IMPIANTO FOTOVOLTAICO E LEASING
(TASSAZIONE DELLA VENDITA DEL DIRITTO DI SUPERFICIE DA ENTE PUBBLICO TERRITORIALE A SOCIETA' DI LEASING FINALIZZATA AD OPERAZIONE DI LEASING DI IMPIANTO FOTOVOLTAICO)

Sui numeri di luglio e di settembre del 2009 pubblicammo alcuni schemi ed una tabella riassuntiva concordate fra il Consiglio Notarile di Milano e la "Assilea – Associazione Italiana Leasing" relativamente a diverse possibili tipologie di contratti di leasing. Questa volta gli stessi enti hanno concordato i documenti che seguono per una fattispecie particolare che tuttavia sempre più spesso capita di incontrare.

Alle società di leasing viene spesso richiesto anche da enti pubblici territoriali di finanziare la realizzazione di impianti fotovoltaici. A tale fine le stesse devono acquisire la proprietà dell'impianto da concedere in locazione finanziaria, senza divenire proprietarie del terreno o dei tetti e lastrici solari, sui quali gli impianti sono installati. Lo strumento idoneo è stato individuato dalla prassi nel diritto di superficie; tale diritto viene in genere costituito con una durata superiore a quella del contratto di leasing. *

Il diritto di superficie è disciplinato dagli articoli 952 e seguenti del Codice Civile. Esso attribuisce la proprietà della costruzione ad un soggetto (superficiario) diverso dal proprietario del suolo (concedente) ossia attribuisce al superficiario la possibilità di fare e mantenere al di sopra e/o al di sotto del suolo altrui una costruzione. Se la costituzione del diritto è, come di solito avviene, a tempo determinato, allo scadere del termine, il diritto di superficie si estingue ed il proprietario del suolo diviene automaticamente proprietario anche della costruzione.
L'articolo 1350 numero 2) del Codice Civile impone che il contratto costitutivo del diritto di superficie sia stipulato, a pena di nullità, per iscritto. Tale contratto deve essere trascritto a norma dell'articolo 2643 del Codice Civile e pertanto occorre la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata con le sottoscrizioni autenticate.
Al fine di individuare il regime di tassazione della costituzione a titolo oneroso del diritto di superficie sotto il profilo delle imposte indirette - IVA, registro, ipotecaria e catastale - occorre fare riferimento all'articolo 2 del D.P.R. 633/1972. Tale articolo prevede che costituiscano cessioni di beni imponibili gli atti a titolo oneroso, che importano il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere, con l'eccezione - ai sensi del terzo comma dello stesso articolo - delle cessioni dei terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria. Occorre pertanto, al fine di determinare il regime fiscale, valutare la natura del terreno: i) edificabile ovvero ii) non suscettibile di utilizzazione edificatoria.
Per quanto attiene ai terreni edificabili al fine della determinazione dell'imponibilità IVA è altresì necessario verificare se la cessione viene effettuata nell'esercizio di impresa da parte dell'ente pubblico territoriale: la Circolare del Ministero delle Finanze numero 8 del 14 giugno 1983 ha chiarito il trattamento ai fini dell'IVA di talune attività poste in essere dagli enti locali precisando che "esulano dal campo di applicazione dell'IVA non solo le assegnazioni delle aree edificabili acquisite con esproprio, ma anche quelle acquisite con atti negoziali nell'ambito di attività svolta dal Comune in veste di pubblica autorità".**

