

TRASFERIMENTO PROPRIETÀ SUPERFICIARIA IMPIANTO FOTOVOLTAICO E PPC ; COSTITUZIONE DI DIRITTO DI SUPERFICIE

Quesito

Si chiede di conoscere se è sostenibile la richiesta delle agevolazioni della c.d. *Nuova PPC* (previste dall'art. 2, comma 4-bis, del D.L. 194/2009 convertito in Legge 25/2010, quale modificato dal comma 41 dell'art. 1 della Legge 220/2010) per le seguenti fattispecie:

- trasferimento a titolo oneroso della proprietà superficiaria di un impianto fotovoltaico realizzato da due fratelli coltivatori diretti su immobile di loro proprietà a favore di una società semplice agricola di coltivazione diretta, della quale i cedenti sono unici soci, che conduce in affitto una azienda agricola;
- costituzione a titolo oneroso di diritto di superficie su un terreno agricolo, per la realizzazione di un impianto fotovoltaico, a favore di una società agricola avente i requisiti di Imprenditore Agricolo Professionale o di una società agricola di coltivazione diretta.

Analisi delle fattispecie

È noto il dibattito, sia sotto il profilo civilistico, sia sotto il profilo fiscale, sulla natura mobiliare o immobiliare degli impianti fotovoltaici. Si rinvia, al riguardo, allo Studio n. 35-2011/T della Commissione Studi Tributarî del CNN, autori Simone Ghinassi, Maria Pia Natri e Giampiero Petteruti.

Nella prima delle due fattispecie ipotizzate si presuppone che l'impianto fotovoltaico sia configurabile come "costruzione", al di sopra del suolo o al di sopra di un altro edificio, quindi come immobile, suscettibile, in quanto tale, di formare oggetto di un diritto di proprietà superficiaria che viene "trasferito".

Anche nella seconda fattispecie si ritiene di poter configurare l'impianto fotovoltaico da costruire come immobile, suscettibile di proprietà separata rispetto a quella del suolo. Tuttavia pare opportuna qualche precisazione. In ambito agricolo, a regime, la realizzazione degli impianti solari fotovoltaici con moduli collocati a terra, non può accedere agli incentivi statali, in base a quanto previsto dall'art. 65 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito nella legge 24 marzo 2012, n. 27. Le norme edilizie di molti Comuni tendono a limitare comunque, assoggettandola ad una serie di limitazioni, la realizzazione dei c.d. impianti fotovoltaici a terra nelle zone agricole, ancorché gli stessi non escludano la utilizzazione del terreno agricolo sottostante, come nel caso particolare di pannelli fotovoltaici montati sulla struttura di serre. Come osservato nel precedente Studio della Commissione Studi Tributarî del CNN n. 53-2009/T, a parte il caso delle "serre mobili", ove per serra si intenda invece una struttura infissa al suolo o che poggia su base di cemento, con opere murarie, diretta a creare e mantenere le condizioni climatiche ideali per determinate colture, che avvengono tuttavia sul terreno, circondato e coperto dalla struttura della serra, si può affermare che vi è terreno agricolo (che risulterà classificato catastalmente come "colture in serre") e che è

teoricamente ipotizzabile la realizzazione di un impianto fotovoltaico, che poggi sulla copertura della serra, senza modifica della natura del terreno agricolo sottostante (ancorché in pratica appaia difficile mantenere condizioni climatiche ideali per colture in serra, quando la copertura con pannelli fotovoltaici impedisca la irradiazione solare del terreno sottostante, per cui è comprensibile il disfavore del legislatore per i così detti impianti a terra).

L'attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili fotovoltaiche, svolta da un imprenditore agricolo, costituisce attività connessa all'esercizio dell'agricoltura ai sensi dell'art. 2135, terzo comma c.c. , così come dispone l'art. 1 comma 423 della legge 23 dicembre 2005 n. 266. Quest'ultima disposizione è stata dettata con la finalità di agevolare le dette attività, per quanto attiene all'imposta sul reddito, classificando il reddito ricavato dalle stesse quale reddito agrario. Tuttavia consente altresì di qualificare l'impianto fotovoltaico avente natura di immobile come fabbricato rurale di servizio, in quanto adibito ad attività agricola connessa.

Normativa

Per quanto attiene alla "res" punto di riferimento del rapporto giuridico oggetto di trasferimento, agli effetti dell'imposizione indiretta, in particolare dell'imposta di registro, i fabbricati rurali di servizio, destinati dal proprietario, coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale, a servizio dei terreni agricoli dallo stesso posseduti, si configurano come pertinenza dei terreni agricoli e, se trasferiti unitamente al bene principale, sono soggetti allo stesso regime del bene principale (cfr. art. 23, comma 3, D.P.R. 131 del 1986).

In applicazione del suddetto principio, le disposizioni relative alla c.d. *Nuova PPC* (prevista dall'art. 2, comma 4 bis, del D.L. numero 194 del 2009 convertito in Legge numero 25 del 2010, quale modificato dal comma 41 dell'art. 1 della Legge numero 220 del 2010) si applicano agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli, in base a strumenti urbanistici vigenti, **e relative pertinenze**, a favore di coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione assistenziale e previdenziale.

A sensi dell'art. 818, secondo comma, codice civile, le pertinenze possono formare oggetto di separati atti o rapporti giuridici, ma, ove trasferite indipendentemente dal bene principale, cessa il rapporto di servizio e la natura di pertinenza. La presunzione di cui al comma 2 dell'art. 24 del D.P.R. 131 del 1986, tende ad evitare elusioni fiscali, con il separato trasferimento delle pertinenze allo stesso acquirente del bene principale, per la applicazione di aliquota inferiore a quella prevista per l'immobile principale, ma dalla stessa non si può ricavare un principio fiscale di permanenza triennale della natura pertinenziale di un bene già a servizio di un immobile principale, invocabile dal contribuente a proprio favore.

Per quanto riguarda poi il rapporto giuridico e la relativa vicenda giuridica, com'è stato osservato nello Studio della Commissione Studi Tributarî del CNN numero 33-2006/T, "la sistematica adottata dal legislatore nel formulare la Tariffa dell'Imposta di registro (art.1 Tariffa) espone una tendenziale assimilazione del concetto di "trasferimento" (utilizzato nei commi dal terzo in poi) a quello di "atto traslativo o traslativo e costitutivo di diritti reali di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice" (utilizzato nel primo comma); senza tale assimilazione non

troverebbero la loro naturale collocazione - nei commi che riguardano gli specifici oggetti - gli atti costitutivi di diritti reali di godimento su terreni agricoli”.

Dubbi possono essere fondati per quanto riguarda le servitù. Infatti la giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. Sez. tributaria n. 16495 del 30 aprile 2003) ritiene che la costituzione di una servitù (nella specie di elettrodotto) non rientri 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.

Non vi è comunque dubbio che la aliquota generale dell'8% dell'imposta di registro sia applicabile sia gli atti traslativi in senso stretto (quelli che determinano cioè una modificazione soggettiva del rapporto reale) di diritti reali di godimento a titolo oneroso su immobili in genere (esclusi i fabbricati), sia gli atti costitutivi o estintivi di diritti reali limitati e che la maggiore aliquota del 15% sia applicabile solo se il trasferimento (inteso nel senso ampio di cui sopra) che ha ad oggetto terreni agricoli e relative pertinenze, a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali.

Le agevolazioni in materia di imposta di registro ed ipotecaria introdotte dal D.L. 194 del 2009, testualmente si riferiscono agli “atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e loro pertinenze”.

Sia il Consiglio Nazionale del Notariato (Cfr. G. Petteruti - D. Podetti, Studio n. 49-2010/T) sia la Amministrazione Finanziaria (Cfr. Risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010) sono concordi nel ritenere che si tratta di una nuova disciplina, del tutto indipendente da quella della Legge 604 del 1954 e successive modificazioni e proroghe, cioè dalla disciplina della “vecchia” PPC.

In particolare nel citato Studio 49-2010/T si osservava che all'incipit (“Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina...”), contenuto nel D.L. 194/2009, deve attribuirsi il limitato valore di introduzione di un trattamento agevolato per l'agricoltura, ancora consistente nelle imposte fisse di registro ed ipotecaria, ma disancorato dal passato riguardo ai presupposti ed in particolare che una valutazione in termini di idoneità alla formazione od arrotondamento di proprietà diretto coltivatrice pare non occorrere nel caso di acquisto da parte dell'IAP, essendo il suo acquisto finalizzato alla semplice conduzione nell'ambito di una attività di impresa agricola, che può prescindere dalla "proprietà" dei terreni agricoli, i quali possono essere utilizzati dall'impresa a diverso titolo (affitto, comodato), mentre potrebbe ritenersi occorrente nel caso di acquisto in veste di coltivatore diretto, se la nuova normativa in esame sia da ritenersi, in virtù del ricordato "incipit", finalizzata alla formazione o arrotondamento di proprietà diretto coltivatrice.

Si può dunque ritenere, salvo il dubbio per l'acquisto da parte di coltivatore diretto, che la agevolazione riguardi tutti i trasferimenti: quindi la compravendita, la permuta, il conferimento in società agricola, la costituzione di enfiteusi, l'alienazione del diritto dell'enfiteuta o l'affrancazione del diritto del concedente, e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento, cioè lo stesso ambito oggettivo dell'art. 1 della tariffa, parte prima, di cui al D.P.R. 131/1986.

Risposta al quesito

Con riferimento alla prima delle fattispecie ipotizzate, il trasferimento ha ad oggetto esclusivamente la proprietà superficaria di un fabbricato (impianto fotovoltaico) e pertanto non paiono applicabili le agevolazioni fiscali di cui al D.L. 194/2009 e successive modificazioni. Così come ritenuto dalla Commissione Tributaria del CNN nello Studio 53/2009/T, con riferimento alla ipotesi, più generale, di fabbricato rurale trasferito separatamente dal terreno agricolo a servizio del quale è destinato.

Infatti le norme agevolative sono di stretta interpretazione e laddove il legislatore ha voluto estendere il trattamento agevolato previsto per il bene principale al successivo acquisto di altri beni da destinare a pertinenza del primo, lo ha dovuto fare espressamente, come ad esempio per le pertinenze della “prima casa”.

Con riferimento alla seconda fattispecie, la soluzione appare dubbia, potendosi invocare argomenti sia per una risposta positiva, sia per una risposta negativa. Infatti per un verso la res oggetto del diritto è un terreno agricolo e la vicenda è configurabile come trasferimento in senso lato, trattandosi della costituzione di un diritto reale di godimento (tale essendo il diritto di superficie). Laddove il diritto di superficie abbia ad oggetto la realizzazione di un impianto fotovoltaico, l'esercizio di tale diritto è pur sempre finalizzato ad una attività considerata, come sopra detto, connessa con quella agricola. Per contro si potrebbe obiettare, che, a differenza dei diritti di usufrutto o di enfiteusi, finalizzati al godimento del terreno agricolo in quanto tale, il diritto di superficie di cui trattasi è strumentale per la realizzazione di un impianto fotovoltaico, da mantenere in proprietà superficaria, cioè ad un risultato finale non diverso da quello considerato nella prima delle due fattispecie ipotizzate e che, comunque, tale diritto non appare compatibile, almeno per quanto riguarda il coltivatore diretto, con la finalità della formazione o arrotondamento di proprietà diretto coltivatrice.

Pur tenendo in debito conto, gli argomenti a sfavore, non può essere esclusa la sostenibilità di una richiesta delle agevolazioni, anche se vi siano dubbi in ordine alla applicabilità delle stesse.

Diego Podetti