

Iva e imposte indirette

REALIZZAZIONE di IMPIANTI FOTOVOLTAICI

TASSAZIONE ai FINI IVA e delle IMPOSTE INDIRETTE

di Stefano Ricci e Antonio Musso

QUADRO NORMATIVO

La sempre maggiore diffusione dell'installazione di impianti fotovoltaici, anche sui tetti degli edifici, porta ad affrontare talune problematiche di natura fiscale in merito all'inquadramento, ai fini delle imposte indirette, di quelle che vengono nor-

malmente chiamate locazioni o cessioni del tetto. Scopo del presente articolo è la disamina organica delle fattispecie, mettendone in evidenza le criticità che possono influenzare anche in modo significativo l'economicità dell'operazione.

REALIZZAZIONE di IMPIANTI FOTOVOLTAICI: l'analisi, ai fini dell'applicazione delle imposte indirette degli atti necessari all'installazione di impianti di produzione di energia fotovoltaica su bene altrui, presuppone preliminarmente una, seppur minima, indagine in merito alle prassi contrattuali normalmente utilizzate.

In sintesi, si possono distinguere due situazioni fondamentali, ovvero quella centrata sulla cessione di un diritto reale, tipicamente il diritto di superficie e quella relativa alla cessione di un diritto personale di godimento, riconducibile quindi alla locazione.

La scelta tra i due strumenti giuridici sopra individuati non va ovviamente letta esclusivamente in chiave fiscale, poiché spesso l'esigenza di trasferire la titolarità dell'impianto a terzi, una volta realizzato, implica una attenta valutazione in relazione alla scelta dello strumento negoziale più adatto per l'utilizzo della superficie, sotto il punto di vista urbanistico, catastale nonché per la sua finanziabilità da parte di banche o società di leasing.

Nel prosieguo dell'articolo andremo ad affrontare le problematiche relative alla fiscalità indiretta inerente agli strumenti giuridici sopra indicati, differenziando l'analisi, da un lato, per tipologia di bene e, dall'altro in relazione agli attori che intervengono nell'operazione, mettendo quindi in evidenza le varie casistiche relative.

DIRITTO di SUPERFICIE: è necessario distinguere a seconda che il cedente sia un'impresa o una persona fisica.

Cedente impresa: nel caso in cui il cedente agisca nell'esercizio d'impresa, sia la costituzione del diritto di superficie sia il suo trasferimento, sono soggette al trattamento previsto per la cessione degli immobili cui si riferiscono.

In particolare:

- quando 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, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 202]. La medesima norma precisa come non costituisca 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'art. 12, L. 9.5.1975, n. 153;
- quando l'atto in questione si riferisca a terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, anche in base a strumenti urbanistici adottati e non ancora approvati, l'operazione è assoggettata ad Iva con aliquota ordinaria e, per il principio di alternatività, sconta le imposte fisse di registro (art. 40, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF ● 2040]), ipotecaria e

catastale (Nota all'art. 1, Tariffa, D.Lgs. 31.10.1990, n. 347 [CFF 2531]).

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**).

Si ricorda inoltre che, in maniera piuttosto apodittica, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto (R.M. 10.9.1991, prot. 430065) che la **cessione di un terreno solo parzialmente edificabile con pattuizione di un prezzo indistinto non sia soggetta ad Iva;**

- quando la **concessione o cessione** si riferisca alla **porzione di un fabbricato abitativo** o ad un'**area urbana** si renderà applicabile l'art. 10, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF 210] e quindi è **soggetta ad Iva ad aliquota ordinaria**, qualora il **cedente** sia l'**impresa costruttrice** o che vi abbia eseguito, nei 5 anni precedenti, anche tramite imprese appaltatrici, gli **interventi** di cui all'art. 31, co.1, lett. c), d) ed e), L. 5.8.1978, n. 457 [CFF 8093]; risulteranno applicabili le **imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale** in base al **criterio di alternatività Iva/registo** sopra vista. Qualora la **cessione avvenga oltre i 5 anni, l'operazione sarà imponibile solo su opzione del cedente**. In tutti gli altri casi, sarà **esente da Iva** e si renderanno quindi applicabili le **ordinarie imposte di registro, ipotecarie e catastali;**
- quando 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**, la **cessione** si qualificherà come **esente Iva** (e pertanto soggetta ad **imposta di registro**) ai sensi dell'art. 10, co. 8-ter, D.P.R. 633/1972 salvo che il **cedente** manifesti nell'atto l'**opzione per l'imponibilità**. Qualora l'**operazione** risulti **imponibile** si ritiene applicabile il **regime** di cui all'art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF 217] (cd. reverse charge), nel quale la **fattura** viene emessa **senza esposizione di Iva**, per cui il **compratore** è tenuto ad **integrare la fattura**, 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**).