Pertanto la costituzione a titolo oneroso del diritto di superficie su terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria da parte di ente pubblico territoriale, che agisce nell'ambito di attività di impresa, sarà soggetta ad IVA e, per il principio della alternatività IVA/imposta di registro, sconterà quest'ultima imposta in misura fissa. Nella stessa misura saranno dovute le imposte ipotecaria e catastale.
Dall'altro lato la costituzione a titolo oneroso del diritto di superficie su terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria da parte di ente pubblico territoriale, che non agisce nell'ambito di attività

di impresa, come pure la costituzione a titolo oneroso del diritto di superficie su terreno insuscettibile di utilizzazione edificatoria, ma non con destinazione agricola, non saranno soggette ad IVA e sconteranno l'imposta di registro in ragione dell'8% e le imposte ipotecaria e catastale in ragione rispettivamente del 2% e dell'1%.
Per quanto attiene ai terreni agricoli, con la risoluzione numero 112/E del 28 aprile 2009 l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento della cessione di un terreno agricolo per l'installazione sullo stesso di un impianto fotovoltaico e ha sostenuto 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 dell'IVA ai sensi del citato art. 2, comma 3, del dpr n.633/72. Pertanto il contratto costitutivo del diritto di superficie sarà assoggettato, in ragione della qualificazione soggettiva della parte che acquista il diritto di superficie (società commerciale) all'imposta di registro con applicazione dell'aliquota del 15% ai sensi dell'articolo 1, della Tariffa, Parte I, allegata al dpr 131/86, unitamente alle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale".
Qualora invece la costituzione a titolo oneroso del diritto di superficie abbia ad oggetto il lastrico solare o la falda del tetto su cui verrà collocato l'impianto fotovoltaico da parte di un ente pubblico territoriale, che agisce nell'ambito della propria attività di impresa, la stessa sarà in ambito IVA e, sempre per il principio della alternatività IVA/imposta di registro, sconterà quest'ultima imposta in misura fissa. Nel caso si tratti di bene strumentale, le imposte ipotecaria e catastale saranno dovute in misura proporzionale (articolo 1 bis della Tariffa allegata al D.Lgs. 347/1990), ma ridotta alla metà, essendo l'acquirente una società di leasing (articolo 35 comma 10 ter della Legge 248/2006): rispettivamente 1,5% e 0,5%.
Se infine la cessione di diritto di superficie abbia ad oggetto il lastrico solare o la falda del tetto da parte di un ente pubblico territoriale, che non agisce nell'ambito di attività di impresa, la stessa sarà soggetta all'imposta di registro ed alle imposte ipotecaria e catastale nella misura ordinaria rispettivamente del 7%, 2% e 1%.
Per quanto attiene alla responsabilità del pagamento dell'imposta di registro non opera per lo Stato la solidarietà tra le parti ai sensi del comma 7 dell'articolo 57 del D.P.R. 131/1986. Tuttavia l'Agenzia delle Entrate - con Risoluzione numero 254 del 31 luglio 2002 - ha precisato che tale disposizione non trova applicazione nei confronti di comuni, province e regioni.
La base imponibile è costituta ai fini IVA dal corrispettivo, mentre ai fini dell'imposta di registro dal valore venale del diritto trasferito alla data dell'atto (articolo 43 del D.P.R. 131/1986), valore suscettibile di rettifica da parte dell'Ufficio. La base imponibile così determinata è valida anche per le imposte ipotecaria e catastale a seguito dei rinvii contenuti nel citato decreto legislativo.
A differenza dell'usufrutto, non esistono regole specifiche che disciplinano la determinazione del valore del diritto di superficie.
Dalla prassi degli uffici fiscali locali è emerso che il valore attribuibile al diritto di superficie in oggetto è connesso alla conformazione della porzione occupata dall'impianto (se inclinata o meno) ovvero ai possibili utilizzi alternativi. In alcuni casi è stato evidenziato come il valore del diritto di superficie possa essere determinato sulla base dei millesimi di proprietà. In altri casi è stato affermato che il valore del diritto di superficie non può comunque prescindere dalla futura destinazione d'uso di quella porzione destinata all'installazione di pannelli fotovoltaici e quindi il valore sarà connesso alla redditività dell'impianto. Tale rendita, in particolare, sarebbe determinata come ciò che "residuerebbe" una volta che tutti i fattori produttivi connessi alla costruzione e gestione dell'impianto fotovoltaico siano stati remunerati (così di fatto determinandosi la redditività associata al fattore produttivo "coperto del fabbricato")***.
In conclusione si suggerisce pertanto di ricorrere ad una perizia di stima****, che determini il valore con criteri di ragionevolezza, verificando pertanto la congruità del corrispettivo.
A titolo esemplificativo si allega un prospetto riepilogativo della tassazione ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale degli atti di cessione del diritto di superficie da parte di un ente pubblico territoriale nei confronti di una società di leasing.

