

## Normativa e prassi

# Impianti fotovoltaici: profili fiscali ai fini Iva

7 Gennaio 2014

Per decidere il trattamento applicabile alla locazione del terreno, occorre stabilire se l'installazione ne determina una variazione della destinazione urbanistica

La **circolare n. 36/E** del 19 dicembre 2013 chiarisce il trattamento, ai fini Iva, delle operazioni aventi a oggetto impianti fotovoltaici, alla luce:



- dei chiarimenti forniti dal ministero dello Sviluppo economico, secondo cui costituiscono impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica quelli che sono 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, sono composti da tutti quei componenti necessari allo scopo individuati nella norma Cei 82-25
- della qualificazione mobiliare/immobiliare dell'impianto sulla base della loro rilevanza catastale. La qualificazione mobiliare o immobiliare dell'impianto fotovoltaico comporta, infatti, ai fini Iva, l'applicazione di disposizioni diverse per la determinazione del regime d'imposizione, del momento di effettuazione dell'operazione e del luogo di effettuazione dell'operazione.

## Bene mobile

Se l'impianto fotovoltaico è qualificabile come bene mobile, sia la cessione sia la locazione dello stesso, effettuate nel territorio dello Stato, nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni, costituiscono operazioni imponibili da assoggettare ad aliquota Iva ridotta del 10% (n. 127-*quinquies* della tabella A, parte III, allegata al Dpr 633/1972).

Dalla natura mobiliare dell'impianto fotovoltaico consegue, sotto il profilo del luogo e del momento di effettuazione dell'operazione, che la cessione dell'impianto si considera effettuata:

- nel territorio dello Stato (articolo 7-*bis* del Dpr 633/1972), quando si tratta di impianti fotovoltaici ivi esistenti ovvero spediti da altro Stato membro e installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto
- 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 (articolo 6, commi primo e quarto),

e la prestazione di servizio (locazione, appalto, eccetera) relativa all'impianto fotovoltaico si considera effettuata:

- nel territorio dello Stato (articolo 7-*ter*), se rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ovvero rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato
- nel momento del pagamento del corrispettivo o, se antecedente, nel momento in cui è emessa fattura (articolo 6, terzo comma). Le prestazioni di servizi transfrontaliere si considerano effettuate, in linea generale, al momento in cui sono ultimate (articolo 6, comma 6).

### **Bene immobile**

Nel caso in cui l'impianto fotovoltaico sia qualificabile come bene immobile, la circolare richiama la disciplina di cui all'articolo 10, primo comma, nn. 8), 8-*bis*) e 8-*ter*), del Dpr 633/1972, che prevede un generalizzato regime di esenzione da Iva per i trasferimenti e le locazioni immobiliari.

In particolare, l'impianto fotovoltaico classificato o classificabile nella categoria catastale D/1 o D/10 costituisce un bene immobile strumentale per natura in relazione al quale:

- la cessione è esente da Iva (articolo 10, primo comma, n. 8-*ter*), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Dpr 380/2001, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali, nel relativo atto, il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. Sotto il profilo procedurale, la circolare rammenta che, nell'ipotesi di cessioni imponibili su opzione, torna applicabile l'inversione contabile di cui all'articolo 17, comma 6, lettera a-*bis*) del Dpr 633/1972, con conseguente obbligo del cessionario, se soggetto passivo d'imposta, di integrare la fattura del cedente ovvero di emettere autofattura, con indicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10% (n. 127-*quinquies*, della

tabella A, parte III) e della relativa imposta

- la locazione (anche finanziaria) è esente da Iva (articolo 10, primo comma, n. 8), escluse quelle in cui, nel relativo atto, il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione. Sotto il profilo procedurale, la circolare rammenta che anche per le prestazioni di servizi relative a impianto fotovoltaico torna applicabile l'obbligo di inversione contabile previsto dall'articolo 17, sesto comma, lettera a), per le prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. Ciò, alle condizioni stabilite dalla risoluzione 474/2008.

Con riguardo all'impianto fotovoltaico che costituisce pertinenza di unità immobiliari, torna applicabile la disciplina Iva dettata per le cessioni dei fabbricati cui accedono. In pratica, nel caso di impianto fotovoltaico, pertinenza di immobile abitativo, la relativa cessione è esente da Iva (articolo 10, primo comma, n. 8-bis).

Dalla natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico consegue, sotto il profilo del luogo e del momento e di effettuazione dell'operazione che la cessione dell'impianto si considera effettuata:

- nel territorio dello Stato (articolo 7-bis), quando l'impianto è esistente nel territorio dello Stato
- nel momento della stipulazione del relativo atto di trasferimento (articolo 6, primo comma),

e che la prestazione di servizio (locazione, appalto, eccetera) si considera effettuata:

- nel territorio dello Stato (articolo 7-*quater*), quando l'impianto è situato nel territorio dello Stato
- nel momento del pagamento del corrispettivo o, se antecedente, al momento in cui è emessa fattura, limitatamente all'importo fatturato (articolo 6, terzo comma).

### **Diritto di superficie su terreni destinati alla realizzazione di impianti fotovoltaici**

Con riferimento agli impianti fotovoltaici realizzati su terreni concessi in superficie, la costituzione del diritto di superficie si considera cessione di beni imponibile ad aliquota ordinaria. Se invece la costituzione del diritto di superficie ha a oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, l'operazione è da considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

## **Locazione di terreni destinati alla realizzazione di impianti fotovoltaici**

Per individuare il trattamento applicabile ai fini Iva alla locazione del terreno sul quale s'intende realizzare un impianto fotovoltaico, occorre stabilire se la costruzione dell'impianto fotovoltaico comporti una variazione della destinazione urbanistica del terreno sul quale viene installato il predetto impianto. Ciò in quanto, in base alle disposizioni vigenti, quindi ai fini fiscali, la costruzione dell'impianto fotovoltaico non comporta l'automatica classificazione del terreno sul quale lo stesso sorge quale "area edificabile". In base agli strumenti urbanistici, infatti, gli impianti fotovoltaici, coerentemente all'articolo 12, comma 7, Dlgs 387/2003, possono essere ubicati anche in aree classificate come zone agricole dai vigenti piani urbanistici (*cf*r risoluzione 112/2009).

Tanto premesso, la circolare precisa che al contratto di locazione del terreno sul quale sarà realizzato l'impianto fotovoltaico sia applicabile, alternativamente, il seguente trattamento:

- esente da Iva (articolo 10, comma 1, n. 8), se il terreno è da qualificare come non suscettibile di utilizzazione edificatoria
- imponibile, da assoggettare ad aliquota ordinaria, se il terreno oggetto del contratto di locazione è da qualificare come terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

Nell'ipotesi in commento, analogamente alle ipotesi di impianti realizzati su beni di terzi, non spetta il rimborso dell'Iva 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, in quanto l'impianto non ha una autonoma funzionalità, 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 a un immobile di proprietà altrui. Di conseguenza, 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 alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 30, Dpr 633/1972.

Tale precisazione ribadisce un consolidato orientamento dell'Amministrazione finanziaria (*cf*r risoluzione 179/2005), secondo cui le spese per il miglioramento, trasformazione o ampliamento di beni di terzi concessi in uso o comodato, qualora si estrinsechino in opere non suscettibili di autonoma utilizzabilità, non sono iscrivibili, ai fini delle imposte dirette, tra le immobilizzazioni materiali, non potendo le opere realizzate essere rimosse al termine del periodo di utilizzo. Da tale qualificazione discende che non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'Iva assolta sulle spese per la realizzazione, su immobili concessi in uso o comodato, di opere inseparabili dai beni cui accedono.

## **Aliquota applicabile**

La circolare, inoltre, richiamando precedenti documenti di prassi (risoluzione 469/2008), chiarisce che alle cessioni delle singole parti componenti degli impianti fotovoltaici, purché si tratti di beni finiti destinati alla costruzione dell'impianto, torna applicabile l'aliquota agevolata del 10% (n. 127-*sexies* della tabella A, parte terza, allegata al Dpr 633/1972).

Nella stessa misura del 10% è l'aliquota applicabile alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la costruzione degli impianti fotovoltaici (n. 127-*septies*, della tabella A, parte terza).

Con riguardo all'ipotesi di locazione, anche finanziaria, degli impianti fotovoltaici qualificabili come beni immobili, ove il regime d'esenzione di cui all'articolo 10, primo comma, n. 8, non trova applicazione, occorre tenere presente che l'articolo 16, terzo comma, del Dpr 633/1972, dispone che per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili. Pertanto, l'aliquota del 10% prevista - dal n. 127-*quinquies* della tabella A, parte terza - fra l'altro per *"impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica"*, risulta applicabile, oltre che nei casi di cessione del bene alla società di leasing, anche al riscatto del bene da parte dell'utilizzatore nonché alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di leasing aventi a oggetto impianti fotovoltaici, a fronte delle quali vengono pagati i canoni durante il periodo contrattuale.

Circa l'ambito oggettivo di applicazione dell'aliquota agevolata, la circolare evidenzia il parere del ministero dello Sviluppo economico, secondo cui per impianto fotovoltaico deve intendersi un insieme di moduli fotovoltaici e dagli altri componenti (Bos), tali da consentire di produrre energia elettrica e fornirla alle utenze elettriche e/o di immetterla nella rete del distributore. Essi devono rispettare le prescrizioni dettate da specifiche norme tecniche, tra le quali assume rilievo la disposizione Cei 82-25.

Si applica, invece, l'aliquota ordinaria ai contratti di locazione diversa da quella finanziaria (sia che gli impianti fotovoltaici siano qualificabili come beni immobili che come beni mobili). Il citato articolo 16, infatti, non annovera, tra le prestazioni alle quali è applicabile il medesimo trattamento Iva, la locazione, la quale, attesa la sua specificità giuridica, non risulta neanche assimilabile alle altre prestazioni dal medesimo contemplate.

Con riguardo, invece, alle cessioni delle singole parti componenti degli impianti, purché si tratti di beni finiti destinati alla costruzione dell'impianto, torna applicabile l'aliquota agevolata del 10% prevista - dal n. 127-sexies della tabella A, parte terza - per le 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"*. Deve trattarsi - precisa il documento di prassi - di beni "finiti" che, pur incorporandosi strutturalmente e funzionalmente nella costruzione, non perdono la loro specifica individualità. L'aliquota ridotta del 10%, in questi casi, è rivolta unicamente ai cessionari che si configurino come soggetti dediti all'installazione o costruzione di impianti fotovoltaici nonché degli utilizzatori finali che rilascino, sotto la propria responsabilità, una dichiarazione circa l'utilizzazione dei beni per la costruzione degli impianti.

di

**Antonino Iacono**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/impianti-fotovoltaici-profilo-fiscali-ai-fini-iva>