Impianti fotovoltaici – Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – C.M. 36/E/2013

31 Gennaio 2014
Gli impianti fotovoltaici, quando destinati alla produzione di energia elettrica per la vendita, sono beni immobili e devono essere qualificati sulla base della loro rilevanza catastale, mentre quando sono di modesta entità, ossia destinati al consumo "domestico", devono essere considerati beni mobili.
Questo uno dei principali chiarimenti, fornititi dall'Agenzia delle Entrate nella **C.M. 36/E del 19 dicembre 2013** che fa il punto sul regime fiscale degli impianti fotovoltaici, fissandone i criteri per una corretta qualificazione, quali beni mobili o immobili, e sul conseguente trattamento in termini di imposte dirette, IVA e registro.

1. Impianti fotovoltaici – Beni immobili
Con la C.M. 36/E/2013, l'Agenzia delle Entrate ha modificato il proprio orientamento circa la corretta qualificazione fiscale degli impianti fotovoltaici quali beni immobili, vincolando tale classificazione alla loro rilevanza catastale.
A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate, in linea generale, era orientata a considerare l'impianto fotovoltaico bene immobile solo quando non era possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) "*senza alterare la funzionalità dello stesso*" o quando, per riutilizzare il bene mobile in un altro contesto si sarebbero dovuti effettuare "*antieconomici interventi di adattamento*".
In merito, con la presente C.M. 36/E/2013, l'Agenzia ha superato tale impostazione a favore di un principio di qualificazione fiscale dell'impianto fotovoltaico, quale bene immobile, incentrato sull'esclusiva rilevanza catastale del medesimo.
In particolare, nella medesima Circolare, viene chiarito che gli **impianti fotovoltaici** si considerano **beni immobili quando devono essere dichiarati in catasto**, indipendentemente dalla categoria attribuita alle unità immobiliari di cui fanno parte.
Sul punto, si ricorda che, secondo i principi generali della normativa di riferimento, l'obbligo di accatastamento sussiste tutte le volte in cui "l'unità immobiliare" ha una autonoma suscettibilità reddituale, ossia quando tali beni hanno "la capacità ordinaria di produrre un reddito temporalmente rilevante".
A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che i suddetti criteri trovano applicazione anche con riferimento agli impianti fotovoltaici, in quanto ciò che rileva è il fatto che il montaggio di un impianto determina una costante capacità reddituale e quindi si viene a creare un'entità che ben rientra nel concetto di "unità immobiliare" catastalmente rilevante.
Pertanto, secondo la C.M. 36/E/2013, gli **impianti fotovoltaici** (cd. "impianti a terra") si considerano **immobili** e vanno accatastati come unità immobiliare a sé:

- quando costituiscono una **centrale di produzione di energia elettrica**, ossia nella categoria catastale D/1 ("opifici");
- quando si tratta di **un impianto realizzato su fondi agricoli**, che abbia i requisiti di ruralità, va accatastato nella categoria catastale D/10.

Inoltre, l'Agenzia chiarisce che si considerano **beni immobili** anche gli **impianti** posizionati **sulle pareti o sul tetto di un fabbricato**, oppure realizzati su aree di pertinenza dello stesso, **quando sussiste l'obbligo della dichiarazione catastale**, ossia tutte le volte in cui gli impianti incrementano il valore capitale dell'immobile (o la redditività ordinaria), in misura pari o superiore al 15%.

In sostanza, tutte le volte in cui gli impianti sono "collegati" ad un immobile (ossia quando sono installati su pertinenze o su tetti e pareti) non sussiste l'obbligo di accatastarli autonomamente, ma viene aumentata la rendita catastale dell'immobile principale, senza mutarne la classificazione.

1.1 Operazioni relative agli impianti fotovoltaici – beni immobili

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 36/E del 19 dicembre 2013, fa il punto, altresì, sul trattamento delle imposte indirette da applicare ai trasferimenti e alle realizzazioni di impianti fotovoltaici considerati beni immobili.

1.1.1 Cessione di impianti – regime IVA e registro

Con riferimento alle **cessioni di impianti fotovoltaici** (classificati nella categoria catastale D/1 o D/10), la Circolare precisa che, trattandosi di immobili strumentali per natura, il regime da applicare sarà quello dell'art. 10, co. 1, n. 8-*ter*) del D.P.R. 633/1972, ossia un generale **regime di esenzione da IVA**, **ad eccezione** delle specifiche ipotesi, di seguito indicate, per le quali la cessione è assoggettata ad IVA in via obbligatoria, oppure su specifica **opzione del cedente**, da manifestare nell'atto di vendita.

IVA obbligatoria

L'Iva è obbligatoria per le cessioni di impianti effettuate da imprese **costruttrici**, **entro 5 anni** dall'ultimazione dei lavori.

IVA su opzione*(da manifestare al momento del rogito)*

L'Iva è su opzione, che va manifestata al momento del rogito, per il caso di cessioni poste in essere da **qualunque soggetto IVA diverso dall'impresa costruttrice e** per il caso di cessioni effettuate da imprese **costruttrici**, **dopo 5 anni** dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione.
A tal riguardo, nell'ipotesi in cui il cedente, alla stipula dell'atto di trasferimento, eserciti **l'opzione per l'imponibilità ad IVA** si applica il meccanismo del "*reverse charge"* (ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-*bis* del D.P.R. 633/1972).
Per quanto riguarda, invece, l'**aliquota IVA** applicabile alle cessioni di impianti fotovoltaici, l'Agenzia ha chiarito che si applica l'aliquota **ridotta del 10%** ai sensi del n. 127-*quinquies)* della Tabella A, Parte Terza, allegata al D.P.R. 633/1972.
In particolare, viene specificato che l'aliquota ridotta al 10% si applica all'acquisto o alla realizzazione di impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica, ossia "*gli impianti in grado di produrre e fornire elettricità di potenza tale da poter essere utilizzata o immessa nella rete di distribuzione e che, a questo scopo, contengano quei componenti necessari individuati nella norma CEI 82-25*".
La C.M. 36/E/2013 chiarisce che, alle suddette cessioni di impianti "strumentali" si applicano, oltre all'IVA al 10% anche l'**imposta** di **Registro, ipotecaria e catastale.**
In particolare, viene chiarito che:

- se la **cessione** è **soggetta a IVA** (sia in regime di imponibilità che di esenzione), l'imposta di **registro** si applica nella **misura fissa**[7] pari a **200** euro, mentre le **imposte ipotecaria** e **catastale** sono dovute, rispettivamente, nella misura del **3%** e **1%**;
- se l'**operazione non** è **soggetta ad IVA** (come nel caso in cui il cedente sia un privato), l'imposta di **registro** si applica in **misura proporzionale**, con la nuova aliquota del **9%** (con un minimo di 1.000 euro), mentre le **imposte ipocatecaria** e **catastale** si applicano nella **misura fissa** di **50 euro** ciascuna.

Inoltre, la C.M. 36/E/2013 precisa, altresì, che per le **cessioni di impianti** che costituiscono **pertinenza di unità immobiliari** (ai sensi dell'art. 817 del c.c.), il **regime IVA** da applicare sarà quello dettato per le cessioni dei **fabbricati cui accedono** (abitazione o immobile strumentale).

1.1.2Costruzione di impianti

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 36/E, chiarisce il regime IVA applicabile alle **prestazioni di servizi** dipendenti da **contratto di appalto** per la **costruzione degli impianti fotovoltaici.**
In particolare, viene confermata l'applicabilità dell'**aliquota IVA** ridotta del **10%**, ai sensi del n. 127-*septies,* della Tabella A, Parte Terza, allegata al D.P.R. 633/1972.
Con riferimento alle ipotesi in cui le prestazioni di servizi, relative all'**installazione** dell'**impianto fotovoltaico,** sono rese nell'ambito del subappalto, la C.M. 36/E/2013 precisa che per queste si applica il meccanismo dell'inversione contabile, a condizione che:

- esistano un appaltatore e un subappaltatore;
- entrambi i soggetti svolgano un'attività edile;
- oggetto del contratto sia una prestazione di servizi, ossia l'installazione presso il cliente dell'impianto fotovoltaico richiesto.

2.impianti fotovoltaici – Beni mobili

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 36/E/2013, chiarisce che si considerano **beni mobili** gli **impianti fotovoltaici** di "**piccola entità**" che non hanno una propria rilevanza reddituale, ossia quelli che non superano determinati livelli in termini di potenza e dimensioni (si tratta, generalmente, di impianti destinati ad uso domestico).
A tal riguardo, si registra un cambio di rotta da parte dell'Agenzia delle Entrate rispetto alle precedenti pronunce che, invece, tendevano a considerare gli **impianti fotovoltaici beni mobili** solo sulla base del **requisito** della "facile **amovibilità**", ossia quando tali impianti potevano essere asportati e re-installati in un altro sito senza alterarne la loro natura o quando tale spostamento non fosse particolarmente oneroso.
Tuttavia, stante le numerose incertezze generate da tale approccio interpretativo, l'Agenzia ha deciso di superare il criterio dell'"amovibilità" dell'impianto, ancorando, invece, la qualifica di "bene mobile" di un impianto al rispetto di specifici requisiti.
In merito, la C.M. 36/E/2013 precisa che gli **impianti fotovoltaici sono** da considerare **beni mobili quando** soddisfano uno dei seguenti requisiti:

- la **potenza nominale** dell'**impianto** fotovoltaico **non** è **superiore a 3 chilowatt**;
- la **potenza nominale complessiva** espressa in chilowatt **non** è **superiore** a **tre volte il numero delle unità immobiliari servite**;
- per **installazioni** poste a terra hanno un **ingombro non superiore a 150 metri cubi** (la superficie si considera anche quella degli spazi liberi e l'altezza si assume in base all'asse orizzontale medio).

In tale ipotesi, trattandosi di beni mobili che non hanno una propria autonoma rilevanza reddituale, non si rende necessaria né la dichiarazione di variazione catastale, né il singolo accatastamento.

2.1 Operazioni relative agli impianti fotovoltaici – beni mobili

L'Agenzia delle Entrate, fa il punto anche sul **regime delle imposte indirette** da applicare alle operazioni relative agli **impianti fotovoltaici** qualificabili come **beni mobili**.
A tal riguardo, la **cessione** o la **costruzione** di **impianti** fotovoltaici, qualificabili come beni mobili, posta in essere da **soggetti IVA**, costituisce **operazione imponibile** da assoggettare all'imposta sul valore aggiunto.
In tale ipotesi, la C.M. 36/E/2013 chiarisce l'applicabilità dell'**aliquota IVA** ridotta del **10%**, ai sensi del n. 127-*quinquies* e 127-*septies.*
Infine, con riferimento alle cessioni di impianti fotovoltaici qualificati come beni mobili, l'Agenzia chiarisceche, ai fini delle imposte indirette, si applica il seguente regime:

- se la **cessione** è **soggetta a IVA**, l'imposta di **registro** si applica nella **misura fissa** pari a **200** euro;

- se la **cessione non** è **soggetta ad IVA** (come nel caso in cui il cedente sia un soggetto privato), l’imposta di **registro** si applica in **misura pari al 3%**.