

Risposta n. 33

OGGETTO: Trattamento fiscale della produzione di energia fotovoltaica – art. 1, comma 423 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e s.m.

QUESITO

ALFA, Società agricola a responsabilità limitata, esercente l'attività di "Coltivazione di cereali (escluso il riso)", come da codice attività dichiarato 011110, rappresenta di essere stata costituita nel 2009 per lo svolgimento dell'attività agricola come definita ai sensi dell'articolo 2135 c.c. ed attività connesse. Nell'ambito della propria attività agricola, la Società gestisce un impianto fotovoltaico di potenza nominale di 1.282.31kw realizzato sul terreno di proprietà avente una superficie di 3.75.00 ettari.

La Società ha la disponibilità di 48.93.10 ettari di terreno utilizzati per la coltivazione come da DUA (Denuncia unica aziendale, allegato 1 all'istanza) dalla quale si evince il dettaglio annuale di tutte le colture agricole effettuate dall'azienda, ed afferma di avere esercitato l'opzione per la tassazione catastale ai fini della determinazione del reddito, ai sensi dell'art. 1, comma 1093 legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007).

L'istante richiama la circolare n. 32/E del 2009 dell'Agenzia delle Entrate dove sono stati forniti chiarimenti – in conformità alle indicazioni date dal

Ministero per le Politiche Agricole e Forestali con nota n. 3896 del 27 luglio 2008 - in ordine ai criteri di 'connessione' tra l'esercizio di attività agricole e la produzione di energia da fonti fotovoltaiche, necessari per poter qualificare quest'ultima come produttiva di reddito agrario. Sulla base delle indicazioni fornite dal Ministero:

- la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 kw di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all'attività agricola;

- la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 kw di potenza nominale complessiva, può considerarsi connessa all'attività agricola laddove 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'art. 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti;

- b) il volume d'affari derivante dall'attività agricola 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 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.

Alla luce delle predette indicazioni la produzione e cessione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli è sempre 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 è produttiva di reddito agrario solo se ricorre uno dei requisiti richiamati alle lettere a) e b) c).

Ciò posto, la Società chiede chiarimenti in ordine alla corretta tassazione dell'energia prodotta dall'impianto fotovoltaico, tenuto conto degli ettari di

terreno sui quali essa Società svolge l'attività agricola. Allega all'istanza copia del DUA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene riconducibile al reddito agrario quello riveniente dalla produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 kw di potenza nominale complessiva, oltre quella derivante da ulteriori 450 kw di potenza di produzione, in base agli ettari di terreno presso cui svolge l'attività agricola, pari a 45.18.10, da considerare al netto della superficie ove insiste l'impianto fotovoltaico. Ciò considerato, l'istante ritiene che sia connessa all'attività agricola – e di potere determinare pertanto catastalmente il reddito – la produzione di energia fotovoltaica derivante da 650 kw, pari al 50,57% della potenza totale dell'impianto. Il reddito d'impresa verrebbe determinato invece analiticamente sulla parte eccedente i 650 kw, pari al 49,43% della potenza totale dell'impianto, come da calcolo fiscale allegato all'istanza (all. 2).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 423 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 ha espressamente ricompreso tra le attività agricole connesse ai sensi dell'articolo 2135 del c.c. la produzione e cessione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli, in quanto attività “diretta alla fornitura di beni” svolta mediante l'utilizzo prevalente di una risorsa dell'azienda: il fondo (cfr. risoluzione n. 98/E del 2016).

La norma, nella sua formulazione originaria, prevedeva che “la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili...fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali *provenienti prevalentemente dal fondo...effettuate dagli imprenditori agricoli,*

costituissero *attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma*, del codice civile e si considerassero produttive di reddito agrario". Successivamente, è stata introdotta (con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2008) la possibilità di optare per la determinazione del reddito nei modi ordinari, ai sensi dell'art. 1, comma 178, legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Con circolare n. 32/E del 2009, nel fornire indicazioni in ordine alla Determinazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica e calorica da fonte fotovoltaica (par. 4) la scrivente ha precisato che sebbene tale produzione prescindendo dalla coltivazione del fondo (bosco o allevamento di animali), trattandosi di attività agricola "connessa" presuppone, comunque, un collegamento con l'attività agricola tipica, caratterizzata dalla presenza di un'azienda con terreni coltivati e distinti in catasto (siti nello stesso comune ove è sito il parco fotovoltaico, ovvero in comuni confinanti) con attribuzione di reddito agrario. Nel medesimo documento di prassi si sono individuati i criteri di "connessione" con l'attività agricola che consentono di evitare di attrarre al regime dei redditi agrari attività prive di un significativo rapporto con l'attività agricola stessa.

