



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 2, riunita in udienza il 19/06/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

MAFFEY MARIA TERESA, Presidente
FAZZINI ELISA, Relatore
LATTI FRANCO, Giudice

in data 19/06/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 587/2022 depositato il 17/02/2022

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Pavia - Corso Mazzini, 18 27100 Pavia PV

elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Resistente_1 - CF_Resistente_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 256/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale PAVIA sez. 3 e pubblicata il 17/12/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V01N201214 IRPEF-ALTRO 2015
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9V01N201214 2015

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Appellante: come da atto di appello;

Resistente/Appellato: come da controdeduzioni.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso regolarmente notificato, Resistente_1 agiva in giudizio davanti alla Commissione Provinciale di Pavia nei confronti di Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Pavia contro l'avviso di accertamento n. T9V01N201214 relativo all'anno di imposta 2015, con cui veniva chiesto il pagamento di una maggiore IRPEF per € 285.025,00, oltre all'applicazione di una maggiore addizionale regionale per € 10.888,00 e una maggiore addizionale comunale per € 4.067,00, per la ripresa a tassazione della quota incentivante della c.d. tariffa onnicomprensiva applicata alla cessione di energia elettrica mediante l'utilizzazione di prodotti provenienti in modo prevalente dall'attività agricola, chiedendone l'annullamento. Tale avviso nasceva da un'attività di controllo eseguita dall'Ufficio nei confronti di Resistente_1, titolare dell'Azienda Agricola omonima, per *“l'attività di coltivazioni agricole associate all'allevamento di animali”*, la quale aveva riguardato specificatamente i redditi esposti al rigo RL 14 *“Redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente”* del modello dichiarativo Unico PF, relativo agli anni di imposta dal 2014 al 2017. Dalla documentazione consegnata dal contribuente, a seguito dell'Invito dell'Ufficio, era emerso che tali redditi derivavano dalla produzione e cessione di energia rinnovabile ceduta alla società Società_1, la quale avveniva all'interno della Azienda Agricola del contribuente attraverso 2 impianti di digestione anaerobica – operanti attraverso la fermentazione anerobica di reflui zootecnici – entrati in funzione nel 2007 e nel 2010. La contestazione dell'Ufficio era relativa al trattamento fiscale, a cui erano stati assoggettati i proventi derivanti dalla cessione dell'energia elettrica prodotta, ed era legata, in particolare, alla ripresa a tassazione della *“quota incentivo”* relativa alla tariffa onnicomprensiva esclusa dal contribuente nel calcolo del reddito relativo alla cessione dell'energia elettrica prodotta. A fondamento del proprio ricorso, il contribuente aveva eccepito: 1) la nullità dell'avviso per l'errata applicazione del D.L. 66/2014, convertito nella L. 89/2014, il quale prevedeva espressamente che per gli imprenditori agricoli in regime di prevalenza, qual era il ricorrente, la produzione di energia elettrica, oltre i limiti indicati dalla norma, doveva essere computata come

reddito ai fine IRPEF o IRES, applicando il coefficiente indicato dalla norma sugli importi delle transazioni registrate *“con esclusione della quota incentivo”*, conclusione avvalorata dalla stessa Risoluzione n. 54/E/2016; 2) la nullità dell’avviso per errata applicazione delle norme fiscali, in quanto la risoluzione n. 88/E/2010, che assoggettava ai fini IVA la cessione di energia elettrica prodotta da imprenditori agricoli in regime di prevalenza, non poteva trovare applicazione in caso di imposte dirette, non potendo mai prevalere su una fonte primaria sovraordinata, come nel caso del D.L. 66/2014; 3) l’omessa motivazione in relazione alla non applicazione alla fattispecie del D.L. 66/2014.

L’Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Pavia si costituiva in giudizio, chiedendo il rigetto del ricorso, deducendo che alla tariffa onnicomprensiva non era applicabile la fattispecie prevista dal D.L. 66/2014.

