

Indice - Impianti fotovoltaici

Capitolo 1 - Trattamento contabile e ai fini delle imposte dirette

- Accatastamento degli impianti fotovoltaici	pag. 8
- Contabilizzazione impianti fotovoltaici	pag. 14
- Impianti fotovoltaici in locazione anche finanziaria	pag. 16
- Plusvalenze su aree adibite ad impianti fotovoltaici	pag. 20
- Disciplina fiscale dei ricavi derivanti dalla vendita dell'energia	pag. 22
- "Affittare" tetti per impianti fotovoltaici (🔗)	pag. 26

Capitolo 2 - Trattamento Iva, aliquote, reverse charge

- Disciplina Iva degli impianti fotovoltaici	pag. 31
- Migliorie su beni di terzi: questioni controverse sul rimborso dell'Iva	pag. 34

Capitolo 3 - Fotovoltaico nel settore agricolo

- Diritto di superficie su terreni per impianti fotovoltaici	pag. 38
- Fotovoltaico in agricoltura	pag. 40
- Ruralità degli immobili con impianti fotovoltaici	pag. 47
- Energia fotovoltaica prodotta da impresa agricola	pag. 51

Capitolo 4 - Agevolazioni fiscali e incentivi

- Agevolazioni alle imprese per la produzione di energia rinnovabile	pag. 55
- Interventi "trainati": impianti fotovoltaici	pag. 57
- Impianti di produzione energetica e nuova Sabatini Green	pag. 60
- Incentivi per realizzazione impianti agro-fotovoltaici	pag. 63

Capitolo 5 - Stima dei tempi di recupero degli investimenti

- Fotovoltaico ed autoconsumo	pag. 69
- Valutazione dell'investimento per impianto fotovoltaico	pag. 73

L'energia solare è una fonte energetica a basso costo, pulita, modulare e flessibile. Attualmente è una delle energie rinnovabili più economiche sul mercato e la più accessibile per le famiglie europee. Nel 2020 il 5,2% della produzione totale di energia elettrica dell'UE proveniva dall'energia solare. Sulla base delle attuali tendenze del mercato, ha il potenziale per soddisfare fino al 20% della domanda di energia elettrica dell'UE entro il 2040.

Come affermato nel Green Deal europeo e nel piano REPowerEU, un'ulteriore diffusione degli impianti di energia solare è un passo essenziale nella transizione dell'UE verso l'energia pulita e la neutralità climatica. Inoltre, l'aumento della sua diffusione riduce la nostra dipendenza dalle importazioni di combustibili fossili.

La tecnologia fotovoltaica converte direttamente la luce solare in energia elettrica creando tensione o corrente elettrica. Le politiche dell'UE in materia di energie rinnovabili hanno contribuito a ridurre dell'82% i costi dell'energia solare fotovoltaica nell'ultimo decennio grazie soprattutto alle sovvenzioni. Tale riduzione ha stimolato la domanda di energia solare, che ha contribuito a farne una delle tecnologie di produzione di energia elettrica più competitive dell'UE e una delle tecnologie in più rapida crescita nel settore delle energie rinnovabili: se nel 2011 la capacità fotovoltaica totale installata nell'UE rappresentava 52 GW, nel 2021 ha raggiunto quasi 160 GW.

Le nuove tecnologie solari fotovoltaiche promettono una maggiore conversione energetica dalla luce solare, una maggiore efficienza energetica e costi più bassi sia per l'industria che per i consumatori. Sono inoltre in fase di sviluppo nuove tecnologie per nuovi usi.

L'impennata dei costi dell'energia, inoltre, ha incrementato l'interesse verso questa fonte di produzione di energia elettrica.

Si propone un riepilogo del trattamento contabile, fiscale e delle agevolazioni connesse all'utilizzo di un impianto fotovoltaico.

Capitolo 1

**TRATTAMENTO CONTABILE
E AI FINI DELLE
IMPOSTE DIRETTE**

ACCATASTAMENTO DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- QUALIFICAZIONE DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI COME BENI MOBILI O IMMOBILI
- MODALITÀ DI AMMORTAMENTO
- TRATTAMENTO IVA
- SCRITTURE CONTABILI

Art. 36 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 2 D.M. 2.01.1998, n. 28 - Circ. Ag. Territorio 16.05.2006, n. 4/T
Circ. Ag. Territorio 29.10.2009, n. 4 - Nota Ag. Territorio 22.06.2012, n. 31892 - Circ. Ag. Entrate 19.12.2013, n. 36/E

Ai fini dell'obbligo di accatastamento e della determinazione della rendita catastale di un impianto fotovoltaico, non è fondamentale esclusivamente la facile amovibilità delle sue varie componenti impiantistiche, quanto, piuttosto, il rapporto di tali componenti con la capacità ordinaria dell'unità immobiliare a cui appartengono di produrre un reddito temporalmente rilevante. In altri termini, gli Uffici provinciali dell'Agenzia del Territorio accertano gli immobili che ospitano i medesimi impianti, indagando, ai fini della determinazione della relativa rendita catastale, sulla correlazione che sussiste tra l'immobile e, in generale, quelle componenti impiantistiche rilevanti ai fini della sua funzionalità e capacità reddituale.

SCHEMA DI SINTESI

CENTRALI ELETTRICHE	⇒ Obbligo di autonomo accatastamento	⇒ Gli immobili ospitanti le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere accatastati nella categoria "D/I - opifici" e, nella determinazione della relativa rendita catastale, devono essere inclusi i pannelli fotovoltaici, in quanto ne determinano il carattere sostanziale di centrale elettrica e, quindi, di "opificio" (Ris. Ag. Territ. 6.11.2008, n. 3/T).
INSTALLAZIONI FOTOVOLTAICHE SU EDIFICI O AREE DI PERTINENZA	⇒ No obbligo di accatastamento	⇒ Per le installazioni fotovoltaiche poste su edifici e per quelle realizzate su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari censiti al Catasto Edilizio Urbano, non sussiste l'obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili.
	⇒ Rideterminazione rendita catastale	⇒ È necessario procedere, con dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della rendita dell'unità immobiliare se l'impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15% o superiore.
PORZIONI DI IMMOBILI OSPITANTI IMPIANTI DI MODESTA ENTITÀ	⇒ No obbligo di accatastamento	⇒ Non hanno autonoma rilevanza catastale, e costituiscono semplici pertinenze delle unità immobiliari, le porzioni di immobili ospitanti gli impianti di produzione di energia di modesta entità , in termini dimensionali e di potenza come, ad esempio, quelli destinati prevalentemente ai consumi domestici.
	↓ Modesta entità	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • 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: <ul style="list-style-type: none"> .. 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 3 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 parzialmente integrato a 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, c. 3, lett. e) del D.M. 2.01.1998, n. 28].
FACOLTÀ DI ACCATASTAMENTO	⇒ Finalità civilistiche	⇒ Nel caso in cui sorga la necessità, per finalità civilistiche, di individuare separatamente il fabbricato e l'installazione fotovoltaica realizzata sulla copertura, si procede preliminarmente al frazionamento del fabbricato , individuando con i rispettivi subalterni le porzioni immobiliari componenti l'unità (secondo le previsioni richiamate al paragrafo 3.3 della circ. 29.10.2009, n. 4 dell'Agenzia del Territorio). Ad esempio, deve essere preliminarmente individuato il lastrico solare oggetto di trasferimento di diritti reali.
SOGGETTI OBBLIGATI ALL'ACCATASTAMENTO	⇒	⇒ <ul style="list-style-type: none"> • L'obbligo della dichiarazione in Catasto, quando ne ricorrono i presupposti, resta in carico ai titolari dei diritti reali sull'immobile. • Il soggetto obbligato, in base ai principi generali stabiliti dall'ordinamento, può incaricare dell'adempimento altri soggetti, mediante specifica delega redatta nelle forme di legge; in tale circostanza, la dichiarazione è sottoscritta, per la proprietà, dal soggetto delegato.

QUALIFICAZIONE DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI COME BENI MOBILI O IMMOBILI

BENI IMMOBILI

- **Regola generale**
 - Gli impianti fotovoltaici si considerano **beni immobili** quando devono essere **dichiarati in Catasto**, indipendentemente dalla categoria attribuita alle unità immobiliari di cui fanno parte. In particolare, dette installazioni sono da considerarsi immobili quando:
 - .. costituiscono una **centrale di produzione di energia elettrica** autonomamente censibile nella categoria D/1 oppure D/10;
 - .. 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.

 - **Dichiarazione di variazione catastale**
 - 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 cambi la classificazione.
- Esempio** Se l'impianto fotovoltaico è installato su un immobile ad uso "laboratori per arti e mestieri", classificato nella categoria catastale C/3, ricorrendo le citate condizioni si determinerà un incremento della rendita dell'unità immobiliare (con il sovrastante impianto fotovoltaico), che rimarrà classificata nella medesima categoria C/3.

BENI MOBILI

- **Requisiti**
 - Gli impianti fotovoltaici sono da considerarsi beni mobili quando sono di modesta entità e soddisfano uno dei seguenti requisiti.

- **Potenza fino a 3 Kw**
 - La potenza nominale dell'impianto fotovoltaico non è superiore a 3 chilowatt per ogni unità immobiliare servita dall'impianto stesso.

- **Potenza complessiva**
 - La potenza nominale complessiva, espressa in chilowatt, non è superiore a 3 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 a immobili già censiti al Catasto Edilizio Urbano.

- **Volume inferiore a 150 metri cubi**
 - 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 all'art. 3, c. 3, lett. e) del D.M. 2.01.1998, n. 28.

MODALITÀ DI AMMORTAMENTO

BENE MOBILE

- **Ammortamento**
 - Il costo sostenuto per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico è deducibile:
 - .. ai sensi dell'art. 102 D.P.R. 917/1986 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;
 - .. ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. 917/1986 quando l'impianto è realizzato da **lavoratori autonomi** e associazioni professionali che lo utilizzano nella propria attività.

 - **Aliquota 9%**
 - Il coefficiente di ammortamento da applicare è pari al 9%, corrispondente a quello applicabile alle "centrali termoelettriche secondo la tabella allegata al D.M. 31.12.1988 (Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica del gas e dell'acqua - Specie 1/b - Produzione e Distribuzione di energia termoelettrica)".
- La predetta aliquota del 9%, applicabile nel caso in cui l'impianto fotovoltaico sia 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 fare 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.

BENE IMMOBILE

- **Ammortamento**
 - Se l'impianto fotovoltaico si configura come un bene immobile, il costo dell'investimento realizzato è deducibile ai sensi:
 - .. dell'art. 102 Tuir, a titolo di ammortamento per le persone fisiche e per le persone giuridiche titolari di reddito d'impresa;
 - .. dell'art. 54 Tuir, per i lavoratori autonomi e le associazioni professionali che abbiano acquistato l'impianto nel periodo 1.01.2007-31.12.2009 e lo impieghino nell'ambito della loro attività.
- **Aliquota 4%**
 - Per quanto concerne l'aliquota applicabile al valore fiscalmente riconosciuto è necessario fare riferimento al coefficiente previsto per beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentino caratteristiche simili 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%**.
 - Qualora l'utilizzatore abbia iniziato il piano di ammortamento con l'aliquota del 9% sulla base delle precedenti indicazioni, si ritiene opportuno, ai fini civilistici, proseguire con le stesse modalità.
- **Spese incrementative**
 - 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.

IMPIANTI REALIZZATI SU BENI DI TERZI

- **Spese di manutenzione straordinaria**
 - Qualora l'immobile sul quale sono integrati i pannelli fotovoltaici, totalmente o parzialmente, sia di proprietà di terzi, il relativo costo configura una **spesa di manutenzione straordinaria non capitalizzabile**, poiché relativa ad un bene non di proprietà; lo stesso, in base al principio contabile n. 24, può essere, quindi, contabilizzato in due diversi modi a seconda che il bene cui si riferisce il costo abbia una propria autonomia o meno.
- **Immobilizzazioni immateriali o materiali**
 - 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;
 - .. 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'art. 102 Tuir, attraverso la procedura di ammortamento ovvero, ai sensi dell'art. 108, c. 3 Tuir, come spesa relativa a più esercizi, nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Rimborso IVA non spettante

- Non spetta il rimborso dell'IVA (ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. 633/1972) assolta sull'acquisto o realizzazione di impianto fotovoltaico collocato su beni di terzi quando l'impianto non è separabile dal bene immobile cui si riferisce, non potendo essere rimosso al termine del periodo di utilizzo.
- In tali casi, l'opera eseguita non è di proprietà del soggetto che l'ha realizzata, giacché in base ai principi civilistici accede ad un immobile di proprietà altrui.
- Di conseguenza, l'opera non può essere iscritta nel bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata.

Tali beni, in quanto **non ammortizzabili**, non rientrano, pertanto, nella previsione normativa di cui all'art. 30, c. 3, lett. c) D.P.R. 633/1972.

SCORPORO DEL VALORE DEL TERRENO

<ul style="list-style-type: none"> • Beni immobili 	<ul style="list-style-type: none"> • Nel caso in cui 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 prevista dall'art. 36 del D.L. 223/2006, convertito dalla L. 248/2006, recante disposizioni volte a rendere indeducibile l'ammortamento delle aree sulle quali insistono, tra l'altro, gli impianti fotovoltaici.
<ul style="list-style-type: none"> • Costo delle aree 	<ul style="list-style-type: none"> • Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento dell'impianto deducibili, occorre fare riferimento al costo complessivo dell'impianto, che deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dall'impianto medesimo. • Il costo da attribuire alle predette aree, nell'eventualità che non siano state acquistate autonomamente in precedenza, sarà pari al maggiore tra: <ul style="list-style-type: none"> .. il valore separatamente 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.
<ul style="list-style-type: none"> • Fabbricati industriali 	<ul style="list-style-type: none"> • Gli impianti fotovoltaici costituiscono fabbricati industriali, in quanto destinati alla produzione del bene "energia" mediante la conversione delle radiazioni solari, a prescindere dalla classificazione catastale. • Conseguentemente, 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 del valore dell'area.
<p>Diritto di superficie</p>	<ul style="list-style-type: none"> • In caso di acquisizione del solo diritto di superficie sul terreno sottostante l'impianto, ai fini dell'applicazione della disciplina dello scorporo è necessario verificare se il diritto è acquistato a tempo determinato o indeterminato. • In particolare, la disciplina dello scorporo non è applicabile quando il diritto di superficie è acquistato a tempo determinato, poiché in tal caso il superficiario non acquista la proprietà del terreno ma solo un diritto, mentre risulta applicabile quando il diritto di superficie è costituito a tempo indeterminato: la costituzione del diritto di superficie a tempo indeterminato, infatti, è sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno.

TRATTAMENTO IVA

BENE MOBILE

<ul style="list-style-type: none"> • Operazione imponibile IVA 	<ul style="list-style-type: none"> • La cessione di un impianto fotovoltaico, qualificabile come bene mobile, effettuata nel territorio dello Stato, nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni, costituisce operazione imponibile da assoggettare ad IVA.
<ul style="list-style-type: none"> • Momento di effettuazione dell'operazione <div data-bbox="558 1870 726 2004" style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>Art. 6, cc. 1, 3 e 4 D.P.R. 633/1972</p> </div>	<ul style="list-style-type: none"> • Per determinare il momento di effettuazione dell'operazione, la cessione dell'impianto si considera effettuata nel momento della 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. <div data-bbox="758 1904 1508 2027" style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>Le prestazioni di servizi relative all'impianto fotovoltaico (comprese quelle aventi ad oggetto la costruzione dello stesso) si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo o, se antecedente, nel momento in cui è emessa fattura.</p> </div>

BENE IMMOBILE

- **Bene strumentale**
 - L'impianto fotovoltaico classificato o classificabile nella categoria catastale **D/1** o **D/10** costituisce un **bene immobile strumentale per natura**, al quale applicare l'art. 10, c. 1, n. 8-ter) D.P.R. 633/1972.
 - **Momento di effettuazione dell'operazione**
 - Per determinare il momento di effettuazione dell'operazione, la cessione dell'impianto si considera effettuata nel momento della **stipulazione del relativo atto di trasferimento**.

Art. 6, cc. 1 e 3 D.P.R. 633/1972

Con riguardo alle prestazioni di servizi relative a impianti fotovoltaici, qualificabili come beni immobili, le stesse si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo o, se antecedente, al momento in cui è emessa fattura, limitatamente all'importo fatturato.
 - **Territorio dello Stato**
 - Sotto il profilo territoriale, le prestazioni relative all'impianto fotovoltaico, qualificabile come bene immobile, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato.

Art. 7-quater D.P.R. 633/1972
- Lastrico solare**

 - Il lastrico solare, se censito in catasto, è classificato nella categoria "F/5". Si tratta, quindi, di immobile diverso da quelli oggettivamente strumentali, al quale è applicabile il regime IVA previsto dall'art. 10, c. 1, nn. 8 e 8-bis) del D.P.R. 633/1972, rispettivamente per le locazioni e le cessioni di porzioni di fabbricato diverse da quelle strumentali.
 - Il lastrico solare privo di autonomia catastale dovrà essere, invece, considerato come parte del fabbricato al quale appartiene e alla relativa cessione o locazione si rende applicabile il regime proprio di tale fabbricato.
 - Qualora, invece, l'impianto fotovoltaico realizzato su lastrico solare abbia natura mobiliare, alle cessioni dell'impianto tornerà applicabile il relativo regime IVA per i beni mobili.

ALiquota IVA 10%

- **Bene immobile**
 - All'acquisto o alla realizzazione dell'impianto è applicabile l'aliquota agevolata del **10%**, ai sensi del n. **127-quinquies**) della Tab. A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, che prevede l'applicazione di detta aliquota, fra l'altro, per "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica".

Si ritiene che gli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica indicati nel n. **127-quinquies**, alle cessioni dei quali è applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10%, debbano essere considerati come quegli impianti che siano 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 82-25.

 - Con riguardo, invece, alle cessioni delle singole parti componenti dei citati impianti, purché si tratti di **beni finiti** destinati alla costruzione dell'impianto, è applicabile l'aliquota agevolata del **10%**, ai sensi del n. **127-sexies**) della Tab. A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, che prevede l'applicazione di detta aliquota alle cessioni di "beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies)".

Contratti di appalto L'aliquota agevolata del 10% si rende applicabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la costruzione degli impianti fotovoltaici [n. **127-septies**), della Tab. A, Parte III].
- **Bene mobile**
 - Le considerazioni svolte in merito all'aliquota applicabile devono ritenersi valide anche per le cessioni e per le prestazioni di realizzazione di impianti fotovoltaici qualificabili come beni mobili, nonché per le cessioni delle loro componenti.

SCRITTURE CONTABILI

Esempio n. 1

Bene immobile

		Acquisizione di un impianto fotovoltaico da 300 Kwp, installato su fabbricato di proprietà.			
P B II 1 P C II 4-bis	P D 7	30.09.	a	FORNITORE ROSSI S.P.A.	1.221.000,00
		DIVERSI IMPIANTO FOTOVOLTAICO IVA C/ACQUISTI (10%)		1.110.000,00 111.000,00	
Acquisto impianto fotovoltaico dalla ditta Rossi S.p.a.					
P B II 1 P C II 4-bis	P D 7	30.09.	a	FORNITORE ENEL S.P.A.	610,00
		DIVERSI IMPIANTO FOTOVOLTAICO IVA C/ACQUISTI (22%)		500.000,00 111.000,00	
Spese incrementative inerenti le spese tecniche relative alla connessione OMT.					
E B 10 b	P B II 1	31.12.	a	FONDO AMMORTAMENTO IMPIANTO FOTOVOLTAICO	32.200,00
AMMORTAMENTO IMPIANTO FOTOVOLTAICO Ammortamento impianto fotovoltaico con aliquota pari al 4% ridotta del 50% per il primo anno.					

Esempio n. 2

Bene mobile

		Acquisizione di un impianto fotovoltaico da 2 Kw, installato su di una tettoia a servizio dell'immobile.			
P B II 2 P C II 4-bis	P D 7	30.09.	a	FORNITORE BIANCHI S.R.L.	4.950,00
		DIVERSI IMPIANTO FOTOVOLTAICO IVA C/ACQUISTI (10%)		4.500,00 450,00	
Acquisto impianto fotovoltaico dalla ditta Bianchi S.r.l.					
P B II 2 P C II 4-bis	P D 7	30.09.	a	FORNITORE ING. VERDI	488,00
		DIVERSI IMPIANTO FOTOVOLTAICO IVA C/ACQUISTI (22%)		400,00 88,00	
Consulenza tecnica per installazione impianto fotovoltaico.					
E B 10 b	P B II 2	31.12.	a	FONDO AMMORTAMENTO IMPIANTO FOTOVOLTAICO	220,50
AMMORTAMENTO IMPIANTO FOTOVOLTAICO Ammortamento impianto fotovoltaico con aliquota pari al 9% ridotta del 50% per il primo anno.					

CONTABILIZZAZIONE DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

SOMMARIO

- MODALITÀ DI AMMORTAMENTO
- CONTABILIZZAZIONE

Oic 16, 24 - Art. 36 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 2 D.M. 2.01.1998, n. 28 - Circ. Ag. Territorio 16.05.2006, n. 4/T Circ. Ag. Territorio 29.10.2009, n. 4 - Nota Ag. Territorio 22.06.2012, n. 31892 - Circ. Ag. Entrate 19.12.2013, n. 36/E Interp. Ag. Entrate 18.10.2021, n. 724

Gli impianti fotovoltaici sono da iscrivere in contabilità seguendo le prescrizioni dettate dall'Oic 16, in quanto si tratta di investimenti in immobilizzazioni materiali, il cui costo deve essere sistematicamente ammortizzato, in base a quanto previsto dall'art. 2426, c. 1, n. 2 c.c.

La mancanza di precisazioni sia a livello civilistico sia a livello di prassi contabile è spesso colmata facendo riferimento alle indicazioni fornite in ambito fiscale dall'Amministrazione Finanziaria.

Il costo sostenuto per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico è deducibile ai sensi degli articoli 54 e 102 Tuir (per beni mobili e immobili), 102 e 108 Tuir (per gli impianti realizzati su beni di terzi).

