

**Centro Congressi Frentani
Workshop
“Il fotovoltaico in Italia nel triennio 2011-2013”**

Relatore:

PhD. Dott. Avv. Paolo Stizza
Studio Uckmar



Contenuti: Analisi delle fiscalità nell'esercizio di
impianti fotovoltaici – Circolari 46/E- 66/E-32/E dell'Agenzia delle Entrate

www.studiouckmar.it



DISCIPLINA FISCALE DEGLI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

REGIME IRPEF, IRES, IRAP, IVA ED ICI

APPLICAZIONE DISCIPLINA FISCALE ALLA PRODUZIONE DI
ENERGIA ELETTRICA DA IMPIANTI FOTOVOLTAICI

CIRCOLARE N.46/E DEL 19 LUGLIO 2007 E RISOLUZIONE 13/E DEL 20 GENNAIO 2009 DELL'AGENZIA DELLE
ENTRATE

Si fa riferimento ai contenuti della Circolare n.46/E del 19 luglio 2007 dell'Agencia delle Entrate ed alle successive, nonché alle risoluzioni emanate nel 2008 ed, in particolare, alla risoluzione 13/E del 20 gennaio 2009 per quanto concerne il regime fiscale del contributo in conto scambio sul posto, disciplinato dalla Finanziaria 2008 ed, in particolare, dal DM attuativo 18 dicembre 2008.

Sono forniti chiarimenti sull'applicazione della tassazione sulla tariffa incentivante erogata dal GSE per la produzione di energia elettrica prodotta mediante impianti fotovoltaici e sull'energia prodotta e venduta dai medesimi impianti da parte:

1. Persone fisiche o ente non commerciale, che al di fuori dell'attività di impresa, utilizza un impianto fotovoltaico a soli fini privati;
2. Persone fisiche o ente non commerciale, che al di fuori dell'attività di impresa, produce energia fotovoltaica in eccedenza rispetto ai consumi privati;
3. Persona fisica o giuridica che realizza un impianto fotovoltaico nell'ambito di un'attività commerciale;
4. Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto esclusivamente per esigenze di detta attività;
5. Persona fisica che svolge attività di lavoro autonomo e utilizza l'impianto per produrre energia da destinare promiscuamente all'uso personale ed all'esercizio della propria attività
6. Persona fisica esercente attività di lavoro autonomo, o associazione professionale, che utilizza l'impianto nell'ambito della propria attività e vende l'energia prodotta in eccesso.

**LA TARIFFA
INCENTIVANTE**

La tariffa incentivante è un contributo a fondo perduto mai soggetto ad IVA

**I RICAVI DERIVANTI
DALLA VENDITA
DELL'ENERGIA O DAL
CONTRIBUTO IN CONTO
SCAMBIO**

Contributo in conto scambio è invece soggetto ad IVA.

Sono soggetti a ritenuta del 4% se corrisposta a soggetti titolari di reddito di impresa (Articolo 28 DPR 600/73)

