



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La natura degli impianti fotovoltaici tra le scelte contrattuali e incertezze normative

di Maria Pia Nastri

Abstract - The recent development of investment in green energy raises relevant issues concerning the taxation of photovoltaic systems. The correct classification of installations as movable or immovable property is the old issue pending clarification of the Ministry. This paper examines the issue in light of the fourth energy bill that distinguishes the systems trying to find for tax purposes a 'self-characterization' of photovoltaic systems.

For the purpose of the system installation the most commonly used tools are the contractual rent and the creation or transfer of surface right in order to subjectively determine a different tax.

The paper concludes with an analysis of issues relating to taxation of capital gains.

Sommario: 1. Premessa. 2. Gli impianti fotovoltaici beni mobili o immobili? 3. Il quarto conto energia: profili tributari. 4. Le scelte contrattuali ai fini dell'installazione dell'impianto fotovoltaico: la locazione e la concessione di un diritto di superficie: 4.1 L'affitto di terreni agricoli (e non suscettibili di edificabilità) e terreni edificabili. 4.2 La concessione del diritto di superficie su un terreno. 4.3 Gli impianti fotovoltaici realizzati su lastrici solari o aree urbane. 5. Le plusvalenze.

1. Premessa

La connotazione degli impianti fotovoltaici sotto il profilo tecnico e strutturale è, ad oggi, non ancora del tutto definita, ciò pone problemi in relazione alla corretta qualificazione degli stessi come beni mobili o immobili.

In genere l'approccio sistematico ha consentito all'interprete di procedere attraverso l'applicazione delle categorie civilistiche ad una corretta qualificazione anche in campo tributario.

Come noto, l'art. 812 c.c. distingue i beni mobili ed immobili definendo questi ultimi come il suolo le sorgenti ed i corsi d'acqua gli alberi e gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere in tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato con il terreno a scopo transitorio, dando in tal modo rilevanza all'incorporazione dei beni al suolo.

Il codice civile distingue, quindi, i beni immobili per natura dai beni immobili per destinazione”, mentre il terzo comma considera beni mobili tutti gli altri beni.

Tuttavia, non sempre le qualificazioni civilistiche coincidono con quelle tributarie, infatti, nel caso di specie, non è pacifica la qualificazione degli impianti fotovoltaici come beni immobili in considerazione delle caratteristiche tecniche degli stessi impianti²²⁵.

La questione nasce in seno agli orientamenti contrastanti dell’agenzia delle entrate e dell’agenzia del territorio, anche in relazione ai riflessi economici che producono detti impianti.

La questione è, ad oggi, ancora insoluta pur essendo stata oggetto di orientamenti contrastanti di prassi che di seguito verranno esaminati.

Il presente lavoro si propone evidenziare gli eventuali criteri idonei ai fini della qualificazione degli impianti come beni mobili o immobili ai fini di un’autonoma qualificazione da cui scaturiscono ulteriori riflessioni in merito alle scelte contrattuali per la collocazione degli impianti fotovoltaici ed alla relativa tassazione. Infine, ci si soffermerà sui problemi relativi alla determinazione delle plusvalenze in caso di cessione o costituzione del diritto di superficie.

2.Gli impianti fotovoltaici: bene mobile o immobile ?

L’agenzia delle entrate nel definire beni mobili e immobili, diversamente dal dettato della norma civilistica, si è in un primo orientamento soffermata sul criterio della fissità e non facile amovibilità del bene dal suolo.

Infatti, con la circolare 46/E del 19 luglio 2007 resa in merito alla disciplina fiscale degli incentivi per gli impianti fotovoltaici l’agenzia ritiene che sono da considerarsi diversi da quelli infissi al suolo, gli impianti ed i macchinari che possono essere rimossi agevolmente e ricollocati in altro luogo mantenendo inalterata la loro funzionalità²²⁶. L’agenzia, con detta circolare, ritiene i beni utilizzati per la costruzione degli impianti fotovoltaici beni mobili al fine dell’individuazione del coefficiente applicabile per l’ammortamento degli stessi.

Con la successiva circolare n. 38/E dell’11 aprile 2008 emessa in relazione all’applicazione di misure agevolative non applicabili a impianti e macchinari infissi al suolo, l’agenzia ha chiarito che per impianti in senso lato, s’intendono anche i fabbricati ed i

²²⁵ Cfr. A. BUSANI , *Anche l’agenzia delle entrate conferma la natura immobiliare dell’impianto fotovoltaico*, in *Corr. Trib.*, 17, 2011, p. 1423 *ibidem* *Ma la tour Eiffel è un bene mobile (riflessioni sulla natura immobiliare dell’impianto fotovoltaico)* in *Notariato* , 3, 2011, p.305.

