

## RISOLUZIONE N. 86/E



Direzione Centrale Normativa

*Roma, 15/10/2015*

***OGGETTO: Interpello ordinario Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 -  
(Tassazione forfettaria del reddito derivante dalla produzione e dalla  
cessione di energia elettrica da impianti fotovoltaici - Art. 22 del  
decreto legge n. 66 del 2014)***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 22 del decreto legge n. 66 del 2014, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

ALFA S.r.l. esercita, sin dalla data di costituzione, l'attività agricola (codice attività 01.29.00 – “coltivazione di altre colture permanenti”).

Svolge, in particolare, “attività agricola di coltivazioni diverse (a rotazione frumento, mais, sorgo, ecc.)” su un terreno di propria proprietà e, essendo in possesso di tutti i requisiti formali previsti per le società agricole, ha optato, sin dal primo anno di attività, per la determinazione del reddito su base catastale, così come previsto dall'articolo 1, comma 1093, della legge n. 296 del 2006, senza mai revocare la relativa opzione.

Nel corso del 2011, ha realizzato sul proprio terreno un impianto fotovoltaico della potenza nominale di 998,16 KW, avviando la produzione di energia elettrica, quale attività connessa.

I dubbi interpretativi della società istante riguardano, più precisamente, l'anno 2014, durante il quale la stessa ha esercitato le seguenti attività:

- attività agricola di produzione di cereali, con un volume d'affari di qualche migliaio di euro derivante dalla loro vendita;
- attività di produzione di energia elettrica, superando, tuttavia, i limiti fissati dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 2009 affinché la predetta attività di produzione possa considerarsi come connessa a quella agricola e, dunque, assoggettata al regime della tassazione su base catastale.

Infatti, alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 66 del 24 aprile 2015, che ha dato un'interpretazione autentica della norma in tema di attività connesse e produzione di energia elettrica, sembrerebbe che l'attività di produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile possa considerarsi attività connessa a prescindere dal rispetto dei limiti posti dalla citata circolare n. 32/E del 2009.

Pertanto, l'interpellante chiede di sapere se il nuovo regime di tassazione delle attività connesse, previsto dall'articolo 22 del decreto legge n. 66 del 2014, possa essere applicato anche a società agricole che, come l'interpellante, abbiano superato i limiti stabiliti nel richiamato documento di prassi dell'Agenzia delle Entrate.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società istante, considerate le analogie con la fattispecie esaminata dalla Corte Costituzionale, ritiene di dover applicare, per il periodo d'imposta 2014, la tassazione su base catastale alla sola attività agricola di produzione di cereali e altri prodotti agricoli, ricorrendo, invece, per l'attività di produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica, alla tassazione "su un reddito determinato forfettariamente applicando la percentuale del 25% ai corrispettivi annotati ai fini iva".

Pertanto, la normativa prevista dall'articolo 22 del decreto legge n. 66 del 2014 verrà applicata a prescindere da quanto previsto dalla circolare n. 32/E del 2009, a nulla rilevando i limiti previsti dal predetto documento di prassi dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 66 del 2015.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), stabilisce che *"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, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni"*.

Si rammenta che il citato comma 1093 era stato abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2013, dall'articolo 1, comma 513, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, secondo cui *"i commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, sono abrogati e le opzioni esercitate ai sensi dei medesimi commi perdono efficacia con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2014"*.

Tuttavia, il comma 513 è stato abrogato dall'articolo 1, comma 36, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (entrata in vigore il 1° gennaio 2014), secondo cui *“i commi 513 e 514 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, sono abrogati. I commi 1093 e 1094 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, riacquistano efficacia dalla data di entrata in vigore della presente legge”*.

Ne consegue, pertanto, che 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 n. 99 del 2004, per effetto di tale ultima disposizione, possono di nuovo optare - a regime - per la tassazione su base catastale prevista dall'articolo 32 del TUIR.

L'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, al comma 1, dispone che *“la ragione sociale o la denominazione sociale delle società che hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile deve contenere l'indicazione di società agricola”*.

Pertanto, le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative possono qualificarsi come società agricole se:

- a) la ragione sociale (se trattasi di società di persone) o denominazione sociale (se trattasi di società di capitali) contiene l'indicazione *“società agricola”*.
- b) l'oggetto sociale prevede l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile, ovvero delle attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e delle attività connesse. Tale requisito formale, come precisato nella circolare n. 50/E del 1° ottobre 2010, deve trovare un riscontro nell'attività in concreto svolta dalle società agricole.

A proposito delle attività connesse di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, l'articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266

(legge finanziaria 2006), ne ha ampliato il novero, facendovi rientrare anche le attività di produzione e la cessione “*di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo*” effettuate da un imprenditore agricolo, considerando tali attività come “*produttive di reddito agrario*”, nel presupposto, come chiarito nella circolare n. 32/E del 6 luglio 2009, che risulti verificato il requisito della prevalenza, ossia a condizione che le fonti di produzione dell’energia provengano prevalentemente dal fondo.

