La costituzione del diritto di superficie per installare nuovi impianti fotovoltaici non comporta la decadenza dai benefici fiscali IAP

Valeria Vasta

Attraverso [la risposta ad interpello n. 337 del 23 giugno 2022](#) l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i benefici fiscali per la piccola proprietà contadina previsti dall'art. 2, comma 4-*bis*, del D.L. 194/2009 non vengono meno qualora l'imprenditore agricolo professionale (IAP), una volta acquistati in regime agevolato i terreni agricoli e le relative pertinenze funzionali allo svolgimento della propria attività, costituisca un **diritto di superficie** per l'installazione di nuovi **impianti fotovoltaici** sui lastrici solari dei fabbricati rurali pertinenziali prima che sia decorso il termine di cinque anni dall'atto di acquisto, a condizione, tuttavia, che egli continui *“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”*.

Ancora una volta l'Amministrazione Finanziaria torna a pronunciarsi in tema di costituzione del diritto di superficie per la costruzione di impianti fotovoltaici (si veda, al riguardo, il contributo del 26 marzo 2021 [“Sconta l'imposta di registro con l'aliquota del 9% l'atto di costituzione del diritto di superficie sul terreno agricolo destinato alla costruzione di un impianto fotovoltaico”](#), a cura di Valeria Vasta), dimostrando – secondo quella che ormai può ritenersi una tendenza consolidata – di guardare con favore alla realizzazione di tali interventi energetici e di ammettere con elasticità la fruizione delle agevolazioni ad essi connesse.

Ma scendendo nel dettaglio, nell'ambito del quesito sottoposto all'Agenzia delle Entrate l'istante è una Società, che rappresenta di aver acquistato nel 2019 **un fondo agricolo con sovrastanti fabbricati rurali ad uso magazzino/deposito attrezzi agricoli, a servizio del fondo medesimo**, usufruendo dei cosiddetti **“benefici fiscali IAP”**, ossia delle agevolazioni tributarie previste dall'articolo 2 del D.lgs. n. 99/2004 e dall'art. 2, comma 4-*bis*, del D.L. n. 194/2009.

Le menzionate agevolazioni per la piccola proprietà contadina consentono, dal punto di vista **oggettivo**, di applicare agli *“atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali”* che soddisfino i requisiti previsti dalla norma citata un regime impositivo particolarmente favorevole, consistente:

- nell'applicazione delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa (200 Euro

ciascuna);

- nell'applicazione dell'imposta catastale nella misura ordinaria dell'1%;
- nell'esenzione dall'imposta di bollo.

Dal punto di vista **soggettivo**, invece, il trattamento di favore trova applicazione laddove il suddetto trasferimento avvenga nei confronti di **imprenditori agricoli professionali** (IAP) o coltivatori diretti, a condizione che siano iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale presso l'INPS, e di **società agricole** che abbiano la qualifica di IAP e le caratteristiche di cui all'art. 1 comma 3 del D.Lgs. n. 99/2004, così come ricordato anche dalla stessa Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello in esame.

La possibilità di fruire dei benefici in questione, tuttavia, è vincolata e subordinata al rispetto di una **specifico condizione** imposta dalla disposizione di cui all'art. 2, comma 4-*bis*, del D.L. n. 194/2009.

I soggetti destinatari dell'agevolazione, infatti, decadono dalla stessa ***“se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente”***.

Ciò implica, quindi, che l'agevolazione fiscale in oggetto venga meno in caso di:

- **alienazione volontaria** dei terreni entro cinque anni dall'acquisto;
- **cessazione della coltivazione** (per il coltivatore diretto) o della conduzione (per l'imprenditore agricolo professionale) del fondo, sempre entro i cinque anni dall'acquisto.

Questa breve descrizione del quadro normativo di riferimento appare, ad avviso di chi scrive, quanto mai opportuna per comprendere al meglio le premesse dalle quali trae origine il dubbio della dell'istante, oggetto del quesito sottoposto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate.

La Società agricola promotrice dell'interpello, infatti, **pur non essendo ancora trascorsi cinque anni dall'acquisto dei terreni in questione**, rappresenta all'Amministrazione Finanziaria la volontà di **costituire** a favore di un'altra Società, avente per oggetto l'attività di produzione di energia, un **diritto di superficie**, ai sensi dell'art. 952 del codice civile, **sui lastrici solari dei fabbricati di sua proprietà insistenti sul fondo agricolo e sulle ulteriori aree connesse, al fine di permettere l'installazione di un impianto**

fotovoltaico, comprensivo di tutte le opere elettriche e civili necessarie ed opportune per l'accesso, la conduzione e manutenzione dello stesso. L'energia elettrica così prodotta sarà rivenduta dalla Società concessionaria del diritto a soggetti terzi e, solo eventualmente, all'istante.

In tale contesto, risulta fondamentale la conferma fornita della Società contribuente in sede di documentazione integrativa che la stessa continuerà ad essere titolare, a coltivare e a condurre direttamente i terreni e i fabbricati rurali acquistati con atto notarile del 2019 usufruendo dei benefici fiscali IAP **anche dopo la costituzione del diritto di superficie in questione, per un periodo non inferiore al quinquennio.**

Dal momento che, come si è detto, l'operazione prospettata dalla contribuente, che la stessa è intenzionata ad intraprendere, verrà realizzata **prima** che sia decorso il termine di cinque anni dalla compravendita in regime agevolato dei terreni agricoli e relative pertinenze, la scrivente teme di decadere dai benefici fiscali di cui all'art. 2, comma 4-*bis*, del D.L. n. 194/2009 e, pertanto, si rivolge all'Agenzia delle Entrate al fine di ricevere chiarimenti più precisi sul punto. In linea di principio, infatti, l'atto di costituzione del diritto di superficie sui beni agevolati è idonea a configurare un'ipotesi di alienazione di diritto reale, idonea a comportare la decadenza dal beneficio.

Ebbene, l'intuizione della Società istante si rivela, *prima facie*, corretta.

Dopo un'attenta ricostruzione del quadro normativo di riferimento e, in particolare, delle norme che regolano i benefici fiscali dedicati alla piccola proprietà contadina e all'imprenditore agricolo professionale (IAP), l'Amministrazione Finanziaria conferma, infatti, che 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, integrerebbe, teoricamente, un'ipotesi di decadenza dalle stesse in quanto verrebbe meno "*il requisito della diretta coltivazione dei terreni da parte del concedente*", con la conseguenza che "*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 fruitive*".

Tuttavia, nel caso in esame sembra assumere particolare rilevanza per l'Agenzia delle Entrate il fatto che **il diritto di superficie** che l'istante è intenzionata a costituire sui lastrici solari insistenti sui fabbricati rurali di sua proprietà, acquistati con le dette "agevolazioni PPC" unitamente al fondo sul quale gli stessi sono situati, **sia finalizzato**, come si è detto, **alla costituzione di un impianto fotovoltaico.**

Tale circostanza, infatti, ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria **non è idonea ad integrare una causa di decadenza dalle medesime agevolazioni, a condizione**, tuttavia, che:

- *“in seguito alla stessa **non venga meno la coltivazione diretta del fondo sul quale gli stessi sono situati**”;*
- *“i fabbricati rurali **continuino a mantenere la propria destinazione d'uso rurale strumentale** alla coltivazione diretta del medesimo terreno”.*

Ebbene, nella fattispecie considerata le due condizioni appena specificate e richieste dall'Agenzia delle Entrate sembrerebbero essere rispettate per un duplice ordine di ragioni.

Innanzitutto, il diritto di superficie in questione **non pregiudicherebbe la possibilità di continuare la coltivazione diretta del fondo medesimo**, in quanto 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)”.*

In secondo luogo, le aree in oggetto non andrebbero a perdere la loro strumentalità rispetto all'attività agricola cui sono destinate, in quanto, come precisato dalla contribuente in sede di presentazione della documentazione integrativa, la Società istante **continuerebbe comunque ad essere titolare e a coltivare e condurre direttamente i terreni e i fabbricati rurali** acquistati in regime agevolato con atto del 2019, anche dopo la costituzione del diritto di superficie in questione e per un periodo non inferiore al quinquennio.

Se, dunque, sarà appurato dall'Ufficio l'effettivo rispetto delle condizioni previste dalla norma agevolativa, non si configurerà nel caso di specie la decadenza dal beneficio in questione.

Ad avviso di chi scrive è interessante notare come **la costruzione di un impianto fotovoltaico** quale specifico fine a cui tende la costituzione del diritto di superficie abbia un vero e proprio **effetto derogatorio**, tale da comportare la disapplicazione della regola generale secondo cui, in linea di massima, il sopraggiungere di tale circostanza in relazione a terreni agricoli e relative pertinenze acquistati con le agevolazioni PPC prima che sia decorso il quinquennio dal trasferimento comporta l'automatica decadenza da questi benefici fiscali.

In linea con i precedenti di prassi già intervenuti in materia di fotovoltaico, in più occasioni oggetto di commento su questo blog (si veda, da ultimo, "[Superbonus fotovoltaico: limite di spesa agevolata ridotto se l'installazione avviene nell'ambito della ristrutturazione edilizia](#)" del 28 giugno 2022, a cura di [Valeria Vasta](#)), come sopra anticipato l'Agenzia delle Entrate ancora una volta si dimostra, infatti, favorevole a questa tipologia di interventi nel settore energetico, offrendo soluzioni interpretative particolarmente elastiche e *pro* contribuente. Spesso, infatti, i quesiti che interessano questo tema trovano un positivo accoglimento e quasi sempre viene ammessa la possibilità di godere delle agevolazioni fiscali collegate alla realizzazione e manutenzione di tali impianti.