MODALITÀ DI AMMORTAMENTO

<p>BENE MOBILE</p>	<p>⇒ Aliquota 9%</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il coefficiente di ammortamento da applicare è pari al 9%, corrispondente a quello previsto per le “centrali termoelettriche secondo la tabella allegata al D.M. 31.12.1988 (Gruppo XVII - Industrie dell’energia elettrica del gas e dell’acqua - Specie 1/b - Produzione e Distribuzione di energia termoelettrica)”. <p>La predetta aliquota del 9%, applicabile nel caso in cui l'impianto fotovoltaico sia 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 secondo cui occorre fare 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.</p>
<p>BENE IMMOBILE</p>	<p>⇒ Aliquota 4%</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Per quanto concerne l'aliquota applicabile al valore fiscalmente riconosciuto è necessario fare riferimento al coefficiente previsto per beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentino caratteristiche simili dal punto di vista del loro impiego e della vita utile. • L'Agenzia delle Entrate con (interpello n. 724/2021), afferma che sono previste aliquote “differenziate” per l'ammortamento della componente immobiliare e impiantistica. • L'Agenzia, dopo aver fornito chiarimenti riguardo ai principi in base ai quali effettuare la distinzione tra componente immobiliare e impiantistica di un bene, ha affermato che: <ul style="list-style-type: none"> .. ai costi relativi alla componente immobiliare risulta applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 4% (prevista dalla circolare n. 36/E/2013) per i beni immobili; .. ai costi relativi alla componente impiantistica risulta applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale 9% (prevista dalla circolare 36/E/2013) per i beni mobili.
<p></p>	<p>⇒ Spese incrementative</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 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 segundo la procedura di ammortamento del bene di cui sono diventate parte integrante. <p>L'aliquota di ammortamento applicabile sarà quella dell'immobile cui l'impianto risulta integrato.</p>
<p>IMPIANTI REALIZZATI SU BENI DI TERZI</p>	<p>⇒ Spese di manutenzione straordinaria</p>	<p>Qualora l'immobile sul quale sono integrati i pannelli fotovoltaici, totalmente o parzialmente, sia di proprietà di terzi, il relativo costo configura una spesa di manutenzione straordinaria non capitalizzabile, poiché relativa ad un bene non di proprietà; lo stesso, in base all'Oic 24, può essere, quindi, contabilizzato in due diversi modi a seconda che il bene cui si riferisce il costo abbia una propria autonomia o meno.</p>
<p></p>	<p>⇒ Immobilizzazioni immateriali o materiali</p>	<ul style="list-style-type: none"> • In base all'Oic 24 detto costo è iscrivibile: <ul style="list-style-type: none"> .. 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; .. tra le “Immobilizzazioni materiali” nella specifica categoria di appartenenza nel caso abbia una propria autonomia.

CONTABILIZZAZIONE

Rilevazione in bilancio Oic 16	<ul style="list-style-type: none"> • Gli impianti fotovoltaici installati al suolo sono da rilevare nella voce “B.II.1 - Terreni e fabbricati” dell’attivo patrimoniale. • Gli impianti parzialmente o totalmente integrati, di dimensioni e potenza elevati, possono essere rilevati in due diversi modi: <ul style="list-style-type: none"> .. capitalizzando i costi sostenuti per l’acquisto o la realizzazione dell’impianto, come incremento dell’immobile su cui è integrato (come si farebbe per un’operazione di ampliamento/ammodernamento), ed ammortizzandoli unitamente al bene principale; .. considerando l’impianto come un “bene complesso” ed applicando il component approach, previsto dall’Oic 16 punti 45, 46 e 69, ammortizzandolo autonomamente, in base alla propria residua vita utile. • Tuttavia, appare preferibile l’utilizzo del metodo della capitalizzazione nel caso in cui si riscontri un nesso funzionale diretto tra l’impianto e l’unità immobiliare; appare preferibile, invece, il metodo del component approach in mancanza di tale collegamento.
-----------------------------------	--