La Commissione Provinciale di Pavia, con sentenza n. 256, depositata il 17.12.2021, ha accolto il ricorso, condannando l’Agenzia al pagamento delle spese di lite.

Contro tale sentenza l’Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Pavia ha proposto appello, chiedendo la riforma della pronuncia sulla base del seguente motivo:

1. ILLEGITTIMITÀ DELLA SENTENZA PER VIOLAZIONE DI LEGGE.

Resistente_1 si è costituito nel giudizio di appello, chiedendone il rigetto e la conferma della sentenza impugnata.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Regione Lombardia, all’udienza del 19.06.2023, a seguito di discussione svoltasi con collegamento da remoto via *skype of business*, ha deciso la causa nella camera di consiglio svoltasi all’esito.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Oggetto di appello è quella parte della sentenza in cui i giudici di primo grado hanno affermato che: *“Il ricorso deve essere accolto. L’Ufficio non contesta né nell’avviso di accertamento impugnato, né in sede di controdeduzione la qualifica di imprenditore agricolo in regime di prevalenza del ricorrente. Quindi ciò deve ritenersi un dato incontestato. Ciò posto, è assorbente il fatto che il d.l. n. 66/ 14, convertito nella l. n. 89/14 prevede espressamente che per gli imprenditori agricoli in regime di prevalenza, quale è il ricorrente, la produzione di energia elettrica oltre i limiti indicati dalla norma deve essere computata come reddito ai fini Irpef o Ires, applicando il coefficiente indicato dalla norma*

sugli importi delle transazioni registrata, "con esclusione della quota incentivo" - conclusione avvalorata dalla risoluzione n. 54/E/2016-. Tale conclusione non è contrastata dalle contrarie deduzioni dell'Ufficio in quanto: i) la risoluzione n. 88/E/2010 è una circolare - quindi fonte di rango inferiore alla legge - è anteriore alla stessa ed è relativa alla sottoposizione ad Iva dell'energia elettrica ceduta dagli imprenditori agricoli in regime di prevalenza. Conseguentemente è inconferente. ii) La circolare 36/E/2013 concerne l'energia prodotta da pannelli fotovoltaici e quindi è parimente inconferente, posto che il caso di specie concerne energia elettrica prodotta da biomasse iii) La non applicabilità della trattenuta del 4% ex art. 28 DPR n. 600/73 deriva dal fatto che essa non si applica ex lege agli imprenditori agricoli e non dal fatto e non per il fatto che la Tariffa Onnicomprensiva sia un corrispettivo e non un incentivo - nel qual caso sarebbe stata assoggettata alla trattenuta-. Conseguentemente la condanna del resistente al pagamento delle spese del giudizio liquidate come da dispositivo".

Secondo l'appellante tale decisione non sarebbe condivisibile, atteso che i giudici di prime cure, pur citando correttamente le norme di legge applicabili al caso di specie (D.L. n. 66/2014), non ne avrebbero fatto un'applicazione corretta, tenuto conto che il contribuente aveva erroneamente scorporato, ai fini IRPEF, *"la quota incentivo"* fatturata (oltre alla franchigia di 2.4000.000 kWh). Secondo l'Ufficio, infatti, i giudici di primo grado non avrebbero tenuto conto che nella tariffa onnicomprensiva, scelta dal contribuente, non esiste una *"quota incentivo"*, in quanto è una tariffa determinata legislativamente che comprende tutte le componenti legate alla cessione dell'energia elettrica, che sono inscindibili e indistinguibili. La tariffa onnicomprensiva, infatti, è tale proprio perché costituisce un corrispettivo unitario che il soggetto cedente dell'energia elettrica percepisce in funzione dello scambio dell'energia prodotta con il Società_1: si tratta di una tariffa unitaria, la quale è indistinguibile nella parte *"incentivante"* e in quella propria del sinallagma del rapporto. L'Ufficio evidenzia, inoltre, che, esaminando il sistema di un calcolo effettuato dal contribuente, emerge come lo stesso, non potendo rinvenire nella tariffa onnicomprensiva una *"quota incentivo"*, in quanto non esistente, l'abbia determinata con un criterio non solo contestato sin dalla fase amministrativa, ma anche assolutamente privo di qualsiasi fondamento normativo.

L'appello è fondato.

Ai fini di un corretto inquadramento della fattispecie è opportuno evidenziare che tale causa trae origine dal fatto che Resistente_1, per l'anno di imposta oggetto di controllo (2015), aveva esposto nel modello Unico PF l'importo di € 142.915,00, al rigo RL 14, relativo a *"Redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente"*, che erano derivati dalla cessione dell'energia

elettrica prodotta e ceduta alla Società_1 all'interno della Azienda Agricola del contribuente attraverso 2 impianti di digestione anaerobica. Nell'anno d'imposta 2015, il contribuente aveva, pertanto, emesso delle fatture per la cessione di energia elettrica da fonti agroforestali nei confronti di Società_1 per un importo complessivo di € 3.810.515,00, il quale era stato determinato moltiplicando i kWh ceduti per la tariffa omnicomprensiva pari a € 0,28/kWh. Tale importo, ai fini IVA, era stato, poi, assoggettato al regime di inversione contabile, ex art. 17, comma 6, dpr 633/72, ed era stato annotato al rigo VE35, sez. 9, concorrendo, pertanto, alla determinazione del Volume d'Affari dichiarato al rigo VE40 Mod. Unico PF 2016. Ai fini IRAP il relativo importo era stato, infine, indicato tra i ricavi imponibili, concorrendo a determinare il valore della produzione netta da assoggettare a tassazione. Per il trattamento fiscale ai fini IRPEF, invece, il contribuente aveva proceduto allo scorporo di "*la quota incentivo*" fatturata (oltre alla franchigia di 2.400.000 kWh).

In ordine alla disciplina applicabile, la Corte osserva che la tariffa omnicomprensiva, applicata in un caso, come quello di specie, a un imprenditore agricolo in regime di prevalenza, trova fondamento nella legge finanziaria per il 2008, con la quale era stata introdotta una tariffa incentivante per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili. In particolare, l'articolo 2 della legge 244/2007, al comma 145, aveva introdotto la tariffa omnicomprensiva, la quale rappresentava uno schema di incentivazione, cui era possibile aderire in alternativa ai certificati verdi, prevedendo che gli impianti, che disponevano delle caratteristiche legislativamente previste, avevano la facoltà di optare per tariffe di ritiro dell'energia immessa in rete, differenziate per fonte e riconosciute per un periodo di quindici anni. Per tali tariffe, c.d. "omnicomprensive", in quanto il loro valore includeva sia la componente incentivante sia quella relativa alla remunerazione derivante dalla vendita dell'energia immessa nella rete elettrica, era stato previsto un termine di incentivazione pari a 15 anni, durante il quale le tariffe costituivano l'unica fonte di remunerazione della generazione elettrica da fonte rinnovabile, mentre, terminato tale periodo, permaneva la possibilità di valorizzare l'energia elettrica prodotta (vendita dell'energia elettrica immessa in rete, autoconsumo o scambio sul posto). Durante il periodo di incentivazione era, quindi, stata prevista la corresponsione di un beneficio monetario per ogni kWh netto di energia immesso in rete, secondo le tariffe allegate alla legge stessa, il quale, in un'ipotesi, come quella di specie, di fonte energetica di biogas e biomasse, era pari a € 0,28 per kWh.

La Finanziaria per il 2008 è stata, poi, modificata dal DM 18/12/2008 e dalla Legge 23/7/2009 n. 99.

Nel 2014, con il D.L. 66/2014, il legislatore ha, poi, introdotto un nuovo regime di tassazione degli introiti per la cessione della energia elettrica, modificando l'art. 1, comma 423, della L. 23 dicembre 2005, n. 266, prevedendo per i corrispettivi delle operazioni di cessione di energia l'applicazione di un

coefficiente di redditività del 25%. Per quel che rileva nel caso di specie, l'articolo 22, comma 1 bis, del decreto legge di cui sopra, ha previsto che *"Limitatamente agli anni 2014 e 2015, 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 ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli 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. Per la produzione di energia, oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 17 dicembre 2006, n.196, è determinato, ai fini IRPEF ed IRES, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente del/a Repubblica 10 novembre 1997, n. 442. Le disposizioni del presente comma si applicano a decorrere do/ periodo di imposta successivo a quel/o in corso al 31 dicembre 2013 e di esse si tiene conto ai fini della determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il predetto periodo d'imposta".*

Alla luce di tale disciplina, la Corte ritiene che sia evidente che, per la produzione di energia, il reddito ai fini IRPEF ed IRES delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 17 dicembre 2006, n. 196, (le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo) si determini *"applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento"*. In tal modo, pertanto, il trattamento fiscale da adottare agli imprenditori agricoli in regime di prevalenza per la cessione di energia elettrica deve essere così distinto: a) in caso di produzione e di cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh all'anno, si deve fare riferimento a un'attività connessa ai sensi dell'articolo 2135 c.c. e continua, dunque, a essere considerata produttiva di reddito agrario; b) in caso, invece, di produzione e di cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili

agroforestali oltre il limite dei 2.400.000 kWh all'anno, si deve fare riferimento a un reddito determinato ai fini IRPEF e IRES *“applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento”*. Secondo la Corte è circostanza pacifica che l'appellante rientri tra i soggetti per i quali si applica la determinazione forfettaria di cui sopra, essendo persona fisica che svolge attività agricola.

Non è, invece, condivisibile la interpretazione seguita dai giudici di primo grado, secondo i quali nel calcolo dell'IRPEF bisogna applicare il coefficiente indicato dalla norma sugli importi delle transazioni registrate, con esclusione della quota incentivata. Si ritiene, infatti, alla luce della norma di cui sopra, che, in caso di tariffa onnicomprensiva, non esista una quota incentivo, trattandosi di una tariffa già determinata dallo stesso legislatore che comprende tutte le componenti legate alla cessione dell'energia elettrica, senza che sia possibile distinguere tra le varie voci. La tariffa onnicomprensiva, in particolare, si configura come un corrispettivo, essendo corrisposta unitariamente, a fronte dell'immissione in rete dell'energia elettrica prodotta e non autoconsumata, rappresentando una quota fissa, non soggetta a oscillazioni dei mercati e non soggetta a prezzi variabili in base alla legge della domanda e della offerta.

A conferma di tale circostanza rileva il fatto che manca alcun riferimento normativo nelle disposizioni in vigore, volto appunto alla determinazione della quota di incentivo all'interno della tariffa onnicomprensiva. Nessuna rilevanza assume, al riguardo, il richiamo effettuato da parte appellata al D.M. 23.06.2016, il quale contiene un riferimento al prezzo zonale applicato alla tariffa onnicomprensiva, tenuto conto, da una parte, che tale decreto è successivo all'anno di imposta oggetto dell'avviso di accertamento (2015) e, dall'altro, che esso prevede che la tariffa incentivante faccia riferimento al prezzo zonale solo in un'ipotesi, pacificamente non configurabile nel caso di specie, di *“integrale ricostruzione, riattivazione, potenziamento e rifacimento degli impianti”*.

Stante la sussistenza di un contrasto giurisprudenziale al riguardo, sussistono giusti motivi per la integrale compensazione delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie l'appello e, per l'effetto, in riforma della sentenza appellata, rigetta il ricorso e conferma l'avviso di accertamento impugnato;
- compensa integralmente le spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

Così deciso in Milano, nella camera di consiglio svoltasi con collegamento da remoto via *skype of business* del 19.06.2023.

Il Giudice

dott.ssa Elisa Fazzini

Il Presidente

dott.ssa Maria Teresa Maffey