



COMMISSIONE DI STUDIO IMPOSTE DIRETTE

QUADERNO

a cura di Letizia Giovanna Galati

IL FOTOVOLTAICO IN AGRICOLTURA

FEBBRAIO 2014

Con la circolare n.32/E del 2009, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in ordine alle disposizioni che regolano la produzione di energia da parte di imprese agricole, con particolare riferimento al trattamento tributario riservato alla generazione e cessione della suddetta energia.

1.1 Le fonti normative

Con la legge finanziaria per il 2006 e più precisamente attraverso l'articolo 1, comma 423 della legge n.266/2005, viene qualificata come attività agricola connessa di cui al comma 3 dell'art.2135 c.c. e, come tale, considerata produttiva di reddito agrario, la generazione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali effettuata da imprenditori agricoli. Tale impianto normativo è stato integrato ad opera dell'art.2-quater, comma 11 della legge n.81/2006 che ha confermato l'inclusione fra le attività di connessione agricola anche la produzione e cessione di energia calorica ed esteso le fonti rinnovabili di derivazione anche a quella fotovoltaica.

La legge finanziaria per il 2007 ha riordinato, infine, l'intera disciplina; attraverso l'art.1, comma 369 della legge n.296/2006 è stato stabilito che costituiscono attività agricole connesse ai sensi dell'art.2135, comma 3, c.c. la produzione e la cessione di:

- 1) energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche,
- 2) carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti dal fondo,
- 3) prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli.

Su questi presupposti si origina il diritto per l'imprenditore agricolo di considerare tali attività produttive di reddito agrario, salva la facoltà riconosciuta dalla legge n.244/2007 di optare per la determinazione del reddito nei modi ordinari secondo le modalità ed i tempi previsti dal DPR 442/97.

Nella circolare n.32/E del 6 luglio 2009 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- per fonti "**rinnovabili agroforestali**" s'intendono le biomasse, ovvero, la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (sostanze animali e vegetali) e dalla silvicoltura (biomasse legnose);
- per fonti "**fotovoltaiche**" s'intendono i moduli o pannelli fotovoltaici, in grado di convertire l'energia solare in energia elettrica;
- per "**carburanti derivanti da produzioni vegetali**" s'intendono prodotti quali il bioetanolo, il biodiesel, il biogas e carburanti simili;
- per "**prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli**" s'intendono prodotti quali biopolimeri, bioplastiche, ecc. che si ottengono per esempio da amido e miscele di amido.

1.2 Le attività agricole connesse

Stando al novellato articolo 2135 c.c., integralmente riformulato dall'art.1, comma 1 del DLgs n.228/2001 di orientamento e modernizzazione del settore agricolo, all'imprenditore agricolo, vale a dire colui che esercita almeno una delle attività di 1) coltivazione del fondo, 2) selvicoltura e 3) allevamento di animali, è consentito esercitare anche altre attività connesse a quelle agricole essenziali, senza che ciò pregiudichi il riconoscimento giuridico della sua qualifica.

Per cui le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione sono da considerare senz'altro agricole per connessione se hanno ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, come altrettanto lo sono quelle dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzo di attrezzature e macchinari agricoli normalmente utilizzate nella propria attività.

Mentre altre attività diverse da quelle enunciate dal legislatore non possono che assumere tale condizione in forza di un'espressione di diritto o di un orientamento di prassi volti a disciplinare situazioni di fatto riconducibili ad una condizione di asservimento nei confronti di un'attività essenziale. Nasce da tale filosofia la disposizione a favore degli imprenditori agricoli che esercitano attività di produzione e cessione di energia elettrica e calorica, di carburanti e prodotti chimici ottenuti, rispettivamente, da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche e da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo; esse sono considerate attività agricole per connessione ope legis.

La trasposizione della ratio normativa è stata operata con coerenza e ragionevolezza dall'Agenzia delle Entrate attraverso, la più volte citata, circolare 32/E/09 in cui si precisa che la connessione agricola sia dell'attività di produzione di carburanti e prodotti chimici, sia di quella di produzione di energia elettrica è assicurata unicamente dalla condizione civilistica, per cui, nel caso in specie, le fonti di produzione dell'energia devono provenire prevalentemente dal fondo. Unica eccezione su cui si sofferma l'Agenzia riguarda la produzione di energia elettrica e calorica da fonti fotovoltaiche in quanto esse non richiedono l'utilizzazione dei prodotti provenienti dal fondo ma impiegano radiazioni solari che attraverso specifici impianti si convertono in energia elettrica e calorica; **la connessione in questo caso è subordinata ad elementi economici e dimensionali tali, comunque, da far emergere un collegamento funzionale con l'attività agricola tipica.**

1.3 La prevalenza nel fotovoltaico

La produzione e cessione di energia elettrica da fonte fotovoltaica determina una situazione atipica nel novero delle attività agricole connesse; essa infatti, non può essere legata alle attività agricole essenziali né in ragione dell'utilizzo del prodotto derivante dalla coltivazione del fondo, né in virtù dell'impiego delle

attrezzature normalmente usate nell'esercizio dell'attività agricola. Pur tuttavia ad essa il legislatore ha riconosciuto lo status di attività agricola per connessione imponendone implicitamente il rispetto del parametro della prevalenza e trattandosi di attività agricola "connessa" presuppone, comunque, un collegamento con l'attività agricola tipica; in particolare, i terreni, di proprietà dell'imprenditore agricolo o comunque nella sua disponibilità, devono essere condotti dall'imprenditore medesimo ed essere ubicati nello stesso comune ove è sito il parco fotovoltaico, ovvero in comuni confinanti.

La circolare 32/E/09 dell'Agenzia delle Entrate ha dettagliatamente precisato i requisiti necessari per poter qualificare la produzione in parola tra le attività agricole connesse e considerarla, ai fini fiscali, produttiva di reddito agrario.

Nel proporre un criterio di valutazione estraneo all'impianto civilistico, è **stata operata una differenziazione rispetto alla potenza nominale complessiva dell'energia prodotta:**

- ü **una connessione riconosciuta, senza alcuna condizione, per impianti fino a 200 KW di potenza;**
- ü **un'altra legata alla sussistenza di almeno uno tra i seguenti tre requisiti per impianti di potenza superiore.**

Il limite dei 200 KW di potenza rappresenta, comunque, una franchigia riconosciuta all'imprenditore agricolo, mentre la parte eccedente può essere annoverata quale attività agricola connessa se, alternativamente:

- o il volume d'affari derivante dall'esercizio dell'attività agricola risulta superiore a quello realizzato attraverso la produzione e cessione di energia fotovoltaica eccedente la franchigia di 200 KW.

Il volume d'affari da prendere a riferimento è quello imputabile alle attività agricole di cui all'art.32 del TUIR. Il riferimento al volume di affari quale parametro per misurare la prevalenza dell'attività agricola rispetto alla produzione di energia esclude dal novero degli elementi da prendere in considerazione la tariffa incentivante erogata dal Gestore del Sistema Elettrico (GSE) in quanto contributo a fondo perduto.

- o la produzione di energia fotovoltaica deriva da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, realizzati su strutture aziendali esistenti.

La distinzione fra un impianto fotovoltaico parzialmente integrato ed uno con integrazione architettonica è data dal posizionamento dei moduli su elementi di arredo urbano e vario, superfici esterne degli involucri di edifici, fabbricati, strutture edilizie di qualsiasi funzione e destinazione, secondo tipologie elencate negli allegati 2 e 3 al Decreto 19 febbraio 2007.

- o entro il limite massimo di 1 MW per azienda, se l'imprenditore dimostra di possedere e/o condurre nell'esercizio dell'attività agricola almeno 1 ettaro di terreno per ogni 10 KW di potenza installato oltre il limite dei 200 KW. A differenza della prima condizione non è necessario dimostrare la

prevalenza in termini economici (volume d'affari), ma comunque è richiesto l'esercizio in forma imprenditoriale dell'attività agricola sui terreni che concorrono alla realizzazione dell'impianto fotovoltaico.

1.4 Soggetti interessati

Sono soggetti destinatari del regime fiscale "agricolo" previsto per la produzione di energia da fonti rinnovabili:

- Ø le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che esercitano le attività agricole di cui all'art.2135 c.c.;
- Ø le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di "società agricole" ai sensi dell'art.2 del D.lgs n.99/2004 cioè che svolgono esclusivamente attività agricole e connesse e la cui ragione sociale contiene la locuzione "società agricola" che optano per la determinazione del reddito su base catastale.

1.5 La natura del reddito prodotto

Le attività di produzione e cessione di:

1. energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche,
2. carburanti,
3. prodotti chimici,

svolte da imprenditori agricoli e annoverate fra le attività agricole connesse di cui all'art.2135, comma 3 del codice civile, sono considerate, per legge, produttive di reddito agrario ai sensi dell'art.32 del TUIR; esso viene determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo gli estimi catastali.

Il principio di tassazione su base catastale del reddito proveniente dall'esercizio di attività agricole costituisce regime naturale esclusivo per le persone fisiche, società semplici ed enti commerciali esercenti tali attività in modo professionale. Per cui, il fatto che tali soggetti aggiungano all'attività agricola tipica anche quella di produzione di energia, di carburanti e di prodotti chimici svolta entro i limiti di connessione posti dalla norma, non modifica la natura del reddito prodotto, né tanto meno la base imponibile su cui determinare la propria capacità produttiva.

Il principio di ordinarietà che sovrintende alla quantificazione dei redditi fondiari è inclusivo di qualsiasi condizione riconducibile al normale svolgimento delle attività "fondiarie", pertanto, gli eventuali contributi ricevuti dall'imprenditore agricolo sottoforma di tariffa incentivante per la produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica costituiscono elementi reddituali assorbiti dal reddito determinato su base catastale.

Stesso trattamento è riservato a quelle società agricole che, in possesso dei necessari requisiti, abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale.

Differenti sono invece le conseguenze qualora tali attività travalichino i limiti di connessione giuridica:

- ü gli imprenditori agricoli persone fisiche per la parte eccedente i limiti di connessione, posti dalla vigente disciplina, dovranno provvedere, soltanto, alla determinazione del corrispondente reddito d'impresa secondo criteri analitici;
- ü le società semplici, a cui è precluso l'esercizio di attività commerciali ex art.2195 c.c., si pongono di fronte alla necessità di una trasformazione in società "commerciale" con diritto ad operare anche nel settore agricolo, senza comunque poter beneficiare del regime impositivo fondato su base catastale;
- ü per le società agricole che hanno optato per la tassazione su base catastale, lo svolgimento dell'attività oltre i limiti di connessione comporta il venir meno del rispetto di una delle condizioni essenziali, ovvero, quella dell'esclusivo esercizio delle attività agricole ex art.2135 c.c.; conseguentemente alle stesse viene, in ogni caso, precluso il diritto alla determinazione del reddito su base catastale anche per quella parte di reddito derivante dall'attività svolta entro i limiti di connessione.

1.6 Regime fiscale tariffa incentivante

Ai fini delle imposte dirette:

Se il soggetto percettore è un imprenditore agricolo, società semplice, ente non commerciale, società agricola (srl, snc, sas e soc.cooperativa che opta per la tassazione catastale) titolare di reddito agrario, la tariffa incentivante sarà assorbita dal reddito agrario;

Se il percettore è un imprenditore agricolo persona fisica, ente non commerciale o società semplice che produce e cede energia fotovoltaica al di fuori dei limiti stabiliti, la tariffa incentivante sarà rilevante come contributo in conto esercizio ai sensi dell'art.85 del TUIR, mentre sarà comunque irrilevante per la parte riferibile all'energia prodotta entro i predetti limiti;

Se la tariffa incentivante è percepita da società agricole che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale e producono e cedono energia al di fuori dei limiti stabiliti, oppure se la tariffa è percepita da società di capitali, società di persone o cooperative che non abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale la tariffa incentivante è interamente rilevante come contributo in conto esercizio ai sensi dell'art.85 del TUIR. Il regime naturale di determinazione dell'imponibile fiscale di dette società, infatti, è quello proprio del reddito d'impresa.

1.7 Iva e tariffa incentivante

L'agenzia delle Entrate con la già citata circolare n.46/E/07 ha precisato che le tariffe incentivanti previste dal conto energia sono escluse da Iva. Il contributo non rientra nel campo di applicazione Iva, perché le somme erogate rappresentano un "contributo a fondo perduto" percepito in assenza di una controprestazione.

1.8 Ritenuta e tariffa incentivante

La circolare sopra citata sottolinea che il gestore della rete (GSE) è tenuto ad applicare la ritenuta del 4% sul contributo erogato a titolo di tariffa incentivante ai contribuenti/fornitori che conseguono redditi d'impresa. Con particolare riferimento ai contributi corrisposti alle imprese agricole:

- per le persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali che determinano il reddito esclusivamente su base catastale la ritenuta non dovrà essere operata;
- per le persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali dovrà essere operata la ritenuta del 4% per la parte di produzione di energia che eccede i limiti previsti (impianto da 200 KW nominali), in quanto tale energia si considera prodotta nell'ambito del reddito d'impresa;
- per le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, anche quando effettuano l'opzione per la determinazione del reddito su base catastale, il reddito conseguito è considerato reddito d'impresa, pertanto sulla tariffa incentivante ad essi corrisposta deve essere sempre operata la ritenuta del 4%.

1.9 Iva e cessione di energia

La cessione di energia non rientra tra le operazioni elencate nella Tabella A, parte I del DPR 633/72 per cui non si rende applicabile il regime speciale previsto dall'art.34 Iva. Come prevede il punto 103) parte III tabella A, quando la cessione è effettuata ".....per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere....." trova applicazione l'aliquota ridotta del 10%.

In relazione quindi alla produzione e cessione di energia elettrica da parte di un produttore agricolo scatta l'obbligo, ai fini Iva, della separata tenuta delle due contabilità, quella agricola e quella connessa di produzione e vendita di energia (così come prevede art.36 del DPR 633/72); fa eccezione l'ipotesi in cui il produttore agricolo opta per la determinazione dell'Iva nei modi ordinari anche per l'attività agricola.

1.10 Irap

I produttori agricoli titolari di reddito agrario, determinano la base imponibile Irap per differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione soggetti a registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e applicano l'aliquota nella misura del 2,9%.

Anche con riferimento alle attività di produzione e vendita di energia elettrica e calorica le stesse saranno assoggettate all'aliquota IRAP:

- nella misura del 2,9% per il valore della produzione riferito all'attività svolta entro i limiti stabiliti dall'art.32 del TUIR (reddito agrario) o in quelli individuati dalla circolare 32/E/09 dell'AdE con specifico riferimento alla produzione e cessione di energia elettrica e calorica derivante da fonte fotovoltaica;
- nella misura ordinaria per il valore della produzione che eccede i sopra richiamati limiti.

1.11 Ruralità degli Immobili ospitanti gli impianti fotovoltaici.

Recentemente si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la circolare n.36/E del 19/12/2013 relativamente agli immobili ospitanti gli impianti fotovoltaici realizzati su fondi agricoli, che soddisfano i requisiti sopra richiamati, asserendone il carattere di ruralità, ove accertato:

- che esista l'azienda agricola, ossia che si riscontri la presenza di terreni e fabbricati che congiuntamente siano, di fatto, correlati alla produzione agricola. L'esistenza dell'azienda agricola presuppone (art.9, comma 3, lettera c) del DL n.557/93) che il fondo deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati (un ettaro), fermo restando che le particelle interessate debbono essere iscritte al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario;
- che sia soddisfatto uno dei requisiti richiamati ai punti 1 e 2 del paragrafo 4 della circolare n.32/E del 2009 (potenza nominale impianti entro e oltre 200 KW).

Alla luce di ciò, si deve ritenere superata l'indicazione contenuta al paragrafo 4 della richiamata circolare n.32/E/2009, secondo cui, ai fini della connessione, i terreni devono essere ubicati nello stesso comune in cui è sito l'impianto ovvero in comuni limitrofi.

Agli immobili ospitanti le installazioni fotovoltaiche, censiti autonomamente e strumentali alle attività agricole per connessione alle stesse, è attribuita la categoria catastale D/10 "fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole", con rendita definita secondo le consuete modalità.