



PARADIGMA
Ricerca e cultura d'impresa

prossimi eventi in programma

Voluntary Disclosure e detenzione all'estero di attività finanziarie non dichiarate

Milano, 27 e 28 gennaio 2014
Grand Hotel et de Milan

Forum Corporate Governance

Preparazione delle assemblee 2014
Corporate Governance, Codice di Autodisciplina e remunerazioni
Controlli societari

Milano, 27 - 28 - 29 gennaio 2014
Hotel Hilton

Exit tax

Regime fiscale del trasferimento di residenza
Recenti disposizioni attuative

Milano, 31 gennaio 2014
Hotel Hilton

Accertamento e riscossione

Le novità del D.L. n. 69/2013
La riscossione dei tributi negli Enti Locali

Milano, 4 e 5 febbraio 2014
Hotel Hilton

I rapporti patrimoniali nella famiglia di fatto: diritti e contratti di convivenza

Milano, 7 febbraio 2014
Hotel Hilton

Roma, 14 marzo 2014
Hotel St. Regis

La disciplina delle società a partecipazione pubblica dopo le recenti novità normative e giurisprudenziali

Corporate governance
Aspetti finanziari, fallibilità, responsabilità

Milano, 13 e 14 febbraio 2014
Hotel Hilton

Roma, 12 e 13 marzo 2014
Hotel St. Regis

Minibond

La riforma del D.L. Destinazione Italia e lo sviluppo del mercato

Milano, 17 e 18 febbraio 2014
Hotel Hilton

Le frodi assicurative

Le novità del D.L. Destinazione Italia
Individuazione e prevenzione delle frodi
Strutturazione e funzionamento dei presidi antifrode

Milano, 26 e 27 febbraio 2014
Hotel Hilton

PARADIGMA srl Per informazioni, programma completo e iscrizioni:
C.so Vittorio Emanuele II, 68 - 10121 Torino
Tel. 011.538686 - Fax 011.5621123
www.paradigma.it - info@paradigma.it

Energie alternative. L'agenzia delle Entrate prende atto che l'impianto genera una costante capacità reddituale

Fotovoltaico in categoria D

Imponibile al 10% la cessione fatta dal costruttore entro 5 anni dai lavori

Angelo Busani

Oltre ad aver finalmente ammesso che gli impianti fotovoltaici (fatta eccezione per quelli di "modesta entità") sono beni immobili, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 36/E del 19 dicembre 2013 contiene numerose precisazioni inerenti il trattamento fiscale applicabile al trasferimento di questi manufatti e, ancor prima, le regole per il loro accatastamento che è un imprescindibile presupposto della loro circolazione.

L'accatastamento

L'impianto fotovoltaico è una centrale di produzione di energia elettrica e, come tale, deve essere accatastato nella categoria D/1 oppure nella categoria D/10, se si tratta di impianto strumentale alle attività agricole (paragrafi 2.1 e 2.2 della circolare). Si prende dunque definitivamente atto che non è rilevante la facile amovibilità dei componenti dell'impianto né la circostanza che tali componenti possano essere smontate e posizionate in altro luogo mantenendo inalterata la loro originale funzionalità.

Ciò che rileva è il fatto che il montaggio di un manufatto del genere provoca una costante

capacità reddituale e quindi la venuta a esistenza di un'entità che ben rientra nel concetto di "unità immobiliare urbana" quale originariamente delineato nell'articolo 40 Dpr 1142/1949 (la legge catastale fondamentale) e come poi aggiornato dagli articoli 2 e 3 del Dm 28/1998.

Se invece l'impianto è di piccola entità e perciò non ha una propria autonomia reddituale (e quindi non ne sussiste l'obbligo di accatastamento come unità immobiliare a sé), la rendita del fabbricato dotato di tale impianto (ad esempio: sul tetto oppure in un'area di pertinenza) deve comunque essere calcolata tenendo conto della presenza dell'impianto, se questo «ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15% o superiore» (paragrafo 2.1 della circolare).

La costruzione dell'impianto

La circolare (paragrafo 8), sulla base della considerazione che l'impianto è di solito posizionato a terra oppure su un tetto, conferma che, in entrambi i casi, l'impianto può essere costruito dal proprietario del sedime (il quale, per il principio di accessione, diviene proprie-

tario dell'impianto) oppure può essere costruito da un soggetto diverso, il quale, pertanto diviene proprietario dell'impianto senza essere proprietario del sedime sul quale l'impianto insiste: di solito, ciò accade in base alla concessione di un diritto di superficie (dal proprietario del sedime al costruttore dell'impianto), ma può verificarsi anche in forza di un contratto di locazione che contenga una pattuizione in base alla quale il conduttore può costruire l'impianto e mantenerne appunto la titolarità.