Anche per la produzione di energia da fonte fotovoltaica, attività connessa “atipica” in quanto il suo svolgimento non richiede all’imprenditore agricolo l’impiego di prodotti derivanti dalla coltivazione del fondo, la circolare n. 32/E del 2009 ha richiesto un collegamento con l’attività agricola tipica, caratterizzata dalla presenza di un’azienda con terreni coltivati e distinti in catasto con attribuzione di reddito agrario.

In particolare, i terreni di proprietà dell’imprenditore agricolo o, comunque nella sua disponibilità, devono essere condotti dall’imprenditore medesimo.

Inoltre, con nota prot. n. 3896 del 27 luglio 2008, indirizzata alla scrivente e richiamata nella circolare n. 32/E del 2009, il Ministero per le politiche agricole e forestali ha individuato specifici criteri di “connessione” con l’attività agricola per evitare di attrarre al regime dei redditi agrari attività prive di un significativo rapporto con l’attività agricola stessa.

In particolare:

1. “la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 KW di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all’attività agricola;

2. la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 KW di potenza nominale complessiva, può essere considerata connessa all'attività agricola nel caso sussista uno dei seguenti requisiti:
  - a) 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;
  - b) 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. Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica;
  - c) 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".

Dunque, alla luce delle indicazioni contenute nella citata nota ministeriale, la produzione e la cessione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli è considerata sempre come produttiva di reddito agrario per la parte generata dai primi 200 KW di potenza nominale installata.

Diversamente, ossia se generata da impianti di potenza superiore a 200 KW, l'energia prodotta in eccesso rispetto a quella che sarebbe derivata da un impianto di potenza fino a 200 KW, è produttiva di reddito agrario solo al ricorrere di uno dei requisiti richiamati alle lettere a), b) e c).

Il reddito derivante dalla produzione e vendita dell'energia tramite impianti che eccedono i limiti illustrati, costituisce per la parte eccedente reddito d'impresa, determinato secondo le regole ordinarie di tale categoria reddituale, contrapponendo i relativi costi e ricavi.

Al riguardo, si evidenzia che, con due ordinanze del 7 luglio 2014, la Commissione tributaria di Agrigento ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 423, della legge n. 266 del 2005 - nella versione antecedente alle più recenti modifiche introdotte dall'articolo 22 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66 - e dell'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, “nelle parti in cui non stabiliscono alcun limite di natura qualitativa e/o quantitativa oltre il quale la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli cessa di essere attività connessa a quella agricola e diviene industriale che genera reddito di impresa soggetto a tassazione ordinaria”.

La norma censurata sarebbe stata in contrasto con gli articoli 2, 3 e 53 della Costituzione, in quanto avrebbe determinato un sistema di fiscalità di favore assolutamente irragionevole e privo di qualsiasi nesso con l'effettiva capacità contributiva, traducendosi nell'esonero dalla tassazione ordinaria dei ricavi derivanti dalla produzione di energia da fonti rinnovabili.

Con sentenza n. 66 del 24 aprile 2015, la Corte Costituzionale ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale.

I giudici costituzionali hanno evidenziato che la norma base della materia, non a caso richiamata sia dall'articolo 1, comma 423, della legge n. 266 del 2005 che dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, è l'articolo 2135 del codice civile.

E' la norma codicistica, infatti, che individua in termini generali la categoria delle attività connesse, specificando, al terzo comma, che si intendono tali “*le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata (...)*”.

Ebbene, per la Corte Costituzionale, l'attività di produzione e cessione di energia da fonti fotovoltaiche è da qualificarsi, appunto, come "attività diretta alla fornitura di beni" e, quindi, per essa vale il requisito della "utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola".

In particolare, ciò che assume rilevanza è il fondo, quale risorsa primaria dell'impresa agricola che, quando sia utilizzato per la collocazione degli impianti fotovoltaici, insieme alle eventuali superfici utili degli edifici addetti al fondo, deve comunque risultare "normalmente impiegato nell'attività agricola".

Resta fermo, per la Consulta, che l'esercizio di attività connesse non deve snaturare l'impresa, "contraddiccendone la vocazione agricola".

A ben vedere, i giudici costituzionali hanno rigettato la questione di legittimità costituzionale, non perché sarebbero stati illegittimi eventuali limiti qualitativi o quantitativi che il legislatore avesse fissato, ma semplicemente perché - sul piano normativo - hanno ritenuto sufficienti a garantire la connessione all'attività agricola principale gli ordinari criteri della "prevalenza" e del "normale impiego".

La prassi amministrativa ha specificato i predetti criteri di "prevalenza" e "normale impiego" al fine di agevolare la verifica della connessione all'attività agricola principale dell'attività di produzione e cessione di energia elettrica da impianti fotovoltaici.

