

Impianti fotovoltaici, diritto di superficie al 9%

Il Sole 24 Ore | NORME E TRIBUTI | 12 FEBBRAIO 2021 | Angelo Busani

La costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo, al fine di costruire un impianto fotovoltaico, è soggetta all'imposta di registro con l'aliquota del 9 per cento e non con l'aliquota del 15 per cento. Lo decide la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 3461 dell'11 febbraio 2021, priva di precedenti in sede di legittimità. La controversia interpretativa si imperniava sul tema di comprendere come debba essere inquadrata la fattispecie della costituzione del diritto di superficie su area agricola. Secondo l'agenzia delle Entrate, essa andrebbe catalogata nel terzo periodo dell'articolo 1 della Tariffa Parte prima allegata al Dpr 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro), il quale contempla «il trasferimento» che «ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»; Ad avviso dei giudici di primo e secondo grado che hanno esaminato la vicenda poi giunta in Cassazione, essa sarebbe da catalogare invece nel primo periodo dell'articolo 1 della Tariffa predetta Parte prima allegata al Dpr 131/1986 (testo unico dell'imposta di registro), il quale contempla, tra l'altro, gli «atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento». La prima tesi comporta l'applicazione dell'aliquota del 15 per cento (sul valore del diritto concesso), dalla seconda tesi consegue l'applicazione dell'aliquota del 9 per cento. La Cassazione dà dunque ragione a quest'ultima posizione. Il ragionamento è che il diritto di superficie (vale a dire il diritto di fare e mantenere una costruzione sul fondo altrui) è un diritto reale che, quando si origina – così come accade nel caso in cui sia il proprietario del fondo a concederlo – si “costituisce” e non si “trasferisce”. Viceversa, un “trasferimento” si ha quando sia eretto un manufatto nell'esercizio del diritto di superficie e il titolare del diritto di proprietà superficaria lo sottoponga poi a un'alienazione. Pertanto, dato che il terzo periodo dell'articolo 1 della Tariffa concerne solo “il trasferimento” di terreni agricoli, mentre il primo periodo concerne ogni “atto costitutivo” di diritti reali immobiliari, alla costituzione del diritto di superficie (a prescindere dalla natura agricola o edificabile dell'area su cui è impresso) si applica l'imposta di registro con l'aliquota dell'8 per cento. Così ragionando, la Cassazione, in sostanza ripropone, con riguardo al diritto di superficie, lo stesso ragionamento che la giurisprudenza di vertice svolge (Cassazione 16495/2003) con la costituzione del diritto di servitù: anche in questo caso, infatti, trattandosi della “costituzione” di un diritto reale (e non di un “trasferimento”) si è al di fuori dell'applicazione del terzo periodo dell'articolo 1 della Tariffa Parte prima e quindi non rileva la natura (agricola o edificabile) del fondo sul quale la servitù è impressa, in quanto l'aliquota del registro è in ogni caso quella del 9 per cento. © RIPRODUZIONE RISERVATA