**IL TRATTAMENTO
FISCALE DELL'IMPIANTO
FOTOVOLTAICO**

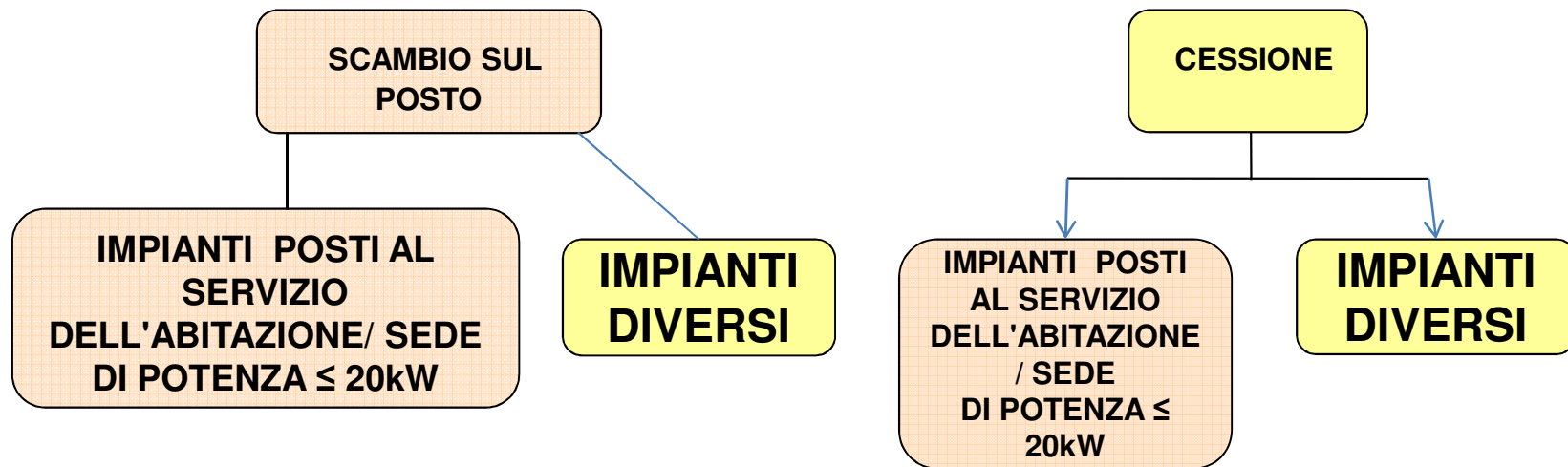
I SOGGETTI DELL'INCENTIVAZIONE

**PERSONE FISICHE, ENTI NON COMMERCIALI,
CONDOMINI CHE NON ESERCITANO ATTIVITA' DI
IMPRESA O DI LAVORO AUTONOMO**

**PERSONE FISICHE CHE ESERCITANO ATTIVITA' DI
LAVORO AUTONOMO**

**PERSONE FISICHE E PERSONE GIURIDICHE CHE
REALIZZANO L'IMPIANTO NELL'AMBITO DI UNA
ATTIVITA' COMMERCIALE**

**PERSONE FISICHE, ENTI NON COMMERCIALI, CONDOMINI
CHE NON ESERCITANO ATTIVITA' DI IMPRESA O DI LAVORO
AUTONOMO**



LA DISCIPLINA FISCALE DELLO SCAMBIO SUL POSTO PER IMPIANTI POSTI AL SERVIZIO DELL'ABITAZIONE/ SEDE DI POTENZA $\leq 20\text{kW}$

La **Tariffa** incentivante non è soggetta IVA, non costituisce reddito e non è soggetta a ritenuta del 4%.

I proventi del **Contributo in conto scambio non** è soggetto ad IVA né alle II.DD.

E' irrilevante ai fini fiscali ai fini IVA l'eventuale **rimborso monetario di fine anno** (non vi è lo svolgimento di un'attività commerciale abituale) richiesto dal privato persona fisica ma rileva ai fini delle imposte dirette come **reddito diverso**.

Per l'**Impianto** l'IVA è indetraibile ed i costi non sono deducibili.

LA DISCIPLINA FISCALE DELLO SCAMBIO SUL POSTO PER IMPIANTI DIVERSI

Nel caso di impianti di potenza inferiore ai 20kW ma **non al servizio dell'abitazione e di potenza superiore** a 20kW vi è una presunzione di commercialità che incide ai fini fiscali sia con riferimento alla tariffa incentivante che al contributo in conto scambio.

La **Tariffa** incentivante non è soggetta IVA ma è da qualificarsi come **contributo in conto esercizio** in misura proporzionale alla quantità di energia eccedente quella utilizzata e sarà soggetta alla ritenuta a titolo di acconto del 4%.

I proventi del **Contributo in conto scambio** è soggetto sia all'IVA che alle Imposte dirette.

L'eventuale **rimborso monetario di fine anno** rileverà sia ai fini IVA che delle imposte dirette.

In entrambi gli ultimi casi l'utente dovrà emettere fattura al GSE (da considerare la franchigia per le persone fisiche di 7,000 euro).

Per l'**Impianto** l'IVA è detraibile con dei limiti ai sensi dell'art. 19, comma 4 del d.p.r. n. 633 del 1972. Ai fini delle imposte dirette l'impianto potrà essere ammortizzato al 50 per cento (uso promiscuo) del costo al 9 per cento.

LA DISCIPLINA FISCALE DI VENDITA DELL'ENERGIA PER IMPIANTI DI POTENZA $\leq 20\text{kW}$ CHE SONO AL SERVIZIO DELL'ABITAZIONE/SEDE.

La **Tariffa** incentivante non è soggetta IVA né ad IRPEF e, dunque, non sconta la ritenuta a titolo di acconto del 4%.

I proventi derivanti dalla cessione dell'energia non rilevano ai fini IVA in quanto non vi è lo svolgimento di un'attività commerciale in via abituale, ma rilevano ai fini IRPEF come **redditi diversi**, redditi derivanti da un'attività commerciale non esercitata abitualmente ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i) del Tuir.

Il costo dell'**Impianto** non è deducibile ai fini IRPEF né l'IVA è detraibile.

Se la cessione è effettuata da un condominio il reddito assume una diversa connotazione per i singoli condomini a cui è attribuito il reddito in ragione dei millesimi di proprietà:

- a) per le p.f. non imprenditori o gli enti non commerciali, costituisce reddito diverso;
- b) per le persone fisiche o giuridiche imprenditori, costituisce reddito di impresa.

LA DISCIPLINA FISCALE DELLA CESSIONE DELL'ENERGIA PER IMPIANTI DIVERSI

Nel caso di impianti di potenza inferiore ai 20kW ma **non al servizio dell'abitazione e di potenza superiore a 20kW** vi è una presunzione di commercialità che incide ai fini fiscali sia con riferimento alla tariffa incentivante che alla cessione dell'energia.

La **Tariffa** incentivante non è soggetta IVA ma è da qualificarsi come **contributo in conto esercizio** in misura proporzionale alla quantità di energia eccedente quella utilizzata e sarà soggetta alla ritenuta a titolo di acconto del 4%. La Tariffa, in proporzione dell'energia ceduta, rileva anche ai fini IRAP, sempre come contributo in conto esercizio.

I proventi derivanti dalla vendita dell'energia rilevano ai fini IVA (nei limiti della franchigia di 7,000 euro) e rilevano ai fini IRPEF come reddito di impresa. I proventi saranno rilevanti anche ai fini IRAP.

Per l'**Impianto** l'IVA è detraibile con dei limiti ai sensi dell'art. 19, comma 4 del d.p.r. n. 633 del 1972. Ai fini delle imposte dirette l'impianto potrà essere ammortizzato al 50 per cento (uso promiscuo) del costo al 9 per cento.

PERSONE FISICHE CHE ESERCITANO ATTIVITA' DI LAVORO AUTONOMO

Se l'impianto è utilizzato **esclusivamente** per le esigenze di un'attività di lavoro autonomo o una associazione professionale la **Tariffa** incentivante non è soggetta IVA né ad IRPEF e, dunque, non sconta la ritenuta a titolo di acconto del 4%. Tali contributi non rientrano in alcuna categoria reddituale prevista dall'art. 6 del Tuir.

Il costo dell'impianto, in quanto bene strumentale, può essere ammortizzato con il coefficiente del 9 per cento.

L'IVA è detraibile secondo le normali disposizioni ex art. 19 del d.p.r. n. 633 del 1972.

Se l'energia prodotta dall'impianto è destinata **promiscuamente** all'uso personale ed all'esercizio della propria attività il costo del relativo bene sarà ammortizzato al 50 per cento e l'IVA sarà detraibile con delle limitazioni.

PERSONE FISICHE CHE ESERCITANO ATTIVITA' DI LAVORO AUTONOMO

Se l'energia prodotta in eccesso viene ceduta tramite il meccanismo dello **scambio sul posto**:

a) la **Tariffa** incentivante non è soggetta IVA ma sarà soggetta ad IRPEF e, dunque, sosterà la ritenuta a titolo di acconto del 4%, nei limiti dell'energia ceduta in eccesso rispetto al consumo (contributo in conto esercizio). Rileverà anche ai fini IRAP.

b) Il contributo in conto scambio (e l'eventuale rimborso di fine anno) sarà soggetto ad IVA e IRPEF. Rileverà anche ai fini IRAP.

Se l'energia prodotta in eccesso venisse **venduta**:

a) la **Tariffa** non sarà soggetta ad IVA ma sarà soggetta ad IRPEF in proporzione alla quantità di energia ceduta come contributo in conto esercizio (ritenuta del 4%). Rileverà anche ai fini IRAP.

b) i ricavi derivanti dalla vendita rileverà sia ai fini IVA, IRPEF, IRAP.

E' necessario ai sensi dell'art. 36, secondo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 tenere una contabilità separata per l'attività di lavoro autonomo e quella di impresa.

Il costo dell'impianto, in quanto bene strumentale, può essere ammortizzato con il coefficiente del 9 per cento da ripartire fra l'attività professionale e quella di impresa. Se vi fosse l'uso promiscuo sarà ammortizzabile solo il 50 per cento da ripartire fra lavoro autonomo e reddito di impresa.

L'IVA è detraibile secondo le normali disposizioni ex art. 19 del d.p.r. n. 633 del 1972.

PERSONE FISICHE E PERSONE GIURIDICHE CHE REALIZZANO L'IMPIANTO NELL'AMBITO DI UNA ATTIVITA' COMMERCIALE

In tal caso la **Tariffa** incentivante non è soggetta IVA ma sarà soggetta ad IRPEF/IRES per il suo intero ammontare e, dunque, sconterà la ritenuta a titolo di acconto del 4%. Rileverà anche ai fini IRAP.

Se l'energia eccedente venisse ceduta tramite il meccanismo dello **scambio sul posto** il contributo in conto scambio (e l'eventuale rimborso di fine anno) sarà soggetto ad IVA e IRPEF. Rileverà anche ai fini IRAP.

Se l'energia prodotta in eccesso venisse venduta i ricavi derivanti dalla vendita rileverà sia ai fini IVA, IRPEF, IRAP.

Per l'**Impianto** L'IVA è detraibile ed i costi sono interamente deducibili in quanto bene strumentale.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

Quanto al regime fiscale per la produzione e cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili e fotovoltaiche per gli incentivi erogati agli imprenditori agricoli, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i necessari chiarimenti con la recente Circolare n. 32/E del 2009.

In particolare:

1) Il comma 423 dell'articolo 1 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006), riformulato dal comma 369 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007), ha stabilito che:

“Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario“;

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

2) Il comma 3 dell'articolo 2135 del Codice Civile (Imprenditore agricolo):

Si intendono comunque connesse, le attività esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

Definizione di imprenditore agricolo

3) *La definizione di imprenditore agricolo è operata dal D.Lgs 29 marzo 2004, n. 99 "Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettere d), f), g), l), ee), della legge 7 marzo 2003, n. 38":*

a) *E' imprenditore agricolo professionale (IAP) colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del Consiglio, del 17 maggio 1999, dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento, ridotto al 25% se opera in una zona svantaggiata di cui all'articolo 17 del citato regolamento (CE) n. 1257/1999, del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro;*

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

Definizione di imprenditore agricolo (...segue)

- b) Le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, sono considerate imprenditori agricoli professionali qualora lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:
- c) Nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari;
- d) Nel caso di società cooperative, ivi comprese quelle di conduzione di aziende agricole, qualora almeno un quinto dei soci sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale;
- e) Nel caso di società di capitali, quando almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

La produzione e la cessione di energia fotovoltaica ai sensi del suddetto comma 423 è considerata *ex lege* come attività connessa all'attività agricola e, quindi, da sottoporre a tassazione su base catastale secondo tariffe di estimo e classamento attribuito al singolo bene immobile in ragione del possesso del bene medesimo (*reddito agrario nel caso di possesso dei terreni e reddito di fabbricati nel caso di possesso di edifici e costruzioni*).

Già con Circolare 13 febbraio 2006, n. 6, nei punti 9.2 3 9.3, l'Agenzia dell'Entrate aveva fornito alcuni chiarimenti utili e cioè che:

la produzione e la cessione di energia elettrica da fonte energetica rinnovabile, fra cui quella solare fotovoltaica, rientra, "inequivocabilmente fra i redditi agrari stimati catastalmente";

quanto sopra vale solo ai fini delle imposte dirette e non ai fini dell'IVA per cui non si applica il regime forfettizzato del 50%.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

Con la Circolare n. 32/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito l'ambito di applicazione della tassazione della produzione e le cessione di energia elettrica da fonte fotovoltaica su base catastale (reddito agrario) da parte di imprenditori agricoli, nonché gli ambiti di esclusione.

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE – SOGGETTI DESTINATARI

Sono *soggetti destinatari* del regime fiscale previsto per la produzione di energia da fonti fotovoltaica:

a) le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che esercitano le attività agricole di cui all'articolo 2135 del C.C;

b) le società di persone, le società a responsabilità limitata, e le società cooperative che:

rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004;

optano per la determinazione del reddito su base catastale.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

DETERMINAZIONE DEL REDDITO DERIVANTE DALLA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA DA FONTE FOTOVOLTAICA

a) **Requisiti per la connessione della produzione fotovoltaica con l'attività agricola:**

- collegamento con l'attività agricola tipica, caratterizzata dalla presenza di un'azienda con terreni coltivati e distinti in catasto con attribuzione di reddito agrario;
- i terreni, di proprietà dell'imprenditore agricolo o, comunque nella sua disponibilità, devono essere condotti dall'imprenditore medesimo ed essere ubicati nello stesso comune ove è sito il parco fotovoltaico, ovvero in comuni confinanti.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

b) **Requisiti per la qualificazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica come produttiva di reddito agrario.**

La Circolare ha stabilito che:

1. La produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 kW di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all'attività agricola;

2. La produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 kW di potenza nominale complessiva, può essere considerata connessa all'attività agricola **nel caso sussista uno dei seguenti requisiti:**

a) la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti.

b) il volume d'affari derivante dell'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 kW. Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica;

c) entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 kW di potenza installata eccedente il limite dei 200 kW, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

b) Requisiti per la qualificazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica come produttiva di reddito agrario.

In altri termini, alla luce delle suddette indicazioni, la produzione e la cessione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli è sempre produttiva di reddito agrario per la parte generata dai primi 200 kW di potenza nominale installata.

Diversamente, ossia se generata da impianti di potenza superiore ai superiori a 200 kW, l'energia prodotta in eccesso rispetto a quella che sarebbe derivata da un impianto di potenza fino a 200 kW, è produttiva di reddito agrario solo se ricorre uno dei requisiti richiamati alle lettere a), b) e c).

I suddetti requisiti presuppongono, comunque, la necessità che esista un legame tra la produzione di energia ed il fondo.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

b) Requisiti per la qualificazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica come produttiva di reddito agrario.

In particolare, nel caso di produzione di energia fotovoltaica che eccede il limite dei 200 kW:

il requisito di cui alla lettera a) richiede l'integrazione degli impianti fotovoltaici con le strutture esistenti sul fondo (es. capannoni, strutture per ricovero animali o attrezzature, serre ecc.);

il requisito di cui alla lettera b) richiede lo svolgimento effettivo di attività agricole da cui derivi un volume d'affari superiore a quello derivante dalla produzione di energia eccedente il predetto limite;

il requisito di cui alla lettera c) richiede che l'imprenditore agricolo, per ogni 10 kW di potenza installata in eccesso rispetto alla franchigia, dimostri di coltivare 1 ettaro di terreno.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

c) Esclusione del reddito derivante dalla produzione di energia fotovoltaica dal campo di applicazione della tassazione su base catastale.

Il reddito derivante dalla produzione e vendita dell'energia tramite impianti che eccedono i limiti prima illustrati, invece, costituisce, per la parte eccedente reddito, d'impresa e sarà determinato secondo le regole ordinarie di tale categoria di reddito, contrapponendo i relativi costi e ricavi o redditi diversi per le persone fisiche.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

DISCIPLINA FISCALE DELLA TARIFFA INCENTIVANTE PER LA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA DA FONTE FOTOVOLTAICA

1)II.DD

Tenendo conto dei chiarimenti sul trattamento fiscale della tariffa incentivante forniti con circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, quanto alle imposte dirette, per l'imprenditore agricolo, la tariffa incentivante è:

a) irrilevante, se il soggetto percettore è un imprenditore agricolo, società semplice, ente non commerciale, società agricola (s.r.l., s.n.c. s.a.s. e soc. cooperativa che opta per la tassazione del reddito catastale) titolare di reddito agrario;

b) rilevante come contributo in conto esercizio ai sensi dell'articolo 85 del TUIR, se il percettore è un imprenditore agricolo persona fisica, ente non commerciale o società semplice che produce e cede energia fotovoltaica *al di fuori dei limiti* stabiliti per la determinazione della tassazione su base catastale;

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

c) interamente rilevante come contributo in conto esercizio ai sensi dell'articolo 85 del TUIR:

- se la tariffa incentivante è percepita da società agricole che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale e producono e cedono energia *al di fuori dei limiti stabiliti per la determinazione della tassazione su base catastale*;
- se la tariffa è percepita da società di capitali o società di persone che non abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale *in quanto reddito d'impresa*.

2) IVA

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la tariffa incentivante è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta (Vedasi Circolare 46/E del 2007).

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

3) RITENUTA DEL 4% SULLA TARIFFA INCENTIVANTE CORRISPOSTA AD IMPRENDITORE AGRICOLO O SOCIETÀ AGRICOLA

L'applicazione della ritenuta riguarda sia i soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali, sia i soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, conseguono redditi di natura commerciale o posseggono più in generale redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa (Cfr. Risoluzione n. 193/E del 17 giugno 2002).

La Circolare chiarisce che si applica la ritenuta del 4% sulla tariffa incentivante corrisposta dal GSE :

- a) a persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali *per la parte di produzione di energia che eccede i limiti stabiliti per la determinazione della tassazione su base catastale* debba essere operata la ritenuta del 4 per cento, in quanto tale energia si considera prodotta nell'ambito del reddito d'impresa;
- b) a società di persone, a società a responsabilità limitata e a società cooperative, anche se hanno optato per la determinazione del reddito su base catastale, *in quanto considerato reddito di impresa* e ciò ai sensi dell'articolo 3 del D.M. 27 settembre 2007, n. 213, "Regolamento recante modalità applicative per l'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi".

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

4) IVA SULL'ENERGIA CEDUTA (ANCHE IN CONTO SCAMBIO)

Alla cessione di energia è applicata:

- l'IVA al 20% ai sensi della tabella A, parte I, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633;
- l'aliquota IVA ridotta del 10 % quando la cessione è effettuata per uso proprio o per dell'attività agricola ai sensi del punto 103) della Tabella A, Parte III, allegata al citato DPR.

In relazione alla produzione e cessione di energia elettrica, l'imprenditore agricolo dovrà tenere una contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 del DPR n. 633 del 1972, per l'attività agricola e per l'attività di produzione e vendita di energia.

5) IRAP SULL'ENERGIA CEDUTA (ANCHE IN CONTO SCAMBIO)

L'energia ceduta è sempre assoggettata all'IRAP:

- nella misura dell'1,9 per cento, per il valore della produzione nei limiti previsti per la tassazione su base catastale;
- nella misura ordinaria del 3,9 per cento, per il valore della produzione che eccede i sopra richiamati limiti.

REGIME FISCALE DEL SETTORE AGRICOLO

5) IVA SUI BENI UTILIZZATI E DETRAIBILITA' DELLA STESSA

a) IVA APPLICATA

All'acquisto o alla realizzazione dell'impianto, è applicabile l'aliquota agevolata del 10% ai sensi del n. 127-quinquies) della tabella A, parte III, allegata al DPR n.633/1972;

b) DETRAIBILITA' DELL'IVA

E' detraibile se l'impianto viene utilizzato nell'esercizio di impresa, diversamente, non è detraibile, se utilizzata per fini privati.

REGIME ICI

[Risoluzione n. 3 del 6 novembre 2008 dell'Agencia del Territorio](#)

[Risoluzione 3 2008 AdT.pdf](#)

[Agenzia del Territorio provvedimento 16 02 2005.pdf](#)

1) ESENZIONE DALL'ACCATASTAMENTO E DALL'ICI

Gli impianti fotovoltaici di modesta potenza e destinati prevalentemente ai consumi domestici non hanno autonoma rilevanza catastale e le porzioni di fabbricato che li ospitano costituiscono semplici pertinenze delle unità immobiliari.

Quindi sono tali tutti gli impianti che per la loro collocazione (ad esempio, sul tetto dell'abitazione o su un'area di pertinenza), risultino installati essenzialmente per fare fronte ai bisogni energetici dell'abitazione ovvero per usi domestici, di illuminazione, alimentazione di apparecchi elettrici, ecc. e, a tal fine, essi risultino posti direttamente al servizio dell'abitazione e non determinino un incremento del valore di mercato o una redditività ordinaria superiore al 15 % (lettera a) articolo 2 delle Determinazioni del 16/02/2005)

REGIME ICI

2) OBBLIGO DI ACCATASTAMENTO E DI PAGAMENTO DELL'ICI

In tutti gli altri casi - cioè quando assumono carattere di vere e proprie centrali elettriche la cui produzione di energia viene immessa in rete per essere venduta, ad es. parchi fotovoltaici realizzati in aree agricole, o quando non siano di modesta potenza e non siano destinati in prevalenza a consumi domestici - tali impianti fotovoltaici hanno autonoma rilevanza catastale e gli immobili che li ospitano si qualificano come unità immobiliari.