In questo caso, l'**imposta di registro** risulterà comunque dovuta in **misura non proporzionale ma fissa**, in quanto l'art. 40, D.P.R. 131/1986, 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, co. 8, 8-bis e 27-quinquies; pertanto le **operazioni esenti** di cui al suddetto co. 8-ter permangono ricomprese nell'**assimilazione alle operazioni imponibili** operata dall'art. 40, co. 1; 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 co. 8-ter (sia **esenti sia imponibili**), non solo in **misura proporzionale** ma con **aliquota rafforzata** quanto all'**imposta ipotecaria del 3%** (e non del 2%) mentre la **catastale** è sempre dell'**1%**, a seguito delle **modifiche** introdotte all'art. 1, Tariffa, D.Lgs. 347/1990 dal D.L. 223/2006.

Merita approfondire il caso in cui il **lastrico solare** sia **autonomamente accatastato.**

Si ricorda che i **lastrici** sono **accatastabili in categoria F/5**. Seguendo il criterio proposto da una interpretazione letterale della norma, sarebbero però da considerarsi quali **strumentali per natura** solo i **beni immobili in categoria B, C, D e A/10**, con **esclusione** quindi dei **lastrici solari.**

In realtà riteniamo la loro **assimilabilità ad immobili strumentali**, anche se solo **limitatamente** al caso di **scorporo da un fabbricato strumentale**. La **categoria F** non comporta infatti l'**attribuzione di rendita** ed è unicamente finalizzata ad una **corretta individuazione del bene** al fine di procedere con **eventuali atti traslativi.**

L'**accatastamento in categoria F/5** è infatti **prodromico ad un successivo accatastamento definitivo** che, una volta realizzata la **centrale fotovoltaica**, sarà in **categoria D/1.**

Si deve inoltre ribadire come il **lastrico** rimanga pur sempre una **porzione del fabbricato sottostante** e non si capisce quindi il **motivo dell'eventuale perdita del requisito della strumentalità** in caso di **autonomo accatastamento.** (1)

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate (R.M. 28.4.2009, n. 112/E), preso atto che l'art. 12, co. 7, D.Lgs. 387/2003, ha sancito come gli **impianti di produzione di energia fotovoltaica** possano essere **ubicati anche in aree classificate come zone agricole dai vigenti piani urbanistici**, ha ritenuto, ai fini fiscali, che valga al riguardo esclusivamente la **destinazione prevista dallo strumento**

(1) Conforme a detta interpretazione Studio 35-2011/IT del Consiglio nazionale del Notariato.

urbanistico, sancendo che la **costruzione** dell'**impianto fotovoltaico** non comporti *sic et simpliciter* la **classificazione** del **terreno** quale **area edificabile**.

Cedente persona fisica: nel caso in cui il **cedente non agisca** nell'**esercizio** dell'**attività d'impresa**, la **cessione** o la **costituzione** del **diritto di superficie** seguirà le **regole generali** dettate per gli **atti** aventi per oggetto il **trasferimento** o la **costituzione** di **diritti reali** ⁽²⁾ e quindi saranno applicate sul **valore** corrispettivo dichiarato nell'**atto** le seguenti **aliquote**:

- **costituzione/trasferimento di superficie su terreno agricolo** – **imposta di registro 15%**, salvo **cessioni** nei confronti di **imprenditori agricoli a titolo principale** o di **associazioni agricole**, per cui si applica l'**8%**;
- **costituzione/trasferimento di superficie su terreno non agricolo** – **imposta di registro 8%**. In entrambi i casi saranno applicabili l'**imposta ipotecaria** al **2%** e l'**imposta catastale** all'**1%**.

Si segnala come l'**imponibile** dichiarato sia teoricamente soggetto a **controllo** e **rettifica**, ai sensi degli artt. 51 e 52, D.P.R. 131/1986 [CFE ● 2051 e 2052], in base al **valore venale** in commercio del **diritto di superficie ceduto** o **costituito**.

LOCAZIONE: anche in questo caso è opportuno distinguere a seconda che il **locatore** sia un'**impresa** o una **persona fisica**.

Locatore impresa: nel caso in cui il **locatore** agisca nell'**esercizio** dell'**attività d'impresa**, la **disciplina** si articola come segue:

- 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, D.P.R. 633/1972, 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**. Seppur in maniera non univoca, 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**; ⁽³⁾

- quando abbia per oggetto **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**, anche in base a **strumenti urbanistici** adottati e non ancora approvati, l'**operazione** è soggetta ad **Iva** con **aliquota ordinaria** e, in base al principio di **alternatività**, sconta l'**imposta di registro in misura fissa**.

Relativamente all'**imposta ipotecaria**, si ricorda che 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**. ⁽⁴⁾

La **medesima** disciplina si applica anche al **locatore impresa di costruzione**.

Locatore che non agisce in regime d'impresa: nel caso in cui il **locatore** non agisca nell'**esercizio** dell'**impresa**, l'**atto di locazione** è assoggettato ad **imposta di registro proporzionale** nella misura del **2%** ⁽⁵⁾ salvo il caso di **fondi rustici**, per i quali si applica l'**aliquota** dello **0,50%**.

Si segnala che in questo caso l'**aliquota** del **2%** riguarda **qualsiasi tipologia di immobile**, sia esso **strumentale** o **civile**.

L'**aliquota ridotta** dello **0,50%** si applica anche alle **locazioni di terreni** non rientranti nella definizione di **fondo rustico**, come definito dagli artt. 1628 e segg., c.c., un **terreno** (con relativi fabbricati di **pertinenza**) destinato o destinabile allo **svolgimento di attività agricola**.

È evidente come detta **definizione** non appaia del tutto coincidente con quella di **terreno agricolo** sopra vista; infatti, per effetto del D.Lgs. 228/2001, si considerano **agricole** anche **attività di cura** di una qualsiasi fase di **ciclo biologico** sino ad ammettere la **ricorrenza** della fattispecie in esame anche **prescindendo dall'attività dell'affittuario** e, quindi, ammettendo la fattispecie dell'**affitto di fondo rustico** anche in presenza di **affittuario non imprenditore**, purché la **destinazione** del **fondo** sia quella indicata.

In relazione alle **attività connesse** si segnala che, ai sensi dell'art. 1, co. 423, L. 23.12.2005, n. 266, l'**attività di produzione di energia fotovoltaica** se effettuata dall'**imprenditore** che esercita una delle **attività**, di cui all'art. 2135 c.c., si considera a sua volta **attività**

⁽²⁾ Art. 1, Parte Prima, Tariffa, D.P.R. 131/1986 e art. 1, Parte Prima, Tariffa, D.Lgs. 347/1990.

⁽³⁾ Cass., Sez. trib., 11.5.2009, n. 10713; Cass., Sez. trib., 18.9.2009, n. 20097.

⁽⁴⁾ Art. 4, Tariffa, D.Lgs. 347/1990 [CFE ● 2504].

⁽⁵⁾ Art. 5 della Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986, su un **imponibile** costituito dai **canoni pattuiti per tutta la durata del contratto**.

| TRASFERIMENTO del DIRITTO di SUPERFICIE | | | | |
|--|---|---|---|---|
| | Cedente privato | Cedente impresa di costruzione | Cedente imprenditore commerciale | Cedente imprenditore agricolo |
| Terreno non edificabile | Imposta: ● registro 15% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Imposta: ● registro 15% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Imposta: ● registro 15% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Fondo rustico |
| Fondo rustico | Imposta: ● registro 8% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Imposta: ● registro 8% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Imposta: ● registro 8% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | In base ad agevolazioni per la piccola proprietà contadina |
| Terreno edificabile | Imposta: ● registro 8% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Iva: aliquota ordinaria Imposte registro, ipotecaria e catastale fisse | Iva: aliquota ordinaria Imposte registro, ipotecaria e catastale fisse | Iva: aliquota ordinaria Imposte registro, ipotecaria e catastale fisse |
| Coperture edifici abitativi | Imposta: ● registro 7% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Imponibile Iva aliquota ordinaria primi 5 anni poi esente, salvo opzione. Imposte registro, ipotecaria e catastale fisse | Esente Iva (art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972) Imposta: ● registro 7% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Esente Iva (art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972) Imposta: ● registro 7% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% |
| Aree urbane/coperture edifici strumentali | Imposta: ● registro 7% ● ipotecaria 2% ● catastale 1% | Esente Iva o imponibile aliquota ordinaria su opzione. Imposta: ● registro fissa ● ipotecaria 3% ● catastale 1% | Esente Iva o imponibile aliquota ordinaria su opzione. Imposta: ● registro fissa ● ipotecaria 3% ● catastale 1% | Esente Iva o imponibile aliquota ordinaria su opzione. Imposta: ● registro fissa ● ipotecaria 3% ● catastale 1% |

agricola.

Pertanto, è sicuramente attratta nell'agevolazione dell'imposta ridotta la locazione di terreno laddove l'affittuario sia un imprenditore agricolo che si proponga di produrre anche energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche.

La disciplina delle locazioni di immobili, ai fini dell'imposta di registro e dell'Iva, trova identica applicazione anche sulle sublocazioni immobiliari; il rapporto che si instaura tra sublocatore e sublocatario, ancorché sul piano giuridico abbia natura derivata rispetto al contratto di locazione che sta a monte del medesimo, si configura come atto autonomo sia ai fini dell'imposta di registro sia ai fini Iva, in quanto «le prestazioni derivanti da rapporti di sublocazione ri-

sultano autonomamente assoggettate a tassazione, secondo le regole e i criteri previsti per i contratti di locazione da cui mutuano i caratteri contrattuali» (C.M. 1.3.2007, n. 12/E).

Anche in relazione alle locazioni parziali, ovvero solo di parte di un immobile, la disciplina non diverge da quella delle locazioni in senso stretto, essendo esplicito il richiamo, sia nella norma Iva che in quella relativa all'imposta di registro, al fatto che l'operazione si riferisca a fabbricati o porzioni di essi.

Questa distinzione non è solo formale in quanto impatta in modo significativo sulla locazione di lastrico solare a seconda che sia autonomamente accatastato o meno.

Si segnala come per le locazioni di terreni non risul-

| LOCAZIONE e SUBLOCAZIONE | | | | |
|--|-----------------------|--|---|--|
| | Locatore privato | Locatore impresa di costruzione | Locatore imprenditore commerciale | Locatore imprenditore agricolo |
| Terreno non edificabile | Imposta registro 2% | Esente Iva art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972. Imposta registro 2% | Esente Iva art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972. Imposta registro 2% | Fondo rustico |
| Fondo rustico | Imposta registro 0,5% | Esente Iva art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972. Imposta registro 0,5% | Esente Iva art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972. Imposta registro 0,5% | Esente Iva art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972. Imposta registro 0,5% |
| Terreno edificabile | Imposta registro 2% | Iva aliquota ordinaria Imposta registro fissa | Iva aliquota ordinaria Imposta registro fissa | Iva aliquota ordinaria Imposta registro fissa |
| Coperture edifici abitativi | Imposta registro 2% | Esente Iva o imponibile aliquota ordinaria su opzione. Imposta registro fissa | Esente Iva art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972 Imposta registro 2% | Esente Iva art. 10, n. 8, D.P.R. 633/1972 Imposta registro 2% |
| Aree urbane/ coperture edifici strumentali | Imposta registro 2% | Esente Iva o imponibile aliquota ordinaria su opzione. Imposta registro 1% | Esente Iva o imponibile aliquota ordinaria su opzione. Imposta registro 1% | Esente Iva o imponibile aliquota ordinaria su opzione. Imposta registro fissa |

ta possibile **frazionare** annualmente l'**imposta** poiché l'art. 17, co. 3, D.P.R. 131/1986 [CFF ● 2017] prevede detta **agevolazione** solo per i **contratti di locazione di immobili urbani di durata pluriennale**.

Il **frazionamento** – a parere di chi scrive – è invece **ammissibile** nel caso di **locazione o sublocazione di lastrici solari o coperture di edifici in quanto porzioni di immobili urbani**.⁽⁶⁾

⁽⁶⁾ Conforme a detta interpretazione Studio 35-2011/T del Consiglio nazionale del Notariato.