

Impianti fotovoltaici

Rappresentazione in bilancio e aspetti fiscali

Fotovoltaico: ultimissime...

Prot. n. 382045/2022



Definizione delle modalità, dei termini di presentazione e del contenuto dell'istanza per il riconoscimento del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 812, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, per le spese sostenute relative all'installazione di sistemi di accumulo integrati in impianti di produzione elettrica alimentati da fonti rinnovabili

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

Premessa

Grande
attenzione sul
tema

Imprese/privati

C.E.R.

PNRR

Superbonus
110%

Ris. ADE 22/e del 2013:

DETRAZIONE IRPEF 50% (tetto spesa 96.000€)

A patto che l'impianto sia a servizio abitazione e di potenza non superiore a 20KW

NB: nessuna detrazione redditi d'impresa o lavoro autonomo

Circ. n.32/2009:

Produzione e cessione energia è **attività connessa all'agricoltura** se impianto fino a 200 KWH;

L'energia prodotta in eccesso rispetto a quella che sarebbe derivata da un impianto di potenza fino a 200 KW, è produttiva di reddito agrario solo se ricorre almeno una delle tre condizioni indicate nella circolare 32/2009

Impianti fotovoltaici: bilancio e fisco a braccetto

Corretta
rappresentazione
in bilancio

Rispetto dei
Principi contabili

Derivazione
rafforzata ex
art.83 TUIR

Impianti fotovoltaici: altre considerazioni

Prassi
amministrativa
un po' datata

Molto
contenzioso su
varie tematiche

Agevolazioni da
rivedere
(imprese)

Impianto fotovoltaico: le possibili variabili

Può essere bene
immobile o mobile

Può essere realizzato su
immobili di proprietà

Può essere realizzato su
immobili di terzi

Può costituire una
immobilizzazione
finanziaria
(acquisto quote di
impianto)

Quando è un bene immobile

AdE circ.36/2013

- a) costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile nella categoria D/1 oppure D/10;
- b) risultano posizionate sulle pareti o su un tetto, oppure realizzate su aree di pertinenza comuni o esclusive di un fabbricato, e per esse sussiste l'obbligo della menzione nella dichiarazione in catasto, al termine della loro installazione. Si rammenta che, come riportato al paragrafo 2.1, sussiste l'obbligo della dichiarazione di variazione catastale **quando l'impianto fotovoltaico integrato a un immobile ne incrementa il valore capitale (o la redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15 % o superiore**. In tale ipotesi, in sostanza, l'installazione fotovoltaica non è oggetto di un autonomo accatastamento, ma determina l'incremento della rendita catastale dell'immobile su cui è installato, senza che ne muti la classificazione. A titolo di esempio, se l'impianto

Quando è un bene mobile

AdE circ.36/2013

- a) la potenza nominale dell'impianto fotovoltaico non è superiore a 3 chilowatt per ogni unità immobiliare servita dall'impianto stesso;
- b) 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;
- c) 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 m^3 , in coerenza con il limite volumetrico stabilito all'art. 3, comma 3, lettera e) del decreto ministeriale 2 gennaio 1998, n. 28.

Di proprietà (circ.36/2013)

È un bene
immobile

- Parchi fotovoltaici (D/1 o D/10);
- Aliquota amm.4% (scorporo area);
- IMU e altre imposte in caso di trasferimento;

È un bene
mobile

- Non varia la RC edificio (salvo > 15% valore edificio);
- Aliquota amm.9% (anche lavoro autonomo);
- Credito d'imposta 6%;

Attenzione!!

Circ.36/2013

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 diventate parte integrante. L'aliquota di ammortamento applicabile sarà quella dell'immobile cui l'impianto risulta integrato.

Impianto realizzato su bene di terzi

In particolare, in base al **principio contabile n. 24** detto costo è 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, altrimenti è iscrivibile tra le **“Immobilizzazioni materiali”** nella specifica categoria di appartenenza.

Fiscalmente tale costo, a seconda che risulti iscritto tra le **“Immobilizzazioni materiali”** o tra le **“Altre immobilizzazioni immateriali”** dello Stato Patrimoniale, concorre alla determinazione del reddito d’impresa, rispettivamente, ai sensi dell’articolo **102 del TUIR**, attraverso la procedura di **ammortamento**; ovvero, ai sensi dell’articolo **108, comma 3, del TUIR**, come **spesa relativa a più esercizi**, nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Non di proprietà: attenzione all'iva

Se l'impianto fotovoltaico è «miglioria su beni di terzi»
l'IVA assolta per l'acquisto e la realizzazione **non può
essere richiesta a rimborso.**

Non è riferita a beni ammortizzabili ai quali fa
riferimento articolo 30 DPR 633/72

Circ. 36/2013

Attività finanziarie (partecipazioni)

- Acquisto quote di società che gestiscono impianti;
- Possibile regime pex;

Impianto su beni di proprietà

Acquisto diretto/leasing

Ammortamento/deduzione
canoni

Ricavi per vendita
energia/contributo GSE

Impianto in leasing

L'impianto è
bene mobile

- Deduzione canoni se periodo non inferiore alla metà dell'ammortamento;
- Art.102 c.7 TUIR – Art.54

L'impianto è
bene
immobile

- Deduzione canoni se periodo non inferiore a 12 anni;
- Art.102 c.7 TUIR – part. lav. Autonomo;
- Scorporo area;

Tariffa incentivante

Impianti fotovoltaici

Le tariffe incentivanti corrisposte a persone fisiche, enti non commerciali o a condomini, che utilizzano pannelli solari al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, non costituiscono reddito imponibile, a condizione che l'energia sia destinata esclusivamente ad usi domestici.

Se l'impianto fotovoltaico è realizzato nell'ambito di un'attività d'impresa, le tariffe rilevano, ai fini delle imposte dirette, quali **contributi in conto esercizio**. Al di fuori dell'esercizio d'impresa, i ricavi derivanti dalla vendita dell'energia prodotta in eccesso sono da ritenersi redditi diversi ai fini delle imposte dirette, in quanto derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente (circ. 19.7.2007 n. 46/E).

Impianto su beni di terzi

Due soluzioni
giuridiche

Acquisto diritto
superficie
(servitu'?)

Possesso tramite
locazione
(tetto/terreno)

Inquadramento giuridico interventi

Locazione o diritto
di superficie

Durata: n. congruo
di anni con
riscatto/rinnovo

Impianto:
bene mobile
strumentale
(immobile)

Acquisto diritto di superficie

PRO

- Massimo garanzie per superficiario;

CONTRO

- Diritto reale – atto notarile;
- Determinazione valore e imposte d'atto;
- Contestazioni ADE sia sul valore sia sul contenuto atto;
- Esborso iniziale o canoni periodici;

Cass. civ., Sez. V, Ordinanza 24/08/2021, n. 23405

In tema di imposta di registro, l'Ufficio non può **riqualificare in contratto di concessione del diritto di superficie**, soggetto ad aliquota proporzionale più elevata, il contratto di affitto che preveda delle clausole difformi dalla causa tipica del contratto di locazione, quali la previsione a favore dell'affittuario dello ius aedificandi sul terreno affittato, l'onere a suo carico della manutenzione straordinaria e, infine, l'acquisto in capo al proprietario del fondo, al termine del contratto, dell'impianto fotovoltaico sullo stesso installato.

Comm. trib. regionale Lombardia

Milano, Sez. XV, 14/02/2019, n. 692

È illegittimo l'avviso di rettifica e liquidazione con cui l'Ufficio **riqualifica in cessione di azienda l'atto di costituzione di un diritto di superficie su di un immobile su cui insiste un impianto fotovoltaico**. La potenziale idoneità del bene allo svolgimento di un'attività d'impresa non qualifica automaticamente il contratto in termini di cessione d'azienda, ma occorre l'effettivo trasferimento della struttura organizzativa.

Possesso tramite locazione

PRO

- Flessibilità e possibilità di abbinare locazione della superficie con fornitura energia;
- Solo possesso atto con scrittura privata registrata;
- Importo canone simbolico;

CONTRO

- Ci sono state contestazione ADE su inquadramento contrattuale;
- Rischi legati alle vicende società proprietaria immobile/terreno;

Altre questioni sul tavolo

- **Agevolazioni:** al momento C.I. 6% (fino a 31/12/22 prorogabile al 30/6/23) e Sabatini-Ter;
- **Finanza:** linee dedicate con particolare attenzione al leasing (effetto fiscale);
- **Evoluzione normativa:** si prevede estensione CER e agevolazioni anche in ottica PNRR

IMU e impianti fotovoltaici

Attenzione

Dal 1° gennaio 2016, la determinazione della **rendita catastale** degli **immobili a destinazione speciale e particolare**, censibili nelle categorie catastali dei **gruppi D ed E**, è effettuata, tramite **stima diretta**, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento.

Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo (l. 28 dicembre 2015 n. 208, articolo 1, comma 21 e segg).

Dalla stima vanno dunque **esclusi i cosiddetti "imbullonati"**, ovvero i macchinari, congegni e attrezzature funzionali allo specifico processo produttivo.

A tal fine, i soggetti intestatari possono presentare atti di aggiornamento, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti.

Bilancio e fisco

Amm.to al 9%
(4% se immobili)

Credito
d'imposta beni
strumentali
(6% fino al
30/6/2023)

Sabatini Ter sui
finanziamenti
(nuove
agevolazioni
PNRR)

Leasing ad hoc
sul fotovoltaico
con effetto leva
fiscale