²²⁶ Cfr. Ag. Entr. circ.4 agosto 2006, n. 28/E, 19 gennaio 2007, n. 1/E; Circ.Ag. Entr. 19 luglio 2007 n.46/E, 11 aprile 2008, n. 38/E e Ris. 23 giugno 2010, n. 38/E, in banca dati *Fisconline*.

manufatti stabilmente incorporati al suolo, nonché le aree su cui insistono i fabbricati e quelle accessorie²²⁷.

Pertanto, anche i beni stabilmente e definitivamente incorporati al suolo rientreranno tra i beni mobili se potranno essere rimossi ed utilizzati per le medesime finalità senza interventi di adattamento antieconomici.

In senso contrario l'agenzia del territorio con ris. 3/T del 6 novembre 2008, che ha assimilato gli impianti fotovoltaici a quelli eolici equiparando il loro accatastamento nella categoria D/1-opifici. Secondo detto orientamento nella determinazione della rendita catastale devono essere inclusi i pannelli fotovoltaici, in senso conforme alla prassi consolidata, adottata in merito alle turbine delle centrali elettriche²²⁸.

Detta circolare, tuttavia, dev'essere contestualizzata nell'ambito della mera attribuzione dell'iscrizione in catasto degli impianti di produzione elettrica di fonte solare fotovoltaica e nell'ambito del disposto dell'art. 1 *quinquies* del d.l. 31 marzo 2005 n. 44, quale norma d'interpretazione autentica con cui il legislatore ha chiarito la tassazione ai fini Ici di una centrale termoelettrica. Secondo detta interpretazione, limitatamente però alle centrali elettriche, i fabbricati e le costruzioni stabili sono costituiti dal suolo e dalle parti connesse ad esso strutturalmente, anche se transitoriamente, cui possono accedere, mediante qualsiasi mezzo di unione, parti mobili allo scopo di realizzare un unico bene complesso.

²²⁷ Cfr. Ag. Entr., circ. 27 ottobre 1994, n. 181, in banca dati *Fisconline*.

²²⁸ L'Agenzia del Territorio ha posto a fondamento della propria deduzione una sentenza della Corte di Cassazione (n. 16824 del 21 luglio 2006) pronunciata in riferimento ad un caso particolare relativo all'obbligo di considerare, nella determinazione della rendita catastale delle centrali elettriche, il valore economico delle "turbine" ossia di quegli elementi tecnici che, nel processo produttivo, consentono materialmente la produzione di energia elettrica attraverso la trasformazione di un diverso tipo di energia. Con tale pronuncia la Suprema Corte ha sottolineato come, a tal fine, elemento imprescindibile sia costituito dalla effettiva "connessione strutturale" e dalla funzionalità alla formazione di un "unico bene complesso" della turbina con la centrale elettrica cui accede. Con la conseguenza che devono concorrere alla determinazione della loro rendita catastale "gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale". La Suprema Corte, dunque, individuando le turbine quale elemento essenziale e costitutivo del bene complesso "centrale elettrica", ha affermato che il valore delle stesse debba concorrere all'accatastamento della centrale in quanto essa costituisce un "bene immobile per incorporazione di mobile ad immobile". Secondo la Corte, non deve rilevare il mezzo di unione tra il bene mobile e il bene immobile al fine di ritenere l'uno incorporato all'altro, giacché "quel che davvero conta è l'impossibilità di separare l'uno dall'altro senza la sostanziale alterazione del bene complesso (che non sarebbe più, nel caso di specie, una centrale elettrica)". L'Agenzia del Territorio ha adattato detto ragionamento agli impianti fotovoltaici, tuttavia il percorso analogico utilizzato non sembra coerente. Infatti, a differenza delle tradizionali centrali elettriche, infatti, negli impianti fotovoltaici il ciclo produttivo si realizza e si conclude interamente all'interno dei singoli moduli che li compongono. Il pannello è l'elemento essenziale ed indefettibile, mentre il terreno su cui esso insiste rappresenta solo un elemento occasionale e tutt'altro che indispensabile. Conferma ulteriore della autonomia funzionale del pannello fotovoltaico - e quindi dell'assenza di una connessione indissolubile e di una integrazione atte a formare un bene complesso con il terreno - è circostanza per cui, per espressa disposizione di legge, la destinazione agricola del terreno al quale accede un parco fotovoltaico non cambia a seguito della costruzione del parco. Infatti, il terreno ben potrebbe continuare ad essere impiegato anche se parzialmente per scopi esclusivamente agricoli.

Concorrono, quindi, alla determinazione della rendita catastale gli elementi costitutivi degli opifici e degli altri immobili costruiti per le speciali esigenze dell'attività industriale (centrali elettriche) anche se fisicamente non incorporati al suolo

L'agenzia delle entrate con circolare n. 38/E del 23 giugno 2010 ha, in un primo momento confermato, invece il proprio orientamento secondo cui gli impianti fotovoltaici non costituiscono impianto infisso al suolo, in quanto i singoli moduli possono essere rimossi e riposizionati agevolmente senza perdere la loro funzionalità, mentre con successiva circolare 12/E del 12 marzo 2011 sull'applicazione d'imposta sostitutiva dei contratti di *leasing*, ha sostanzialmente "rivisitato" i propri precedenti orientamenti sostenendo, invece, la natura immobiliare degli impianti fotovoltaici²²⁹.

