

Locazione di terreni agricoli destinati alla costruzione di impianti eolici: l'imposta di registro si applica nella misura dello 0,50% prevista per l'affitto dei fondi rustici

Valeria Vasta

Con la [risposta ad interpello n. 299 del 27 aprile 2021](#) l'Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti ha chiarito che ai contratti di locazione ultra novennali di terreni agricoli destinati alla costruzione di impianti eolici si applica l'imposta di registro nella misura dello 0,50% ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera a) della Tariffa, parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, in quanto la nozione di "fondo rustico" cui fa riferimento la citata norma coincide, sostanzialmente, con quella di "terreno agricolo".

Ed infatti, secondo l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria, la circostanza secondo cui sul terreno oggetto di locazione sorgerà un nuovo impianto eolico non è idonea a comportare l'automatica variazione della destinazione urbanistica di tale area, mutandone la classificazione da agricola ad "edificabile". Ciò in quanto, come più volte chiarito dalla stessa prassi nel tempo, gli impianti fotovoltaici - così come anche quelli eolici, per analogia - possono essere ubicati anche in aree classificate come zone agricole, secondo i piani urbanistici vigenti.

Il quesito dell'istanza è articolato da una Società avente quale oggetto sociale la costruzione e la gestione, appunto, di parchi eolici per la produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile, intenzionata a stipulare atti aventi ad oggetto locazioni ultra novennali di terreni agricoli e diritti di superficie su parti di terreni agricoli, allo scopo di averne la disponibilità per erigervi gli impianti in questione.

Nel caso specifico, viene precisato che la locazione sarà 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 oggetto del contratto.

In relazione alla fattispecie rappresentata, **l'istante chiede di sapere quale sia ai fini dell'imposta di registro il trattamento più consono da applicare ai suddetti contratti di locazione** e, nel prospettare la soluzione interpretativa di cui si richiede la conferma, **ritiene corretto applicare l'aliquota ridotta, nella misura dello 0,50%, riservata, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera a) della Tariffa, parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, alle locazioni e affitti aventi ad oggetto i fondi rustici.**

Tale conclusione trae origine dalla constatazione secondo cui la richiamata norma, laddove riserva un'aliquota agevolata ai contratti di locazione ed affitto relativi ai "fondi rustici", nella sua formulazione letterale e nell'impiego di tale locuzione non farebbe alcun riferimento all'attività che in concreto verrà svolta sul terreno, ossia al suo utilizzo di fatto, quale elemento condizionante il regime di favore.

In tal senso, quindi, e ai fini della corretta applicazione del menzionato art. 5, sarebbe ravvisabile ad avviso del contribuente **un'equivalenza tra la definizione di "fondo rustico" e quella di "terreno agricolo"**.

Questa interpretazione viene pienamente accolta dall'Agenzia delle Entrate, che, nel confermare la tesi della Società istante, si riporta a quanto già affermato sul tema dalla [risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009](#) e dalla [circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013](#), precedenti con cui sono stati forniti chiarimenti in ordine all'inquadramento catastale e al regime fiscale degli impianti fotovoltaici realizzati su beni di terzi, valevoli anche, in quanto compatibili, con riferimento agli investimenti nell'eolico.

L'Amministrazione finanziaria ricorda, innanzitutto, come la citata circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013 abbia precisato che **la costruzione di un parco fotovoltaico** (e, quindi, per analogia anche di un parco eolico) **possa avvenire** non solo su un terreno detenuto a titolo di proprietà, ma **anche su un terreno detenuto per effetto di un contratto di locazione**.

In quest'ultima ipotesi, per individuare il regime fiscale valevole ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro si rende preliminarmente necessario stabilire **se la costruzione dell'impianto fotovoltaico sull'area concessa in locazione comporti o meno una variazione della destinazione urbanistica dello stesso terreno**. Le regole applicabili, infatti, mutano in relazione all'edificabilità o meno del terreno e alla sua natura.

A tal proposito, vengono espressamente richiamate quali norme di riferimento le seguenti disposizioni:

- **l'art. 12 del D.lgs. n. 387/2003** (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'**art. 36, comma 2, del D.L. n. 223/2006**, (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248/2006) secondo cui

“...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 norme citate, l'Agenzia delle Entrate ribadisce il principio già espresso con la risoluzione n. 112/E del 28 aprile 2009, secondo cui **la costruzione dell'impianto fotovoltaico non comporta l'automatica classificazione del terreno sul quale lo stesso sorge quale “area edificabile”**, in quanto, secondo gli strumenti urbanistici vigenti nell'area interessata, gli impianti fotovoltaici possono essere ubicati anche in aree classificate come **zone agricole** dai vigenti piani urbanistici, **che rimangono tali nonostante la presenza del sistema di produzione energetica**.

Pertanto, nell'ipotesi in cui la locazione del terreno su cui le verrà realizzato l'impianto fotovoltaico (o eolico) rientri nel regime di esenzione dall'IVA di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8) del D.P.R. n. 633/1972, essa sarà soggetta ad imposta di Registro, la quale, **ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera a) della Tariffa, parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986**, sarà dovuta:

- **nella misura dello 0,50%, se ha ad oggetto un fondo rustico;**
- **e nella misura del 2% in tutti gli altri casi.**

Sulla base di tali considerazioni, l'Agenzia delle Entrate condivide, quindi, la soluzione proposta dal contribuente circa **l'equivalenza tra fondi rustici e terreni agricoli e, di**

conseguenza, circa l'applicabilità dell'aliquota agevolata nella misura dello 0,50 % per i contratti di affitto di terreni agricoli destinati alla costruzione di impianti eolici.

Per argomentare ulteriormente le conclusioni rassegnate, l'Amministrazione, infine, riporta i contenuti della precedente [risoluzione n. 26/E del 26 marzo 2015](#), che, nel richiamare la sentenza della Commissione Tributaria Centrale, n. 369 del 18 gennaio 1989, ha chiarito come *“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...”* ed ha successivamente affermato che *“**in sostanza, il concetto di terreni agricoli e relative pertinenze coincide con la nozione di fondo rustico**”*.

La risposta ad interpello esaminata nel presente contributo offre sicuramente lo spunto per qualche utile riflessione in ordine alle tematiche trattate.

Innanzitutto, ad avviso di chi scrive, il quesito formulato nell'istanza in oggetto è tutt'altro che peregrino. Appare, infatti, quanto mai legittimo domandarsi se, in un caso come quello di specie, sia corretto applicare l'imposta di registro nella misura ridotta dello 0,50% e, con ogni probabilità, il dubbio dell'istante avrà mosso le premesse dalle seguenti considerazioni.

E' principio pacifico, infatti, che il legislatore, nel modulare le aliquote applicabili ai vari atti soggetti all'imposta di registro, abbia sicuramente tenuto conto delle finalità e della *ratio* ad essi sottese.

Ai contratti di locazione e affitto di beni immobili che abbiano ad oggetto i “fondi rustici” è riservata, ai sensi del più volte richiamato art. 5, comma 1, lettera a) della Tariffa, parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, un'aliquota evidentemente agevolata dello 0,50% e ciò allo scopo di incentivare e di “premiare”, in qualche modo, quei contratti ritenuti virtuosi secondo una concezione imprenditoriale di stampo tradizionale, in quanto utili per la promozione e lo sviluppo dell'attività agricola.

Ecco, dunque, che, nell'ipotesi in cui il terreno oggetto di locazione, benchè formalmente di tipo agricolo, non sia destinato, nella sostanza, alla lavorazione e alla produzione della terra, possa legittimamente sorgere il dubbio che esso non sconti l'imposta in questione in misura agevolata.

A tale perplessità, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate risponde in senso favorevole al contribuente e lo fa adottando un approccio interpretativo di tipo formale, o meglio, letterale, in quanto basato sulla formulazione del testo di legge, ossia dell'art. 5, comma 1, lettera a) della Tariffa, parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986. Tale norma, infatti, nel prevedere la minore aliquota dello 0,50% per i contratti di locazione o affitto aventi ad oggetto i fondi rustici, non subordina il regime di favore a particolari condizioni e non prevede che il terreno/fondo venga destinato o vincolato ad un utilizzo specifico.

Pertanto, posto che un impianto fotovoltaico o eolico ben possa insistere su un terreno classificato come agricolo dai vigenti piani urbanistici – fermo restando, come si è detto, 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) – se la sua realizzazione non comporta espressamente una variazione della destinazione urbanistica del terreno stesso, trasformandolo in edificabile sulla base dai vigenti piani urbanistici, **esso preserva e mantiene la propria natura agricola e ciò indipendentemente dall'uso che ne verrà fatto e dallo scopo a cui sarà destinato.**

In quanto tale, esso rimane, a tutti gli effetti, comunque un "fondo rustico" – inteso in senso tecnico giuridico come appezzamento di terreno agricolo – e la sua locazione, anche se teleologicamente preordinata alla costruzione di impianti fotovoltaici o eolici, avrà in ogni caso tutto il diritto di scontare l'imposta di registro con applicazione dell'aliquota ridotta, nella misura dello 0,50%.

Attraverso tale orientamento di prassi, l'Amministrazione finanziaria dimostra, quindi, positivamente di essere ormai "al passo" con l'evoluzione dell'attività imprenditoriale di moderna concezione, orientata, ormai, a privilegiare gli investimenti nelle fonti di energia rinnovabile, risorse preziose che, senza dubbio, meritano di essere incentivate e promosse anche dal punto di vista fiscale.