

Lì, 28/03/2023

CIRCOLARE 823/23

OGGETTO: IL DIRITTO DI SUPERFICIE E L'IVA: PRASSI AGENZIA ENTRATE E STUDIO DI CASISTICHE.

La presente Circolare nasce dalla necessità di fare chiarezza sul trattamento fiscale da tenere in caso di cessione di un diritto di superficie. Le diverse casistiche prospettate rientrano tra quelle che possono essere riscontrate presso le PA. Si comincia con una disamina istituzionale dell'istituto del diritto di superficie, per poi passare all'esame delle diverse casistiche. In conclusione, anche con riferimento alla dell'Agenzia delle Entrate viene esaminato un caso di specie e le sue implicazioni fiscali.

La costituzione o la cessione del diritto di superficie di cui all'art. 952 c.c. su un terreno è in linea generale riconducibile fra i diritti reali di godimento e, ai fini dell'IVA, si intende equiparata alla cessione di un bene, il cui trattamento dipende dalla natura del bene stesso.

Ai sensi dell'articolo 2 comma 1 del DPR 633/72, infatti, costituiscono cessione di beni *"gli atti che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere"*.

Nel caso in cui il cedente sia un soggetto passivo d'imposta, si individuano le seguenti ipotesi (Interpelli Agenzia delle Entrate n. 699/2021 e n. 200/2020):

- se il **terreno** oggetto di costituzione del diritto di superficie è agricolo e, comunque, non suscettibile di utilizzazione edificatoria, l'operazione risulta estranea dal campo di applicazione dell'IVA ex art. 2 comma 3 lett. c) del DPR 633/72;
- se il **fabbricato** oggetto di costituzione del diritto di superficie rientra tra quelli previsti dal comma 1 nn. 8- *bis*) e 8-*ter* dell'art. 10 del DPR 633/72, l'operazione si considera esente da imposta (fatta salva la possibilità di optare per l'applicazione del tributo);
- in tutti gli altri casi, l'operazione è ordinariamente effettuata in regime di imponibilità.

Nel contesto sopra descritto, esaminiamo ora un'ipotesi particolare della concessione del diritto di superficie che è rappresentata dalla cessione dello stesso riferito ad un terreno che diviene edificabile, al fine di realizzare un impianto fotovoltaico volto a produrre energia dalla fonte solare.

È necessario, in effetti, determinare se le opere necessarie alla realizzazione di detto impianto comportino, o meno, una variazione della destinazione urbanistica del terreno sul quale esso viene installato.

Infatti, si ricorda che l'art. 36 comma 2 del DL223/2006 (convertito L. 248/2006) stabilisce che, anche ai fini IVA, *"un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a **scopo edificatorio** in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente*

12051 ALBA (CN)
Piazza Cristo Re, 14 - 3° piano
Tel. 0173.284824
Fax 0173 380545
sede.alba@enti-rev.it

12037 SALUZZO (CN)
Via Martiri Liberazione, 46
Tel. 0175.41253
Fax 0175.44248
sede.saluzzo@enti-rev.it

12037 SALUZZO (CN)
Via Bagni, 1/A
Tel. 0175.217342
tributi@enti-rev.it

12100 CUNEO
Piazza Galimberti, 2
Tel. 0171.698502
sede.cuneo@enti-rev.it

10138 TORINO
Via Susa, 31
Tel. 011.4340002

dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo" (in tal senso si esamini la Risoluzione Agenzia delle Entrate 2 dicembre 2008 n. 460).

Pertanto, stabilire se la costruzione dell'impianto fotovoltaico comporti una variazione della destinazione urbanistica del terreno sul quale viene installato deve essere valutata con riferimento alla zona in cui l'impianto possa essere ubicato, secondo i piani urbanistici vigenti. Se è posizionato in un'area definita come zona agricola e la sua costruzione non implichi l'automatica classificazione come "area edificabile" del terreno, la cessione del diritto di superficie costituito su di esso può ritenersi escluso dall'ambito applicativo dell'IVA, ai sensi del citato art. 2 comma 3 lett. c) del DPR 633/72.

Alla conclusione è così pervenuta la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 112/2009, che, esaminato lo strumento urbanistico vigente in uno specifico Comune, rileva come non è stata modificata la destinazione urbanistica dei terreni e che vi sia la possibilità "contemporanea" di utilizzare un terreno ai fini agricoli e di installare impianti fotovoltaici su detto terreno.

Proprio con riferimento a un impianto fotovoltaico realizzato su un terreno acquisito a seguito della costituzione di un diritto di superficie, ulteriori precisazioni sono rese dalla circolare Agenzia delle Entrate n. 36/2013. Qui, è affermato che, sulla base dell'art. 2 del DPR 633/72, *"qualora l'oggetto della concessione del diritto di superficie sia un terreno, sulla stessa deve applicarsi l'aliquota IVA ordinaria"*.

Tuttavia, secondo il comma 3 lett. c) del predetto art. 2 del DPR 633/72, non sono cessioni di beni quelle che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria e, a tale fine, *"non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione di opere da realizzare in zone agricole, ivi comprese le residenze, in funzione della conduzione del fondo e delle esigenze dell'imprenditore agricolo a titolo principale"*, con la conseguenza che la fattispecie descritta è "fuori dal campo dell'applicazione dell'IVA anche a seguito di costituzione o trasferimento di diritti reali".

Per completezza, si segnala che la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 15 dicembre 2017 n. 30143, ha escluso la natura edificatoria del terreno che, al momento della cessione, presenta la destinazione come terreno agricolo nei piani urbanistici, benché dopo la stipula dell'atto di cessione, e dietro apposita istanza, il cessionario ottenga la concessione ad una limitata edificazione (nella specie, per manufatti inerenti alle esigenze agricole della produzione locale).

A disposizione per ulteriori chiarimenti in merito, si porgono cordiali saluti.

ENTI REV S.r.l.