L'Agenzia delle entrate, in applicazione dell'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 ha, infatti, ritenuto che l'imposta stessa si applichi anche a detti contratti stipulati per la realizzazione di impianti fotovoltaici considerando tali contratti dei *leasing* immobiliari a tutti gli effetti. Detto ultimo orientamento risolverebbe i dubbi in merito alla natura immobiliare degli impianti, in quanto sembrerebbe pacifico sia per l'Agenzia del territorio sia per l'Agenzia delle entrate la natura immobiliare degli impianti fotovoltaici da accatastarsi in categoria D/1⁶.

Si ricorda tuttavia, che la risposta alla Interrogazione Parlamentare n. 5 -04215 che il Governo ha rilasciato il 16 febbraio 2011, rubricata "Imponibilità ai fini ICI degli impianti di produzione di energia elettrica a pannelli fotovoltaici ha chiarito che Agenzia delle Entrate e Agenzia del Territorio hanno costituito uno specifico gruppo di lavoro per fornire i necessari chiarimenti circa la natura catastale degli impianti in questione.

In attesa di ulteriori chiarimenti ministeriali occorre però soffermarsi sugli aspetti innovativi introdotti dal quarto conto energia che potranno determinare ulteriori evoluzioni nell'interpretazione ed applicazione delle disposizioni fiscali.

3. Il quarto conto energia: profili tributari

In primo luogo è necessario esaminare alcuni aspetti rilevanti della direttiva comunitaria n. 2009/ 28/CE recepita con il D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28, che abroga, le precedenti Direttive n. 2001/77/CE e n.2003/30/CE, ha ad oggetto la promozione

²²⁹ Cfr. A. BUSANI, *Anche l'Agenzia delle entrate conferma la natura immobiliare dell'impianto fotovoltaico*, cit., p.1423.

⁶ Cfr. A. BUSANI, *Ma le Tour Eiffel è un bene mobile?*, cit., p. 305 ss.

dell'energia da fonti rinnovabili in stretta connessione con gli obiettivi perseguiti in materia ambientale⁷.

La direttiva, in vigore dal 1 giugno 2011 ha tra i propri scopi quello di delineare un quadro comune per la promozione dell'energia da fonti rinnovabili e di individuare, per ogni singolo Paese membro una quota obbligatoria di consumo di energia verde sul complessivo consumo finale lordo di energia.

Inoltre, tra la principali novità nel settore tributario, vi sono l'individuazione di un limite massimo annuo di energia agevolabile, l'emanazione del quarto conto energia e l'individuazione di una soglia limite per quanto riguarda gli impianti a terra.

Con il D.M. 5 maggio 2011 è entrato in vigore il c.d. "quarto conto energia" sistema incentivante che sarà applicabile a tutti gli impianti che entreranno in esercizio a decorrere dal 1° giugno 2011 e fino al 31 dicembre 2016⁸.

L'art. 3, comma 1, lettera e), analogamente alle precedenti definizioni fornite nei vari conti energia e norme del settore, individua l'impianto fotovoltaico in "un impianto di produzione di energia elettrica mediante conversione diretta della radiazione solare, tramite l'effetto fotovoltaico; esso è composto principalmente da un insieme di moduli fotovoltaici piani, nel seguito denominati moduli, uno o più gruppi di conversione della corrente continua in corrente alternata e altri componenti elettrici minori".

Il quarto conto individua, con l'art. 4 comma 1, quattro differenti tipologie di impianti fotovoltaici, così suddivisi:

a) piccoli impianti: quelli realizzati su edifici con una potenza non superiore ai 1.000 kW, gli altri impianti fotovoltaici con potenza non superiore a 200 kW operanti in regime di scambio sul posto, nonché gli impianti fotovoltaici di potenza qualsiasi realizzati su edifici ed aree delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 (art. 3, comma 1, lettera u);

b) grandi impianti: tutti quelli non definibili piccoli (art. 3, comma 1, lettera v);

⁷ Cfr. V. CIRIBILLA, L. SCAPPINI, *Quale futuro per gli investimenti nel settore del fotovoltaico alla luce del D. Lgs. N. 28/2011?*, in *Fisco* 2011, 15, p. 2340.

⁸ L'applicazione del quarto conto energia prevede due deroghe espresse:

- gli impianti che hanno usufruito del cosiddetto "decreto salva Alcoa" e cioè quelli che rientrano nella casistica di cui all'art. 2-sexies del D.L. 25 gennaio 2010, n. 3 continueranno, ferma restando l'entrata in funzione nel termine ultimo del 30 giugno 2011, ad usufruire delle tariffe individuate con il III conto energia di cui al D.M. 6 agosto 2010, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 197 del 24 agosto 2010;

- al raggiungimento del minore dei valori di costo cumulato annuo individuato all'art. 1, comma 2, del decreto, è data facoltà al Governo di emanare un decreto interministeriale (Ministero dello sviluppo economico di concerto con quello dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, previa parere della Conferenza unificata) con cui rivedere le modalità incentivanti, fermo restando l'obiettivo di sviluppare il settore.

c) integrati con caratteristiche innovative: quelli che utilizzano moduli non convenzionali e componenti speciali, sviluppati specificatamente per sostituire elementi architettonici e che rispondono ai requisiti di natura costruttiva e di modalità di installazione previsti all'allegato 4

del D.I. (art. 3, comma 1, lettera f);

d) a concentrazione: quelli che producono energia elettrica mediante conversione diretta della radiazione solare, per mezzo dell'effetto fotovoltaico. Tali impianti sono principalmente composti da un insieme di moduli in cui la luce solare è concentrata tramite sistemi ottici, su celle fotovoltaiche, da uno o più gruppi di conversione della corrente continua in corrente alternata e da altri componenti elettrici minori (art. 3, comma 1, lettera r).

La distinzione, come noto, serve a individuare i relativi limiti di incentivazione in relazione alla tipologia di impianti.

Sotto il profilo tributario emergono due elementi di particolare rilievo: una diversa classificazione non solo nel senso dei cd. piccoli e grandi impianti, ma anche di quelli integrati e a concentrazione e la disincentivazione dei cd. impianti a terra privilegiando, invece, impianti cd. integrati e tecnologie innovative di minor impatto ambientale⁹.

La descritta suddivisione degli impianti potrebbe costituire, in ambito fiscale un diverso ed ulteriore criterio di qualificazione.

Il tentativo di effettuare un'autonoma qualificazione, rispetto ai precetti civilistici, scaturisce sia da esigenze dettate dall'innovazione tecnologica, sia dai relativi riflessi economici che gli impianti stessi producono.

Infatti, per gli impianti cd.a terra, il decreto interviene individuando i limiti in relazione alla potenza nominale ed all'estensione di terreno su cui installare gli stessi.

Gli impianti possono avere una potenza nominale massima individuata in 1 MW, limite previsto anche per la tassazione del reddito prodotto, in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla normativa, su base catastale quale reddito agrario.

Inoltre, l'art. 10, comma 4 lettera b) prevede che non debba essere "destinato all'installazione degli impianti più del 10% della superficie del terreno agricolo nella disponibilità del proponente".

La disposizione è a tutela delle zone agricole oggetto di particolare interesse da parte dei grandi investitori per evitare la disincentivazione dell'attività agricola.

In attesa di ulteriori chiarimenti da parte delle Agenzie, ai fini della corretta

⁹ Cfr. A. QUARANTA, *Le "correzioni" del quarto conto energia*, in *Ambiente e sviluppo*, 6, 2011, p. 559.

qualificazione degli impianti dal punto di vista tributario e prescindendo dalla qualificazione civilistica non può non tenersi conto di una ipotesi interpretativa che già da tempo era stata avanzata sia dalla dottrina, sia dall'amministrazione finanziaria in relazione alle dimensioni ed alla potenza degli impianti stessi¹⁰.

E' possibile, infatti, distinguere tra piccoli impianti e centrali fotovoltaiche facendo riferimento al limite dei 20 Kw generalmente utilizzati per il proprio fabbisogno familiare ed impianti di potenza superiore a 20kw la cui energia prodotta è, invece, immessa sul mercato¹¹.

In tal senso anche la Ris. n. 13/E del 20 gennaio 2009 aveva già avanzato una distinzione tra i diversi tipi di impianti tra quelli posti al servizio dell'abitazione o della sede dell'ente non commerciale (fino a 20 kw) per fare fronte ai bisogni energetici dell'abitazione, da quelli di potenza superiore a 20kw realizzati in genere da soggetti che svolgano un'attività commerciale.

Infatti, appare evidente che i piccoli impianti fotovoltaici spesso destinati a mero uso domestico non possano costituire beni immobili e quindi non debbano essere autonomamente accatastati; detti impianti non realizzano alcun reddito autonomamente determinabile e potranno al limite costituire pertinenze degli immobili su cui sono installati.

Diversamente i cd. parchi fotovoltaici la cui funzione è la produzione di energia elettrica di fonte fotovoltaica destinata alla vendita essendo suscettibili di un'autonoma redditività saranno soggetti ad accatastamento alla stessa stregua dei beni immobili

Alla luce di quanto innanzi chiarito appare evidente che, la distinzione basata sulla potenza degli impianti indicata dalle interpretazioni della dottrina e da alcuni orientamenti dell'Agenzia sembra sempre più accreditarsi ed appare coerente con lo sviluppo di nuove tecnologie innovative.

Il quarto conto energia in sintesi evidenzia un diverso limite nella suddivisione degli impianti basata sulla potenza e sulla collocazione degli stessi consentendo la distinzione tra piccoli e grandi impianti, che potrebbe costituire un utile criterio distintivo anche per la qualificazione in ambito tributario; inoltre, la disincentivazione per i cd. impianti a terra apre nuove prospettive per la collocazione degli impianti su aree urbane e lastrici solari che non potranno essere sottovalutate anche sotto un profilo fiscale.

¹⁰ Cfr. S. GHINASSI, M. P. NASTRI, G. PETTERUTI, *Profili fiscali degli atti relativi agli impianti foto-voltaici*, (Studio n. 35/2011 della Commissione studi tributari del Notariato), in *Studi e materiali, Quaderni trimestrali*, 2011, 4, p. 1371 ss.

¹¹ Cfr. Ag. Entr. circ. 19 luglio 2007, n. 46/E, in banca dati *Fiscoonline*; C. CORRADIN, *Regime ICI degli impianti fotovoltaici*, in *Fisco*, 2010, 35, p. 5658.

Ne scaturiscono ampie riflessioni sotto il profilo delle scelte contrattuali tenendo conto dei riflessi fiscali che di seguito verranno esaminati.

4. Le scelte contrattuali ai fini dell'installazione dell'impianto: la locazione e la concessione di un diritto di superficie

La natura mobiliare ed immobiliare dell'impianto, influisce sulla struttura del rapporto e di conseguenza sul regime civilistico del negozio e sul suo assetto tributario.

E' quindi necessario preliminarmente esaminare la scelta contrattuale attraverso cui si procederà alla locazione o alla costituzione di un diritto di godimento su un terreno agricolo o edificabile oppure su un area urbana o lastrico solare al fine di installare un impianto fotovoltaico. Detta scelta, infatti, non è indifferente, essendo influenzata dalla tassazione della diversa tipologia di contratti.

La locazione e la concessione del diritto di superficie sono in genere i contratti maggiormente utilizzati nella prassi negoziale¹².

4.1 L'affitto di terreni agricoli (e non suscettibili di edificabilità) o di terreni edificabili

In primo luogo è opportuno evidenziare che secondo l'agenzia delle entrate gli impianti fotovoltaici possono essere collocati anche in aree classificate agricole senza che ciò comporti l'automatica classificazione del terreno come area edificabile¹³.

¹² La costituzione di servitù non è costituisce uno strumento idoneo per l'installazione di un impianto fotovoltaico a causa dello stretto nesso di dipendenza del fondo servente con quello dominante. Secondo l'Agenzia delle entrate, Ris. n. 92/E-118050 del 22 giugno 2000, l'atto di costituzione di servitù di elettrodotto su terreni agricoli va sottoposto ad imposta proporzionale con aliquota 15%. La Corte di Cassazione, sent. 4 novembre 2003, n. 16495 invece, ha ritenuto non applicabile l'aliquota del 15% agli atti costitutivi di servitù su terreni agricoli ritenendo che la costituzione di una servitù di elettrodotto non rientra nella nozione di trasferimento contenuto nell'art. 1, della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, poichè 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% anche quando tale costituzione non avvenga a vantaggio di un operatore agricolo.

¹³ Cfr. Ag. Entr. Ris. 28 aprile 2009 n. 112/E, in banca dati *Fisconline*. La destinazione urbanistica dei terreni non era stata modificata e sussisteva il contemporaneo utilizzo agricolo del terreno con l'installazione sullo stesso di impianti fotovoltaici, pertanto l'agenzia ha ritenuto che la natura del terreno sul quale s'intendeva costituire il diritto di superficie è agricola (non suscettibile di utilizzazione edificatoria) e quindi fuori del campo di applicazione dell'Iva ed inoltre l'art. 12, comma 7, del D.Lgs. n. 387 del 2003 prevede che gli impianti di produzione di energia fotovoltaica possono essere ubicati anche in aree classificate come zone agricole dai vigenti piani urbanistici.

In caso di locazione di un terreno ai fini della corretta tassazione è necessario individuare il profilo soggettivo distinguendo i casi in cui il locatore agisca o meno come imprenditore.

In caso di affitto di fondo rustico, di fondo atto all'utilizzazione agricola, troverà applicazione l'imposta di registro proporzionale dello 0,50%¹⁴.

Occorre però precisare che se originariamente la disciplina relativa all'affitto di fondo rustico teneva conto dell'effettiva utilizzazione della terra, con il D.Lgs 228/2001 sono state, invece, considerate agricole anche altre attività considerando prevalente il profilo oggettivo rispetto a quello soggettivo¹⁵. E' necessario chiarire, in detto quadro normativo, che l'energia fotovoltaica 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 27.12.2006¹². Detta attività se svolta da soggetti che esercitano le attività indicate nell'art. 2135 c.c., si considera agricola, anche nel caso in cui l'affittuario sia un imprenditore agricolo¹⁶.

Pertanto, negli altri casi in cui non si configuri l'affitto di fondo rustico, la concessione in godimento rientrerà nel regime delle locazioni assoggettate ad imposta di registro con aliquota del 2%.

Se invece l'impianto fotovoltaico venga concesso in godimento nell'esercizio dell'attività d'impresa nel caso in cui oggetto dell'affitto siano terreni ed aziende agricole o terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria¹⁷, la prestazione di servizi sarà considerata esente ai

¹⁴ 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 sul punto A. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, p. 876. In tal senso anche Comm. trib. prov. Lecce sez.I, 14.2.2011, n. 88, in Boll.trib., 2011, p.889, che ha ritenuto assimilabile la nozione di fondo rustico a quella di terreno agricolo. Per ulteriori approfondimenti v. A. FEDELE, *L'imposizione immobiliare. Dalla metafora della "fonte" all'intenzionalità del risultato produttivo*, in *Riv. dir. trib.* 2011,05, p.535.

¹⁵ 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 .

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 nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario".

¹⁶ Cfr. S. DIGREGORI NATOLI, *Attività connesse in agricoltura*, in *Fisco* 2011,40, p. 6490; S.GHINASSI, M. P. NASTRI, G. PETTERUTI, *Profili fiscali degli atti relativi agli impianti foto-voltaici*, cit. p. 1371 ss.

¹⁷ Alla luce del dettato normativo contenuto nell'art. 36 comma 2 del d. l. 223/2006, è necessario evidenziare che tra i terreni agricoli e quelli edificabili un *tertium genus*, "terreni intermedi" in attesa di una corretta qualificazione che non potrà essere determinata, come solitamente avviene, attraverso il certificato di destinazione urbanistica, ma attraverso una più complessa attività dell'interprete. Il problema, ancora aperto, è quello di individuare sotto un profilo sistematico le tipologie di terreni inseriti in questa fascia intermedia per evitare il ritorno ad una edificabilità di fatto o ad interpretazioni giurisprudenziali contrastanti.

sensi dell'art. 10 n. 8, con assoggettamento all'imposta di registro proporzionale. Detta disposizione, prevede in deroga al principio di alternatività l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale (e non fissa) anche se l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'Iva come operazione esente.

Nel caso, invece, in cui oggetto del godimento siano terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria ancorchè inseriti in PRG non ancora approvato¹⁸, la prestazione sarà imponibile iva con aliquota ordinaria, e nel rispetto del principio di alternatività, assoggettata alla sola imposta di registro fissa.

4.2 La concessione del diritto di superficie su un terreno

I contrasti in merito all'inquadramento dell'impianto come bene mobile o immobile influiscono ovviamente anche sulla natura del contratto tramite il quale si consente l'installazione su un determinato bene dell'impianto stesso, poichè solo configurando l'impianto come bene immobile è possibile fare ricorso alla costituzione del diritto di superficie.

La costituzione del diritto di superficie su di un suolo per l'installazione di un impianto fotovoltaico può essere una scelta fiscalmente vantaggiosa consentendo alle imprese di conseguire un risparmio d'imposta a fronte dell'utilizzo del suolo per un determinato periodo di tempo. Infatti, il diritto di superficie è, ai sensi dell'art. 952 c.c., un diritto reale di godimento di fare e di mantenere una costruzione al di sopra o al di sotto del suolo di proprietà altrui. La durata del diritto sarà solitamente prevista per 20 o 30 anni consentendo in tal modo il pieno ammortamento e sfruttamento dell'impianto. Alla scadenza del periodo previsto l'impianto o sarà acquisito in proprietà dal proprietario del terreno per accessione o sarà contrattualmente prevista la rimozione dello stesso considerando, caso per caso, l'usura e l'obsolescenza dell'impianto.

Sotto il profilo impositivo la cessione del diritto di superficie essendo limitata nel tempo determinerà una base imponibile inferiore rispetto a quella prevista in caso di trasferimento della piena proprietà del terreno; infatti, in mancanza di criteri di determinazione del diritto di superficie si è soliti convenzionalmente considerare il 50% del valore della piena proprietà

Anche in questo caso ai fini della costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo o non suscettibile di utilizzazione edificatoria, da parte di un soggetto cedente che non

¹⁸ L'articolo 36 comma 2 del DL 223/2006 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 delle imposte dirette, indirette e dell'Ici.

agisca nell'esercizio d'impresa sarà applicata l'imposta di registro proporzionale¹⁹.

Nel caso in cui il cedente sia, invece, un imprenditore se il diritto di superficie avrà ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria la costituzione del diritto non sarà soggetta ad iva ai sensi dell'art. 2 comma 3 del D. P. R. n. 633/72, mentre in caso di costituzione di diritto di superficie su terreni edificabili, relativi all'impresa, la cessione sarà soggetta ad Iva secondo l'aliquota ordinaria e l'imposta fissa di registro²⁰.

4.3 Gli impianti fotovoltaici realizzati su lastrici solari o aree urbane

Alla luce della direttiva comunitaria n. 2009/ 28/CE recepita con il D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28 e del quarto conto energia, come innanzi chiarito, emerge chiaramente che l'installazione degli impianti fotovoltaici sarà sempre più incentivata su strutture preesistenti come tetti o lastrici solari piuttosto che su terreni ciò in coerenza con la disincentivazione dei cd. impianti a terra su terreni agricoli, pertanto è necessario interrogarsi sulla qualificazione di detti impianti allocati sugli edifici.

Escludendo dall'esame i cd. impianti integrati sugli edifici come ad es. tetti con tegole fotovoltaiche, le ipotesi contrattuali più utilizzate saranno prevalentemente la locazione o la concessione del diritto di superficie su aree urbane o coperture di edifici.

Anche in questo caso, analogamente a quanto innanzi chiarito per i terreni agricoli, rileva il profilo soggettivo del locatore: se locatore è un privato il contratto sconterà l'imposta di registro proporzionale 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 contratto²¹.

Se invece il locatore agisce nell'esercizio dell'impresa, l'operazione risulterà soggetta ad iva con aliquota ordinaria e imposta fissa di registro.

¹⁹ Si applicherà l'imposta di registro proporzionale in caso di costituzione diritto di superficie su terreno agricolo imposta di registro del 15% , mentre in caso di costituzione diritto di superficie su terreno non agricolo: imposta di registro, 8%.

²⁰ La disposizione chiarisce 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".

²¹ Cfr. S. GHINASSI, M.P. NASTRI, G. PETERUTI, *Profili fiscali degli atti relativi agli impianti foto-voltaici*, cit., p.1381 ss., in cui viene precisato che l'imposta potrà inoltre essere frazionata annualmente ai sensi dell'art. 17, 3 c., del D.P.R. 131/1986 in caso di contratti di locazione di durata pluriennale di immobili urbani, tra cui possiamo includere anche le aree urbane e le coperture di edifici.

Analogamente nel caso di concessione del diritto di superficie se il concedente non agisce nell'esercizio di un'impresa, la concessione del diritto di superficie sarà soggetta ad imposta di registro con le aliquote proporzionale sul corrispettivo dei canoni.²²

Nel caso in cui, invece, il cedente agisca nell'esercizio dell'impresa e la concessione si riferisca ad un fabbricato abitativo o ad un'area urbana si applicherà l'art. 10, n. 8 *bis*, del D.P.R. 633/1972.

La cessione o costituzione del diritto di superficie se relativa ad un fabbricato abitativo, è soggetta ad iva, se il 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) con applicazione delle imposta fissa di registro.

In tutti gli altri casi il trasferimento del diritto di superficie sarà assoggettato ad imposta di registro proporzionale.

Diversamente se la concessione del diritto di superficie abbia ad oggetto un immobile strumentale all'esercizio di attività commerciale, non suscettibile di diversa destinazione senza radicali trasformazioni²³, la cessione si qualificherà come esente iva avendo ad oggetto un immobile strumentale per natura ai sensi dell'art. 10, comma 8 *ter*, del D.P.R. 633/1972.

5. Le plusvalenze in caso di costituzione del diritto di superficie .

La tassazione delle plusvalenze su un terreno agricolo o su un suolo concesso in godimento attraverso la costituzione del diritto di superficie su cui insiste un impianto fotovoltaico presenta alcuni aspetti controversi.

L'art. 67, lett. b) del Tuir disciplina la tassabilità delle plusvalenze nei casi di 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

²² La base imponibile costituita dai canoni sarà assoggettata rispettivamente al 7% per i fabbricati e dell'8% per le aree urbane.

²³ 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.

costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari. Appare evidente che la tassazione delle plusvalenze immobiliari infraquinquennali trovi la sua *ratio* nella natura speculativa delle stesse²⁴.

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 sono, invece, tassabili a prescindere dai citati requisiti limitativi.

In relazione alle plusvalenze emergenti a seguito della cessione o costituzione del diritto di superficie occorre chiarire che l'art. 9 del Tuir considera cessioni a titolo oneroso anche la costituzione di diritti reali di godimento o diritti di superficie ex art. 67, lett. b) del Tuir, se maturate da meno cinque anni al momento del realizzo²⁵.

Tuttavia, anche in questo caso, ai fini di una corretta tassazione della plusvalenza distinguere il profilo soggettivo del cedente. Infatti se il cedente il diritto di superficie è un soggetto non imprenditore, la cessione entro il quinquennio dalla data dell'acquisto, costituirà un reddito diverso ex art. 67 comma 1 lett. b) del Tuir.

Pertanto, se si tratta di una cessione del diritto di superficie da parte di una persona fisica avvenuta nel quinquennio di un terreno acquistato a titolo derivativo la plusvalenza sarà determinata 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 ai sensi dell'art. 68 primo comma del Tuir.

La differenza tra il valore originario costituito dal prezzo della piena proprietà del terreno ed il valore del diritto di superficie evidenzia una discrasia a causa della disomogeneità dei due valori.

Come noto ai fini della determinazione del diritto di superficie ed in mancanza di una previsione normativa si è soliti considerare il 50% del valore della piena proprietà²⁶.

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 sussistesse 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 L'Amministrazione finanziaria con la risoluzione 10 ottobre 2008, n. 379/E ha, infatti, 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.

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

La plusvalenza tassabile sarà, quindi in genere determinata dalla 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.

E' necessario, tuttavia precisare che alla luce dell'equiparazione del trattamento dei diritti reali di godimento con quello dei beni immobili (art. 9 Tuir) e considerato che l'art. 67 prevede espressamente, l'esclusione di qualsiasi plusvalenza in caso di cessione di immobili, fabbricati e terreni pervenuti per successione, la cessione di un diritto di superficie su un bene pervenuto in successione al cedente non determinerà alcuna plusvalenza tassabile.

Infatti, l'esclusione degli immobili pervenuti al soggetto per successione quale evento non preordinato che non celi alcun intento speculativo anche a seguito di una successiva vendita ravvicinata dei beni immobili o dei diritti reali di godimento relativi agli stessi trova conferma nella *ratio* posta alla base delle scelte del legislatore di assoggettare a tassazione soltanto le plusvalenze speculative.

L'equiparazione del trasferimento di un diritto reale di godimento al trasferimento del diritto di proprietà, esclude altresì l'applicazione dell'art. 67 lett. l) del Tuir (obbligo di permettere) che nel caso di specie consisterebbe nel concedere a terzi l'utilizzo del terreno.

Infatti, se l'equiparazione dei diritti reali di godimento ai beni immobili consente di ritenere tassabile la plusvalenza infraquinquennale fatta eccezione del caso in cui l'immobile sia pervenuto per successione, non sembra sostenibile, per mancanza di coerenza, che il medesimo diritto di superficie venga, invece, considerato un obbligo di permettere (reddito diverso) per recuperare a tassazione una parte di reddito. Detta interpretazione appare sotto un profilo sistematico contraddittoria, attribuendo alla cessione del diritto di superficie una duplice natura.

La tassazione della cessione del diritto di superficie non potrà neanche essere equiparata alla cessione del diritto di usufrutto, poichè in mancanza di un'espressa previsione normativa non sembra possibile un'applicazione analogica dell'art. 67 lett. h) del Tuir in merito alla concessione del diritto di usufrutto²⁷.

concesso in superficie è fatta dall'utilizzatore, il che appare sufficiente a differenziare il diritto di superficie dall'usufrutto.

²⁷ 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

Se, invece, il concedente è un soggetto che produce redditi d'impresa (persona fisica o giuridica) il corrispettivo percepito costituirà, una plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 86, comma 4, del Tuir.

Ai fini della determinazione della plusvalenza l'Amministrazione con Ris. 112/2009 ha evidenziato che non potendo 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, sarà un 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.

Detta interpretazione appare, tuttavia, criticabile sotto il profilo sistematico poiché non prevede un calcolo della plusvalenza effettivo (coerente, congruo e reale) non consentendo la determinazione della stessa al netto del costo storico del bene seppure rapportato al solo diritto di superficie.

Se per la cessione del diritto di superficie viene stabilito un unico corrispettivo si effettuerà l'imputazione per competenza della plusvalenza realizzata nell'esercizio in cui viene stipulato l'atto

di trasferimento del diritto di godimento. La questione è più complessa nel caso in cui per la cessione del diritto di superficie a tempo determinato siano previsti canoni periodici. In tale ipotesi, in mancanza di chiarimenti ministeriali, si può ipotizzare che i corrispettivi del concedente siano imputati in base al principio di maturazione dei canoni stessi ed analogamente il superficiario potrà portare in deduzione i canoni periodici secondo il principio del *pro rata temporis*²⁸.

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 previsto 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 tecnico in riferimento a tutti gli atti giuridici aventi l'effetto di trasferire ad altri la potenzialità reddituale di un immobile.

²⁸ Cfr. Ag. Entr. circ. 7 agosto 2002, n. 272/E, in banca dati *Fisconline*.