Bene strumentale

Al paragrafo 3.2.2 della circolare viene precisato che la cessione della piena proprietà o della proprietà superficaria dell'impianto fotovoltaico è da qualificare come trasferimento di fabbricato "strumentale" che, come tale (paragrafo 3.3.2):
a) se posta in essere dall'impresa costruttrice (o dall'impresa che ha svolto lavori di manutenzione straordinaria, di restauro o di ristrutturazione) entro cinque anni dalla fine dei lavori, è imponibile a Iva (con aliquota del 10%; paragrafo 3.2.6 della circolare) e soggetta, per il principio di alternatività, a imposta di registro nella nuova misura



LA PAROLA CHIAVE

Bene mobile

L'impianto fotovoltaico è un bene mobile se:

- 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;
- per le installazioni ubicate al suolo, il volume individuato dall'intera area destinata all'intervento e dall'altezza relativa all'asse orizzontale mediano dei pannelli stessi, è inferiore a 150 mc, in coerenza con il limite volumetrico stabilito dall'articolo 3, comma 3, del Dm n. 28/98

fissa di euro 200 (in luogo dell'importo di 168 euro, vigente fino al 31 dicembre scorso); b) se posta in essere da un soggetto Iva diverso dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice (o dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice dopo il decorso di un quinquennio dalla fine dei lavori), è esente da Iva salvo opzione per l'imponibilità (in quest'ultima ipotesi l'Iva deve applicarsi con il regime del reverse charge); in ogni caso, l'imposta di registro è dovuta nella nuova misura fissa di 200 euro; c) se posta in essere fuori campo Iva (ad esempio perché la cessione è effettuata da un soggetto non imprenditore) sconta la nuova imposta di registro del 9% (fino al 31 dicembre l'aliquota era del 7%).

Quanto poi alle imposte ipotecaria e catastale:
■ nei casi a) e b), tali imposte si continuano ad applicare anche nel 2014 nella "vecchia misura" proporzionale rispettivamente del 3 e dell'1%;
■ nel caso c), si applicano nella nuova misura fissa di 50 euro cadauna (in precedenza, invece, queste imposte erano rispettivamente dovute nella misura proporzionale del 2 e dell'1%).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Le regole

L'ACCATASTAMENTO

Le categorie degli impianti fotovoltaici

Tipo di impianto	Accatastamento
IMPIANTO COSTITUENTE UNITÀ IMMOBILIARE AUTONOMA	D/1
IMPIANTO COSTITUENTE UNITÀ IMMOBILIARE AUTONOMA A SERVIZIO DI ATTIVITÀ AGRICOLE	D/10
IMPIANTO NON COSTITUENTE UNITÀ IMMOBILIARE AUTONOMA	Influenza la rendita del fabbricato che ne è dotato

NELLE COMPRAVENDITE

La tassazione della cessione degli impianti fotovoltaici

Soggetto che cede l'impianto	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
IMPRESA COSTRUTTRICE CHE CEDE ENTRO 5 ANNI	Imponibile (10%)	200 euro	3%	1%
IMPRESA DIVERSA DALLA PRECEDENTE	Esente (o imponibile al 10% in caso di opzione)	200 euro	3%	1%
FUORI CAMPO IVA	No	9%	50 euro	50 euro

QUANDO VIENE VENDUTO IL LASTRICO SOLARE

La tassazione della cessione della copertura dell'edificio

Soggetto che cede il diritto di superficie sul lastrico solare	Iva	Registro	Ipotecaria	Catastale
IMPRESA COSTRUTTRICE (O RISTRUTTURATRICE) CHE CEDE ENTRO 5 ANNI	Imponibile	200 euro	200 euro	200 euro
IMPRESA COSTRUTTRICE (O RISTRUTTURATRICE) CHE CEDE DOPO 5 ANNI E CHE OPTA PER L'IMPONIBILITÀ	Imponibile	200 euro	200 euro	200 euro
IMPRESA COSTRUTTRICE (O RISTRUTTURATRICE) CHE CEDE DOPO 5 ANNI E CHE NON OPTA PER L'IMPONIBILITÀ	Esente	9%	50 euro	50 euro
IMPRESA DIVERSA DALLA PRECEDENTE	Esente	9%	50 euro	50 euro
FUORI CAMPO IVA	No	9%	50 euro	50 euro

