

Commissione di Studio O.D.C.E.C. di Perugia*Roberto Politi – Presidente**Anna Maria Baroni**Filippo Mangiapane**Andrea Nataletti**Isabella Ippolita Soldani**Luca Vannucci***Perugia, 19 maggio 2014****IMPIANTI FOTOVOLTAICI – LINEE GUIDA AL TRATTAMENTO TRIBUTARIO: AMMORTAMENTO IMPIANTI**

La Commissione di Studio dell'Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Perugia si propone di offrire spunti di riflessione e strumenti operativi a beneficio degli iscritti. Con il presente elaborato si è inteso contrastare l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013, segnatamente alla durata dei piani di ammortamento fiscale degli impianti fotovoltaici.

**Indice**

<i>Argomento</i>	<i>Pagina</i>
La posizione ondivaga dell'Agenzia delle Entrate	1
Circolare 36/E – le regole per l'ammortamento ai fini tributari: durata	4
Durata dei piani di ammortamento fiscale degli impianti fotovoltaici: note critiche	5

**1. La posizione ondivaga dell'Agenzia delle Entrate**

La vicenda merita un breve introduzione certamente utile a comprendere come talvolta l'interprete di un contesto tecnico-normativo possa confondersi e confondere i terzi abbandonando la via della logica e della linearità.

L'*incipit* risulterà più chiaro guardando ai pronunciamenti susseguitisi nel tempo su iniziativa dell'Agenzia delle Entrate:

- 19 luglio 2007 – nella circolare n 46/E del (paragrafo 9.2.1.2) l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto: *“che l’impianto fotovoltaico situato su un terreno, non costituisce impianto infisso al suolo, in quanto normalmente i moduli che lo compongono (i pannelli solari) possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità”*;
- 6 novembre 2008 – l’Agenzia del Territorio (incorporata nell’Agenzia delle Entrate a far data dal 1° gennaio 2012) non ha condiviso tale orientamento; con la risoluzione n. 3/T del ha infatti ritenuto che gli impianti fotovoltaici (posizionati permanentemente al suolo) hanno una natura immobiliare e che gli stessi debbano essere accatastati nella categoria D/1- opifici;
- 23 giugno 2010 – l’orientamento è stato precisato e confermato nella circolare n. 38/E (paragrafo 1.8) della stessa Agenzia delle Entrate dove è stato precisato che: *“sono agevolabili gli impianti diversi da quelli infissi al suolo, nonché i beni “stabilmente” e “definitivamente” incorporati al suolo, purché possano essere rimossi e utilizzati per le medesime finalità senza “antieconomici” interventi di adattamento”. A parere della scrivente, pertanto, si è in presenza di beni immobili quando non è possibile separare il bene mobile dall’immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità dello stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbono essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.”*
- 11 marzo 2011 – con la circolare n. 12/E l’Agenzia delle Entrate si pronuncia in materia di fiscalità indiretta (imposte di registro e ipocatastali) qualificando l’impianto come bene immobile a seconda dell’obbligatorietà di accatastamento;
- 19 dicembre 2013 – arriva il più recente pronunciamento dell’Agenzia delle Entrate; nella circolare n. 36/E l’Agenzia ritorna nei suoi passi in merito alla classificazione degli impianti fotovoltaici – dopo la querelle interpretativa tra quanto sostenuto dalla stessa e quanto diversamente affermato dell’Agenzia del Territorio (nel frattempo incorporata nell’Agenzia delle Entrate) – dichiarando la natura immobiliare degli impianti fotovoltaici.

In quest’ultimo documento di prassi si affronta l’argomento abbandonando le basilari regole di logica interpretativa con una introduzione motivazionale (paragrafo 3) coerente con le successive indivisibili conclusioni: *“Atteso che la definizione di bene mobile o immobile non si presta ad*

una interpretazione univoca ai fini fiscali, per ragioni di semplificazione, si ritiene opportuno qualificare gli impianti fotovoltaici sulla base della loro rilevanza catastale”.

Ne consegue, secondo l'orientamento proposto dall'Agenzia, che gli impianti fotovoltaici sono beni immobili quando vanno dichiarati in catasto, indipendentemente dalla categoria attribuita alle unità immobiliari di cui fanno parte.

In particolare, dette installazioni sono da considerarsi IMMOBILI quando:

- a) costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente censibile nella categoria D/1 oppure D/10 (dovrebbero rientrare in questa fattispecie gli impianti a terra);
- 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 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.

Gli impianti fotovoltaici sono da considerarsi beni MOBILI quando soddisfano uno dei seguenti requisiti:

- 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 metri

cubi, in coerenza con il limite volumetrico stabilito all'art. 3, comma 3, lettera e) del decreto ministeriale 2 gennaio 1998, n. 28.

Il principio di semplificazione che orienta l'Agenzia delle Entrate conduce quindi ad una interpretazione secondo cui gli impianti fotovoltaici destinati alla produzione di energia elettrica per la vendita sono generalmente da considerarsi beni immobili.

2. Circolare 36/E – le regole per l'ammortamento ai fini tributari: durata

Le conseguenze dell'orientamento espresso dall'Agenzia non sono di poco conto per tutti coloro che impiegano l'impianto fotovoltaico nell'ambito dei redditi d'impresa ovvero di lavoro autonomo.

Secondo l'orientamento espresso nella circolare 36/E in commento, gli impianti fotovoltaici sono infatti ammortizzabili ai sensi dell'art. 102 ovvero dell'art. 54, t.u.i.r., secondo piani di deduzione che all'esito del nuovo indirizzo presentano le seguenti durate:

- 11,11 anni (coefficiente ammortamento 9% previsto per le centrali termoelettriche) – qualora l'impianto rientri nella categoria dei beni mobili di cui al precedente paragrafo;
- 25 anni (coefficiente ammortamento 4% previsto per i fabbricati destinati all'industria) – qualora l'impianto rientri nella categoria dei beni immobili autonomamente individuabili di cui al precedente paragrafo;
- Coefficiente proprio del bene – 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.

Più precisamente, al paragrafo 3.1.1. della circolare in esame, si afferma testualmente che *“Con circolare n. 46 del 2007 è stato precisato che il costo sostenuto per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico è deducibile ai sensi dell'articolo 102 del TUIR a titolo di ammortamento, quando l'impianto stesso è utilizzato da persone fisiche e giuridiche titolari di reddito d'impresa che impiegano tale bene nell'ambito dell'attività d'impresa, e ai sensi dell'articolo 54 del medesimo TUIR quando l'impianto è realizzato da lavoratori autonomi e associazioni professionali che lo utilizzano nella propria attività.*

*Nel predetto documento è stato inoltre chiarito che **il coefficiente di ammortamento da applicare è pari al 9 %** corrispondente a quello 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)”**.*

*Si ricorda che la predetta aliquota del 9 per cento, 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 simili dal punto di vista del loro impiego e della vita utile.***

In sostanza, tenuto conto che gli impianti rientranti nella categoria dei beni mobili di cui sopra sono prevalentemente quelli ad uso domestico, l’Agenzia delle Entrate è giunta a rappresentare uno scenario radicalmente diverso per tutti, o quasi, coloro che operano nell’ambito dei redditi d’impresa o di lavoro autonomo, più che raddoppiando (talora più che triplicando) la durata dei piani di ammortamento e deduzione dei costi sostenuti per la realizzazione di ciascuna centrale di produzione fotovoltaica.

A temperamento degli effetti di una simile rivoluzione l’Agenzia delle Entrate ha inteso tutelare le posizioni consolidate specificando: *“Al riguardo, si fa presente che sono fatti salvi, ai sensi dell’articolo 10 dello Statuto del Contribuente (“Tutela dell’affidamento e della buona fede”), i comportamenti tenuti dai contribuenti ai fini delle imposte dirette ed indirette, sulla base delle diverse indicazioni rese con precedenti documenti di prassi (cfr. circolari nn. 46/E del 2007, n. 38/E del 2008 e n. 38/E del 2010). ... nel caso in cui l’impianto fotovoltaico, sulla base delle precedenti indicazioni rese dalla scrivente, sia stato qualificato dal contribuente come bene mobile applicando l’aliquota tabellare del 9 per cento, i maggiori ammortamenti dedotti nei periodi d’imposta precedenti ai chiarimenti contenuti nella presente circolare non devono essere rettificati”*.

