

# Società di comodo e fotovoltaico

## Superata la querelle tra beni mobili e immobili

di **Diego Annarilli e Flavio Notari\***

La disapplicazione della normativa sulle "società non operative" di cui all'art.30 della legge 23 dicembre 1994, n.724, richiede il superamento del "test di operatività", ovvero, l'ammontare complessivo dei ricavi generati dalla società (incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico) deve essere superiore ai ricavi presunti determinati applicando determinati coefficienti di redditività:

- 2 per cento al valore di azioni o quote di partecipazione;
- 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite dai beni immobili;
- 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni.

Nell'ambito della produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica i ricavi caratteristici sono riconducibili principalmente al cosiddetto Conto Energia e alla vendita dell'energia generata dagli impianti che avviene di solito mediante la stipula di una convenzione di ritiro dedicato con il GSE che riconosce al produttore il prezzo di mercato stabilito in relazione alla zona in cui è collocato l'impianto, piuttosto che attraverso la vendita presso la borsa elettrica gestita dal GME o a un grossista. Fa eccezione il Quinto Conto Energia che, a differenza dei precedenti meccanismi di incentivazione, remunera con una tariffa onnicomprensiva la quota di energia netta immessa in rete dall'impianto e, con una tariffa premio, la quota di energia netta consumata in sito.

### Inquadramento fiscale

Ai fini del test di operatività, tuttavia, per le società di produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica si pone la questione preliminare del corretto inquadramento fiscale degli impianti, ai fini della selezione del coefficiente di redditività in concreto applicabile (15 per cento nel caso di qualificazione dell'impianto come bene mobile, in luogo del 6 per cento nel caso di qualificazione come bene immobile).

La recente circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 dicembre 2013, n.36/E, dedica particolare attenzione alla questione della qualificazione mobiliare o immobiliare degli impianti fotovoltaici.

Mentre per anni i commentatori e

gli operatori del settore si sono interrogati sul concetto di amovibilità di un impianto ritenendo che si fosse in presenza di beni immobili quando non era possibile separare il bene mobile dall'immobile senza alterare la funzionalità dello stesso o quando, per riutilizzare il bene in un altro contesto, con le medesime finalità, dovevano essere effettuati "antieconomici interventi di adattamento" (si vedano Circolare 11 aprile 2008, n.38/E; Circolare 23 giugno 2010, n.38/E), la circolare 36/E del 2013, chiarisce che gli impianti si considerano beni immobili quando vanno dichiarati in catasto, ovvero quando: (i) costituiscono una centrale di produzione di energia elettrica autonomamente



censibile nella categoria D/1 oppure D/10 e (ii) risultano posizionati sulle pareti o su un tetto, oppure realizzati su aree di pertinenza comuni o esclusive di un fabbricato per le quali sussiste un obbligo della menzione nella dichiarazione in catasto.

Gli impianti, invece, sono da considerarsi beni mobili quando soddisfano uno dei seguenti requisiti: (i) la potenza nominale dell'impianto fotovoltaico non è superiore a 3 kW per ogni unità immobiliare servita dall'impianto stesso; (ii) la potenza nominale complessiva, espressa in kW, non è superiore a tre volte il numero delle unità immobiliari le cui pertinenze sono servite dall'impianto, indipendentemente dall'ubicazione che sia installato al suolo oppure sia architettonicamente o parzialmente integrato ad immobili già censiti al catasto edilizio urbano; (iii) 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 m<sup>3</sup>, in coerenza con il limite volumetrico stabilito all'art.3, comma 3, lett.e) del dm 2 gennaio 1998, n.28.

### Test di operatività

L'individuazione della qualifica mobiliare o immobiliare di un impianto fotovoltaico, tuttavia, appare del tutto influente circa la questione che qui ci occupa, poiché la circolare 36/E del 2013 precisa che al fine del calcolo del test di operatività il contribuente "deve applicare agli impianti fotovoltaici il coefficiente del 6 per cento previsto per i

beni immobili, a prescindere dalla circostanza che gli stessi siano inquadrati come beni mobili o immobili, nella considerazione che tali beni producono gli stessi ricavi indipendentemente dalla natura attribuita all'investimento per finalità tributarie". Conseguentemente, ai fini del calcolo del reddito presunto agli impianti deve essere applicata la percentuale del

4,75 per cento, prevista per tale tipologia di asset.

Per le società che non dovessero "superare" il test di operatività, comunque, resta ferma la possibilità di presentare un interpello disapplicativo. Secondo l'Agenzia delle Entrate, in tal caso, deve "essere valutata favorevolmente la richiesta presentata dalla società produttrice che dimostri, con motivazioni e relativa idonea documentazione, che i ricavi conseguiti, ancorché inferiori a quelli minimi calcolati ai sensi dell'articolo 30 della Legge n. 724/1994, siano stati determinati esclusivamente da fattori "esogeni"".

La cessione di energia prodotta da un impianto fotovoltaico al GSE (cd. "vendita indiretta") ed il mancato raggiungimento dei ricavi minimi previsti dalla disciplina delle società di comodo, "può creare una condizione oggettiva che consente la disapplicazione della citata normativa" (cfr.: sul punto Commissione tributaria provinciale di Bolzano sent. 30 aprile 2013, n.46/2/13).

.....segue a pag. 9 ➔

**DA PAGINA 8 - SOCIETÀ DI COMODO E FOTOVOLTAICO**

Nella generalità dei casi, infatti, l'Agenzia delle Entrate accoglie le istanze di disapplicazione in quanto riconosce che ricorrono "oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi", ovvero che il volume di ricavi non può essere aumentato né con un incremento dei prezzi a causa delle tariffe prefissate né con un incremento della produttività a causa della potenza massima di produzione degli impianti.

La problematica in esame presenta molte analogie con quanto previsto in riferimento alle società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato, per i quali il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008, n. 23681, in attuazione dell'art. 1, comma 128, lett. f), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria per il 2008), ha previsto la disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative, senza dover sottostare all'obbligo di presentare l'apposita istanza.

## Mercato "vincolato"

Sarebbe, pertanto, assolutamente coerente prevedere, anche nel caso di società che producono e vendono energia elettrica di fonte fotovoltaica, una causa di disapplicazione automatica dalla disciplina delle società di comodo, considerato che il mercato relativo alla produzione e vendita dell'energia elettrica da fonte fotovoltaica si configura come un mercato "vincolato" in cui "gli operatori non godono di piena autonomia, in quanto, generalmente, la vendita di energia avviene da parte degli operatori a prezzi imposti, sulla base di contratti stipulati con il GSE", (cfr.: circolare 36/E del 2013).

In subordine ad una clausola di disapplicazione specifica, si potrebbe prevedere una causa di esclusione; in tal caso, nella effettuazione del test di operatività e nella determinazione del reddito minimo presunto, sarebbe sufficiente sterilizzare l'influenza degli assets per i quali è stata riconosciuta la causa di esclusione (ie. gli impianti fotovoltaici). Qualora la società continuasse a risultare non operativa, resterà, comunque, ferma la possibilità di presentare istanze di interpellazione disapplicativa.

\*Legalitax Studio Legale e Tributario

## DL Destinazione Italia, ancora modifiche

**Novità per i prezzi minimi garantiti, spalma-incentivi Fer, confronto offerte, contatori, bonifiche. Gli ultimi emendamenti approvati. In aula giovedì, ipotesi fiducia**

Gli impianti fotovoltaici fino a 100 kW e gli impianti idroelettrici fino a 500 kW potranno continuare a usufruire dei prezzi minimi garantiti. L'eccezione è stata inserita ieri al comma 2 dell'articolo 1 del DL Destinazione Italia n. 145/2013 grazie all'approvazione alla Camera degli identici emendamenti 1.150 (nuova formulazione) Benamati (PD) e 1.104 (nuova formulazione) Crippa (M5S). Le commissioni riunite Finanze e Attività Produttive hanno poi accolto l'emendamento 1.149 (nuova formulazione) Benamati che modifica lo spalma incentivi rinnovabili (art. 1, commi 3-6).

Ancora, approvato l'emendamento 1.141 (nuova formulazione) Mucci (M5S) che affida all'Autorità per l'Energia il compito di identificare le componenti di base di costo da esplicitare obbligatoriamente nelle offerte di elettricità e gas ai clienti finali al fine di facilitarne il confronto. Il regolatore dovrà altresì determinare le sanzioni a carico dei venditori inottemperanti, il tutto entro sei mesi dall'entrata in vigore della conversione del decreto Destinazione Italia.



Via libera anche agli identici emendamenti 1.95 (nuova formulazione) Da Villa (M5S), 1.97 (nuova formulazione) Petraroli (M5S), 1.136 (nuova formulazione) Crippa sui contatori elettronici che incarica l'Autorità per l'Energia di provvedere affinché i dati di lettura siano resi disponibili ai clienti in forma aggregata, garantendo "la più aderente e tempestiva corrispondenza dei consumi fatturati a quelli effettivi con lettura effettiva dei valori di consumo ogni volta che siano installati sistemi di telelettura e determinando un intervallo di tempo massimo per il conguaglio

nei casi di lettura stimata".

Sempre ieri le commissioni hanno inoltre accolto, tra gli altri (l'intero fascicolo delle modifiche decise ieri è sul sito di QE), l'emendamento 1.163 Benamati che trasferisce nel decreto le disposizioni su stoccaggi gas e quota di mercato all'ingrosso prima previste nel Ddl Destinazione Italia, varato a metà dicembre dal Consiglio dei ministri e mai arrivato in Parlamento.

Da segnalare inoltre che sabato (QE 3/2) sono stati apportati alcuni cambiamenti all'articolo 4 in materia di bonifiche. La norma, commenta il deputato PD Matteo Colaninno, disciplina la stipula di accordi di programma tra amministrazioni e imprese per la realizzazione di progetti integrati di risanamento ambientale e reindustrializzazione dei siti contaminati di interesse nazionale (Sin) e prevede un credito d'imposta per le spese strumentali connesse a tale riconversione produttiva, volto a incentivare investimenti produttivi di operatori italiani e stranieri in campo ambientale.

"Con l'approvazione dell'emendamento viene previsto che il credito di imposta possa essere concesso a tutte le imprese e non più esclusivamente a quelle costituite dopo l'entrata in vigore del decreto. In questo modo - prosegue - si includono le imprese preesistenti incentivandole ad investire in aree già destinate allo sviluppo industriale, evitando consumo del suolo, poiché la fase di reindustrializzazione segue quella di ripristino di accettabili situazioni ambientali".

I lavori delle commissioni Finanze e Attività Produttive sul decreto non sono ancora terminati e dovrebbero riprendere dopo il voto di fiducia dell'aula della Camera sul DL svuota carceri. Fiducia che potrebbe essere posta anche sul Destinazione Italia visto che il provvedimento, atteso in assemblea giovedì, scade il 21 febbraio e deve ancora andare all'esame del Senato.