Al produttore agricolo spetta la "franchigia" per l'autoproduzione di elettricità da risorse agroforestali.

Anna Diana

La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, con la sentenza in commento, ha confermato che la produzione di energia elettrica da risorse agroforestali è attività "connessa" a quella agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. e, in quanto tale, può fruire della franchigia generata dalla produzione propria.

Il caso sottoposto ai Giudici emiliani riguardava un'impresa agricola, operante nel settore della produzione di foraggio e dell'allevamento di bovini da latte, la quale svolgeva anche quella (connessa) di produzione di energia elettrica da biogas.

L'impresa riceveva, in relazione all'anno d'imposta 2013, un avviso di accertamento mediante il quale l'Agenzia delle Entrate riqualificava il reddito ottenuto dall'attività di produzione di energia elettrica da biogas – dichiarato dalla contribuente come reddito agrario – quale reddito d'impresa, in quanto non risultavano soddisfatti i requisiti a tal fine richiesti dall'art. 32, comma 2, lett. c) del TUIR. In particolare, la tesi dell'Ufficio si fondava sulla circostanza che solo il 36,09% dell'elettricità prodotta dall'impresa sarebbe stata ottenuta mediante l'utilizzo di biogas derivante da prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo, mentre la restante parte sarebbe stata ottenuta da prodotti acquistati presso terzi, con conseguente insussistenza del requisito della *prevalenza* richiesto dall'art. 32, cit. Infatti, la norma da ultimo richiamata dispone che:

> "*Sono considerate attività agricole: c) le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali*".

A seguito della verifica, la contribuente presentava dichiarazione integrativa considerando ricompreso nel reddito agrario il 72,16% della produzione totale (nel dettaglio, 36,09% in proprio e 36,04% in franchigia), assoggettando a tassazione analitica – secondo le regole proprie del reddito d'impresa – il restante 27,84%. In sostanza, data la prevalenza della quota parte di energia autoprodotta, l'impresa qualificava nell'insieme il relativo reddito quale

reddito agrario argomentando che, ai sensi dell'art. 1, comma 423 della Legge finanziaria per il 2006 (L. n. 266/2005),

> "…*la produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali fino a 2.400.000 Kwh anno e fotovoltaico sino a 260.000 Kwh anno nonché i carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connessa e ai sensi dell'art. 2135, terzo comma codice civile e si considerano produttive di reddito agrario*".

La CTR, confermando la decisione dei giudici di prime cure, ha accolto il ricorso della contribuente e ne ha condiviso le argomentazioni, sconfessando la tesi dell'Ufficio secondo cui, per determinare le modalità di tassazione delle attività di manipolazione, trasformazione, conservazione, commercializzazione e valorizzazione di cui al comma 3, lett. c) dell'art. 32 del TUIR, occorre avere riguardo unicamente alle attività elencate nel decreto ministeriale del 13 febbraio 2015 [1].

In particolare, ad avviso dell'A.F. la produzione di energia elettrica, non essendo ricompresa nell'elenco dei prodotti agricoli trasformati di cui al richiamato provvedimento, non sarebbe qualificabile alla stregua di attività connessa. Inoltre, la procedura di determinazione del reddito agrario mediante l'utilizzo della franchigia, descritta all'interno della circolare n. 44/E/2004, non potrebbe trovare applicazione, posto che nella successiva circolare n. 32/E/2009– con la quale sono stati forniti importanti chiarimenti in merito alle modalità di determinazione del reddito derivante dalle attività di "produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche" esercitate da soggetti qualificabili come imprenditori agricoli – l'Agenzia delle Entrate non ha fatto alcun riferimento all'utilizzo della franchigia.

Ebbene, rispetto a tali argomentazioni la pronuncia in commento è stata decisamente *tranchant* e ha, in buona sostanza, ribadito un importante principio di diritto già espresso all'interno della richiamata circolare n. 44, secondo il quale, laddove non possa verificarsi il menzionato criterio della prevalenza, al fine di individuare la quota di reddito qualificabile come reddito agrario trova applicazione la c.d. franchigia, in forza della quale i redditi agrari, assoggettati ad imposizione su base catastale *ex* art. 32 TUIR, sono quelli

> "*…rivenienti dall'attività di trasformazione dei prodotti agricoli nei limiti del doppio* [meno uno, nda] *delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo (o, nel caso di acquisti per un miglioramento della gamma, nei limiti del doppio del valore normale delle medesime)*"

Al contrario, i redditi ottenuti dalla trasformazione delle quantità eccedenti la franchigia costituiranno a tutti gli effetti reddito d'impresa, determinato analiticamente ai sensi dell'art. 56 TUIR.

Tornando al caso di specie, dunque, la CTR ha ritenuto corretta la determinazione del reddito operata dalla contribuente, riconoscendo alla stessa la spettanza di una franchigia pari al doppio della produzione di energia mediante risorse proprie (pari al 36,09%), con la conseguenza che, entro la quota del 72,16% della produzione, il reddito scaturente da tale attività è qualificabile come reddito agrario e sconta la tassazione – certamente più vantaggiosa per il contribuente – su base catastale. A nulla rileva, al contrario, la mancata indicazione di tale attività nel novero del decreto ministeriale del 2015.E ciò in quanto è stato proprio il testo di legge (cfr. art. 1, comma 423 cit.) a ricomprendere espressamente l'attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonte agroforestale (così come da fonte fotovoltaica [2]) fra le attività *ex lege* connesse all'attività agricola principale.

---

[1] Decreto (il cui aggiornamento dovrebbe avere cadenza biennale) che individua i beni che possono essere oggetto delle attività agricole connesse di cui all'art. 32 del TUIR.

[2] Per maggiori approfondimenti in relazione ai parametri di connessione con riferimento all'attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonte fotovoltaica, nonché in tema di onere della prova della connessione, sia consentito rinviare ad altri contributi pubblicati su questo sito ("Fotovoltaico agricolo: il mancato rispetto dei parametri di connessione non determina la perdita dell'opzione per la tassazione su base catastale " e "Energie rinnovabili e onere del contribuente a provare la connessione con l'attività agricola per poter fruire dell'esenzione sugli incentivi del conto energia erogati"