3. Durata dei piani di ammortamento fiscale degli impianti fotovoltaici: note critiche

È opportuno preliminarmente ricordare e sottolineare che:

- gli investimenti nella produzione di energia con impianti fotovoltaici sono stati oggetto di forte incentivazione statale al fine di incoraggiarne una diffusione che diversamente sarebbe stata limitata dall'assoluta antieconomicità dell'impresa;
- l'incentivo ha subito un graduale ridimensionamento nel tempo controbilanciato dalla riduzione dei costi di costruzione di tali impianti, a beneficio di una sostanziale mantenimento delle marginalità aziendale;
- si è andato così delineando un settore – quello della produzione di energia da impianti fotovoltaici – certamente beneficiato da una politica incentivante nazionale, ma al solo fine di trovare sia una ragione economica all'investimento, sia la relativa finanziabilità; quest'ultima fondata su stringenti piani industriali costruiti su assunzioni tra le quali si sono previsti piani di ammortamento fiscale con aliquota pari al 9%.

Una revisione come quella indicata nella circolare n. 36/E dell'Agenzia delle Entrate, porterebbe al radicale mutamento di quei piani economici e finanziari al solo fine di anticipare la tassazione sulle marginalità prodotte e senza alcun supporto logico giuridico a fondamento di tale orientamento.

Quest'ultima affermazione trae origine dalle seguenti notazioni:

- a. nella richiamata circolare n. 46 del 2007 l'Agenzia aveva correttamente chiarito che il coefficiente di ammortamento da applicare era pari al 9 % corrispondente a quello 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)”** avendo fatto riferimento al coefficiente previsto per i beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentano caratteristiche simili dal punto di vista del loro impiego e della vita utile. Nulla è mutato (!) L'eventuale obbligo di accatastamento dell'impianto non muta la natura dello stesso; natura certamente più vicina a quella di una centrale di produzione di energia elettrica, seppur da fonte termica, piuttosto che a quella di un fabbricato per l'industria;
- b. disarmante appare l'affermazione secondo cui il coefficiente di ammortamento applicabile alle centrali termoelettriche deve essere impiegato qualora l'impianto fotovoltaico sia qualificabile come bene mobile (!). Il decreto ministeriale recante la disciplina temporale degli ammortamenti fiscali è datato 1988 e risulta oggettivamente difficile immaginare che potesse anche solo lontanamente riferirsi a beni mobili. A prescindere dalla evoluzione tecnologica dell'ultimo quarantennio in termini di miniaturizzazione degli impianti, risulta

evidente che la tabella cui si riferiscono le circolari dell’Agenzia (la numero 36/E del 2013 e la 46/E del 2007) riguarda gli impianti industriali del gruppo XVII rubricato “**Industrie dell’energia elettrica del gas e dell’acqua – Specie 1/b – Produzione e Distribuzione di energia termoelettrica**”; impianti che sfuggono in ogni loro componente a qualunque definizione di mobilità.

Non resta che auspicare un involontario eccesso di semplificazione interpretativa da parte dell’Agenzia, avulso da qualsivoglia retropensiero finalizzato al recupero temporale di imponente.

Gli investimenti che hanno interessato in questi anni il settore hanno assunto dimensioni talora molto rilevanti e in modo sistematico mediante ricorso alla leva finanziaria. Un mutamento come quello ventilato nella gestione dei piani di ammortamento fiscale avrebbe conseguenze gravemente lesive dello *status quo*, senza il minimo supporto di argomenti tecnico giuridici.

Confidando in un ripensamento da parte dell’Agenzia delle Entrate, non resta che lasciare agli operatori ogni ulteriore valutazione su quale linea adottare, confidando che le elementari notazioni proposte possano validamente orientare scelte razionali.