(a cura di Manuela Agostini e Maria Clementina Binacchi – notai in Milano)

*Indipendentemente dalla durata del diritto di superficie, l'ente pubblico sarà nuovamente pieno proprietario del bene nel momento in cui eserciterà l'opzione finale di acquisto ovvero in caso di riscatto anticipato.
**La Circolare Agenzia delle Entrate n. 46/E del 19 luglio 2007 ha altresì rilevato come, in taluni casi, la vendita dell'energia eccedente rispetto al fabbisogno "domestico", anche se effettuata da privati o enti non commerciali, configura svolgimento di attività commerciale, con conseguenti obblighi ai fini IVA.
***Aspetto quest'ultimo non di poco conto, considerando che da questo assunto deriverebbe la necessità, sin dalla stipula dell'atto, di tenere in considerazione la futura destinazione del coperto dell'edificio (n.b. il valore del coperto sarebbe in questo caso più elevato rispetto a coperti della medesima natura non destinati ad accogliere un tale tipo di infrastruttura).
****È opportuno che siano presenti, tra l'altro, i seguenti elementi:
la maggiore o minore ampiezza del diritto edificatorio riconosciuto al beneficiario, nei limiti stabiliti dagli strumenti urbanistici;
il carattere temporaneo o perpetuo del diritto reale concesso e, nel primo caso, la specifica durata;
la previsione o meno di un obbligo di rimborso dei costi sostenuti dal titolare del diritto di superficie, una volta che questo si sia estinto.

Status Ente Pubblico Territoriale	Tipo bene	Regime Iva	Registro	Ipotecar.	Catast.	Base imponibile
Soggetto passivo IVA	Terreno edificabile	IVA	168	168	168	===
	Lastrico solare/ falda del tetto	IVA	168	1,5%*	0,5%*	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
	Terreno non agricolo e non edificabile	fuori campo IVA	8,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
	Terreno agricolo	fuori campo IVA	15,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
No Soggetto passivo IVA	Terreno edificabile	fuori campo IVA	8,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**

	Lastrico solare/ falda del tetto	fuori campo IVA	7,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
	Terreno non agricolo e non edificabile	fuori campo IVA	8,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
	Terreno agricolo	fuori campo IVA	15,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**

* Qualora si tratti di bene strumentale (le imposte ipotecaria e catastale sono ridotte alla metà, essendo l'acquirente una società di leasing); altrimenti le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa

** Si suggerisce una perizia di stima che determini il valore con criteri di ragionevolezza, verificando la congruità del corrispettivo.

Status Ente Pubblico Territoriale	**Tipo bene**	**Regime Iva**	**Registro**	**Ipotecar.**	**Catast.**	**Base imponibile**
Soggetto passivo IVA	Terreno edificabile	IVA	168	168	168	===
	Lastrico solare/ falda del tetto	IVA	168	1,5%*	0,5%*	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
	Terreno non agricolo e non edificabile	fuori campo IVA	8,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
	Terreno agricolo	fuori campo IVA	15,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
No Soggetto passivo IVA	Terreno edificabile	fuori campo IVA	8,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
	Lastrico solare/ falda	fuori campo IVA	7,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data

del tetto					dell'atto**
Terreno non agricolo e non edificabile	fuori campo IVA	8,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**
Terreno agricolo	fuori campo IVA	15,0%	2,0%	1,0%	Valore venale del diritto alla data dell'atto**

* Qualora si tratti di bene strumentale (le imposte ipotecaria e catastale sono ridotte alla metà, essendo l'acquirente una società di leasing); altrimenti le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa

** Si suggerisce una perizia di stima che determini il valore con criteri di ragionevolezza, verificando la congruità del corrispettivo.