La copertura. La classificazione tra i «fabbricati»

Il lastrico non è «bene strumentale»

Se l'impianto fotovoltaico deve essere costruito sul tetto di un edificio da un soggetto diverso dal proprietario del tetto, chi costruisce l'impianto di solito non compra la proprietà del tetto in questione ma "compra" il diritto di costruire l'impianto sul tetto acquistando il diritto di superficie del lastrico solare (che è l'espressione giuridica per designare la copertura dell'edificio); per "diritto di superficie" si intende appunto il diritto di costruire l'impianto e di mantenerne la proprietà in capo al costruttore senza che questi sia il proprietario del sedime (in questo caso, il tetto) sul quale l'impianto appoggia.

Il paragrafo 3.2.3 della circolare 36/E afferma che il lastrico solare è sì un "fabbricato" ma non un "bene strumentale", con la conseguenza che la cessione del diritto di superficie sul lastrico

(paragrafo 3.3.3):
a) se posta in essere dall'impresa costruttrice (o dall'impresa che abbia compiuto lavori di manutenzione straordinaria o di ristrutturazione) del fabbricato entro cinque anni dalla fine dei lavori, è imponibile a Iva e soggetta a imposte di registro, ipotecaria e catastale nella nuova misura fissa di complessivi 600 euro (in luogo del precedente importo di complessivi 504 euro, dovuto fino allo scorso 31 dicembre);
b) se posta in essere dalle imprese predette dopo un quinquen-

LA PROCEDURA

La costruzione può essere effettuata in zone agricole dietro il rilascio di una autorizzazione unica che è variante urbanistica

nio dal termine dei lavori:

b.1) è imponibile a Iva (con le conseguenze descritte alla lettera a) che precede) in caso di opzione per l'imponibilità; oppure:
b.2) in caso di mancata opzione, è esente da Iva, con la conseguenza che l'imposta di registro si applica con l'aliquota del 9% (in luogo del precedente 7%) e le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella nuova misura fissa complessiva di 100 euro (in luogo della loro precedente applicazione nella complessiva misura proporzionale del 3%);
c) se posta in essere da un soggetto Iva al di fuori dei casi che precedono, è esente da Iva, con le conseguenze descritte alla precedente lettera b.2);
d) se posta in essere fuori campo Iva, l'imposta di registro si applica con l'aliquota del 9% (prima del 31 dicembre l'ali-

quota era al 7%) e le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa complessiva di 100 euro (in precedenza si applicava il 3%).

Questa posizione delle Entrate appare peraltro discutibile: non solo perché il lastrico solare appare qualificabile più come "area" che come "fabbricato", ma anche perché, se proprio lo si voglia considerare quale "fabbricato", potrebbe ritenersi che esso derivi la sua natura dal fabbricato di cui costituisce la copertura: e, quindi, un bene strumentale, se si tratta del tetto di un capannone.

Al paragrafo 9, la circolare prende atto che gli impianti fotovoltaici possono essere costruiti, dietro rilascio di una "autorizzazione unica", anche in zone definite "agricole" dallo strumento urbanistico (articolo 12, comma 7, Dlgs 387/2003) e

che il rilascio di questa autorizzazione comporta una variante allo strumento urbanistico (articolo 12, comma 3).

Nonostante che lo strumento urbanistico venga variato mediante il rilascio di questa "autorizzazione unica", le Entrate insistono nel ritenere l'area interessata dalla costruzione dell'impianto come un'area "agricola", con la conseguenza che la sua cessione resta in ogni caso al di fuori del campo Iva ed è tassata con l'imposta di registro al 12%, oltre a 100 euro complessivi per imposte ipotecaria e catastale (a meno che acquirente sia un coltivatore diretto o uno Iap o una società agricola, caso nel quale le imposte di registro e ipotecaria sono fisse mentre l'imposta catastale è all'1%). Posizione peraltro opinabile, in quanto è la legge stessa a definire variato lo strumento urbanistico quando è autorizzata la sua utilizzabilità per costruire un impianto di produzione di energia elettrica.

A.Bu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA