

Risposta n. 299

OGGETTO: Interpello art. 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Imposta di registro su contratti di locazione di terreni agricoli destinati alla costruzione di impianti eolici

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante afferma di avere quale oggetto sociale la costruzione e la gestione di parchi eolici per la produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile e di stipulare atti aventi ad oggetto locazioni ultra novennali di terreni agricoli e diritti di superficie su parti di terreni anch'essi agricoli allo scopo di avere la disponibilità dei terreni sui quali insistono gli impianti eolici. In particolare, la società afferma che stipulerà un contratto di locazione, costituzione di diritto di superficie e di servitù, avente per oggetto i terreni agricoli identificati in atti.

L'istante precisa, inoltre, che la locazione è finalizzata esclusivamente alla costruzione, all'esercizio ed alla manutenzione, in proprio o in concessione a terzi, della porzione di un impianto eolico che insisterà sui terreni medesimi, riguarderà esclusivamente quelle aree del terreno adiacenti alle aree oggetto del diritto di superficie e/o servitù ed avrà durata di anni trenta, con opzione di rinnovo per ulteriori

anni dieci. Il canone annuale della locazione è stabilito nella misura, per il primo anno, in complessivi Euro 1.000,00, e a partire dal secondo anno e fino alla scadenza del relativo contratto, in misura annua pari a Euro 13.303,45.

In relazione alla fattispecie rappresentata, chiede quale sia il corretto trattamento ai fini dell'imposta di registro da applicare ai suddetti contratti di locazione a durata ultra novennale aventi ad oggetto terreni agricoli destinati alla costruzione di impianti eolici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che sia corretto applicare l'aliquota dello 0,5% nel calcolo dell'imposta di registro gravante sui contratti aventi ad oggetto locazioni ultra novennali di terreni agricoli e diritti di superficie su parti di terreni, anch'essi agricoli, sui quali insistono impianti eolici, in quanto nella locuzione "fondo rustico" non risulta esservi alcun riferimento all'attività svolta sul terreno, ossia al suo utilizzo di fatto. In tal senso, ai fini della corretta applicazione dell'art. 5 della Tariffa, parte prima del d.P.R. n. 131 del 1986, l'istante ravvisa una equivalenza tra la definizione di fondo rustico e quella di terreno agricolo.

Al riguardo, richiama sia la risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015 con riferimento alla nozione di fondo rustico, che la recente Cassazione Sezione Tributaria n.12777 del 26 giugno 2020, che lo studio 16-2018/T del Consiglio Nazionale del Notariato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si rappresenta che la presente risposta è fornita esclusivamente in relazione al corretto trattamento tributario, ai fini dell'imposta di registro, dei contratti di locazione a durata ultra novennale aventi ad oggetto terreni agricoli destinati alla costruzione di impianti eolici. Non costituisce oggetto del quesito in

esame, quindi, il trattamento fiscale delle altre disposizioni contrattuali presenti nella bozza di contratto allegato alla presente istanza di interpello.

Con riferimento agli impianti fotovoltaici ed in relazione alla loro qualificazione come beni mobili o immobili, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, in diversi documenti di prassi (tra cui la circolare n. 32/E del 6 luglio 2009, la circolare 19 luglio 2007, n. 46/E, la circolare dell'11 aprile 2008, n. 38/E, la circolare 19 dicembre 2013, n. 36), quale sia il loro inquadramento catastale e quale il regime fiscale applicabile a specifiche fattispecie, precisando che le soluzioni prospettate sono applicabili, per quanto compatibili, anche agli investimenti nell'eolico. In particolare, con la circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E sono stati forniti, tra l'altro, chiarimenti in ordine al trattamento fiscale degli impianti fotovoltaici realizzati su beni di terzi ai fini delle Imposte Dirette, dell'IVA e del Registro, posto che la costruzione di un parco fotovoltaico o eolico può avvenire non solo su un terreno detenuto a titolo di proprietà ma anche su un terreno detenuto per effetto di un contratto di locazione, oppure su un terreno sul quale sia stato costituito un diritto reale di godimento (come il diritto di superficie).

Per quanto di interesse in questa sede, nel caso in cui l'impianto venga realizzato su un terreno acquisito a seguito della stipula di un contratto di locazione, la citata circolare n. 36/E del 2013 ha ritenuto che, per individuare il regime fiscale applicabile ai fini dell'IVA e dell'imposta di Registro, sia necessario stabilire, preliminarmente, se la costruzione dell'impianto fotovoltaico sul terreno in locazione comporti una variazione della destinazione urbanistica del terreno stesso (il regime cambia, infatti, in relazione all'edificabilità o meno del terreno ed in relazione alla sua natura di terreno agricolo).

Al riguardo, la predetta circolare ha richiamato l'articolo 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'elettricità), secondo cui «*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 biodiversità, del patrimonio culturale e del paesaggio rurale)», e l'articolo 36, comma 2, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) secondo cui «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 è 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».

Coerentemente con le citate norme, la costruzione dell'impianto fotovoltaico non comporta l'automatica classificazione del terreno sul quale lo stesso sorge quale "area edificabile", in quanto, in base agli strumenti urbanistici vigenti nell'area interessata, gli impianti fotovoltaici possono essere ubicati anche in aree classificate come zone agricole dai vigenti piani urbanistici (in tal senso cfr. Risoluzione n. 112/E del 2009).

Pertanto, la predetta circolare n. 36/E del 2013 conclude che, ai fini dell'imposta di registro, nell'ipotesi in cui la locazione del terreno sul quale verrà realizzato l'impianto fotovoltaico rientri nel regime di esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8) del d.P.R. n. 633 del 1972, in considerazione della deroga al principio di alternatività IVA-Registro prevista dall'articolo 40 del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), l'imposta di Registro è dovuta nella misura dello 0,50 per cento, se ha ad oggetto un fondo rustico, e nella misura del 2 per cento negli altri casi, ai sensi dell'articolo 5, lettere a) e b), della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Nel caso, infine, in cui l'affitto del terreno non rientri nel campo di applicazione

dell'IVA, per la registrazione del contratto deve essere corrisposta, in linea generale, l'imposta di registro nella misura del 2 per cento, salvo che non si tratti di fondo rustico, per il quale trova, invece, applicazione l'imposta di registro nella misura dello 0,50%, ai sensi del richiamato articolo 5 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR.

Pertanto, si condivide la soluzione proposta dal contribuente circa l'equivalenza tra fondi rustici e terreni agricoli e, di conseguenza, circa l'applicabilità dell'aliquota dello 0,50 % per i contratti di affitto di terreni agricoli destinati alla costruzione di impianti eolici.

In tal senso, si ritiene utile rammentare il contenuto della risoluzione n. 26/E del 2015, che citando la sentenza della Commissione Tributaria Centrale 18 gennaio 1989, n. 369, "*Enunciando il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze il legislatore tributario ha inteso riferirsi al fondo rustico inteso in senso tecnico giuridico come appezzamento di terreno agricolo corredato da elementi strumentali (pertinenziali) necessari per la gestione economica...*", ha successivamente affermato "*In sostanza, il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze coincide con la nozione di fondo rustico*".

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)