

## **Fotovoltaico “agricolo”: il mancato rispetto dei parametri di connessione non determina la perdita dell’opzione per la tassazione su base catastale**

Anna Diana

La Commissione Tributaria Provinciale di Forlì, nella sentenza in commento, ha ritenuto di accogliere la tesi prospettata dalla contribuente secondo la quale, ove sia dimostrato l’effettivo esercizio di attività agricola nel periodo d’imposta, il mancato rispetto dei parametri di connessione previsti per l’attività di produzione di energia fotovoltaica non comporta *ex se* la perdita dell’opzione per la determinazione del reddito su base catastale, ma soltanto la tassazione a costi e ricavi della parte di reddito derivante dalla produzione energetica eccedente rispetto alla franchigia.

Questi, brevemente, i fatti di causa.

La vicenda vede protagonista una società a responsabilità limitata, iscritta al registro delle imprese con la qualifica di Impresa Agricola, avente come oggetto sociale lo svolgimento di attività agricole (coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento di animali – nella specie, pollame – e attività a queste connesse) nonché di produzione e vendita di energia elettrica da fonte fotovoltaica, con impianto dalla potenza nominale pari a 996,36 Kw, ubicato in una località in cui la Srl deteneva terreni agricoli di svariate decine di ettari.

Alla società veniva notificato dall’Agenzia delle Entrate un avviso di accertamento con il quale l’Amministrazione la dichiarava decaduta, per l’anno d’imposta 2013, dalla facoltà di dichiarare il proprio reddito su base catastale ai sensi dell’art. 32 del Tuir (opzione introdotta dall’art. 1, co. 1093, della legge finanziaria per il 2007 – L. n. 296 del 2006).

Ciò in quanto, secondo la tesi fatta propria dall’Ufficio:

1. la Srl non aveva rispettato il requisito di esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all’art. 2135 c.c. giacché, dalle verifiche effettuate, non risulta svolta né l’attività di allevamento del bestiame né di coltivazione dei terreni; e, di conseguenza
2. non aveva rispettato i requisiti (individuati dal Ministero per le politiche agricole e forestali e richiamati all’interno della [circolare n. 32/E del 6 luglio 2009](#); cfr. altresì [Corte Cost., sentenza n. 66 del 24 aprile 2015](#)) necessari al fine di stabilire il legame tra l’attività di produzione di energia fotovoltaica e l’attività principale (*id est*, l’attività agricola), avendo conseguito, nel periodo d’imposta accertato,

ricavi esclusivamente derivanti dallo svolgimento della prima attività.

Di conseguenza, l'Ufficio accertava in capo alla contribuente un maggior reddito d'impresa, liquidava una maggiore imposta a titolo di IRES e, ai fini IRAP, applicava l'aliquota corrispondente all'attività di produzione e vendita di energia elettrica all'intero valore della produzione, così come dichiarato dalla società.

La contribuente, dal canto suo, resisteva in giudizio lamentando l'impossibilità, per l'Ufficio, di disconoscere l'opzione per la tassazione su base catastale unicamente basandosi sul fatto che in un solo periodo d'imposta non erano stati conseguiti ricavi da attività agricole, mentre era incontestato che nei periodi d'imposta precedenti essi erano ben sufficienti a garantire il rispetto dei citati parametri di connessione.

Il tema oggetto della controversia si inserisce, come è facile intuire, all'interno di quello più generale (oggetto nel corso degli anni di svariati interventi legislativi, giurisprudenziali e di prassi) riguardante il limite tra attività agricola ed attività connesse e, in particolare, l'individuazione dei parametri di connessione che consentono - anzitutto - di stabilire la prevalenza della prima sulle seconde nonché - per l'effetto - il trattamento fiscale dei redditi che ne derivano.

La norma di riferimento in materia è l'art. 1, co. 423, della Legge n. 266/2005 (così come modificato dall'art.1, co. 910, della L. n. 208/2015) con il quale il legislatore, in un contesto di crescente sviluppo delle fonti energetiche c.d. rinnovabili ed al fine di offrire un mezzo di sostegno alle attività agricole "tradizionali" individuate dall'art. 2135, co. 1, c.c. (e cioè, coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento di animali - come meglio definite dal comma successivo), ha inserito nel novero delle attività connesse le attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili, prevedendo che

*"Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario".*

La disposizione in esame postula, a ben vedere, un duplice ordine di requisiti perché le citate attività (di natura intrinsecamente commerciale) siano considerate, per effetto della *fictio iuris* introdotta dalla norma stessa, connesse all'attività agricola e, pertanto, produttive di reddito agrario determinato su base catastale ex art. 32 Tuir.

È richiesto, anzitutto, che tali attività siano esercitate da un soggetto in possesso della qualifica di *imprenditore agricolo*, ai sensi e per gli effetti dei commi 1 e 2 dell'art. 2135 c.c..

In secondo luogo, è necessario il rispetto dei parametri di prevalenza, individuati dal legislatore mediante la fissazione di una "franchigia" annuale (produzione energetica dell'impianto, espressa in kWh) entro la quale deve rientrare la produzione energetica.

Si tenga presente, inoltre, che la produzione di energia da biomasse ovvero da fotovoltaico deve essere comunque dimostrata dal contribuente, sia sotto il profilo qualitativo che quantitativo (principio, quest'ultimo, recentemente enunciato dalla CTR di Milano nella sentenza n. 4845/2019, commentata in [altro contributo su questo sito](#), cui si rinvia).

*Quid iuris*, dunque, nelle ipotesi di produzione eccedente rispetto alla "franchigia"?

Per quanto qui d'interesse, con specifico riferimento all'energia da fonte fotovoltaica, nella Circolare n. 32/2009, cit. l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche la produzione di energia in misura superiore alla franchigia può essere considerata "attività connessa", purché venga rispettata (alternativamente) una delle seguenti condizioni:

1. la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti;
2. il volume d'affari derivante dall'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW (il quale deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica);
3. entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola.

In tali ipotesi, come precisato recentemente dalla stessa Agenzia in sede di [risposta ad interpello n. 33/2019](#), il reddito relativo alla maggiore energia prodotta è qualificato come

*reddito d'impresa*, ma lo stesso è assoggettato a imposizione in via forfetaria, applicando un coefficiente di redditività del 25%, salvo opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari (l'art. 22 del D.l. n. 66/2014, infatti, ha stabilito che le società agricole devono dichiarare il reddito nella misura del 25% dei corrispettivi annotati ai fini dell'Iva, ad esclusione di quelli corrispondenti alla franchigia, pari a 2.400.000 Kwh per la produzione di energia con risorse agroforestali e 260.000 Kwh per la produzione con risorse fotovoltaiche. Inoltre, non concorre a formare il reddito la tariffa incentivante.).

Qualora, viceversa, i requisiti di connessione non siano soddisfatti, i redditi derivanti dalla produzione e cessione di energia eccedente la franchigia saranno assoggettati al regime ordinario di tassazione a *"costi e ricavi"* previsto per i redditi d'impresa.

La Commissione Provinciale di Forlì analizzando, a nostro avviso correttamente, il quadro normativo e di prassi sin qui descritto, ritiene di accogliere la tesi avanzata dalla società.

La motivazione della decisione poggia, anzitutto, sulla norma portante dell'intera disciplina, e cioè proprio l'art. 2135 del codice civile. I Giudici sottolineano, infatti, che la stessa

*"è ... assolutamente chiara nel ricollegare l'esercizio dell'attività agricola non al volume d'affari ma alla 'cura e allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso' ..."*.

A tale proposito, la Commissione osserva che è stato provato e non contestato che la Srl aveva provveduto, nel periodo d'imposta accertato, alla cura e allo sviluppo di almeno una fase essenziale del ciclo biologico dei pulcini, attività che - com'è evidente - si colloca perfettamente nell'alveo di quelle descritte dal primo e secondo comma della norma.

Oltre a ciò, il Collegio evidenzia che la disposizione con la quale è stata introdotta la facoltà per le società a responsabilità limitata, le cooperative e le società di persone, di optare per la tassazione del reddito su base catastale (ossia, l'art. 1, co. 1093 della legge finanziaria per il 2007) richiede quali uniche condizioni a tal fine che la Srl riporti, nella propria denominazione sociale, la dicitura *"società agricola"* e che l'oggetto sociale preveda l'esercizio esclusivo delle attività tradizionali di cui all'art. 2135, condizioni entrambe rispettate dalla contribuente.

Conclude, dunque, affermando che nel caso di specie non può accogliersi la tesi dell'Ufficio, volta a disconoscere l'opzione per la tassazione su base catastale riqualificando come reddito d'impresa tutti i redditi prodotti, in quanto (come del resto chiarito già nella [risoluzione n. 86/E del 2015](#) nonché, successivamente, nella risposta 33/E del 2019, cit.):

*“il mancato rispetto dei parametri di cui alla circolare 32/E del 2009 non determin[a] la perdita dell'esercizio esclusivo delle attività agricole e dell'opzione ... ma la semplice tassazione a costi e ricavi della sola parte di reddito derivante dalla produzione di energia eccedente la franchigia di 200 kW.”*

La pronuncia della CTP, nella sua interpretazione “sostanziale” della nozione di prevalenza (del tutto coerente, peraltro, con il dato normativo), sembra doversi accogliere con favore, specie se letta alla luce della volontà ispiratrice della disciplina delle “agroenergie”, introdotta al fine di offrire un incentivo ed un mezzo di sostegno agli imprenditori agricoli. Esigenza, questa, particolarmente avvertita negli ultimi mesi. In un periodo storico in cui il settore accusa i duri colpi dello stop alla mobilità della manodopera e registra volumi d'affari in netto calo, con le conseguenze che ne derivano soprattutto per le piccole e medie imprese, i redditi derivanti dalla *green energy* potrebbero, infatti, dimostrarsi un valido ausilio per le economie agrarie.