Esempio n. 1

Bene immobile rilevato con il metodo della capitalizzazione

		Acquisizione di un impianto fotovoltaico, installato su fabbricato di proprietà.			
SP B II 1 SP C II 5-bis	SP D 7	30.09.n DIVERSI a DEBITO V/FORNITORE ROSSI S.P.A.			1.221.000,00
		IMPIANTO FOTOVOLTAICO IVA C/ACQUISTI (10%) Acquisto impianto fotovoltaico dalla ditta Rossi S.p.a.		1.110.000,00 111.000,00	
SP B II 1 SP C II 5-bis	SP D 7	30.09.n DIVERSI a DEBITO V/FORNITORE ENEL S.P.A.			610.000,00
		IMPIANTO FOTOVOLTAICO IVA C/ACQUISTI (22%) Spese incrementative inerenti le spese tecniche relative alla connessione OMT.		500.000,00 110.000,00	
CE B 10 b	SP B II 1	31.12.n AMMORTAMENTO IMPIANTO FOTOVOLTAICO a FONDO AMMORTAMENTO IMPIANTO FOTOVOLTAICO Amm.to impianto fotovoltaico con aliquota pari al 4% ridotta del 50% per il 1° anno.			32.200,00

Rilevazione in bilancio degli “impianti ridotti” Oic 16	<ul style="list-style-type: none"> • Gli impianti fotovoltaici di dimensioni e potenza ridotti possono essere rilevati contabilmente in due diversi modi, in base alle loro caratteristiche: <ul style="list-style-type: none"> .. impianti installati al suolo, rilevati nella voce “B.II.2 - Impianti e macchinari” dell’attivo patrimoniale, separatamente dal terreno su cui insistono, e ammortizzarli in base alla propria residua vita utile (le limitate caratteristiche di dimensione e potenza dovrebbero farli rientrare tra gli “impianti generici”, ovvero non legati alla tipica attività della società (Oic 16, p. 21); .. impianti integrati (parzialmente o totalmente) su unità immobiliari, rilevati nella voce “B.II.1 - Terreni e fabbricati” dell’attivo patrimoniale a incremento dell’immobile su cui sono integrati e ammortizzati con l’aliquota prevista per il bene principale.
--	--

Esempio n. 2

Bene immobile installato al suolo (impianto di dimensione e potenza ridotta)

		Acquisizione di un impianto fotovoltaico, installato su un terreno.			
SP B II 2 SP C II 5-bis	SP D 7	30.09.n DIVERSI a DEBITO V/FORNITORE BIANCHI S.R.L.			4.950,00
		IMPIANTO FOTOVOLTAICO IVA C/ACQUISTI (10%) Acquisto impianto fotovoltaico dalla ditta Bianchi S.r.l.		4.500,00 450,00	
SP B II 2 SP C II 5-bis	SP D 7	30.09.n DIVERSI a DEBITO V/FORNITORE ING. VERDI			488,00
		IMPIANTO FOTOVOLTAICO IVA C/ACQUISTI (22%) Consulenza tecnica per installazione impianto fotovoltaico.		400,00 88,00	
CE B 10 b	SP B II 2	31.12.n AMMORTAMENTO IMPIANTO FOTOVOLTAICO a FONDO AMMORTAMENTO IMPIANTO FOTOVOLTAICO Ammortamento impianto fotovoltaico con aliquota pari al 9% ridotta del 50% per il primo anno.			220,50

IMPIANTI FOTOVOLTAICI IN LOCAZIONE ANCHE FINANZIARIA

SOMMARIO

- IMPOSTE DIRETTE
- TRATTAMENTO IVA
- IMPOSTA DI REGISTRO

*Artt. 36, 102 e 154 D.P.R. 22.12.1986, n. 917 - Art. 2 D.M. 2.01.1998, n. 28 - Circ. Ag. Territorio 16.05.2006, n. 4/T
Circ. Ag. Territorio 29.10.2009, n. 4 - Nota Ag. Territorio 22.06.2012, n. 31892 - Circ. Ag. Entrate 19.12.2013, n. 36/E*

Il diverso inquadramento degli impianti fotovoltaici come beni mobili o immobili, nel caso in cui gli stessi siano oggetto di un contratto di leasing, implica differenti conseguenze fiscali.

IMPOSTE DIRETTE

