

Tassazione forfettaria delle agroenergie: il criterio di connessione guarda al volume d'affari complessivo

Valeria Vasta

Con la [risposta ad interpello n. 11 del 22 gennaio 2024](#), l'**Agenzia delle Entrate** è tornata a fornire utili chiarimenti in ordine ai requisiti necessari per poter determinare forfetariamente i redditi derivanti della cessione di energia elettrica e calorica proveniente da fonti rinnovabili **fotovoltaiche** - cosiddette "agroenergie" - prodotta dall'imprenditore agricolo, in connessione con l'esercizio delle attività tipiche e principali di cui all'art. 2135 c.c..

L'argomento in questione non è nuovo nell'ambito di questo blog, in quanto già trattato in un precedente contributo ("[Agroenergie e fotovoltaico: quando la produzione di energia è attività agricola "connessa" ex art. 2135 c.c.](#)", a cura di Valeria Vasta) al quale integralmente si rinvia per un inquadramento generale, e anche più dettagliato, delle disposizioni normative e dei contributi di prassi che regolano la materia in esame.

In ogni caso, per una migliore comprensione della risposta ad interpello in oggetto, che sicuramente offre ulteriori e preziose precisazioni con riferimento alla tematica in rilievo, giova ricordare brevemente in questa sede come, ai sensi **dell'art. 2135 c.c.** conferiscono la qualifica di imprenditore agricolo e danno luogo, quindi, alla produzione di reddito agrario non solo le attività principali e tipiche individuate dal comma 1 della norma richiamata (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali), ma anche le cosiddette **attività "connesse"** a quelle appena menzionate, tra le quali rientrano, come si è detto, le ormai note **"agroenergie"**.

A queste ultime, che devono essere intese come la *"produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali"*, deve senz'altro essere ricondotto anche il **fotovoltaico**, settore peculiare nella misura in cui, per lo stesso, non è possibile rilevare la connessione all'agricoltura sulla base di un parametro oggettivo, come quello del prevalente utilizzo - più o meno diretto - dei prodotti del fondo.

Il primo tentativo di regolare fiscalmente questo particolare nucleo di attività, non appartenenti a tipologie standardizzate, è stato compiuto dal legislatore attraverso **l'art. 1, comma 423 della L. n. 266/2005**, norma secondo cui la produzione e cessione, da parte di un imprenditore agricolo, di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili fotovoltaiche sino a 260.000 kWh anno identificano attività connesse ex art. 2135 comma 3 c.c., e si

considerano produttive di reddito agrario, a condizione che sia rispettato il requisito della prevalenza dell'attività agricola principale (si veda sul punto la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n 15 ottobre 2015, n. 86). Diversamente, la produzione eccedente tale soglia genera reddito d'impresa, da determinarsi forfetariamente (salvo opzione contraria) applicando un coefficiente di redditività del 25%.

In altre parole, per le attività connesse consistenti nella produzione di energia e di carburanti da fonti rinnovabili esercitate da imprenditori agricoli a decorrere dal 1° gennaio 2016 è prevista, ai fini impositivi, una franchigia che comporta una tassazione catastale inglobata nel reddito agrario dichiarato dall'imprenditore agricolo: sino a 2.400.000 kWh annui per le biomasse, e per le fotovoltaiche sino a 260.000 kWh annui, limiti entro i quali le attività si considerano connesse ai sensi dell'art. 2135, comma 3, c.c. e, quindi, produttive di reddito agrario.

L'eccedenza, invece, concorre a formare reddito imponibile in via forfettaria, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo (c.d. tariffa incentivante), il coefficiente di redditività del 25%, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari.

A completamento delle disposizioni normative menzionate è intervenuta, poi, la **risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 54/E del 18 luglio 2016** la quale ha chiarito che, con riferimento alla produzione e alla cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, l'ambito di applicazione della nuova tassazione forfettaria interessa la produzione e la cessione di energia elettrica da biomasse e fonti fotovoltaiche oltre i limiti di franchigia previsti dalla norma sopra menzionata, *sempreché, tuttavia, "risultino rispettati i criteri di connessione all'attività agricola principale individuati dalla circolare n. 32/E del 6 luglio 2009 (ovvero dalla nota ministeriale prot. n. 3896 del 2008)"*, e, pertanto, *"nel presupposto che ricorra il requisito della prevalenza che caratterizza le attività agricole connesse, così come precisato nella circolare n. 32/E del 2009"* (cfr. rispettivamente le pagine 2 e 3 del citato documento di prassi).

