

REDDITO IMPRESA E IRAP***Leasing di impianti fotovoltaici beni immobili***

di Sandro Cerato

La

deduzione dei canoni di leasing di un impianto fotovoltaico, riqualificato come *bene immobile* a seguito dei chiarimenti forniti dalla [**circolare n.36/E/2013**](#), deve avvenire in base alle regole per i beni immobili, con conseguente allungamento del periodo residuo di deduzione.

A questa conclusione è pervenuta l'Amministrazione Finanziaria nella **consulenza giuridica 954-35/2014**, in risposta ad un quesito di Assilea, in cui è stato fatto presente che, tenendo conto delle **interpretazioni fornite in passato dall'Agenzia** ([**circolari n.46/E/2007**](#) e [**n.38/E/2010**](#)) le imprese hanno dedotto i canoni di leasing degli impianti fotovoltaici considerandoli **beni mobili**, e quindi in un periodo pari a 2/3 del periodo di ammortamento (regola applicabile ai contratti stipulati fino al 31 dicembre 2013, per quelli successivi la **legge di stabilità 2014** ha ridotto l'arco temporale di deduzione alla metà del periodo di ammortamento).

Con la

circolare. n.36/E/2013 del 19 dicembre 2013, l'Agenzia ha modificato il proprio pensiero, indicando alcuni parametri in presenza dei quali l'impianto fotovoltaico deve considerarsi bene immobile (ad esempio per quelli "a terra", nonché per quelli posizionati sul tetto dell'edificio con "valore" maggiore del 15% rispetto al bene su cui insistono). In tali fattispecie, l'Agenzia ha precisato che il piano di ammortamento deve essere rivisto, poiché la **riqualificazione da bene mobile a bene immobile** porta con sé, tra le numerose conseguenze, la necessità di applicare **l'aliquota di ammortamento del 4%** e non più quella del 9%, fermo restando che, come precisato dalla stessa circolare. n.36/E, è **fatta salva la deduzione delle quote pregresse**, ossia quelle imputate prima dell'emanazione della circolare predetta.

La questione si è tuttavia posta anche per i

canoni di leasing riferiti a contratti stipulati prima del 19 dicembre 2013, per i quali le imprese, sulla scorta del "vecchio" pensiero dell'Agenzia, hanno dedotto i canoni nel periodo pari a 2/3 della durata dell'ammortamento (in linea con la durata minima del contratto per **quelli sottoscritti prima del 29 aprile 2012**), considerando gli impianti fotovoltaici quali beni

mobili.

Per gli impianti che sono ora (ri)qualificati come beni immobili, si è posta la questione duplice, in primo luogo della sorte dei canoni già dedotti fino all'emanazione della circolare n.36/E, e soprattutto sulla necessità o meno di rideterminare il periodo di deduzione dei canoni residui.

In relazione alla prima questione, l'Agenzia delle Entrate riconosce la **deduzione già operata**, salvaguardando quindi il comportamento tenuto dalle imprese in passato, mentre per quanto riguarda la sorte dei canoni residui l'impostazione dell'Agenzia è meno favorevole, poiché **richiede di ripartire i canoni residui tenendo conto del periodo di deduzione previsto per i contratti afferenti beni immobili**, ed in particolare in un arco temporale corrispondente a 2/3 del periodo di ammortamento (tenendo conto che l'aliquota di ammortamento è pari al 4%, si perviene ad un periodo di deducibilità fiscale di 16,66 anni che corrisponde a 200 mesi). L'interpretazione dell'Agenzia in merito a quest'ultimo aspetto non può essere condivisa, anche se apparentemente è in linea con quanto già sostenuto in relazione alla **deduzione delle quote di ammortamento per i beni detenuti in proprietà**. Tuttavia, le regole previste per la deduzione dei canoni di leasing sono del tutto differenti, poiché ciò che rileva per tali contratti è la disciplina prevista dalla legge alla **data di sottoscrizione del contratto**, non assumendo alcun rilievo eventuali modifiche normative apportate successivamente. Tale impostazione è confermata dallo stesso legislatore che in questi ultimi anni è intervenuto più volte sulla disciplina fiscale dei canoni di leasing (D.L. n.16/2012 e legge di Stabilità 2014), precisando tuttavia che **le modifiche normative hanno effetto esclusivamente sui contratti stipulati successivamente alla data di entrata in vigore della nuova disposizione**.

Sembra quindi eccessivo pretendere che un **documento di prassi** (tra l'altro una consulenza giuridica) possa modificare il regime di deduzione dei canoni residui relativi a contratti stipulati prima della modifica interpretativa (e non normativa) contenuta della circolare n.36/E, **ragion per cui il pensiero dell'Agenzia non sembra poter trovare alcun fondamento sostanziale**.