

Studio n. 35-2011/T

Profili fiscali degli atti relativi agli impianti fotovoltaici

Approvato dalla Commissione studi tributari il 15 luglio 2011

Lo studio in sintesi (Abstract)

Il Notariato esamina i vari profili fiscali della contrattazione relativa agli impianti fotovoltaici ed affronta la questione della natura immobiliare/mobiliare degli impianti dando rilevanza alle regole catastali che influenzano la formazione degli atti autentici, ma che, di riflesso, incidono anche sui rapporti di leasing.

Riguardo ai terreni, la disamina valorizza il discrimine tra affitto e locazione per individuare il regime delle concessioni di diritti personali di godimento mentre per la costituzione ed il trasferimento di diritti di superficie e proprietà superficiali utilizza le disposizioni tributarie che qualificano la natura "edificabile" del suolo. Riguardo ai fabbricati, sceglie di attribuire ai lastrici solari la stessa natura dell'edificio cui appartengono, respingendo la tesi dell'assimilabilità alle "aree urbane".

In materia di plusvalenze tassabili, equipara la negoziazione di diritti di superficie alla cessione di proprietà, piuttosto che a quella di usufrutto e non ritiene possibile assimilarla all'assunzione di obbligazioni di permettere (così avversando la tesi che vorrebbe applicare le regole del TUIR proprie di queste due fattispecie particolari).

Quanto all'imposta ICI, segnala la possibile assimilazione degli impianti a quelli di interesse pubblico, per i quali vale l'esenzione da detta imposta.

Sommario: 1. Impianti fotovoltaici e prassi contrattuale; 2. La qualificazione dell'impianto come bene mobile od immobile nell'interpretazione dell'amministrazione finanziaria; 3. Il trattamento tributario degli atti preordinati all'installazione dell'impianto; 3.1. Il ricorso al rapporto di locazione/affitto; 3.2. Il ricorso al diritto di superficie; 3.2.1. La costituzione ed il trasferimento del diritto di superficie su terreni da parte di cedente-costituente che non agisca nell'esercizio d'impresa; 3.2.2. La costituzione del diritto di superficie nel caso in cui il cedente agisca invece nell'esercizio d'impresa; 3.3 Impianto fotovoltaico realizzato su edifici 4. Gli impianti fotovoltaici: profili fiscali ai fini delle imposte dirette; 4.1. Plusvalenze da cessione di terreni agricoli o edificabili; 4.2. Plusvalenze realizzate a seguito di costituzione o cessione di diritti reali di godimento; 5 Il regime per le società che operano nel settore delle energie rinnovabili; 5.1 Cenni sulla disapplicazione della disciplina delle società di comodo; 5.2 Le operazioni di conferimento: applicabilità dell'art.176 del Tuir; 5.3 L'ammortamento fiscale degli impianti di energie rinnovabili; 6. Il *leasing* di impianti fotovoltaici; 7. Impianti fotovoltaici e tassazione ICI; 7.1 I fabbricati rurali e l'ICI; 7.2. La cessione del diritto di superficie e l'ICI.

1. Impianti fotovoltaici e prassi contrattuale

L'esame dei profili tributari degli atti con i quali si programma l'installazione di impianti di produzione di energia fotovoltaica su bene altrui presuppone, oltre all'analisi dei profili civilistici ⁽¹⁾ l'individuazione delle varie tecniche contrattuali utilizzate.

La prassi negoziale fino ad oggi invalsa ricorre ai diritti di godimento nella duplice forma del diritto personale e del diritto reale, conseguiti mediante locazione/affitto da un lato e costituzione/trasferimento di diritti di superficie dall'altro ⁽²⁾. Appare marginale, nell'economia del fenomeno, il ricorso alla costituzione di servitù ⁽³⁾.

Il panorama è arricchito, peraltro, dall'emersione di forme di corresponsione del corrispettivo che spaziano dal "canone" alla "prestazione in natura". A questo proposito, benché la prassi indulga all'utilizzo del termine "canone" pur a fronte di atti costitutivi di diritti reali di godimento, pare opportuno ricordare che, allorché si tratti di tali diritti nascenti da un contratto prevedente un corrispettivo in denaro, deve farsi riferimento, quanto alla natura del titolo, alla compravendita. Riguardo al corrispettivo, coerentemente deve parlarsi di prezzo (*ex art. 1470 c.c.*) e di modalità di suo pagamento, senza che trovi spazio la nomenclatura tipica dei rapporti di durata, secondo la quale è denominato "canone" quello dell'affitto (*art. 1639*) e della locazione (*L. 392/'78, art. 12 e art. 32*), mentre nel campo dei diritti reali parziari detto termine è utilizzato unicamente nel contratto di enfiteusi (*art. 961 c.c.*). Ciò salvo precisare che l'impiego del termine canone può trovare una certa plausibilità nella negoziazione del diritto di superficie a causa della tradizione romanistica nel campo delle concessioni di beni pubblici, poi introdotta anche nei rapporti tra privati, secondo cui il corrispettivo della concessione si denominava *solarium* ⁽⁴⁾. In particolare, il ricorso a tale ultima forma di corrispettivo deve ricondursi alle origini storiche dell'istituto della superficie, sorto dalla locazione del suolo e solo successivamente riconosciuto come diritto reale.

Quanto all'elemento oggettivo della fattispecie in esame, è noto che è dibattuta la natura mobiliare ed immobiliare dell'impianto, il qual problema si riflette sulla strutturazione del rapporto e, conseguentemente, sul regime civilistico del negozio e sul suo assetto tributario. Infatti, una volta che l'impianto sia venuto ad esistenza e lo si voglia assumere ad oggetto di successivi contratti che ne trasferiscano la titolarità, occorre stabilire se esso sia da considerare mobile o immobile, per poi articolare una gamma di possibili strumenti negoziali idonei allo scopo, che possono andare dalla cessione della proprietà o altro diritto reale sull'impianto, alla cessione di azienda o ramo d'azienda. Ciò a seconda che si valorizzi l'oggetto come bene mobile od

immobile oppure come complesso organizzato per l'esercizio di attività d'impresa, con notevoli riflessi sulle operazioni di finanziamento, anche nella forma del *leasing*.

La distinzione mobile/immobile non riguarda soltanto il profilo strettamente fiscale, tenuto conto delle diverse regole di circolazione degli immobili, sia per quanto attiene al rispetto delle apposite regole legate alla normativa urbanistico-edilizia, sia per quanto coinvolge i profili di regolarità catastale (in specie dopo il D.L. n.78 del 2010).

Le possibili divergenze in ordine all'inquadramento dell'impianto come mobile o immobile possono incidere sulla natura del contratto tramite il quale si consente l'installazione su un determinato bene dell'impianto stesso, in quanto solo configurando l'impianto come "immobile" è possibile fare ricorso allo schema della costituzione di diritto di superficie (su tali problematiche ed in genere sul rapporto tra la nozione di immobile di cui all'art. 812 c.c. e la nozione di costruzione di cui all'art. 952 c.c. v. lo studio civilistico 221/2011 sopra citato).

2. La qualificazione dell'impianto come bene mobile od immobile nell'interpretazione dell'amministrazione finanziaria

La qualificazione dell'impianto fotovoltaico quale bene mobile od immobile (ed in specie quale costruzione ai sensi dell'art. 952 c.c.), oltre a porre le questioni civilistiche sopra accennate, presenta degli specifici aspetti di problematicità in campo tributario che non appaiono ad oggi del tutto superati ed anzi, nell'ambito della stessa pubblica amministrazione, sono evidenziati da posizioni non uniformi assunte dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia del territorio.

Invero quest'ultima, prendendo in esame la fattispecie dal punto di vista degli obblighi di accatastamento gravanti sul titolare dell'impianto, ha ritenuto nella Ris. 6.11.2008 n. 3/T che gli immobili ospitanti gli impianti fotovoltaici si qualificano senza dubbio come unità immobiliari che devono essere accertate nella categoria "D/1-opifici", equiparando gli stessi alle turbine delle centrali elettriche ⁽⁵⁾.

Al contrario, secondo la medesima Agenzia, non assumono autonoma rilevanza catastale, costituendo semplici pertinenze delle unità immobiliari cui accedono, le porzioni di fabbricato ospitanti impianti di produzione di energia aventi modesta potenza e destinati prevalentemente ai consumi domestici.

In senso ben diverso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate che, fin dalla Circ. 19.7.2007 n. 46/E, ha ritenuto che "l'impianto fotovoltaico situato su un terreno, non costituisce impianto infisso al suolo, in quanto normalmente i moduli che lo compongono (i pannelli solari) possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria

funzionalità”. Ed anche da ultimo l’Agenzia, ritornando sulla questione nella Circ. 23.6.2010 n. 38/E (punto 1.8 a), ha ulteriormente precisato che detti impianti, ancorché “stabilmente” e “definitivamente” incorporati al suolo (e quindi, civilisticamente, beni immobili ai sensi dell’art. 812 c.c.), debbono essere pur sempre considerati beni mobili “purché possano essere rimossi e utilizzati per le medesime finalità senza “antieconomici” interventi di adattamento” (per tale concetto si è richiamata l’analoga impostazione adottata dalla Circ. 11.4.2008 n. 38 relativa agli impianti aventi diritto al beneficio del credito d’imposta per investimenti in aree svantaggiate ai sensi della legge 296/2006).

Ne deriverebbe pertanto l’emersione a livello tributario di una sorta di *tertium genus*, sconosciuto al codice civile, di beni che in quanto stabilmente incorporati al suolo dovrebbero ritenersi “immobili”, ma che per il fatto di poter essere separati dallo stesso senza alterarne la funzionalità o di poter essere riutilizzati in altro contesto con le medesime finalità senza antieconomici interventi di adattamento sarebbero equiparati ai beni mobili ⁽⁶⁾.

Vero è che, da ultimo, con la circ. 11 marzo 2011 n. 12 in tema di applicazione di imposta sostitutiva di cui all’art. 1, comma 16, della legge 220/2010 in presenza di contratti di *leasing* immobiliari in corso al 1 gennaio 2011, l’Agenzia delle entrate ha ritenuto che l’imposta stessa si applichi anche ai contratti di *leasing* stipulati per la realizzazione di impianti fotovoltaici ⁽⁷⁾. Con ciò, a quanto pare, considerando tali contratti dei *leasing* immobiliari e, pertanto, riconoscendo implicitamente la natura immobiliare dell’impianto. Tale ultimo orientamento di prassi amministrativa sembra dunque indicare (quanto meno) un avvicinamento tra la posizione delle due Agenzie in ordine alla qualificazione degli impianti in questione, nel senso di una ormai concorde qualificazione immobiliare delle vere e proprie “centrali fotovoltaiche”, da accatastarsi, come sopra già accennato, in categoria D/1.

La tendenza sembra dunque quella di distinguere:

a) i piccoli impianti fotovoltaici, destinati in prevalenza alla copertura dei consumi domestici, i quali, anche fiscalmente, non hanno una propria autonomia reddituale e non devono quindi essere autonomamente accatastati, potendo al limite solo incidere sulla rendita attribuibile al fabbricato di cui costituiscono pertinenza;

b) le centrali o parchi fotovoltaici, impianti questi che tendono alla produzione di energia elettrica di fonte fotovoltaica destinata alla vendita, suscettibili, come tali, di un’autonoma redditività e, pertanto, soggetti ad accatastamento alla stregua di beni immobili (ove, come normalmente avviene, si realizzi il presupposto di unione al suolo di cui all’art. 812 c.c.)

A tali fini il criterio maggiormente utilizzato dagli interpreti per operare la distinzione tra le due fattispecie di cui sopra è quello relativo alla potenza dell'impianto stesso ed il limite tra piccoli impianti e centrali fotovoltaiche è spesso individuato nei 20 Kw, limite entro il quale è possibile usufruire del servizio di scambio sul posto, mediante il quale il soggetto utilizza per il proprio fabbisogno l'energia prodotta, ma non può vendere l'energia prodotta in eccesso ed immessa in rete (v. al riguardo la dettagliata esplicitazione contenuta nella circ. 19 luglio 2007, n. 46/E). ^(7bis)

3. Il trattamento tributario degli atti preordinati all'installazione dell'impianto

Poste le superiori premesse, si può passare ad esaminare, innanzitutto, il regime tributario degli atti con i quali si preordina l'installazione di un nuovo impianto su bene altrui.

3.1. Il ricorso al rapporto di locazione/affitto

Quanto agli atti relativi ai terreni, si può prendere in primo luogo in considerazione la *locazione degli stessi*, distinguendo al riguardo tra le due ipotesi del locatore che agisca o non agisca in attività d'impresa.

Allorché il locatore non agisca nell'esercizio dell'impresa, l'atto è assoggettato ad imposta di registro applicandosi quanto all'aliquota l'alternativa di cui all'art. 5 della tariffa, parte prima, che prevede per l'affitto di fondi rustici quella dello 0,50% e per la locazione degli altri immobili quella del 2%.

Per verificarsi la fattispecie dell'affitto soggetto all'imposta di registro allo 0,50% occorre peraltro che si tratti di fondo rustico, ovvero di fondo atto all'utilizzazione agricola, nozione che appare non del tutto coincidente con quella di "terreno agricolo" ⁽⁸⁾

Le tradizionali analisi della figura dell'affitto di fondo rustico - come contratto meritevole di una peculiare disciplina in considerazione della fissità dei cicli produttivi e dell'alea connessa all'utilizzazione della terra - poggiavano su una concezione dell'agricoltura legata alla coltivazione del terreno. Per effetto del D.lgs. 228/2001 si considerano agricole anche attività di cura di una fase di ciclo biologico e quindi si aprono nuovi orizzonti per la configurazione del "fondo rustico" ma, non essendo questa la sede per una trattazione al riguardo, ci si limita a farne cenno, avendo cura di evidenziare che la normativa sull'affitto, contenuta nelle leggi speciali ⁽⁹⁾, pare ammettere la ricorrenza della fattispecie in esame anche prescindendo dall'attività dell'affittuario. ^(9bis)

Al riguardo, l'affittuario deve curare la gestione della cosa produttiva in conformità della destinazione economica e dell'interesse della produzione (art. 1615 c.c.); si ritiene inoltre che lo stesso sia (normalmente) imprenditore ⁽¹⁰⁾, senza peraltro che egli sia costretto a divenirlo, non

essendo vincolato a destinare il prodotto al mercato ⁽¹¹⁾. Si ammette, perciò, la ricorrenza dell'affitto anche in presenza di affittuario non imprenditore.

Riguardo alla produzione di energia fotovoltaica, si deve tener presente anche della disposizione (che sarà più avanti oggetto di approfondimento) in base alla quale la stessa è considerata attività agricola connessa, ai sensi dell'art. 1 comma 423 della legge n.266 del 23.12.2005, come modificato dall'art. 1 comma 369 della legge n.296 del 27.12.2006 ⁽¹²⁾ e quindi attività che, se svolta da chi eserciti le attività indicate nell'art.2135 c.c., si considera a sua volta agricola, così fugando, in questo ambito, ogni pur residuo dubbio di inquadramento della concessione in godimento del terreno come affitto di fondo rustico, ove l'affittuario sia un imprenditore agricolo (e quindi svolga attività principale agricola) che si proponga di produrre anche energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche.

Con le precisazioni che precedono, nei casi in cui non possa configurarsi l'affitto di fondo rustico, la concessione in godimento andrà inquadrata nella locazione, scontando l'imposta di registro con aliquota 2%.

Allorché il concedente agisca nell'esercizio d'impresa, la concessione in godimento assume le seguenti caratteristiche tributarie:

a) quando abbia per oggetto terreni ed aziende agricole o terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria, è prestazione di servizi assoggettata ad iva ma, ai sensi dell'art. 10 n. 8, l'operazione è considerata esente, per cui sconta l'imposta di registro proporzionale. Si noti che la previsione riguarda tutti i terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria e non solamente i terreni agricoli. Pur con taluni tentennamenti, in giurisprudenza non si ritengono suscettibili di utilizzazione edificatoria né i terreni agricoli su cui siano realizzabili costruzioni a servizio del fondo, né quelli su cui possano realizzarsi manufatti marginali o minimali ⁽¹³⁾;

b) quando abbia per oggetto terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, anche in base a strumenti urbanistici adottati e non ancora approvati ⁽¹⁴⁾, l'operazione è soggetta ad iva con aliquota 20% e, in base al principio di alternatività, sconta l'imposta di registro in misura fissa.

Per quanto attiene all'imposta di bollo dovuta in modo forfetario per la registrazione telematica con l'adempimento unico, l'importo è di euro 45,00 (Tariffa dell'imposta di Bollo, D.P.R. 642 del 26.10.1972, Art. 1 comma 1-*bis*.1 n. 4) sia per la locazione, sia per l'affitto, ma, ove si tratti di contratto assoggettato a trascrizione (in quanto, come spesso si verificherà nel nostro caso, ultranovennale) la misura del bollo è elevata ad Euro 155; a tali atti non è applicabile l'esenzione

dal bollo di cui all'art. 21 della Tabella D.P.R. 642/1972, che riguarda solamente gli atti di trasferimento.

Quanto alla pubblicità immobiliare, è da rilevare che, in base all'art. 41 della legge n.203 del 1982, la mancanza di trascrizione non incide sull'efficacia riguardo ai terzi, così derogandosi all'art. 2643 n.8, ma ciò vale solamente per i contratti di affitto a conduttore coltivatore diretto. Per contro, nel caso di affitto a conduttore non coltivatore diretto, tale deroga non vale (v. art. 23 della medesima legge n.203/'82) e quindi l'efficacia riguardo ai terzi si consegue solamente con la trascrizione.

Relativamente all'imposta ipotecaria, il contratto di locazione/affitto ultranovennale non sconta imposta di trascrizione proporzionale, bensì in misura fissa, poiché l'imposta proporzionale è dovuta solo per gli atti che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali (art. 4 Tariffa d.lgs. 347/'90).

L'imposta catastale non è naturalmente applicabile.

3.2.Il ricorso al diritto di superficie

L'imposizione si articola in modo ben diverso quando il contratto è stipulato quale concessione di diritto di superficie.

3.2.1. La costituzione ed il trasferimento del diritto di superficie su terreni da parte di cedente-costituente che non agisca nell'esercizio d'impresa, seguono le regole dettate per gli atti aventi per oggetto il trasferimento o la costituzione di diritti reali. Pertanto, tali atti sono così regolati:

a) Costituzione/trasferimento di superficie su terreno agricolo

imposta di registro, 15%

imposta ipotecaria, 2%

imposta catastale, 1%

b) Costituzione/trasferimento di superficie su terreno non agricolo

imposta di registro, 8%

imposta ipotecaria, 2%

imposta catastale, 1%

La base imponibile sarà costituita dal corrispettivo dichiarato dalle parti che, peraltro, potrà essere oggetto di accertamento da parte dell'ufficio in base al valore venale del diritto di superficie costituito. Al riguardo risulta assai incerto il criterio in base al quale calcolare tale diritto, non

sussistendo, come invece ad esempio per l'usufrutto, una precisa disciplina di legge (v. anche infra note 18 e 26).

Si ricorda che una, sia pur isolata, pronuncia della Suprema Corte ha ritenuto non applicabile l'aliquota del 15% agli atti costitutivi di servitù su terreni agricoli, riducendo la portata della relativa disposizione dell'art.1 Tariffa parte prima TU Registro e ritenendo che "La costituzione di una servitù (nella specie di elettrodotto) non rientra nella nozione di "trasferimento" contenuto nell'art. 1, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in quanto non comporta il trasferimento di diritti o facoltà del proprietario del fondo servente ma soltanto una compressione del diritto di proprietà di questi a vantaggio di un determinato fondo (dominante); quindi alla costituzione di una servitù su un terreno agricolo non è applicabile l'aliquota d'imposta di registro del 15 per cento anche quando tale costituzione non avvenga a vantaggio di un operatore agricolo." (Cass. Sez.trib., 4 novembre 2003, n. 16495).

Totalmente contraria a tale impostazione è la Ris. n. 92/E-118050 del 22 giugno 2000, secondo cui l'atto di costituzione di servitù di elettrodotto su terreni agricoli va sottoposto ad imposta proporzionale con aliquota 15%.

Quand'anche volesse aderire all'orientamento della Cassazione che, si ripete, è rimasto del tutto isolato, va ricordato quanto in precedenza detto in ordine alla estrema difficoltà di ricondurre la concessione di utilizzo di un terreno per realizzare un impianto fotovoltaico alla nozione di servitù; inoltre detto orientamento non riguarderebbe comunque l'atto con cui il diritto di superficie, già costituito, sia oggetto di trasferimento.

3.2.2. Nel caso in cui il cedente agisca invece nell'esercizio d'impresa, sia la costituzione del diritto di superficie, sia il suo trasferimento sono soggetti al seguente trattamento tributario:

a) quando tale diritto abbia per oggetto *terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria*, l'atto è considerato cessione di bene *non soggetta ad iva*, ai sensi dell'art. 2 comma 3 D.P.R. 633/72, norma che precisa altresì che non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere "da realizzare nelle zone agricole ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale, ai sensi dell'articolo 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153" (ora IAP).

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate con *Ris. n. 112/E del 28 aprile 2009*, avuto presente che l'art. 12, comma 7, del d.lgs. n. 387 del 2003 stabilisce che gli impianti di produzione di energia fotovoltaica possono essere ubicati anche in aree classificate come zone agricole dai vigenti piani urbanistici, ha ritenuto, ai fini fiscali, che valga al riguardo la destinazione prevista dallo strumento

urbanistico, asserendo che la costruzione dell'impianto fotovoltaico non comporti l'automatica classificazione del terreno (sul quale lo stesso sorge) quale "area edificabile". Pertanto, risultando nella specie che lo strumento urbanistico vigente nel Comune interessato non aveva modificato la destinazione urbanistica dei terreni destinati a tale utilizzazione e che la contemporanea possibilità dell'utilizzo agricolo del terreno e dell'installazione sullo stesso di impianti fotovoltaici è coerente con le disposizioni urbanistiche vigenti, ha ritenuto che il terreno sul quale si intende costituire il diritto di superficie è da qualificare come terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria e, per tale motivo, fuori dal campo di applicazione IVA ai sensi del citato art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972;

b) quando l'atto in questione si riferisca a *terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria*, anche in base a strumenti urbanistici adottati e non ancora approvati ⁽¹⁵⁾, l'operazione è *assoggettata ad iva* con aliquota del 20% e, per il principio di alternatività, sconta le imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale.

Si deve precisare al riguardo che in caso di cedente/costituente imprenditore agricolo, l'assoggettamento ad iva presuppone che si tratti di bene già utilizzato per l'attività (e pertanto relativo all'impresa). ⁽¹⁶⁾

Si ricorda infine che, in maniera piuttosto apodittica, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto (ris. 10 settembre 1991, prot. 430065) che la cessione di un terreno solo parzialmente edificabile con pattuizione di un prezzo indistinto non sia soggetta a Iva.

3.3 Impianto fotovoltaico realizzato su edifici

Del tutto speculare a quella dei terreni è la tassazione degli atti con i quali si concede la possibilità di realizzare un impianto fotovoltaico con riferimento ad un fabbricato, che, di regola, sarà costituito da un'area urbana ovvero dalla copertura (tetto o lastrico solare) di un edificio.

Come già sopra accennato con riferimento ai terreni, se locatore è un privato il contratto scontrerà l'imposta di registro nella misura del 2% ai sensi dell'art. 5 tariffa, parte prima, D.P.R. 131/1986, su un imponibile costituito dai canoni pattuiti per tutta la durata del contratto; l'unica differenza rispetto ai terreni è che in tal caso l'aliquota sarà sempre del 2%, non sussistendo spazio per l'applicabilità dello 0,50% previsto per i fondi rustici ⁽¹⁷⁾. Al riguardo, mentre non risulta possibile frazionare annualmente l'imposta quando, come nell'ipotesi esaminata al precedente paragrafo 3.1, si tratti di terreni, in quanto l'art. 17, 3 c., del D.P.R. 131/1986 ammette questa forma solo per i contratti di locazione di "immobili urbani" di durata pluriennale (non quindi sicuramente per i terreni), il frazionamento appare invece ammissibile nella fattispecie in esame,

ossia quando oggetto della locazione siano aree urbane o coperture di edifici (ad esempio lastrici solari).

Se invece il locatore agisce nell'esercizio dell'impresa l'operazione risulterà ordinariamente soggetta ad IVA con aliquota del 20%, non rientrando nella fattispecie di esenzione prevista dall'art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972 con riferimento ai terreni agricoli.

Per quanto concerne invece l'ipotesi di concessione/costituzione di diritto di superficie, ove il proprietario del fabbricato o dell'area non agisca nell'esercizio d'impresa, l'atto sconta l'imposta di registro con le aliquote del 7% (fabbricato) o dell'8% (aree urbane) su un imponibile rappresentato dai corrispettivi pattuiti dai contraenti, imponibile teoricamente soggetto a controllo e rettifica ai sensi degli artt. 51 e 52 del D.P.R. 131/1986 ⁽¹⁸⁾, in base al valore venale del diritto di superficie costituito.

Ove al contrario il cedente/costituente agisca nell'esercizio dell'impresa il trattamento tributario è più articolato.

Se la concessione si riferisce ad un fabbricato abitativo o ad un'area urbana si renderà applicabile l'art. 10, n. 8-bis, del D.P.R. 633/1972 ⁽¹⁹⁾

Pertanto la costituzione, assimilata a cessione dalla normativa IVA:

se relativa a fabbricato *abitativo*,

- è soggetta ad IVA, ove cedente sia l'impresa costruttrice o che vi abbia eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento (o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano stati locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata);

l'atto è registrato con corresponsione di imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale;

- è esente da IVA in tutti gli altri casi scontando le ordinarie imposte di registro.

Se al contrario la concessione del diritto di superficie abbia ad oggetto un immobile strumentale all'esercizio di attività commerciale, non suscettibile di diversa destinazione senza radicali trasformazioni ⁽²⁰⁾, la cessione si qualificherà come esente IVA (e pertanto soggetta ad imposta di registro) avendo ad oggetto un immobile "strumentale per natura" ai sensi dell'art. 10, comma 8-ter, del D.P.R. 633/1972.

L'esenzione ai sensi del medesimo comma 8-ter è peraltro derogata, tornandosi alla ordinaria imponibilità IVA, ove:

a) la cessione sia effettuata dal costruttore o dall'esecutore della ristrutturazione nei quattro anni dall'ultimazione dei lavori;

b) la cessione avvenga nei confronti di soggetti IVA che svolgono attività che consente una detrazione IVA pari o inferiore al 25%;

c) il cessionario non agisca nell'esercizio di impresa, arti o professioni (costituendo pertanto il cd. consumatore fiscale);

d) il cedente manifesti nell'atto l'opzione per l'imponibilità.

In due di tali fattispecie, precisamente in quelle di cui alle precedenti lettere b) (cessionario con percentuale di detraibilità IVA ridotta) e d) (opzione volontaria per la l'imponibilità) si renderà inoltre applicabile il particolare regime di cui all'art. 17, 6 c., D.P.R. 633/1972, cosiddetto di *reverse-charge* (o inversione contabile), che consiste, come è noto, nello spostamento della soggettività passiva in capo al cessionario, il quale è tenuto ad integrare la fattura, emessa dal cedente senza esposizione dell'IVA, con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta e con conseguente annotazione della fattura stessa sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite (talché l'operazione permane neutra per il cessionario).

Altra peculiarità è poi che, anche nei casi in cui la cessione risulti esente ai sensi del comma 8-ter, l'imposta di registro risulterà comunque dovuta in misura non proporzionale ma fissa (Euro 168), in quanto l'art. 40 del D.P.R. 131/1986, dettato in tema di alternatività IVA-registro, assimila le operazioni esenti alle operazioni imponibili (cui è applicabile la sola imposta fissa) con la (sola) esclusione delle operazioni di cui all'art. 10 commi 8, 8-bis e 27-quinquies; pertanto le operazioni esenti di cui al suddetto comma 8-ter permangono ricomprese nella assimilazione alle operazioni imponibili operata dall'art. 40, primo comma; cosicché risulterà appunto applicabile a tali operazioni, ancorché esenti, la sola imposta di registro fissa e non proporzionale.

Di converso le imposte ipotecarie e catastali risulteranno dovute, per tutte le cessioni disciplinate dal comma 8-ter (sia esenti sia imponibili), non solo in misura proporzionale ma con aliquota rafforzata quanto all'imposta ipotecaria ossia del 3% e non del 2% (mentre la catastale è sempre dell'1%). Ciò per effetto delle modifiche introdotte all'art. 1 tariffa del d.lgs. 347/1990 dal più volte ricordato D.L. 223/2006.

Un caso peculiare, con riferimento agli immobili strumentali per natura, è quello del lastrico solare. Invero, seguendo il rigido criterio proposto dall'amministrazione, collegato all'accatastamento del bene in categoria B, C, D e A/10, si potrebbe dubitare che tali possano risultare i lastrici, in quanto accatastabili in categoria F/5.

In realtà più elementi convincono al contrario di ritenere i lastrici fabbricati strumentali, quanto meno nei casi in cui il loro autonomo accatastamento sia realizzato dallo scorporo da un fabbricato avente tale connotazione. Ciò, in primo luogo, in quanto la categoria F è, per così dire, fiscalmente neutra, dal momento che non comporta un'attribuzione di rendita ed è unicamente finalizzata ad una corretta rappresentazione del territorio, funzionale ad atti traslativi e/o costitutivi di diritti reali. Inoltre il lastrico è pur sempre porzione di un fabbricato sottostante che, per l'appunto, si suppone strumentale per natura ⁽²¹⁾. Infine, nella fattispecie che ci riguarda, l'accatastamento in categoria F/5 è preordinato ad un successivo accatastamento definitivo che, una volta realizzata la centrale fotovoltaica, sarà in categoria D/1.

Il medesimo regime sopra richiamato inerente alla cessione dei fabbricati strumentali risulterà del pari applicabile in caso di trasferimenti dell'impianto fotovoltaico già realizzato in base alla costituzione di un diritto di superficie.

Infatti in tale ipotesi il contratto (di cui si suppone, ovviamente, l'onerosità) avrà ad oggetto un diritto reale (la proprietà superficiaria) su un immobile che di regola, ove si tratti di impianto di dimensioni non modeste, risulterà accatastato, in base ai criteri di massima sopra evidenziati, in categoria D/1 (e quindi strumentale per natura). Di regola, ancora, il cedente risulterà un imprenditore (individuale o società avente forma commerciale) in quanto trattasi di colui che, in base al diritto di superficie che è stato costituito in ordine al terreno, ha realizzato l'impianto e lo ha fino a quel momento sfruttato. Vero è, al riguardo, che l'ipotesi più realistica è quella che il trasferimento avvenga nell'ambito di una cessione d'azienda. È peraltro noto che l'art. 23 T.U.R. prevede al riguardo una tassazione ai fini dell'imposta di registro ⁽²²⁾ sostanzialmente atomistica e pertanto il trasferimento dell'impianto fotovoltaico sarà assoggettato, nell'ambito della cessione dell'azienda quale *universitas* alle medesime regole sopra evidenziate con riferimento alla concessione di diritto di superficie su fabbricati strumentali.

In caso invece di conferimento, parimenti escluso da IVA, si applicherà in ogni caso l'imposta di registro in misura fissa (art. 4 n. 3 tariffa, parte prima, T.U.R.) ⁽²³⁾; egualmente le imposte ipotecarie e catastali saranno dovute in misura fissa ai sensi degli artt.10 e 1, tariffa, d.lgs. 347/1990.

Ovviamente in tali ipotesi il terzo acquisterà un diritto identico a quello del suo dante causa e pertanto, ad esempio, soggetto al medesimo limite di durata pattuito nel contratto originario.

4. Gli impianti fotovoltaici: profili fiscali ai fini delle imposte dirette

4.1. Plusvalenze da cessione di terreni agricoli o edificabili

L'art. 67, lett. b) del Tuir prevede la tassabilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni fatta eccezione per gli immobili, terreni o fabbricati, acquisiti per successione e per le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Sono invece sempre tassabili le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

In relazione alla tassazione delle plusvalenze immobiliari infraquinquennali è necessario evidenziare come il limite temporale posto, evidenzia la volontà del legislatore di tassare solo le plusvalenze aventi natura speculativa. La tassabilità o meno della plusvalenza è stata limitata nell'ambito un quinquennio; oltre detto periodo non potrà più presumersi il carattere speculativo dell'operazione di acquisto e la successiva vendita del bene ⁽²⁴⁾.

4.2. Plusvalenze realizzate a seguito di costituzione o cessione di diritti reali di godimento

(25)

Il trattamento fiscale della cessione a titolo oneroso del diritto di superficie su un terreno agricolo da parte di una persona fisica o di una società ad un'altra esercente l'attività di produzione di energia fotovoltaica, che sta caratterizzando in questi ultimi anni il trasferimento di beni e diritti per la produzione delle energie rinnovabili, deve essere equiparato alla compravendita di un immobile in quanto comporta la costituzione o il trasferimento di un diritto reale di godimento di beni immobili.

L'art. 9 del Tuir considera cessioni a titolo oneroso anche la costituzione di diritti reali di godimento; quindi possono originare plusvalenze tassabili, ex art. 67, lett. b) del Tuir, se maturate da meno cinque anni al momento del realizzo, i corrispettivi percepiti per la costituzione di servitù prediali o diritti di superficie.

In tal senso, l'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379/E ha chiarito che la costituzione di una servitù va ricondotta all'art. 67 comma 1, lett. b), primo periodo, del Tuir, concernente le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di beni immobili.

Pertanto, il corrispettivo percepito in caso di cessione di un diritto di superficie da parte di un soggetto persona fisica, entro il quinquennio dalla data dell'acquisto, può originare un reddito diverso ex art. 67 comma 1 lett. b) del Tuir.

Se si tratta di una cessione del diritto di superficie da parte di persona fisica avvenuta nel quinquennio di un terreno acquistato a titolo derivativo la plusvalenza sarà determinata ai sensi dell'art. 68 primo comma del Tuir. Essa sarà pertanto costituita dalla differenza tra i corrispettivi percepiti ed il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di altri eventuali costi inerenti il bene.

In merito al calcolo della plusvalenza si porrà il problema della determinazione della differenza tra i due valori in quanto solitamente il valore originario sarà costituito dal prezzo della piena proprietà del terreno. Si tratta evidentemente di due valori non omogenei ed in quanto tali difficilmente comparabili.

Il legislatore, come innanzi evidenziato, non prevede un criterio per la determinazione del diritto di superficie, pertanto per la corretta determinazione del valore originario si dovrà ridurre il valore della piena proprietà (ad es. del 50%) ⁽²⁶⁾.

La differenza tra il valore di acquisto del terreno (ridotto al valore del diritto di superficie, al fine di renderlo omogeneo) ed il corrispettivo della cessione del diritto di superficie costituirà la plusvalenza tassabile, sempre che il diritto di godimento sia trasferito nel quinquennio rispetto alla data di acquisto.

È necessario, altresì, precisare che nel caso in cui il pagamento della cessione del diritto di superficie avvenga mediante "canoni periodici" si applicherà l'art. 68 comma 7 lett. f) del d.p.r. 917/86.

Se invece si tratta di cessione di diritto di superficie su un terreno agricolo posseduto da più di cinque anni da parte di persona fisica non si realizzerà, ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. b) del Tuir, alcuna plusvalenza imponibile.

Se il percettore è un soggetto che produce redditi d'impresa (persona fisica o giuridica) il corrispettivo percepito dal proprietario del terreno agricolo costituirà, invece, una plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 86, comma 4, del Tuir. Con riferimento alle modalità di determinazione della plusvalenza, l'Amministrazione con Ris. 112/2009 ha evidenziato che non potendosi ricorrere al confronto tra il corrispettivo incassato ed il costo storico del bene, così come disciplinato dall'art. 86, comma 2, del TUIR, in quanto non si tratta di una cessione del diritto di proprietà, la plusvalenza, pari al corrispettivo conseguito, dovrà essere rilevata come componente positivo di reddito che, in presenza dei presupposti previsti dall'articolo 86, comma 4, del TUIR, possesso del bene per un periodo non inferiore a tre anni, potrà essere rateizzata.

In merito alla natura agricola o edificabile dei terreni è opportuno chiarire che in caso di cessione di terreni o del diritto di superficie su cui verrà installato un impianto fotovoltaico si è in presenza, solitamente di terreni agricoli e non di terreni edificabili.

Con la Ris. n. 112/2009 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, come illustrato nei paragrafi precedenti, che la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo per la realizzazione di un impianto di produzione di energia da fonte fotovoltaica non muta la natura del terreno che resterà agricolo.

L'Agenzia ritiene che l'area destinata all'installazione dei pannelli fotovoltaici non possa essere considerata un'area suscettibile di utilizzazione edificatoria in quanto il diritto oggetto di trasferimento concerne un'area agricola. Infatti, l'autorizzazione alla costruzione dell'impianto fotovoltaico sui terreni in esame (parte di una zona territoriale omogenea di preminente interesse agricolo), non comporta una variazione della destinazione urbanistica degli stessi, in quanto permane la possibilità di utilizzazione per scopi agricoli.

Nel caso in cui oggetto della cessione sia, invece, un terreno edificabile, inserito nel PRG, troverà applicazione l'art. 67 comma 1, lett. b) del Tuir che prevede la tassazione della plusvalenza.

È necessario soffermarsi, inoltre, sulla provenienza dei terreni e sull'applicazione dell'art. 67 del TUIR nel caso in cui l'acquisto del bene non sia stato effettuato a titolo derivativo.

Infatti, nel caso in cui il terreno sia pervenuto per successione i relativi canoni corrisposti a seguito della cessione del diritto di superficie non costituiranno una plusvalenza tassabile ai sensi del disposto dell'art. 67 lett. b) citato considerato che la cessione del diritto di superficie deve essere equiparata alla cessione di beni immobili non sembra potersi individuare alcuna plusvalenza tassabile.

L'intenzione di tassare soltanto le plusvalenze speculative trova, infatti, conferma nell'esclusione limitatamente agli immobili pervenuti al soggetto per successione, in considerazione dell'acquisizione dello stesso attraverso un evento non preordinato. Pertanto, una successiva vendita ravvicinata degli stessi beni immobili non cela alcun intento speculativo considerato il titolo di provenienza del bene.

L'equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà, non consente, neanche, l'applicazione dell'art. 67 lett. l) del Tuir in relazione all'obbligo di permettere (concedere a terzi l'utilizzo del terreno).

Il diritto di superficie, seguendo detta interpretazione "si atterrebbe" limitatamente al caso di cessione infraquinquennale come una cessione di bene immobile con relativa tassazione della plusvalenza, ed invece, come un obbligo di permettere in caso di cessione del diritto oltre il

quinquennio o nel caso di provenienza non sia a titolo derivativo cioè al solo scopo economico di recuperare a tassazione la plusvalenza che invece il disposto dell'art. 67 lett. b) esclude per mancanza di alcun intento speculativo. Detta interpretazione appare del tutto incoerente: la cessione del diritto di superficie è, come innanzi chiarito, anche alla luce delle più recenti interpretazioni ministeriali assimilabile alla cessione di beni immobili ai sensi dell'art. 9 del Tuir, pertanto è applicabile in toto il disposto normativo dell'art. 67 lett. b) del Tuir ⁽²⁷⁾.

Inoltre è da escludere che la tassazione della cessione del diritto di superficie possa essere equiparata alla cessione del diritto di usufrutto previsto dall'art. 67 lett. h) del Tuir. Appare infatti evidente che il legislatore abbia voluto espressamente prevedere la tassazione della plusvalenza in caso di cessione del diritto di usufrutto, mentre non ha annoverato nel dettato normativo altri diritti reali di godimento. *Il divieto di applicazione analogica non può essere superato da un'interpretazione ministeriale risalente nel tempo avente ad oggetto la concessione di usufrutto trentennale* ⁽²⁸⁾.

In merito all'Irap, per effetto delle disposizioni di cui al comma 3, dell'art. 5, del D.Lvo n. 446/97, come modificato dalla Finanziaria 2008 (L. n. 244 del 24/12/2007), in base alla quale *"...le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili, che non costituiscono beni strumentali, concorrono alla determinazione del valore della produzione..."*, la cessione del diritto di superficie farà emergere una plusvalenza tassabile.

5. Il regime pex per le società che operano nel settore delle energie rinnovabili

In base all'art. 87 comma 1, lett d) del Tuir ulteriore requisito a fini dell'applicazione della pex è quello della commercialità, cioè l'esercizio da parte della società partecipata di una impresa commerciale secondo la definizione di cui all'art. 55 del Tuir.

Il successivo comma 2 del predetto articolo dispone, inoltre, che detto requisito debba sussistere ininterrottamente almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso. Pertanto, in caso di cessione di partecipazione da parte di una società esercente attività nel settore delle energie rinnovabili sarà necessario verificare se sussista o meno, al di là della dotazione di beni, l'esercizio di una impresa commerciale come previsto dal citato art. 87 comma 1 lett d) e comma 2.

Come noto il concetto d'impresa commerciale ai sensi dell'art. 55 del Tuir ricomprende sia le attività dell'art. 2195 c.c., ma anche quelle previste dal comma 2 dell'art. 55 cit. che reca un'elencazione aggiuntiva di reddito d'impresa, pertanto, sarà necessario esaminare caso per caso

se l'attività esercitata dalla società di cui si vuole cedere la partecipazione sia effettivamente attività d'impresa ⁽²⁹⁾.

Nel caso delle società operanti nel settore delle energie rinnovabili sarà necessario verificare l'effettiva attività d'impresa consistente nello sfruttamento economico degli immobili e non nella mera utilizzazione passiva degli stessi analogamente alle cd. immobiliari di gestione. Come verrà meglio precisato nel paragrafo successivo, le attività propedeutiche per dette società operanti nel settore delle energie rinnovabili è finalizzata ad una attività produttiva che potrebbe però realizzarsi dopo un lungo periodo di attività preliminari, ciò potrebbe determinare un mancato esercizio dell'attività commerciale e quindi la possibilità di usufruire dell'applicazione entro i termini previsti dall'art. 87 comma 2 del Tuir, dell'applicazione della *participation exemption*.

Sarà necessario, quindi, valutare caso per caso se le attività propedeutiche possano essere considerate attività d'impresa ai fini del computo del triennio antecedente al trasferimento delle partecipazioni ai fini dell'applicazione della parziale esenzione ex art. 87 del Tuir.

5.1 Cenni sulla disapplicazione della disciplina delle società di comodo

La costruzione e l'esercizio di impianti fotovoltaici ed eolici spesso viene realizzata attraverso cd. società veicolo. Dette società devono eseguire una serie di attività propedeutiche quali ad es. reperimento dei terreni necessari per l'installazione degli impianti, richiesta delle relative autorizzazioni, edificazione degli impianti ed allacciamento alla rete elettrica nazionale. Analogamente ad altre attività economiche le attività propedeutiche non determinano la produzione di ricavi, pertanto nel caso in cui dette attività preliminari si prolunghino oltre il primo anno di attività potrebbero incorrere nell'applicazione della normativa in materia di società di comodo ⁽³⁰⁾. Detta disciplina sorta con intenti antielusivi a seguito delle modifiche apportate, è divenuta uno strumento presuntivo di reddito minimo per le società di capitali caratterizzate da determinati requisiti.

La società, tuttavia, potrà evitare il rischio di un accertamento presentando istanza di interpello per chiedere la disapplicazione della normativa sulle società di comodo: la società veicolo potrà in tal modo giustificare la propria attività meramente propedeutica alla realizzazione di impianti o parchi fotovoltaici e quindi la sussistenza di una reale attività imprenditoriale in fieri e non una mera attività di godimento.

5.2 Le operazioni di conferimento: applicabilità dell'art.176 del Tuir

Se la cessione della partecipazione in società che operano nel settore delle energie rinnovabili avverrà mediante conferimento di azienda, il conferente ai sensi dell'art. 176 del Tuir non realizzerà alcuna plusvalenza fiscalmente rilevante a prescindere dal valore contabile attribuito alle partecipazioni ricevute, o dal valore contabile attribuito all'azienda nelle scritture contabili del conferitario.

Si ricorda che per poter applicare il regime di esenzione è necessario che l'oggetto della cessione sia un' azienda e non un complesso di beni ⁽³¹⁾.(Sulla nozione di azienda si rinvia allo Studio n. 81/09/T, M. Basilavecchia, M.P. Nastri, V. Pappa Monteforte).

Al conferimento d'azienda si applicheranno le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

5.3 L'ammortamento fiscale degli impianti di energie rinnovabili

Il problema della corretta qualificazione immobiliare o mobiliare degli impianti fotovoltaici crea ulteriori problemi in merito all'ammortamento.

Infatti, l'ammortamento dei terreni su cui insiste un fabbricato strumentale o un impianto utilizzato per l'esercizio dell'impresa non è fiscalmente deducibile ai sensi dell'art. 36, d.l. 223/2006.

Quindi, se consideriamo gli *impianti fotovoltaici beni immobili*, l'ammortamento dei terreni, non sarà fiscalmente deducibile; il costo del suolo se acquistato insieme con il fabbricato strumentale o di un impianto (beni non distintamente acquistati e contabilizzati) dovrà essere determinato con una perizia giurata redatta da un tecnico iscritto all'albo e comunque in misura non inferiore al 20% ovvero se fabbricati industriali al 30% del costo complessivo.

Il costo degli impianti su cui calcolare gli ammortamenti sarà, quindi, calcolato al netto del costo del suolo occupato dagli stessi e delle relative pertinenze.

È escluso, altresì, anche il costo relativo all'acquisto del diritto di superficie su cui insiste un impianto strumentale per la produzione di energia rinnovabile.

Viceversa, se consideriamo gli *impianti fotovoltaici beni mobili* saranno ammortizzati secondo il coefficiente previsto per detti beni.

Tuttavia, anche in merito *al coefficiente di ammortamento degli impianti fotovoltaici*, sorgono degli interrogativi, tenuto conto che non è previsto nelle tabelle ministeriali un coefficiente specifico per le predette imprese.

È ormai pacifica la possibilità di applicare coefficienti relativi ai medesimi beni appartenenti ad una diversa tipologia di imprese/attività, in quanto la mancata previsione di un bene

ammortizzabile nell'ambito di un gruppo non ne esclude il carattere strumentale e quindi la possibilità di ammortamento ai fini fiscali ⁽³²⁾.

Secondo, l'orientamento dell'Agenzia delle entrate il periodo di ammortamento degli impianti fotovoltaici, quali beni mobili, detenuti in proprietà è pari ad undici anni con l'aliquota massima di ammortamento del 9% ⁽³³⁾; se, invece, l'impianto sarà accatastato come opificio dovrà essere ammortizzato con l'aliquota del 4% prevista per i fabbricati utilizzati nell'ambito dell'industria termoelettrica ⁽³⁴⁾.

È quindi auspicabile un intervento legislativo che preveda i coefficienti di ammortamento per le specifiche tipologie d'impianti per la produzione di energie rinnovabili.

Per completezza è opportuno ricordare che gli ammortamenti indicati in bilancio sono deducibili ai fini Irap; infatti, non hanno più rilievo le disposizioni Ires che impongono ai fini della deducibilità il calcolo delle quote di ammortamento con applicazione di aliquote non superiori a quelle stabilite con apposito decreto ministeriale.

6. Il *leasing* di impianti fotovoltaici

Il *leasing* di impianti fotovoltaici è, come noto, una forma di finanziamento finalizzata all'acquisto dell'impianto da parte del locatario.

L'utilizzo del *leasing* non comporta particolari peculiarità in relazione alla deducibilità degli oneri finanziari rispetto ad altre forme di finanziamento eccetto che per gli interessi passivi.

Per le società utilizzatrici che redigono il proprio bilancio in base ai principi contabili nazionali la contabilizzazione avviene secondo il metodo patrimoniale: l'utilizzatore iscriverà al conto economico i canoni di *leasing* (capitale e interessi) tra i costi di godimento dei beni di terzi.

Nel bilancio delle società locatarie non risulterà, quindi, iscritto né il bene oggetto del *leasing*, né il debito.

Diversamente per le società che utilizzano la metodologia di contabilizzazione secondo il metodo finanziario previsto dallo IAS 17 per il *financial lease*, la società utilizzatrice rileva il bene nel proprio attivo patrimoniale. In tal modo i beni iscritti in bilancio saranno soggetti ad ammortamento, analogamente ai beni di proprietà; i beni oggetto di *leasing* saranno rilevati tra le attività e la società utilizzatrice contabilizzerà il debito nei confronti del locatore. I canoni verranno contabilizzati come quote di capitale rimborsato (passività dello stato patrimoniale) e quote di interessi (oneri finanziari del conto economico).

La qualificazione mobiliare e immobiliare degli impianti fotovoltaici assume un particolare rilievo per gli impianti in locazione finanziaria sotto molteplici aspetti:

a) deduzione dei canoni da parte del locatario

In relazione alla durata minima del contratto di *leasing* di impianti fotovoltaici ai fini della deduzione dei canoni da parte dell'utilizzatore:

- Se verrà qualificato come contratto di *leasing mobiliare*: l'art. 102 comma 7 del Tuir ⁽³⁵⁾ impone una durata minima di 2/3 del periodo ordinario calcolato sulla base del 9% (89 mesi per i soggetti che redigono il bilancio d'esercizio in base ai principi contabili nazionali).

- Se verrà qualificato come contratto di *leasing immobiliare*:

- Il contratto di *leasing* dovrà avere una durata minima di 2/3 di 25 anni (200 mesi)

b) ICI

Ai fini ICI per gli immobili concessi in locazione finanziaria, la soggettività passiva ricade sui soggetti utilizzatori. Infatti, ai sensi dell'art. 3 comma 2 del d.lgs. 504/1992 tale regime è applicabile agli impianti finiti e a tutti gli immobili finiti o da costruire o in corso di costruzione con decorrenza per i contratti di *leasing* stipulati dal 15 agosto 2009 (art. 8, l. 23 luglio 2009, n. 99).

In tal senso anche il recente orientamento dell'amministrazione finanziaria espresso con la circolare 11 marzo 2011, n. 12/E dell'Agenzia delle entrate, avente ad oggetto le modifiche alla disciplina del *leasing* immobiliare, art.1, co. 15 e 16,della L. 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011).

Con tale circolare vengono introdotte delle modifiche normative volte a garantire una sostanziale equivalenza tributaria tra l'acquisto diretto del bene immobile e quello realizzato tramite la conclusione di contratti di *leasing* finanziario.

Il comma 15 dell'articolo 1 chiarisce che, le nuove disposizioni sono introdotte al fine "di disciplinare il trattamento tributario del contratto di locazione finanziaria applicato al settore immobiliare e di garantirne la coerenza con le disposizioni relative alle imposte di registro, ipotecaria e catastale applicate per i trasferimenti operati con strumenti contrattuali diversi dallo stesso.

In base a detta circolare è applicabile l'imposta sostitutiva, del 2% da pagare entro il 31 marzo, in presenza di contratti di *leasing* immobiliari in corso al 1 gennaio 2011 anche in presenza di impianti fotovoltaici censiti o da censire come opifici industriali considerando questi ultimi a tutti gli effetti contratti di *leasing* immobiliare ⁽³⁶⁾.

c) Iva

Al *leasing* immobiliare sono applicabili le disposizioni di cui all'art. 10 n. 8 e 8-*bis* del d.p.r. 633/72 come modificato dalla l. 248/06 che ha reso necessaria l'opzione in contratto per l'imponibilità ai fini Iva.

Se invece, il *leasing* verrà qualificato come mobiliare i canoni di locazione finanziaria di beni diversi dai beni immobili costituiranno prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'art. 3 comma 2, n. 1 del d.p.r. 633/72.

Prescinde dalla qualificazione di *leasing* immobiliare o mobiliare l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% ai sensi dell'art. 127-*quinquies* della tabella A, parte III allegata al d.p.r. 633/72. La tabella riconosce, infatti l'aliquota agevolata agli impianti di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica.

d) Imposta di registro, ipotecaria e catastale

Il d. l. 4 luglio 2006 n. 223 ha modificato, come noto, il regime Iva del *leasing* degli immobili strumentali. Le operazioni di cui all'art. 10, n. 8, 8-*bis* e 8-*ter* del d.p.r. 633/72 infatti, derogano al principio di alternatività Iva/registro di cui all'art. 40 e sono soggette ad imposta di registro proporzionale a prescindere dalla loro imponibilità ad Iva.

Pertanto:

- se il *leasing* di un impianto fotovoltaico sarà qualificato immobiliare, il contratto dovrà essere registrato e sosterà l'imposta di registro pari all'1% sui canoni per tutta la durata dello stesso (art. 40 e 5-*bis* del d.p.r. 131/86).

- se il *leasing*, invece, avrà ad oggetto un bene mobile sarà assoggettato ad Iva ai sensi dell'art. 3 del d.p.r. 633/72 e ad imposta fissa di registro.

La società di *leasing*, in sede di acquisto e cessione degli impianti se qualificati come immobili strumentali, pagherà l'imposta ipotecaria e catastale rispettivamente, del 3% e dell'1% del valore dell'immobile ⁽³⁷⁾.

Per le cessioni derivanti dall'esercizio dell'opzione da parte dell'utilizzatore, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa ai sensi dell'art. 35, comma 10-*ter* 1, del D.L. n. 223/2006, come inserito dall'art. 1, comma 15, lettera c), n. 2, della legge di stabilità.

e) Scorporo

Il D.l. n. 223/2006 convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, all'art. 36, comma 7 prevede che "ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati

strumentali deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza”.

Con riferimento alla disciplina dello scorporo del terreno sottostante l’impianto acquisito attraverso un contratto di *leasing* (o in proprietà) non assume rilievo la qualificazione mobiliare o immobiliare del bene oggetto del contratto di *leasing*.

Infatti, ai sensi del citato art. 36 comma 7, lo scorporo sarà applicabile alle quote di capitale dei canoni di *leasing* immobiliare, solo nei casi di impianto in corso di costruzione, limitatamente al *costo del terreno acquisito in proprietà (o diritto di superficie a tempo indeterminato)* dalla società di *leasing*.

Pertanto, il costo dei fabbricati strumentali su cui calcolare le quote di ammortamento deducibili, sarà assunto al netto del costo riferito alle aree occupate dalla costruzione e del costo riferito alle aree pertinenziali.

La disciplina dello scorporo del terreno non sarà applicabile nei casi, peraltro poco frequenti, di *leasing* su impianti già ultimati.

In caso, invece, di acquisizione del *diritto di superficie a tempo determinato* del terreno sui cui insisterà l’impianto, non si dovrà effettuare lo scorporo ai sensi dell’art. 36, d.l. 223/2006 in quanto è riconosciuta la deducibilità del costo del terreno per il superficiario ⁽³⁸⁾.

7. Impianti fotovoltaici e tassazione ICI

In ambito ICI la distinzione tra piccoli e grandi impianti fotovoltaici può costituire un elemento utile ai fini della qualificazione dell’impianto quale bene mobile o immobile.

Senza entrare nel merito di distinzioni tecniche possiamo sinteticamente distinguere le centrali fotovoltaiche dagli impianti fotovoltaici di piccole dimensioni, in isola o connessi in rete ⁽³⁹⁾.

Gli impianti di piccola dimensione posti su lastrici solari ad uso familiare non rientrano nell’ambito della tassazione ICI, mentre per l’insieme di generatori di grandi dimensioni in grado di produrre una elevata quantità di energia (cd.parchi fotovoltaici) si pone il problema della corretta qualificazione come beni mobili o immobili.

Ai sensi dell’art 1 comma 2 del d.lgs. 504/92, infatti, il presupposto dell’ICI è il possesso dei fabbricati. Il successivo art. 2 dispone che: “per fabbricato s’intende l’unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano”.

È necessario precisare, tuttavia, che la nozione catastale di immobile suscettibile di attribuzione di rendita è più ampia di quella di fabbricato ricomprendendo in detta nozione anche le costruzioni stabili di qualunque materiale costituite (art. 4 r.d.l. 13 aprile 1939 n. 652)

La Corte costituzionale con sentenza n. 162/2008 ha chiarito, facendo seguito all'orientamento della Corte di Cassazione, che per considerare il bene mobile incorporato all'immobile non rileva il mezzo di unione, bensì l'impossibilità di separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso. Inoltre, secondo la Consulta il mezzo di unione non può essere più qualificato ai sensi del codice civile, ma bisognerà tenere conto dei mezzi utilizzati secondo le esigenze tecniche alla luce dei progressi tecnologici ⁽⁴⁰⁾.

Non possono essere considerati beni immobili e quindi non sono assoggettabili ad ICI quali fabbricati, i manufatti che non sono compenetrati al suolo in modo da realizzare un unico bene complesso, ma che possono essere separati senza perdere la loro funzionalità ⁽⁴¹⁾.

Pertanto, con riferimento agli impianti fotovoltaici di piccole dimensioni la connessione al suolo non sembra, in linee generali produrre un cd. bene integrato in quanto i pannelli solari anche se incorporati al suolo possono essere smontati e riposizionati in altro luogo senza perdere la loro autonomia funzionale. Nel caso di piccoli impianti non vi è, quindi, un'unione dell'impianto al suolo, tale da giustificare la qualificazione come bene immobile anziché mobile. Il terreno, in tal caso, può costituire un supporto analogamente ad altre strutture (es. lastrici solari) ⁽⁴²⁾.

In tal senso come chiarito in premessa, si è espressa l'Agenzia delle entrate evidenziando che tra suolo ed impianto non vi è la connessione ed integrazione funzionale, in quanto l'impianto fotovoltaico è costituito da pannelli solari che possono essere agevolmente rimossi e posizionati altrove mantenendo inalterata la loro funzionalità.

L'Agenzia del Territorio con la risoluzione n. 3 del 6/11/2008 ha, invece, chiarito che i pannelli fotovoltaici posizionati permanentemente al suolo sono assimilabili alle turbine delle centrali idroelettriche e che gli immobili ospitanti gli impianti fotovoltaici sono da considerarsi unità immobiliari. Secondo l'Agenzia del Territorio le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere accatastate nella categoria "D/1 - opifici" e nel calcolo della rendita catastale devono essere inclusi i pannelli fotovoltaici. Secondo detta interpretazione i parchi fotovoltaici, diversamente dai piccoli impianti, dovrebbero, quindi, essere assoggettati ad ICI.

Alla luce del contrasto tra l'orientamento dell'Agenzia delle entrate e quella del territorio in merito alla corretta qualificazione degli impianti fotovoltaici, ed in attesa di ulteriori chiarimenti ministeriali si ritiene che *non sempre e necessariamente per tali beni* si verifica quell'integrazione al suolo come nel caso di centrali termoelettriche, realizzando così un bene complesso e che sarà quindi probabilmente necessario verificare la grandezza e la portata degli impianti ai fini di un corretto accatastamento e tassazione degli stessi.

In ultima analisi è necessario evidenziare che la più recente giurisprudenza di merito ha esaminato casi in cui è stata avanzata la tesi (sebbene controversa) della funzione di pubblica utilità degli impianti fotovoltaici, sostenendo un possibile accatastamento di detti beni come fabbricati utilizzati per particolari esigenze pubbliche (E/3). Detta interpretazione è basata su una generale ratio legislativa orientata verso norme agevolative. In tal caso gli impianti fotovoltaici godrebbero ai fini ICI dell'esenzione prevista dall'art. 7 del d.lgs. 504/1992 ⁽⁴³⁾.

7.1 I fabbricati rurali e l'ICI

Il d.lgs. 387/2003 all'art. 12 comma 7 prevede che la destinazione d'uso del terreno rimanga agricola, da ciò si evince che gli impianti fotovoltaici non determinano necessariamente la realizzazione di un bene complesso. L'impianto e il terreno dovrebbero mantenere inalterata la propria autonomia funzionale, poiché sul suolo dovrebbe essere possibile continuare la produzione agricola, almeno parzialmente ⁽⁴⁴⁾.

È importante evidenziare, infatti, che se la produzione e la vendita di energia da fonti fotovoltaiche viene qualificata nell'ambito del reddito agrario, mantenendo il terreno la propria autonomia gli impianti dovrebbero essere qualificati nella categoria D10, che comprende i beni destinati all'esercizio dell'impresa agricola, quindi rurali ed esenti da ICI ⁽⁴⁵⁾. Gli imprenditori agricoli dovrebbero, pertanto, richiedere l'accatastamento nella categoria catastale D/10 fabbricati strumentali alle attività agricole così da poter considerare l'impianto non soggetto ad ICI ⁽⁴⁶⁾.

7.2. La cessione del diritto di superficie e l'ICI

L'art. 3 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 dispone che l'ICI è dovuta dal titolare del diritto di superficie. L'articolo è stato così sostituito dall'art. 58 del d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, modificando la norma previgente secondo cui l'imposta era dovuta dal concedente con diritto di rivalsa nei confronti del superficario. A seguito dei numerosi contrasti giurisprudenziali è poi intervenuta la Corte di Cass. con sent. 12 giugno 1999 n. 5802 che ha definitivamente sancito l'obbligo di versamento a carico del superficario.

Simone Ghinassi, Maria Pia Nastri, Giampiero Petteruti

1) Per i quali si rinvia in linea generale al relativo studio della commissione studi civilistici n. 221-2011/C.

2) Il contenuto tipo di un contratto di quest'ultimo genere è ben evidenziato nella prospettazione effettuata da un contribuente in un interpello cui ha fatto seguito la risoluzione ministeriale n. 112/E del 2009. La fattispecie

individuata nell'interpello è infatti una proposta contrattuale avanzata dal proprietario del terreno aventi le seguenti caratteristiche:

- la costituzione del diritto di superficie per una durata da definire ma compresa fra i 25 e i 30 anni;
- il diritto per il futuro superficiario di costituire ipoteca sul diritto di superficie a favore di eventuali istituti finanziatori;
- l'obbligo del futuro superficiario, alla scadenza del diritto, di rimozione ed asporto dell'impianto e di rimessa in pristino dei terreni;
- la facoltà per il futuro concedente di acquisire l'impianto all'estinzione del diritto di superficie a prezzo "indennitario" determinato;
- l'integrale pagamento a favore del concedente del corrispettivo da determinarsi in sede di trattativa, in funzione anche della durata del diritto medesimo.

- 3)** È connaturato al concetto di servitù il requisito della predialità e cioè l'inerenza del diritto ai fondi servente e dominante; quindi può parlarsi di servitù solo nei casi in cui l'imposizione del vincolo avvantaggi il titolare di altro immobile. Da ciò deriva che la costituzione di servitù non è strumento normalmente idoneo a consentire l'allocatione dell'impianto fotovoltaico su un fondo altrui, a meno che chi intenda installarlo non sia a sua volta titolare di altro immobile al cui servizio tale impianto sia realizzato. Diverso è il caso in cui la fattispecie ricada nelle servitù di elettrodotto, per le quali si rinvia alle ampie disamine circa la natura e la riconducibilità alla figura civilistica della servitù prediale.
- 4)** Cfr. il citato studio civilistico 221-2011/C e PUGLIESE, *Superficie*, in Comm. Scialoja – Branca, sub. art. 952, Bologna - Roma, 1976, 585; GUARNIERI, *La superficie*, in Comm. Schlesinger, sub. art. 952, Milano, 2007, 71; CATERINA, *I diritti reali. Usufrutto, uso, abitazione, superficie*, in Trattato di diritto civile diretto da R. Sacco, Torino, 2009, 202; SANFILIPPO, *Istituzioni di diritto romano*, Soneria Mannelli, 2002, p.247; BURDESE, *Manuale di diritto privato romano*, Torino, 2000, p. 376.
- 5)** Per le centrali elettriche la questione della natura e dei conseguenti obblighi di accatastamento delle turbine ha formato oggetto di un contenzioso composto da ultimo dalla Suprema Corte con la sentenza 21 luglio 2006 n. 16824, nella quale si è ritenuto che le stesse (turbine) non possano essere considerate un mero macchinario, bensì una componente inscindibile (e quindi immobiliare) della centrale elettrica, come tali da accatastarsi unitamente alla centrale in categoria D/1 ed influente ai fini della determinazione della rendita catastale.
- 6)** Muovendosi dunque nell'ottica dell'Agenzia delle entrate potrebbe dubitarsi, con riferimento ad un contratto che pur le parti abbiano qualificato e strutturato come concessione di un diritto di superficie, la possibilità per l'Agenzia di procedere alla riqualificazione dello stesso ai sensi dell'art. 20 D.P.R. 131/1986 come contratto meramente obbligatorio, assimilabile ad una locazione, ove l'impianto non fosse ritenuto avere le caratteristiche sopra evidenziate per poter essere considerato, ai fini che qui interessano, "bene immobile". Il tutto in base a valutazioni che comportano ampio margine di discrezionalità e che pertanto determinano notevole incertezze sui costi fiscali dell'operazione, attese le diverse conseguenze impositive che da ciò vengono a determinarsi.
- 7)** In tal senso si erano già espressi BUSANI-DE CANDIA, *Anche il leasing del fotovoltaico paga la sostitutiva*, in Il Sole-24 Ore 7 febbraio 2011, 5 e lo stesso BUSANI, *Ma le Tour Eiffel è un bene mobile?*, in Notariato 2011, 305 ss.
- 7bis)** Per il riferimento a detto criterio quantitativo cfr. CORRADIN, *Regime ICI degli impianti fotovoltaici*, in Il Fisco 35/2010 e lo studio civilistico 221/2011 sopra citato.
- 8)** Il fondo rustico è stato definito dalla dottrina tributaristica come "un terreno (con relativi fabbricati di pertinenza) destinato o destinabile allo svolgimento di attività agricola" (cfr. BUSANI, *L'imposta di registro*, IPSOA, 2009, 876). V. peraltro, di recente, Comm.trib.prov. Lecce sez.I, 14.2.2011, n. 88, in Boll.trib. 2011, 889, che ha ritenuto del tutto assimilabile la nozione di fondo rustico a quella di terreno agricolo.
- 9)** L. n. 606 del 22.7.1966; L. n. 817 dell'11.2.1971; L. n. 203 del 3.5.1982; L. n.29 del 14.2.1990; d.lgs. n.228 del 18.5.2001. La legislazione speciale distingue tra affitto a coltivatore diretto, affitto a imprenditore agricolo professionale e affitto a conduttore non coltivatore diretto e quindi pare dare rilievo solo al profilo oggettivo, abbracciando nell'affitto tutti i contratti, indipendentemente dalla tipologia del conduttore.
- 9bis)** Nello stesso senso la decisione della Comm. trib. prov. Lecce, citata alla precedente nota 8, secondo la quale, ai fini della individuazione della nozione di "fondo rustico", deve aversi esclusivo riguardo alla natura oggettiva del fondo e non anche all'aspetto soggettivo relativo alla qualifica (di imprenditore agricolo) dell'affittuario.
- 10)** Secondo la relazione al codice civile (n.686) il conduttore è sempre un imprenditore autonomo, ma la teoria preferibile ammette che l'affittuario possa non assumere la qualifica di imprenditore: Cfr. CILLO, in *Cillo-d'Amati-*

Tavani, La locazione, Dei Singoli contratti, Manuale e applicazioni pratiche dalle lezioni di G.Capozzi, vol.I, Milano, 2005, pag. 363.

- 11) La nozione di impresa agricola presuppone la distinzione dell'agricoltura imprenditoriale dal mero godimento delle facoltà del proprietario o di chi ne abbia titolo, la quale distinzione, secondo la dottrina, è da ricercare nella destinazione dei prodotti, la quale solo nell'impresa è rivolta al mercato (ROMAGNOLI, *Voce Impresa agricola*, in Dig.Disc.Comm. Vol.VIII, Torino, 1992, pag. 84)
- 12) La norma così dispone: "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 nonchè 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".
- 13) Cfr. al riguardo le seguenti pronunce della Suprema Corte. Sent. n. 10713 dell'11 maggio 2009 (ud. del 15 aprile 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Magno, Rel. Bertuzzi Iva – Registro – Esenzioni – Terreni - Centri sportivi – Sanzioni amministrative – Materia finanziaria - D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2 - D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40: "la presenza di un vincolo di destinazione di una zona ad attività sportiva, con attribuzione di un limite di edificabilità minimo funzionale alla realizzazione di strutture collegate a tale destinazione. impedisce la qualificazione di tale area come "suscettibile di utilizzazione edificatoria", dal momento che proprio la sussistenza di tale vincolo preclude al privato tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione."
Sent. n. 20097 del 18 settembre 2009 (ud. dell'8 luglio 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. e Rel. Altieri. "La possibilità di rilascio immediato di provvedimenti che consentono l'utilizzazione edilizia del terreno (oltre tutto in seguito adottati dai competenti organi del Comune) fa sì che l'area deve considerarsi edificabile, sia pure con riferimento ad interventi di natura particolare (impianti di distribuzione carburanti), ai fini dell'art. 2, comma 3, lett. c) del D.P.R. 633/72. Pertanto la sua cessione è soggetta ad I.V.A. e, conseguentemente, non soggetta ad imposta proporzionale di registro, ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 131/86."
- 14) L'articolo 36 comma 2 del DL 223 considera fabbricabile l'area "utilizzabile a scopo edificatorio in base a strumento urbanistico adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e indipendentemente dall'adozione di strumenti attuativi", stabilendo che tale criterio vale ai fini :
del D.P.R. 633/72 (Disciplina dell'IVA),
del D.P.R. 131/86 (T.U. dell'Imposta di Registro)
del D.P.R. 917/86 (T.U. delle imposte sui redditi)
del d.lgs. 504/ 92 (Disciplina dell'ICI).
- 15) V. retro nota 14.
- 16) Cfr. ris. 7 maggio 2002, n. 137/E, richiamata dalla ris. n. 54/E del 16 marzo 2007, che, in adesione a consolidato orientamento giurisprudenziale, ha per l'appunto ritenuto che la cessione di un terreno edificabile appartenente ad un'impresa agricola deve essere assoggettato ad Iva a condizione che il terreno sia stato precedentemente destinato alla produzione agricola.
- 17) Salva forse l'ipotesi di locazione della copertura di un fabbricato rurale.
- 18) In effetti l'accertamento è abbastanza teorico in quanto, come è noto, non esiste un criterio fiscale (come invece, ad esempio, per l'usufrutto) al fine di calcolare il valore del diritto di superficie in rapporto a quello della piena proprietà. Ciò salvo che si ritenga di applicare analogicamente, quanto meno come valore minimo, quello dell'usufrutto temporaneo.
- 19) Si ricorda al riguardo che il detto comma 8-bis non si applica alle sole unità abitative, bensì a tutte le fattispecie che non rientrano nella successiva 8-ter; cfr. al riguardo BELLINI, FORTE, LOMONACO, *Note riepilogative sul tema delle cessioni di fabbricati effettuate da soggetti passivi IVA*, studio 144-2007/T, in studi e materiali, 2007, 1132 ss.
- 20) Al riguardo è noto che l'amministrazione finanziaria si è da tempo pronunciata nel senso che tali debbano ritenersi quelli accatastati nelle categorie B, C, D e A/10 (V. ris. 3.2.1989 n. 3/330, richiamata dalla più recente circ. 4.8.2006 n. 27/E a commento del D.L. 223/2006 che ha introdotto la predetta esenzione.
- 21) Per tali conclusioni cfr. altresì risposta a quesito 157/2007/T in tema di plusvalenze immobiliari derivanti da cessione di lastrico solare.
- 22) Trattandosi di cessione d'azienda l'operazione è infatti esclusa da IVA ai sensi dell'art. 2, 3 c., lett. b).

- 23)** Sembra infatti di recente applicazione l'art. 4 n. 2, che prevede l'applicazione dell'aliquota del 4% per i fabbricati strumentali, in quanto l'impianto fotovoltaico già realizzato sembra qualificarsi ontologicamente quale azienda. Si ricorda al riguardo che la giurisprudenza tributaria non ritiene neppure al riguardo necessario l'esercizio attuale dell'impresa tramite l'azienda ceduta, risultando sufficiente che i beni siano organizzati per il potenziale e futuro esercizio (cfr. Cass. 30 gennaio 2007 n. 1913 e 13 maggio 2009 n. 10966, entrambe in banca dati fiscoonline).
- 24)** La Corte Costituzionale si è pronunciata in relazione alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 76 del D.P.R. n. 597/1973, attuale art. 67 del T.U.I.R., per violazione dell'art. 3 Cost.; l'art. 76 riteneva sussistente l'intento speculativo nelle vendite infraquinquennali di immobili precedentemente acquistati, senza ammettere la prova contraria del predetto intento. Secondo la Corte l'acquisto e la successiva vendita nel quinquennio costituisce, non una presunzione *iuris et de iure*, bensì una tipizzazione legale di comportamenti da cui è possibile desumere l'intento speculativo.
- 25)** Cfr. In tema di plusvalenze immobiliari Studi del consiglio nazionale del notariato n. 60/2006/T, 34/2006/T.
- 26)** La Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XLVI decisione, 19 luglio 1997, n. 135, si è pronunciata sulla valutazione, ai fini dell'imposta di registro, del valore del diritto di superficie ritenendo applicabile lo stesso identico criterio dettato dalla norma per la valutazione dell'usufrutto. La scarna motivazione chiarisce che il valore dell'immobile tendenzialmente assumerà un valore sempre più basso con l'avvicinarsi della scadenza del termine di estinzione del diritto di superficie, imponendo di rispettare dei criteri analoghi a quelli variabili determinati per l'usufrutto. Tuttavia, la tesi che il diritto di superficie possa essere assimilato all'usufrutto non risulta sostenibile se ad esempio consideriamo che la costruzione su terreno concesso in superficie è fatta dall'utilizzatore, il che appare sufficiente a differenziare il diritto di superficie dall'usufrutto.
- 27)** In senso contrario M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Giuffrè, Milano, 2006, pagg.137 e ss., che ritiene i corrispettivi scaturenti dal diritto di superficie inquadrabili tra i redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di permettere di cui alla lett. l) dell'art. 67 (ex art. 81 del Tuir. Detta impostazione è stata criticata, in quanto i redditi determinati dall'assunzione di obblighi sembrano invece ricollegarsi a diritti personali, piuttosto che a diritti reali e nel caso di diritto di superficie si è certamente in presenza di diritti reali. Sul punto v. G. REBECCA, *Cessione del diritto di superficie e di costruzione in Fisco*, 2008, pag. 1-51.
- 28)** Cfr. Ris. Min. n. 77/20 del 12 gennaio 1993: "Con istanza del 3 gennaio 1992 - diretta anche a codesto Ispettorato compartimentale - il Presidente pro tempore del Consiglio regionale della T. ha chiesto di conoscere se la "concessione" in usufrutto trentennale di un immobile, posseduto da persona fisica non imprenditore né professionista, da adibire a sede istituzionale dell'organo regionale, determina l'insorgere di redditi tassabili in capo al nudo proprietario, ai sensi dell'art. 81 comma 1, lettera h), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni. A parere dell'istante nella fattispecie in esame non si determinerebbe il presupposto impositivo, configurato dal legislatore fiscale nella "concessione" di usufrutto, laddove per la normativa civilistica l'usufrutto è "costituito" dalla legge o dalla volontà dell'uomo oppure può acquistarsi per usucapione. Al riguardo si premette che, ai sensi dell'art. 9, comma 5, del D.P.R.22 dicembre 1986, n. 917, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano la costituzione di diritti reali di godimento. Ne deriva che ai fini dell'imposizione tributaria diretta è del tutto irrilevante la questione posta in ordine all'uso del termine "concessione", dal momento che il presupposto impositivo preveduto dall'art. 81 comma 1, lettera h) del D.P.R. n. 917/1986, si realizza in capo al cedente il diritto reale di godimento, dovendo intendere il termine "concessione" adoperato in senso atecnico in riferimento a tutti gli atti giuridici aventi l'effetto di trasferire ad altri la potenzialità reddituale di un immobile.
- 29)** Cfr. M. BASILAVECCHIA, M. P. NASTRI, V. PAPPÀ MONTEFORTE, *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, Studio n. 81/2009/T, in Studi e materiali n.3/2010.
- 30)** Cfr. art. 30 L. 23 dicembre 1994, n. 724; sono poi intervenute numerose modifiche: art. 27 d.l. 23 febbraio 1995 n. 41, art. 2 d.l. 8 agosto 1996, n. 437, art. 3 comma 37, l. 23 dicembre 1996 n. 662, art. 35, commi 15 e 16 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 art. 1 commi 109 e ss., l. 27 dicembre 2006 n. 296.
- 31)** Cfr. Comm. trib. Reggio Emilia, 22 luglio 2009, n.150 secondo cui: "L'articolo 176, comma 4, citato dispone che "Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente..., in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio"

la norma fa riferimento non all'azienda conferita, tout court, ma ai beni dell'azienda conferita: ha dunque ragione la Ricorrente quando sostiene che non v'è indagato, nel caso di specie, se il ramo d'azienda fosse già esistente e, teoricamente, funzionante al 1 giugno 2004, ma se a quella data fossero già esistenti i beni che andranno poi a comporlo al momento del conferimento; in fatto va affermato che tali beni certamente sussistevano a quella data essendovi già l'autorizzazione alla vendita su medie e grandi superfici, i contratti di appalto e di servicing per il lay out ed il merchandising, i permessi di costruire, le opere di urbanizzazione, e l'immobile in corso di costruzione; in buona sostanza, al 1 giugno 2004 già esisteva, nel patrimonio della Ricorrente, quel fondamentale nucleo di beni materiali ed immateriali costitutivo del ramo d'azienda conferito tale da potersi ritenere soddisfatto il requisito di anzianità di cui all'176, comma 4, cit.”.

- 32)** Cfr. Cass., sez. trib. sent. 12 maggio 1995, n. 5241, Ris. Ag. Entr. 9 aprile 2004, n. 56/E, secondo cui “si rende applicabile il principio, affermato dalla consolidata prassi ministeriale secondo cui occorre fare riferimento al coefficiente previsto per beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentino caratteristiche simili dal punto di vista del loro impiego e della vita utile.”
- 33)** V. Circ. Ag. Entr. 46/E del 2007; per le centrali termoelettriche, esclusi i fabbricati è prevista l'aliquota del 9%, ai sensi del D.M. 31 dicembre 1988
- 34)** Cfr. Circ. Ag. Ter. 3/T del 2008 cit.
- 35)** Cfr. Art. 102, comma 7 del Tuir.
- 36)** Cfr. Circ. Ag. Entr. 11 marzo 2011, n.12/E che testualmente prevede: “Si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva anche i contratti di *leasing* aventi ad oggetto immobili ancora da costruire o in costruzione e i contratti di *leasing* aventi ad oggetto immobili adibiti a cava. L'imposta deve essere, inoltre, versata anche con riferimento ai contratti di *leasing* di impianti fotovoltaici censiti/da censire al catasto fabbricati come opifici industriali (cat. D1).
- 37)** Per gli atti stipulati dal 1° ottobre 2006 al 31 dicembre 2010 ai sensi dell'art. 35 comma 10-ter, del D.L. n.223/2006, gli acquisti di immobili strumentali mediante contratti di locazione finanziaria, erano soggetti alle imposte ipotecaria e catastale proporzionali, con aliquote ridotte al 50% rispetto a quelle previste per i trasferimenti ad altro titolo, sia per l'acquisto del bene da parte della società di *leasing* (2% complessivo); sia nel momento di esercizio del diritto di riscatto da parte dell'utilizzatore del bene (2% complessivo). Il contratto di locazione finanziaria era poi soggetto all'imposta proporzionale di registro quale anticipazione delle imposte ipotecaria e catastale dovuta in sede di riscatto, poiché il relativo ammontare era portato in detrazione dall'ammontare di questi tributi. A seguito dell'entrata in vigore della legge di stabilità 2011, tale regime di riduzione a metà delle aliquote delle imposte catastali trova applicazione solo per le cessioni di immobili strumentali, individuati dall'art. 10, comma 1, n. 8-ter del D.P.R. n. 633/1972, di cui siano parte fondi immobiliari chiusi. Infatti, con l'entrata in vigore delle norme dettate dalla legge di stabilità 2011, l'acquisto dell'immobile strumentale da parte della società di *leasing* le imposte ipotecaria e catastale sono applicate, ai sensi del disposto dal “nuovo” comma 10-ter dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, in misura ordinaria, rispettivamente del 3% e dell'1%, se la cessione rientra nel campo di applicazione dell'Iva, ovvero del 2% e dell'1%, se la cessione non rientra nel campo di applicazione dell'Iva.
- 38)** Cfr. Ag. Entr. Ris. n. 157/E 5 luglio 2007: “... omissis- Resta inteso che la deducibilità fiscale del costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie è ammessa nel solo caso in cui tale diritto sia costituito a tempo determinato. Di contro, con riferimento al costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato, trova applicazione la disciplina recata dall'art. 36, commi 7 e seguenti, del D.L. n. 223 del 2006, secondo cui “ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza”. Ciò in quanto si ritiene che l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato sia sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno”; Ag. Entr. Ris. n. 192/E 27 luglio 2007 Agenzia delle Entrate: Il diritto di superficie acquistato a tempo determinato costituisce un costo per il superficiario che, a differenza di quello sostenuto per l'acquisto del terreno, deve necessariamente concorrere al risultato di esercizio e, di conseguenza, risultare fiscalmente deducibile. Viceversa, si ricorda che, con riferimento al costo sostenuto per l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato, trova applicazione la disciplina recata dall'art. 36, commi 7 e seguenti, del D.L. n. 223 del 2006, secondo cui “ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza”. Ciò in quanto si ritiene che l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato sia sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprietà del terreno.

Pertanto, qualora il diritto di superficie non abbia costituito oggetto di autonoma acquisizione, come nel caso dell'acquisto della cosiddetta proprietà superficiaria, l'importo indeducibile del diritto di superficie di durata illimitata dovrà essere determinato "in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo".

- 39)** Per gli impianti di piccole dimensioni si fa riferimento agli impianti di potenza non superiore ai 20 Kw; cfr. Studio Commissione studi civilistici n. 221/2011.
- 40)** Cfr. Corte Cost. sent. n. 162 del 2008 e Cass., sez. trib., sent. 21 luglio 2006, n. 16824 in banca dati Fisconline.
- 41)** Cfr. d. m. 2 gennaio 1998 n. 28, art. 3 comma 3 lett. f) in tema di norme di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale, in cui viene precisato che sono esclusi dalla inventariazione i manufatti precari, privi di fondazione e non stabilmente infissi al suolo.
- 42)** Cfr. D. M. 19 febbraio 2007 art. 2 comma 1 lett. b); R. M. direzione generale del catasto, 13 dicembre 1993 prot. 746, con riferimento agli impianti di telefonia mobile viene esclusa l'assoggettabilità ad ICI dei ripetitori che non costituiscono unità immobiliari urbane.
- 43)** Cfr. Comm. trib. prov. di Bologna, 12 gennaio 2009, n. 11 secondo cui gli impianti di produzione di energia eolica costituiscono opere di pubblico interesse e, dunque, suscettibili di essere ricompresi negli immobili destinati alla categoria catastale E con conseguente esenzione dall'applicazione del prelievo ICI. Gli impianti eolici hanno il carattere di bene di pubblico interesse e di pubblica utilità e sono quindi equiparati alle opere, dichiarate indifferibili e urgenti, ai sensi della Legge 10/1991. Conseguentemente lavoro classificazione sarebbe nelle categorie E, e precisamente E/3 o E/9, come precisato dalla circolare 2 del 14/03/1992 del Ministero delle Finanze Direzione Generale Catasto. La categoria E comprende immobili esenti dall'ICI. La caratteristica degli immobili destinati alla categoria E non è la non strumentalità ad attività d'impresa, ma è la speciale destinazione, infatti ci sono immobili produttivi di reddito d'impresa accatastati in categoria E. Con la circolare 4 /2007 l'Agenzia del Territorio chiarisce che il discrimine tra le categorie D ed E non è la redditività, ma la destinazione. Gli impianti eolici, pur produttivi di reddito d'impresa, svolgono una notevole funzione di utilità sociale, concorrendo alla creazione di energia pulita, circostanza che consente di inquadrare il parco eolico nella categoria E ;in tal senso anche Com. trib. Reggio Emilia, sent. 12 ottobre 2009, n. 106; Comm. trib. prov. Bologna, sent. 2 dicembre 2009, n. 7; cfr. A.PACIERI, F. TRUTALLI, *L'assoggettabilità ad ICI delle centrali fotovoltaiche*, in Corr. Trib. 2009, p.1803.In senso contrario Comm. trib. prov. Foggia, sent.11 maggio 2007, n. 93 e C. CORRADIN, *Regime ICI degli impianti fotovoltaici*, in Fisco 27 settembre 2010, n. 35.
- 44)** Cfr. Ris. Ag. Entr.,28 aprile 2009, n.112 cit.
- 45)** Cfr. Ris. n. 7-00505 del 16 marzo 2011, in banca dati Fisconline, Imponibilità a fini ICI dei fabbricati per i quali ricorrono i requisiti di ruralità "omissis la normativa in materia di imposta comunale sugli immobili di cui al decreto legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992, all'articolo 2, comma 1, lettera a), definisce come fabbricato soggetto l'imposta l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano, escludendo pertanto implicitamente dall'imposta stessa i fabbricati per i quali ricorrono i requisiti di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto-legge n. 557 del 1993; la non esplicita esclusione dall'imposizione ICI dei fabbricati rurali ha creato in passato un contenzioso, che sembrava risolto attraverso la norma di interpretazione autentica recata dal comma 1-bis dell'articolo 23 del decreto legge n. 207 del 2008, la quale ha previsto che, ai sensi e per gli effetti dell'imposta comunale sugli immobili, non si considerano fabbricati le unità immobiliari per le quali ricorrono i requisiti di ruralità, come sopra definiti; successivamente la Cass. SS.UU., con sentenza n. 18565 del 21 agosto 2009, è intervenuta in materia, affermando che l'esclusione dall'ICI opera solo nel caso in cui il fabbricato rurale sia classificato catastalmente nella categoria A/6, se fabbricato abitativo, o nella categoria D/10, se si tratta di immobile strumentale, stabilendo altresì che l'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale deve essere impugnata specificamente dal contribuente che ritenga il fabbricato non soggetto all'imposta in quanto rurale, ovvero dal comune interessato, che dovrà impugnare l'attribuzione della categoria catastale A/6 o D/10 al fine di potere legittimamente pretendere l'assoggettamento del fabbricato all'imposta; *omissis...*"
- 46)** In tal senso anche l'art. 1 comma 369 L. 27 dicembre 2006, n.296

(Riproduzione riservata)