

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 28/04/2009 n. 112

Oggetto:

Istanza di interpello - Art. 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212

Testo:

La Direzione Regionale del Friuli Venezia Giulia ha trasmesso un'istanza di interpello, formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la ALFA S.r.l. societa' agricola ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini delle imposte dirette e indirette della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La societa' agricola ALFA S.r.l. svolge attivita' agricola mediante la coltivazione dei fondi di proprieta', in conformita' a quanto previsto nel proprio oggetto sociale. Nel periodo d'imposta 2004 ha optato per il regime della trasparenza fiscale ex art. 116 del TUIR. La societa' determina l'imponibile fiscale in base ai dati di Bilancio (costi, ricavi e rimanenze).

E' proprietaria, fra l'altro, dei fondi agricoli siti nel Comune X che sono stati e sono attualmente destinati alla coltivazione di cereali. Detti terreni sono in parte ricompresi nella zona territoriale omogenea E/5 - zona di preminente interesse agricolo con perimetrazione di ambito per impianti fotovoltaici con potenza fino a 10 MW.

L'attuale destinazione urbanistica dei terreni (piu' precisamente, della porzione di terreni identificata urbanisticamente dal PRGC in ambito B) e' stata determinata dalla variante n. 11 al Piano Regolatore Generale Comunale del Comune X la quale ha avuto la finalita' dell'integrazione delle norme tecniche di attuazione del piano regolatore del Comune X cosi' da consentire all'interno delle zone E/5 ed E/6:

- la realizzazione di impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica fino a 20 KW;
- la realizzazione di impianti per la produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica di potenza fino a 10 KW.

La realizzazione di questi ultimi impianti e' soggetta a permesso di costruire, il cui rilascio e' subordinato alla stipula di una convenzione da sottoscrivere con l'Amministrazione comunale.

A seguito dell'approvazione della descritta variante, sono pervenute all'istante alcune richieste da parte di societa' commerciali per la costituzione a loro favore sui predetti terreni (per la porzione ricadente nell'ambito B) del diritto di superficie per la realizzazione di impianti di produzione di energia da fonte fotovoltaica fino a 10 MW. L'intenzione dei richiedenti e' quella di realizzare e gestire il predetto impianto di energia fotovoltaica al fine di cedere a terzi l'energia prodotta.

Le proposte prevedono:

- la costituzione del diritto di superficie per una durata da definire ma compresa tra 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 facolta' 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, funzionale anche alla durata del diritto medesimo.

Sorgono, sotto il profilo fiscale, i seguenti dubbi:

1) se all'atto del perfezionamento, la prospettata operazione di costituzione del diritto di superficie vada assoggettata a imposta di registro in quanto trattasi di terreno agricolo ovvero ad IVA tenuto conto della destinazione d'uso del terreno;

2) quale sia la corretta modalita' di determinazione del componente di reddito e di valore della produzione che si avra' per effetto del perfezionamento dell'operazione.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Per quanto concerne il primo quesito, l'istante e' dell'avviso che i terreni ricadenti nella parte B presentino caratteristiche tali da renderli "suscettibili di potenzialita' edificatoria a norma delle vigenti disposizioni". Conseguentemente, non possono rientrare nella fattispecie di esclusione da IVA prevista dall'art. 2, comma 3, lett. c), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Il corrispettivo afferente alla costituzione del diritto di superficie sara' dunque assoggettato all'IVA con aliquota 20 per cento ed alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

In merito al secondo quesito, ritiene che la plusvalenza patrimoniale si dovra' determinare tenendo conto del generale principio di omogeneita' tra corrispettivo conseguito e quota di costo non ammortizzato riferibile allo stesso diritto che e' fonte del corrispettivo. La quota di costo non ammortizzato (costo storico) riferibile al diritto di superficie verrebbe dunque determinata moltiplicando il costo storico sostenuto per l'acquisto della piena proprieta' per il rapporto tra il valore del diritto di superficie (pari al corrispettivo) ed il valore della piena proprieta' all'atto della stipula del diritto di superficie, da determinarsi sulla base di una perizia giurata di stima.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 12 del d. lgs. 29 dicembre 2003, n. 387, (concernente l'attuazione della direttiva 2001/77/CE relativa alla promozione dell'energia elettrica prodotta da fonti energetiche rinnovabili nel mercato interno dell'elettricit ) dispone che la costruzione e l'esercizio degli impianti di produzione di energia elettrica alimentati, tra l'altro, da energia solare, sono soggetti ad una autorizzazione unica rilasciata dalla regione o dalle province delegate dalla regione. Detta autorizzazione, accordata a seguito di un procedimento unico al quale partecipano le Amministrazioni interessate, costituisce titolo a costruire gli impianti in esame e, ove occorra, variante allo strumento urbanistico.

Il predetto art. 12 stabilisce, altresı', al comma 7, che gli impianti di produzione di energia elettrica di cui trattasi possono essere ubicati anche in zone classificate agricole dai vigenti piani urbanistici, con l'obbligo di tenere conto delle norme in tema di sostegno nel settore agricolo (valorizzazione delle tradizioni agroalimentari locali, tutela della biodiversita', del patrimonio culturale e del paesaggio rurale). Al riguardo la Regione Friuli Venezia Giulia, nell'esercizio della potesta' primaria in materia urbanistica, ha emanato la legge regionale 23 febbraio 2005, n. 5, stabilendo, con l'art. 40, che gli interventi relativi agli impianti in esame da realizzare in area agricola sono individuati dal Piano Operativo adottato dai Comuni (P.O.C.) e che tale strumento urbanistico deve essere adottato nel rispetto delle disposizioni in materia di sostegno nel settore agricolo e secondo le indicazioni contenute nel Piano Territoriale Regionale.

Cio' premesso, con riguardo al quesito posto in merito al trattamento tributario, ai fini delle imposte indirette, applicabile all'atto di costituzione del diritto di superficie su terreni della societa' agricola istante si ricorda che l'art. 2 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce, al comma 1, che "Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprieta' ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere". Il comma 3, lett. c), del predetto art. 2 dispone che non sono considerate cessioni di beni "le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni". Occorre,

pertanto, stabilire se la costruzione dell'impianto fotovoltaico comporti una variazione della destinazione urbanistica del terreno sul quale viene installato il predetto impianto.

Inoltre l'art. 36, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, dispone che "Ai fini dell'applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, un'area e' da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo."

Cio' premesso, dalla documentazione allegata all'istanza emerge che in base allo strumento urbanistico adottato dal Comune X, il terreno oggetto dello stipulando atto di costituzione del diritto di superficie e' parte di una

zona territoriale omogenea classificata E5, ossia di preminente interesse agricolo,

sulla quale il Comune stesso ha previsto, con apposita perimetrazione di ambito, la possibilita' di realizzare impianti fotovoltaici (v. certificato di destinazione urbanistica). Il terreno sul quale si intende costituire il diritto di superficie si caratterizza, dunque, per la possibilita' di essere utilizzato sia per scopi agricoli, sia, a fronte del rilascio dell'autorizzazione di cui all'art. 12 del citato d. lgs. n. 387 del 2003, per la costruzione di un impianto fotovoltaico. In particolare, il Comune X ha stabilito, con la variante al proprio Piano Regolatore, che gli impianti in esame possono essere realizzati nelle zone agricole anzidette "...in quanto sono ritenuti pienamente compatibili con il paesaggio, ...". Tale orientamento, peraltro, si colloca in pieno accordo con quanto stabilito dal citato art. 12, comma 7, del d. lgs. n. 387 del 2003, secondo cui gli impianti di produzione di energia fotovoltaica possono essere ubicati anche in aree classificate come zone agricole dai vigenti piani urbanistici.

Cio' posto, tenuto conto delle disposizioni vigenti e degli strumenti urbanistici adottati dal Comune X, si ritiene, ai fini fiscali, che la costruzione dell'impianto fotovoltaico non comporti l'automatica classificazione

del terreno sul quale lo stesso sorge quale "area edificabile", disconoscendo, in tal modo, la destinazione urbanistica attribuita allo stesso terreno dal PRG. Pertanto, considerato che lo strumento urbanistico vigente nel Comune X non ha modificato la destinazione urbanistica dei terreni destinati a tale utilizzazione e che la contemporanea possibilita' dell'utilizzo agricolo del terreno e dell'installazione sullo stesso di impianti fotovoltaici e' coerente con le disposizioni urbanistiche vigenti, si ritiene che il terreno sul quale si intende costituire il diritto di superficie e' 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 DPR n. 633 del 1972. Pertanto, il contratto costitutivo del diritto di superficie, che, ai sensi dell'art. 1350 del codice civile, deve essere stipulato per atto pubblico o per scrittura privata, a pena di nullita', e deve essere sottoposto a trascrizione a norma dell'art. 2643 del codice civile, sara' assoggettato, in ragione della qualificazione soggettiva della parte che acquista il diritto di superficie (societa' commerciale) all'imposta di registro con applicazione dell'aliquota del 15 per cento, ai sensi dell'art. 1, della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n. 131 del 1986, unitamente alle imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale.

Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, l'art. 9, comma 5, del TUIR, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal d. lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, stabilisce che le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso si applicano anche nei confronti degli atti che importano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento. Pertanto, la costituzione del diritto di

superficie e' equiparata alla cessione a titolo oneroso, con la conseguenza che alle somme conseguite a seguito della cessione o costituzione del diritto di superficie sono applicabili i principi del reddito d'impresa di cui agli artt. 81 e seguenti del TUIR, nel caso in cui il percettore sia un'impresa (esercitata in forma individuale o societaria).

Pertanto, nel caso in esame, le prospettate operazioni di costituzione del diritto di superficie appaiono idonee a far sorgere in capo all'istante proprietario del terreno un componente reddituale, riconducibile alla sfera applicativa dell'art. 86 del TUIR, che disciplina le plusvalenze patrimoniali nell'ambito dell'impresa.

Il comma 2 del citato art. 86, sulla modalita' di determinazione della plusvalenza, dispone il confronto tra il corrispettivo ed il costo non ammortizzato del bene (costo storico).

Tuttavia, nel caso in esame, non si tratta di una cessione in senso proprio, bensì della costituzione di un diritto reale di godimento, per la quale non e' possibile individuare un costo storico, poiche' il diritto nasce solo al momento della sua costituzione: la piena proprieta' non incorpora in se', per così dire in potenza, anche l'eventuale diritto di superficie. Quest'ultimo, infatti, rappresenta una deroga al principio dell'accessione, deroga in virtu' della quale il proprietario del suolo non acquista la proprieta' del bene che insiste o che sara' costruito sul suolo stesso. La costituzione del diritto di superficie, pertanto, non intacca la proprieta' del suolo, ma impedisce che la stessa si espanda a cio' che insiste sopra il suolo (o sotto di esso). Soltanto alla scadenza dello stesso ci sara' un espandersi della proprieta' a cio' che e' stato costruito, cosa che tuttavia sembra esclusa nel caso in esame, dal momento che, come sopra ricordato, la legge impone l'obbligo del ripristino dello stato dei luoghi a carico dell'esercente a seguito della dismissione dell'impianto.

Si ricorda, inoltre, il principio affermato ai fini della deducibilita' del costo del terreno, in base a cui l'acquisto del diritto di superficie non e' comprensivo del valore del terreno e il diritto di superficie non incorpora il valore del terreno e che soltanto l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato e' sostanzialmente assimilabile all'acquisto in proprieta' del terreno stesso (cfr. risoluzione 5 luglio 2007, n. 157/E; risoluzione 27 luglio 2007, n. 192/E), mentre con il diritto di superficie a tempo determinato non esiste un definitivo depauperamento in capo al proprietario.

Pertanto, il corrispettivo per la costituzione del diritto di superficie su un bene patrimoniale o strumentale rappresenta un componente positivo di reddito imponibile quale plusvalenza, che, qualora ne ricorrano i presupposti previsti dall'art. 86, comma 4, del TUIR, potra' essere rateizzata, tenendo conto del periodo di possesso del terreno, dal momento che trattasi della costituzione di un diritto reale e non di un diritto personale di godimento.

Ai fini dell'IRAP, infine, si ricorda che in virtu' dell'art. 5, comma 3, del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008), "...le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione di immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, ne' beni alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa, concorrono in ogni caso alla formazione del valore della produzione".

Trattamento analogo peraltro deve essere riservato alle plusvalenze da cessioni di beni strumentali.

Si ritiene, pertanto, che nel caso in esame la plusvalenza in parola concorra alla formazione del valore della produzione netta imponibile ai fini IRAP.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinche' i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformita'.