

Risposta n. 337/2022

OGGETTO: Decadenza dai benefici fiscali IAP per costituzione infraquinquennale di diritto di superficie su fabbricati rurali a favore di società per installazione di pannelli fotovoltaici - Articolo 2 d.lgs. n. 99 del 2004 e articolo 2, comma 4-bis d.l. n. 194 del 2009.

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

QUESITO

La Società istante rappresenta di aver acquistato nel 2019 un fondo agricolo con sovrastanti fabbricati rurali ad uso magazzino/deposito attrezzi agricoli, a servizio del fondo medesimo, compresa l'area a sedime dei detti fabbricati e la loro corte, per il prezzo complessivo di euro 423.900,00, di cui euro 30.000,00 riferiti ai detti fabbricati agricoli considerate le loro pessime condizioni, usufruendo dei "*benefici fiscali IAP*" (agevolazioni tributarie previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e dall'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25), ovvero ottenendo l'applicazione dell'imposta catastale nella misura dell'1%, con imposta fissa di registro e ipotecaria di euro 200,00.

L'istante, pur non essendo ancora trascorsi cinque anni dal detto acquisto, intende costituire un diritto di superficie a favore di una Società "Beta" (società di

terze persone, avente per oggetto l'attività di produzione di energia) per l'installazione di pannelli fotovoltaici sui fabbricati rurali insistenti sul fondo agricolo, precisando che il diritto di superficie dovrà costituirsi a favore della medesima Società "Beta" sui fabbricati rurali che insistono sul fondo. L'energia elettrica così prodotta sarà rivenduta dalla Società "Beta" a terzi e, solo eventualmente, all'istante. In particolare, nella documentazione integrativa viene precisato che con detta operazione ci sarà la possibilità di cessione fino al 100% dell'elettricità prodotta al servizio di eventuali future utenze dell'istante ad un prezzo fino al 40% inferiore all'attuale prezzo in bolletta e che la potenza installata in Kilowatt di picco (kwp) sarà di circa 500 kwp e che l'energia annua presunta sarà di 550000 kwp.

L'operazione si presenta peraltro doverosa, in quanto nell'occasione verrà rimosso e smaltito a norma di legge ogni materiale eventualmente nocivo presente sui tetti dei fabbricati interessati, insieme procurando nuova efficace copertura ai fabbricati rurali.

In particolare, come risulta dalla bozza di contratto allegata in sede di documentazione integrativa, l'Istante intende costituire in favore della Società "Beta" il diritto di superficie, ai sensi dell'articolo 952 del codice civile, sui lastrici solari insistenti sui fabbricati di proprietà dell'istante e sulle ulteriori aree connesse che saranno occupate dalle opere accessorie all'impianto fotovoltaico (ad esempio, cabina elettrica, colonnine di ricarica, inverter) al fine di installarvi, gestire e mantenere un impianto fotovoltaico e/o sistemi di accumulo dell'energia, comprensivo di tutte le opere elettriche e civili necessarie ed opportune per l'accesso, installazione, conduzione e manutenzione del detto impianto e la sua connessione alla rete elettrica nazionale, telefonica o idrica; la Società "Beta", inoltre, intende anche acquisire la titolarità delle servitù di elettrodotto e di passaggio.

In sede di documentazione integrativa, l'Istante conferma che la stessa continuerà ad essere titolare e a coltivare e condurre direttamente i terreni e i fabbricati rurali acquistati con l'atto del 16 novembre 2019 in oggetto anche dopo la costituzione del

diritto di superficie in questione, per un periodo non inferiore al quinquennio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che la costituzione di diritto di superficie a terzi possa comportare decadenza dai "*benefici fiscali IAP*" goduti in sede di acquisto oneroso infraquinquennale, solo ed esclusivamente in proporzione al valore dei diritti a trasferirsi alla Società installatrice "Beta".

In particolare, l'Istante evidenzia che nell'atto di provenienza, dove si indicava il prezzo totale del fondo acquistato con i "*benefici fiscali IAP*", veniva precisato il prezzo imputato ai soli fabbricati rurali, talché si prospetta come soluzione che la progettata vendita/costituzione del diritto di superficie comporti la decadenza dai detti benefici per il solo richiamato importo di euro 30.000,00, fermi i predetti benefici fiscali sulla restante consistenza che rimane in piena proprietà all'istante, della quale si precisa che ha continuato a condurre in proprio l'intero fondo in tal modo acquistato.

In subordine, si prospetta la soluzione che la decadenza, sempre parziaria, dei detti benefici fiscali possa conteggiarsi in proporzione alle superfici in oggetto, ove ovviamente si avrà decadenza solo per quella superficie imputata ai fabbricati rurali oggetto di cessione nel lastrico solare.

L'istante chiede, quindi, di sapere se possa conservare i benefici fiscali di cui al decreto-legge n. 194 del 2009, richiesti e fruiti per l'acquisto del detto terreno agricolo e delle dette pertinenze, per tutta la parte non oggetto di rivendita (in diritto di superficie) a terzi, e se si realizzi decadenza parziale dai detti benefici per il trasferimento a titolo oneroso alla Società "Beta" terza - la quale vi realizzerà e manterrà la titolarità e l'utilizzo di impianto fotovoltaico - della proprietà superficiale su tetto di fabbricato rurale facente parte del fondo per il quale sono stati richiesti nel quinquennio precedente i medesimi benefici fiscali, e che sino ad oggi ha conservato in proprietà e coltivato in proprio.

Secondo l'istante, tale decadenza parziale deve essere conteggiata avendo riguardo al valore imponibile precisato in sede di rogito per il solo fabbricato oggetto di decadenza; altrimenti, l'istante chiede in quale altro modo debba essere liquidata la medesima decadenza parziale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2, comma 4-*bis*, del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25, stabilisce che "*Al fine di assicurare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (...) sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento. (...) I predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Sono fatte salve le disposizioni di cui all'articolo 11, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228, nonché all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, e successive modificazioni*".

Anche le società agricole possono rientrare nell'agevolazione in parola, atteso che l'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo n. 99 del 2004 stabilisce che "*alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, qualificate imprenditori agricoli professionali, sono riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui all'articolo 1, comma 3, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni*

ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dalle agevolazioni medesime".

Il successivo comma 4-bis dispone, inoltre, che "Le agevolazioni di cui al comma 4 sono riconosciute anche alle società agricole di persone con almeno un socio coltivatore diretto, alle società agricole di capitali con almeno un amministratore coltivatore diretto, nonché alle società cooperative con almeno un amministratore socio coltivatore diretto, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale. La perdita dei requisiti di cui al presente comma nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni determina la decadenza dalle agevolazioni medesime".

Ai sensi dell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo n. 228 del 2001, "non incorre nella decadenza dei benefici l'acquirente che, durante il periodo vincolativo di cui ai commi 1 e 2, ferma restando la destinazione agricola, alieni il fondo o conceda il godimento dello stesso a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del Codice Civile".

Ai sensi della citata norma di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del decreto legge n. 194 del 2009, la costituzione del diritto di superficie su terreni acquistati con le citate agevolazioni, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula dell'atto di acquisto agevolato, integra ipotesi di decadenza dall'agevolazione, in quanto viene meno il requisito della diretta coltivazione dei terreni da parte del concedente.

In linea generale, pertanto, il contribuente che costituisce a favore di terzi un diritto di superficie su terreni acquistati con le agevolazioni, nel termine del quinquennio dall'acquisto, decade dalle agevolazioni fruite.

Nel caso di specie, come risulta anche dalla bozza di contratto allegata in sede di documentazione integrativa, l'istante intende costituire in favore della Società "Beta" il diritto di superficie sui lastrici solari insistenti sui fabbricati rurali di proprietà dell'istante, acquistati con le dette agevolazioni unitamente al fondo sul quale gli stessi

sono situati, nonché sulle aree che saranno occupate dalle opere accessorie all'impianto fotovoltaico.

Al riguardo, si ritiene che la costituzione del diritto di superficie sui lastrici solari insistenti sui fabbricati rurali acquistati con le "agevolazioni PPC" non integri una causa di decadenza dalle medesime agevolazioni purché in seguito alla stessa non venga meno la coltivazione diretta del fondo sul quale gli stessi sono situati ed i fabbricati rurali continuino a mantenere la propria destinazione d'uso rurale strumentale alla coltivazione diretta del medesimo terreno.

Come affermato nell'istanza e qui assunto acriticamente, il diritto di superficie costituito riguarda una piccola porzione del fondo, costituita dalla superficie dei lastrici solari dei fabbricati rurali, sui quali verranno realizzati i moduli fotovoltaici e dalle ulteriori aree connesse che saranno occupate dalle opere accessorie all'impianto fotovoltaico (ad esempio, cabina elettrica, colonnine di ricarica, inverter), che non pregiudica la possibilità di continuare la coltivazione diretta del fondo medesimo.

Inoltre, in sede di presentazione della documentazione integrativa, è stato precisato che la Società istante continuerà ad essere titolare e a coltivare e condurre direttamente i terreni e i fabbricati rurali acquistati con atto del 2019 in oggetto anche dopo la costituzione del diritto di superficie in questione per un periodo non inferiore al quinquennio.

Resta impregiudicata la facoltà dell'Ufficio competente in ordine all'appuramento dell'effettivo rispetto delle condizioni previste dalla norma agevolativa.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)