Essi in quanto centrali elettriche - in analogia con la prassi, ormai consolidata, adottata in merito alle turbine delle centrali elettriche - devono così essere accertati nella categoria "D/1 - opifici".

Pertanto debbono essere accatastati con la determinazione della relativa rendita catastale.

REGIME ICI

3) APPLICAZIONE DELL'ICI

L'ICI viene determinata applicando l'aliquota comunale, stabilita per tali opifici, alla rendita catastale moltiplicata per 50. La norma prevede casi espressi di esenzione dell'ICI per alcuni immobili. Tuttavia essa non si estende automaticamente *“all'opificio centrale elettrica fotovoltaica”* sui cui viene collocata.

Caso particolare è costituito dagli opifici fotovoltaici realizzati in aree agricole da imprenditori agricoli.

Essi sono esenti dall'ICI in quanto la loro produzione di energia elettrica costituisce attività agricola connessa ed è produttiva di reddito catastale. Devono comunque essere accatastati e, nel DOCFA, deve essere indicata la rendita catastale. All'area agricola occupata dall'impianto si applica, invece, l'ICI sulla base del reddito dominicale, salve le esenzioni e le agevolazioni a scaglioni di legge, come avveniva prima della realizzazione dell'impianto.

SPECIAL PURPOSE VEHICLE ED IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Spesso per la costruzione di impianti fotovoltaici si utilizzano società costituite *ad hoc* (c.d. Special Purpose Vehicle). Tali società, prima di esercitare l'attività di gestione del parco producendo e immettendo energia in rete, devono eseguire una serie di attività preliminari che vanno dal reperimento della disponibilità dei terreni necessari per gli impianti allo svolgimento del complesso iter autorizzativo necessario per la loro costruzione ed il loro esercizio sottoposto al vaglio dei soggetti pubblici competenti, fino alla edificazione degli impianti ed al loro allacciamento alla rete elettrica nazionale.

Fino al loro completamento la SPV non produce ricavi e pertanto potrà essere soggetta alla disciplina della società di comodo.

SPECIAL PURPOSE VEHICLE ED IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Ai sensi dell'art. 30 della l. n. 724 del 1994 le società non operative sono tassate sulla base di un reddito presuntivo salvo prova contraria del contribuente.

Si considerano società di comodo quelle società che non soddisfano certi test di operatività determinati in base a degli indici reddituali.

Se non viene superato il test di redditività le società di comodo hanno l'obbligo di dichiarare un reddito non inferiore al reddito minimo presunto derivante dalla somma delle seguenti percentuali:

-1,5% del valore di azioni o quote di partecipazione in soggetti IRES e in società di persone, etc.

-4,75% del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali, anche in locazione finanziaria.

SPECIAL PURPOSE VEHICLE ED IMPIANTI FOTOVOLTAICI

E' tuttavia possibile chiedere all'Amministrazione finanziaria la disapplicazione di tale regime tramite l'interpello disapplicativo.

La stessa Amministrazione finanziaria ha individuato a titolo esemplificativo alcune circostanze oggettive che determinano la disapplicazione del regime *de quo*:

-Società che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività, quale:

-I periodi di imposta successivi al primo, se non si è potuto avviare l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, perché, ad esempio:

-La società non ha ancora ultimato la costruzione dello stabile o dei macchinari indispensabili per l'attività, per cause non dipendenti dalla volontà dell'imprenditore;

-Non sono state concesse le autorizzazioni amministrative necessarie, pur essendo state tempestivamente richieste.

SPECIAL PURPOSE VEHICLE ED IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Fatto salvo il primo periodo di imposta che è escluso in via automatica, se la società veicolo non ha altre attività iscritte in bilancio a parte le immobilizzazioni in corso relative all'impianto in corso di costruzione, per gli anni successivi la disciplina delle società di comodo non troverà applicazione.

Come anche nel caso in cui vi sono esclusivamente dei terreni dei quali è stato acquistato il relativo diritto di proprietà che devono essere iscritti tra le immobilizzazioni materiali.

In tali casi la disapplicazione potrà essere chiesta mediante l'interpello disapplicativo.