Pertanto, anche dopo la predetta pronuncia della Corte Costituzionale, possono ritenersi validi i chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate ed in particolare:

- le precisazioni contenute nella circolare n. 44/E del 14 maggio 2002, laddove è stato affermato che, per poter rientrare fra le attività connesse, l'attività di fornitura di beni o servizi da parte dell'imprenditore agricolo non deve aver assunto per dimensione, organizzazione di capitali e risorse umane, la connotazione di attività principale;



- i criteri di connessione con l'attività agricola individuati dal Ministero per le politiche agricole e forestali e recepiti nella circolare n. 32/E del 2009.

Come anticipato, di recente, l'articolo 22 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, e successivamente modificato dal decreto legge 31 dicembre 2014, n. 192, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2015, n. 11, ha apportato delle modifiche al citato comma 423 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2006, stabilendo che le parole *“e si considerano produttive di reddito agrario”* sono sostituite dalle seguenti: *“il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto il coefficiente di redditività del 25 per cento”*. *Le disposizioni del presente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 e di esse si tiene conto ai fini della determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovute per il predetto periodo d'imposta”*.

Resta in ogni caso salva, così come prima, *“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 della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442”*.

Lo stesso articolo 22, al comma 1-bis, ha introdotto, inoltre, una disciplina transitoria per i soli anni 2014 e 2015, stabilendo 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'articolo 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 27 dicembre 2006, n. 296, 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 della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442. Le disposizioni del presente comma si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello 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".*

In sostanza, a seguito delle modifiche normative appena riportate, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (periodo d'imposta 2016 per i soggetti che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare), la determinazione del reddito imponibile derivante dalla produzione e cessione di energia elettrica e calore da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti prodotti da coltivazioni vegetali provenienti prevalentemente dal terreno effettuata dagli imprenditori agricoli avverrà, salvo opzione per la determinazione dello stesso nei modi ordinari, applicando ai corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione il coefficiente di redditività del 25 per cento.

Naturalmente, il riferimento è alle attività agro-energetiche così come descritte dall'articolo 1, comma 423, della legge n. 266 del 2005 e nei limiti della connessione agricola dettati dal legislatore ordinario e dettagliatamente declinati nei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, a partire dal periodo d'imposta 2016, come chiarito nella circolare n. 32/E del 2009, la produzione e la cessione di energia elettrica da impianti

fotovoltaici da parte di imprenditori agricoli sarà automaticamente assoggettata alla tassazione forfettaria introdotta dall'articolo 22, comma 1, del decreto legge n. 66 del 2014 soltanto per la parte generata dai primi 200 KW di potenza nominale installata.

Oltre tale limite, in assenza di uno dei requisiti di connessione previsti dalla circolare n. 32/E del 2009, l'energia prodotta in eccesso rispetto a quella che sarebbe derivata da un impianto di potenza fino a 200 KW, sarà considerata come produttiva di reddito d'impresa.

Le nuove regole previste dal comma 1 dell'articolo 22 del decreto legge n. 66 del 2014 dovranno già essere applicate in sede di determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (periodo d'imposta 2016 per i soggetti che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare).

Per gli anni 2014 e 2015, è stata prevista, invece, una disciplina transitoria.

In particolare, il comma 1-*bis* dell'articolo 22 del decreto legge n. 66 del 2014 ha circoscritto l'ambito di applicazione della nuova tassazione forfettaria alla sola produzione e cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche oltre i 260.000 kWh anno.

Ciò, naturalmente, a condizione che risultino rispettati i criteri di connessione individuati dalla circolare n. 32/E del 2009.

In caso contrario, troveranno applicazione, per la parte di reddito derivante dall'energia prodotta in eccesso, le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa.

Entro il limite dei 260.000 kWh (il riferimento, come si desume dal maxi emendamento al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 66 del 2014, è agli "impianti di potenza superiore a 200 KW") la produzione e la cessione di energia da fonti fotovoltaiche costituiranno attività connesse a quella agricola e si considereranno produttive di reddito agrario.

Tanto premesso, sulla base delle circostanze rappresentate dall'interpellante, si ritiene che la società istante possa assoggettare a tassazione catastale, per il periodo d'imposta 2014, il reddito derivante dall'attività agricola principale "di produzione cereali e altri prodotti agricoli" nonché il reddito scaturente dalla produzione e dalla cessione di energia fotovoltaica entro il limite dei 260.000 kWh.

Non sussistendo, invece, come riportato dalla stessa società istante, i criteri di connessione con l'attività agricola principale previsti dalla circolare n. 32/E del 2009, il reddito derivante dalla cessione dell'energia fotovoltaica prodotta in eccesso dovrà essere tassato mediante l'applicazione delle ordinarie regole in materia di reddito d'impresa.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE