione del diritto di superficie farà emergere una plusvalenza tassabile.

13 ottobre 2011

Vincenzo D'Andò