Ebbene, proprio quest'ultima **circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 32/E del 6 luglio 2009** individua i requisiti che devono sussistere per poter considerare l'attività agricola come **connessa** e, conseguentemente, poter applicare tale regime di determinazione forfettaria dei redditi derivanti dalla cessione di energia elettrica sopra la soglia dei 260.000 kWh.

In particolare, la suddetta connessione si ritiene quindi sussistente in base al richiamato documento di prassi se:

1. la produzione di energia fotovoltaica deriva da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'art. 2 del DM 19 febbraio 2007, realizzati su **strutture aziendali esistenti**;
2. il **volume d'affari** derivante dall'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) è superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente la franchigia;
3. entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 kW di potenza installata eccedente la franchigia, l'imprenditore dimostra di detenere almeno un **ettaro di terreno** utilizzato per l'attività agricola.

Il quadro "di partenza" appena descritto è stato successivamente arricchito, come si è detto, da ulteriori documenti di prassi, tra i quali, da ultimo, quello oggetto del presente contributo.

Ed infatti, già con la **risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 319 del 1° giugno 2022** l'Amministrazione Finanziaria ha espresso il proprio orientamento con riguardo ad uno specifico aspetto che caratterizza la tematica in esame, laddove nel quesito sottoposto alla sua attenzione è stato chiesto di valutare se, qualora il soggetto passivo sia titolare di distinti impianti fotovoltaici collocati sui medesimi fondi, produttivi di energia fotovoltaica generatrice di reddito:

- i requisiti individuati dalle lettere a), b) e c) della circolare AE n. 32 del 6 luglio 2009 **debbono essere tutti sussistenti e con riferimento a ciascuno di essi** individualmente considerato, (o comunque se sia posto un limite numerico minimo alla loro presenza per poter configurare il reddito come agrario);
- una volta fornita risposta negativa al precedente e preliminare quesito, **possano concorrere anche in diversa misura e tipologia per ciascun distinto impianto.**

Al riguardo – e rinviando per una più approfondita trattazione di questo aspetto a quanto già osservato su questo blog nell'ambito dell'articolo sopra menzionato – l'Amministrazione Finanziaria ha molto chiaramente affermato che **non è posto un limite al numero di requisiti da soddisfare per provare la connessione in esame.**

Conseguentemente, appare esclusa la necessaria e cumulativa concorrenza dei requisiti in

questione per considerare come agrario il reddito derivante dalla produzione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili e fotovoltaiche connessa all'attività agricola che vede come protagonista lo sfruttamento del fondo. Non è quindi richiesto che, laddove siano considerati e coinvolti più impianti connessi alla medesima attività agricola principale condotta dall'istante, questi siano unitariamente considerati e dotati della medesima tipologia di requisito, ben potendo soddisfare ciascuno una condizione diversa dall'altra.

Ciò premesso, e venendo ora alla **Risposta ad interpello n. 11 del 22 gennaio 2024, l'Agenzia delle Entrate** oggetto del presente contributo, si può constatare come, anche in questo caso, i quesiti sottoposti dal soggetto istante vertano, principalmente, sempre sulla corretta applicazione dei criteri individuati dalla suddetta circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 32/E del 6 luglio 2009 nell'ipotesi in cui il medesimo contribuente utilizzi una pluralità di impianti fotovoltaici per la produzione di energia fotovoltaica.

Le domande rivolte all'Amministrazione Finanziaria si pongono, quindi, sempre in un rapporto di continuità rispetto a quanto già in precedenza sottoposto alla sua attenzione, con la conseguenza che va, pertanto, ad arricchirsi di dettagli il quadro di riferimento per la specifica fattispecie che contempra l'impiego di uno o più impianti, come detto.

Nel caso in esame, la Società richiedente precisa di svolgere su terreni di proprietà dei soci concessi alla Società in comodato gratuito, e, in parte, su terreni di proprietà di terzi, che li affittano alla stessa, attività di coltivazione di cereali (quale attività primaria) e **di produzione di energia elettrica** (quale attività secondaria), specificando che quest'ultima avviene attraverso **l'utilizzo di due distinti impianti fotovoltaici:**

- **il primo** in possesso del requisito di connessione all'attività agricola di cui alla **lettera c)**, della circolare AdE n. 32/E del 6 luglio 2009, in quanto *"entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW, è detenuto almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola"*;
- **il secondo** in possesso del requisito di connessione all'attività agricola di cui alla **lettera a)**, punto 2, paragrafo 4, della circolare AdE n. 32/E del 2009, in quanto *"la produzione di energia fotovoltaica deriva da impianto con integrazione architettonica o da impianto parzialmente integrato, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti"*.

Intenzionata ad aggiungere ai summenzionati impianti un **terzo impianto**, la Società rappresenta che, ai fini della determinazione del reddito con le modalità forfetarie sopra

descritte, la stessa in ogni caso non potrebbe usufruire del **terzo ed ulteriore requisito di cui** alla predetta **lettera c)**, punto 2, paragrafo 4, della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 6 luglio 2009, non disponendo di ettari di terreno sufficienti in rapporto alla potenza installata.

Tuttavia, ai fini dell'applicazione del predetto metodo di determinazione del reddito in relazione al terzo impianto, la Società ritiene di poter fare riferimento al requisito di cui alla lettera b), punto 2, paragrafo 4, della circolare n. 32/E del 2009, in quanto 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 ora 260.000 kwh.

Consapevole dei chiarimenti già offerti dall'Amministrazione Finanziaria con la risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 319 del 1° giugno 2022, la Società precisa che oggetto del presente interpello non è, quindi, la possibilità di considerare come connesso all'attività agricola il reddito derivante da tre diversi impianti fotovoltaici, basandosi su diversi requisiti di cui alla Circolare 32/2009 - circostanza che, come si è detto, ha trovato risposta affermativa - bensì **le specifiche modalità di applicazione del requisito di cui alla lettera b)** della predetta Circolare, in presenza di altri impianti fotovoltaici per i quali i requisiti di connessione si ritenevano già soddisfatti.

Viene quindi richiesto all'Agenzia delle Entrate di valutare:

- se per l'applicazione del requisito di cui alla lettera b), punto 2, paragrafo 4, della circolare n. 32/E del 2009 (volume d'affari derivante dall'attività agricola superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 260.000 kwh) **vada considerato il volume d'affari della produzione di energia elettrica nel suo complesso, composto quindi dalla produzione di tutti e tre gli impianti fotovoltaici, da raffrontare con quello complessivo dell'attività agricola della Società**, o se, diversamente, **occorra confrontare il volume d'affari dell'energia elettrica prodotta dal solo terzo impianto**, non già coperto da altri requisiti di connessione, con quello dell'attività agricola, diverso da quello complessivo, da individuarsi nel suo criterio di determinazione;
- se, nel caso si ritenga obbligatorio porre a confronto il volume d'affari dell'energia elettrica prodotta dal solo terzo impianto, non già coperto da altri requisiti di connessione, **lo stesso vada confrontato con il volume d'affari**

dell'attività agricola nel suo complesso o con il solo volume d'affari dell'attività agricola riconducibile ai terreni sui quali l'impianto viene installato, da determinarsi con criteri oggettivi;

- se la verifica della prevalenza del volume d'affari agricolo rispetto a quello fotovoltaico debba avvenire, ed essere quindi **verificata, di anno in anno** e se, quindi, possa accadere che in un anno si applichi il criterio di determinazione forfetario del reddito e l'anno dopo si calcoli invece il reddito con le modalità ordinarie;
- se la previsione "entro il limite di 1 Mega" di cui alla lettera. c), punto 2, paragrafo 4, della circolare n. 32/E del 2009, che richiede un determinato rapporto tra KW di potenza installati ed ettari di terreno utilizzati per l'attività agricola, sia un limite applicabile al solo predetto requisito di connessione, e non anche ai requisiti di cui alle lettere a) e b), punto 2, paragrafo 4, della medesima circolare.

Ebbene, in piena conformità con i chiarimenti già offerti nella risposta ad interpello n. 319 del 1° giugno 2022, sopra sintetizzati, con la Risposta ad interpello n. 11 del 22 gennaio 2024, l'Agenzia delle Entrate ribadisce, innanzitutto, che **non sono imposti specifici limiti al numero di requisiti di cui alla Circolare che devono essere soddisfatti per provare la connessione tra attività agricola e produzione e vendita di energia fotovoltaica**, con la conseguenza che la produzione di energia derivante da più impianti può qualificarsi come attività agricola connessa se gli impianti soddisfano **almeno uno dei tre requisiti sopra illustrati**.

Viene pertanto rimarcato il concetto secondo cui: *"in presenza di impianti che soddisfino almeno uno dei requisiti di cui alle succitate lettere a), b) e c), punto 2, paragrafo 4 della circolare n. 32/E del 2009 e nel rispetto del principio di prevalenza dell'attività agricola rispetto a quella di produzione di energia, sia possibile considerare il reddito derivante da più impianti come generato da un'attività connessa"*.

Ferma restando tale precisazione, e venendo alle domande specificamente formulate dall'istanze ai punti **1) e 2)**, trattati congiuntamente, l'AdE chiarisce che:

"ai fini del rispetto della ratio delle disposizioni in esame, volta a riconoscere un regime di favore per l'impresa agricola pur in presenza dell'esercizio di attività connesse, purché queste ultime non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola, basata sul criterio di prevalenza dell'attività agricola rispetto all'attività connessa [...]"

occorra far riferimento unitariamente al volume d'affari della produzione di energia elettrica eccedente i 200 KW nel suo complesso”.

Viene quindi precisato che si dovrà considerare il volume d'affari relativo alla produzione **complessiva** di energia **tramite tutti gli impianti fotovoltaici** della Società, **da raffrontare** con il **volume d'affari complessivo dell'attività agricola esercitata della stessa Società** - ad esclusione, naturalmente, della produzione di energia fotovoltaica - non rilevando ai fini dell'applicazione del requisito di collegamento di cui alla **lettera sub b)** la circostanza che due dei tre impianti già oggetto di installazione nel passato rispettino i diversi requisiti indicati alle lettere a) e c) di cui sopra.

Di conseguenza, se l'energia elettrica viene prodotta tramite una pluralità di impianti fotovoltaici, **si dovrà fare riferimento il volume d'affari relativo alla produzione complessiva di energia** - eccedente la soglia dei 260.000 Kwh annui - **derivante da tutti gli impianti**, compresi quelli che già rispettano i criteri alternativi di connessione all'attività agricola individuati dalla circolare n. 32/2009 alle lettere a) e c).

Per completezza, e ad esaustiva copertura di tutti i quesiti sottoposti, l'Amministrazione Finanziaria non manca poi di precisare, con riferimento ai quesiti di cui ai punti **3) e 4)**, che:

- la verifica del volume d'affari **debba essere operata analiticamente al termine di ogni periodo d'imposta**, non rilevando a tal fine l'eventuale sussistenza di ragioni anche di carattere eccezionale che abbiano comportato una riduzione del volume d'affari ascrivibile all'attività agricola rispetto a quello riferito alla produzione di energia per uno o più periodi d'imposta;
- essendo sufficiente il ricorrere anche solo di uno dei requisiti di connessione con l'attività agricola elencati nella menzionata circolare n. 32/E del 2009, **il limite di 1 MW** per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 260.000 kwh anno **rileva esclusivamente ai fini dell'applicazione del requisito di connessione previsto alla lettera c)**, con la conseguenza che l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola a tal fine.

Ad avviso di chi scrive, la soluzione proposta dall'Amministrazione Finanziaria appare coerente con i chiarimenti già offerti in precedenza, confermando, in tal senso, un **approccio interpretativo di carattere “flessibile”**, che preferisce guardare alla sostanza della produzione energetica in sé complessivamente considerata, a prescindere dalla quantità di

impianti, dalla loro composizione e dalla loro distinta capacità di soddisfare i requisiti richiesti dalla prassi poter accedere al regime di determinazione forfetaria dei redditi derivanti dalla cessione di energia elettrica sopra la soglia dei 260.000 kWh.