Tali criteri - richiamati anche dall'istante - necessari per poter qualificare la produzione in esame come produttiva di reddito agrario, sono stati elaborati sulla base delle indicazioni fornite dal Ministero delle politiche agricole e forestali con nota n. 3896 del 27 luglio 2008 e prevedono in primo luogo che la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 kw di potenza nominale complessiva si considera in ogni caso connessa all'attività agricola.

Viceversa, 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.

Relativamente al limite di potenza individuato di 200 kw nella circolare n. 32/E del 2009 si è giustificato l'utilizzo di tale parametro in considerazione del *fatto che l'articolo 2, comma 150, lettera a), della legge n. 244/2007, ha esteso lo scambio sul posto a tutti gli impianti con potenza nominale media annua non superiore al predetto limite.*

Riguardo al limite di 1 MW per azienda, si è fatto *riferimento all'articolo 2, commi 144 e 145 della legge n. 244/2007 che sancisce detto limite come riferimento della produzione diffusa di energia da fonti rinnovabili (cfr. circolare n. 32/E del 2009).*

Successivamente, i citati commi 150, 144 e 145 dell'articolo 2 della legge n. 244 del 2007 sono stati abrogati, a decorrere dal 1° gennaio 2013, dal numero 1) della lettera b) dell'articolo 25 del d.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28.

L'articolo 1, comma 423 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, è stato di seguito sostituito dall'articolo 1, comma 910, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. In base all'attuale disposizione “..la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili...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'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...dei.. soggetti di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (fra i quali

le società a responsabilità limitata) è determinato, ai fini...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”.

In altri termini, in base alla nuova disposizione, la produzione e cessione di energia fotovoltaica è produttiva di reddito agrario nel limite di 260.000 kwh, mentre quella eccedente il predetto limite dà luogo in ogni caso a reddito d'impresa, da determinare, ai fini IRES:

- forfettariamente, (applicando il coefficiente di redditività del 25%) laddove sia riscontrata la sussistenza di un legame tra la produzione di energia ed il fondo, rinvenibile nella presenza di uno dei requisiti di connessione con l'attività agricola individuati nella circolare citata n. 32/E del 2009;

- *seguendo le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa* anche se la società ha esercitato l'opzione ai sensi del citato art. 1, c. 1093 della legge. n. 296 del 2006, nel caso in cui non ricorra uno dei tre requisiti indicati nella citata circolare (cfr. risoluzione. n. 98/E del 2016).

Nell'istanza si fa riferimento al requisito di cui alla lettera c) della circolare, ovvero al *limite di 1 MW per azienda, che richiede che l'imprenditore agricolo, per ogni 10 kW di potenza installata in eccesso rispetto alla franchigia – attualmente pari a 260.000 kWh – dimostri di coltivare 1 ettaro di terreno* (cfr. circolare n. 32/E del 2009).

Al riguardo, si ricorda che con risoluzione n. 86/E del 2015, è stato precisato che l'attuale limite dei 260.000 kWh è riferito, come si desume dal maxi emendamento al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 66 del 2014...agli impianti di potenza superiore a 200 KW. Di conseguenza, i limiti richiamati nella circolare n. 32/E del 2009 - 200 KW riferiti alla potenza

dell'impianto la cui energia rientra nella franchigia e 10 KW di potenza installata in eccesso rispetto alla franchigia di cui alla lettera c) - devono essere quantificati alla luce della nuova formulazione della norma che non fa più riferimento alla potenza istallata bensì alla quantità di energia prodotta, tenendo conto che un impianto di 200 Kw produce in media 260.000 Kwh di energia annui.

Ciò precisato, premesso che l'eccedenza opera rispetto limite di 260.000 kWh, la disponibilità di un impianto di potenza superiore alla franchigia comporta la qualificazione del reddito relativo alla maggiore energia prodotta [superiore alla franchigia di 260.000 kWh] come reddito d'impresa, da determinare forfettariamente solo laddove vengano rispettati i criteri di connessione indicati nella circolare n. 32/E del 2009.

Nel caso di specie, il criterio di connessione di cui alla lettera c) della circolare n. 32/E del 2009 non risulta rispettato, attesa la disponibilità di un impianto di potenza eccedente il rapporto indicato alla predetta lettera c) rispetto agli ettari di terreno coltivati. Il mancato rispetto di tale rapporto comporta l'impossibilità di considerare l'attività svolta come connessa a quella agricola. La determinazione del reddito relativo al surplus di energia prodotta (rispetto alla franchigia) deve pertanto avvenire con le modalità ordinarie di determinazione del reddito d'impresa.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente