

RISOLUZIONE N. 98 /E



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

Società agricola che produce energia fotovoltaica - Esercizio dell'opzione per la tassazione su base catastale

Art. 1, c. 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e art. 1, c. 423 della Legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1, c. 1093 della legge 27 dicembre 2006 e dell'art. 1, c. 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante, con esercizio sociale e periodo di imposta coincidente con l'anno solare, è una società agricola ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 29 marzo 2004, n. 99 che nell'ambito della propria attività agricola gestisce, da diversi anni, un impianto fotovoltaico di potenza nominale di 996 Kw, realizzato su terreni locati, producendo e cedendo integralmente l'energia elettrica al Gestore dei servizi energetici Spa (di seguito, GSE).

Fino all'anno 2015, tale attività non costituiva un'attività connessa a quella agricola, in quanto, non sussistevano le condizioni, individuate dal Ministero per le

politiche agrarie e forestali, riportate dall’Agenzia nella circolare 6 luglio 2009, n. 32/E.

Dall’anno 2016, la società dichiara che sussisterà uno dei parametri individuati dalla citata circolare, in quanto, il volume d’affari derivante dall’attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) risulterà - sicuramente - superiore al volume d’affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 kW, calcolato, quest’ultimo, senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica. Precisa, inoltre, che anche negli anni successivi, il volume d’affari derivante dall’attività agricola risulterà certamente superiore.

La società osserva che con la circ. 1° ottobre 2010, n. 50/E, l’Agenzia ha precisato che una società agricola che intenda esercitare l’opzione per la tassazione catastale, ai sensi dell’art. 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, *“deve possedere i requisiti richiesti fin dall’inizio del periodo d’imposta”*.

Pertanto, chiede di sapere se l’attività fotovoltaica possa considerarsi come attività connessa a quella agricola già a partire dall’anno 2016 e per l’intero anno (dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016) e, di conseguenza, se la società possa per tale periodo di imposta (sussistendo gli ulteriori presupposti):

- esercitare l’opzione per la determinazione del reddito e delle imposte su base catastale, assoggettando, in particolare, a tale regime fiscale, la produzione di energia nel limite di “260.000 kWh anno”;

- assoggettare ad imposizione la parte di produzione eccedente il predetto limite, sulla base delle disposizioni previste sempre dall’art. 1, comma 423 del 23 dicembre 2005, n. 266.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L’istante ritiene che la produzione di energia da fonte fotovoltaica possa considerarsi come attività connessa a quella agricola già a partire dal 1° gennaio

2016 e per tutto l'anno 2016, nel presupposto che nel corso dell'anno "il volume d'affari derivante dall'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) risulterà - sicuramente - superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 kW".

Al riguardo ricorda che l'Agenzia, con la circolare 6 luglio 2009, n. 32/E, nel chiarire il trattamento fiscale relativo alla produzione di energia da fonte fotovoltaica da parte degli imprenditori agricoli, di cui all'art. 1, comma 423, della legge n. 266 del 2005, ha precisato che la stessa per essere considerata attività agricola connessa deve avere "un collegamento con l'attività agricola tipica". Pertanto, sulla base delle indicazioni espresse dal Ministero per le politiche agricole e forestali, è stato sostenuto che si considera in ogni caso connessa all'attività agricola la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 kW di potenza nominale complessiva, mentre per la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 kW di potenza nominale complessiva, è stato chiarito che 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 dell'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".

Tali criteri di connessione, non sono venuti meno dopo le modifiche apportate al citato art. 1, c. 423, dall'art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, il quale dispone che "(...) *la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da*

fonti (...) fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, (...) 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 (...) 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, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, (...)”.

Con la risoluzione 18 luglio 2016 n. 54, è stato precisato, infatti, tra l'altro, che la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche entro i 260.000 kWh anno, è considerata produttiva di reddito agrario, mentre la produzione e cessione eccedente il predetto limite è tassata forfetariamente, applicando un coefficiente del 25 per cento, a condizione che risultino rispettati i criteri di connessione all'attività agricola principale individuati dalla circolare n. 32/E del 6 luglio 2009.

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

La società ritiene, pertanto, che avendo i requisiti per esercitare l'opzione per la determinazione del reddito e delle imposte su base catastale, ai sensi delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 1093, della legge 296 del 2006, possa applicare per l'esercizio 2016, alla produzione e cessione di energia fotovoltaica, il regime fiscale previsto dal citato art. 1, c. 423, della citata legge n. 266 del 2005, atteso che risulta rispettato uno dei criteri di connessione sopra richiamati.

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, (...) 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, (...)”*.

L'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004, rubricato *“Società agricole”*, 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) l'oggetto sociale prevede l'esercizio *“esclusivo”* delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile; b) la ragione sociale (se trattasi di società di persone) o denominazione sociale (se trattasi di società di capitali) contiene l'indicazione *“società agricola”*.

Con particolare riferimento al requisito della *“esclusività”* l'articolo 2135 del codice civile dispone che: *“E' imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse”*.

In base al combinato disposto dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 99 del 2004 e dell'articolo 2135 del codice civile, si è quindi in presenza di una società agricola quando nell'oggetto sociale della stessa è previsto l'esercizio esclusivo delle attività di coltivazione del fondo, di selvicoltura, di allevamento di animali e delle attività connesse. Tale requisito formale, come precisato nella circolare 1° ottobre 2010, n. 50/E, deve tuttavia trovare un riscontro nell'attività in concreto svolta dalle società agricole.

Con riferimento alle attività agricole connesse si ricorda che il legislatore ha incluso tra queste anche la produzione e cessione di energia fotovoltaica. L'art. 1, c. 423 della legge n. 266 del 2005 nell'attuale formulazione stabilisce, infatti, che “(...) *la produzione e cessione di energia (...) fotovoltaiche, sino a 260.000 kwh anno, (...) effettuate da imprenditori agricoli*” costituisce attività agricola connessa “*ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario*”. Per la produzione di energia oltre tali limiti il medesimo articolo stabilisce che “*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 (...) applicando (...) il coefficiente di redditività del 25 per cento (...)*”.

Come precisato anche dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 66 del 2015, il richiamo operato dall'art. 1, c. 423 della legge n. 266 del 2005 all'art. 2135 del codice civile, che individua al terzo comma la categoria delle attività connesse specificando che si intendono tali “(...) *le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola*”, consente di affermare che la produzione di energia fotovoltaica è da qualificarsi 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, la Corte evidenzia che è il fondo quale risorsa primaria dell'impresa agricola che, anche 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.

In sostanza, sul piano giuridico, la produzione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli è considerata attività agricola connessa ai sensi dell'art. 2135 del codice civile, in quanto, attività svolta utilizzando una risorsa dell'azienda: il fondo.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione di cui al citato art. 1, c. 1093, nella predetta circolare n. 50/E del 2010, è stato chiarito che una società agricola che intenda optare per la tassazione catastale deve possedere i requisiti soggettivo e oggettivo, fin dall'inizio del periodo d'imposta e deve comunicare la propria scelta nella prima dichiarazione (IVA o dei redditi) da presentare.

Ciò significa che ai fini dell'opzione per stabilire se una società è agricola o meno ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 99 del 2009, occorre verificare che giuridicamente la stessa dal 1° gennaio dell'esercizio per il quale intende optare, abbia nella ragione o denominazione sociale l'indicazione di "società agricola", e svolga un'attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del codice civile, indipendentemente dai limiti entro i quali tali attività sono ritenute agricole ai fini fiscali e dalle modalità di determinazione del reddito da utilizzare.

Nella circolare in commento al paragrafo 3 "*Determinazione del reddito imponibile*", per i soggetti che possono esercitare l'opzione per la tassazione catastale, è stato precisato, che: le società che svolgono attività agricole oltre i limiti fissati dall'articolo 32 del TUIR, per la parte eccedente determinano la base imponibile analiticamente ai sensi dell'articolo 56 e seguenti dello stesso testo unico; il requisito dell'esclusività si perde solamente nel caso in cui pongano in essere attività strumentali a quella principale che snaturano la capacità di produzione di reddito della società che deve originare principalmente dalle attività agricole.

Con riferimento al caso in esame si ritiene, quindi, che la società possa optare per la tassazione del reddito su base catastale, in quanto, ha come oggetto sociale lo svolgimento esclusivo di attività agricole ai sensi dell'art. 2135 del c.c. (tra cui rientra, come attività agricola connessa la produzione di energia fotovoltaica) e ha nella propria ragione sociale l'indicazione di "società agricola".

In ordine alle modalità di determinazione del reddito derivante dalla produzione e cessione di energia fotovoltaica, si ricorda che il citato art. 1, c. 423, della legge 266 del 2005, prevede che oltre il limite annuo di 260.000 Kwh di

energia prodotta, il relativo reddito deve essere assoggettato a tassazione forfetaria solo se risultano soddisfatti i requisiti indicati nella circolare n. 32/E del 2009. In caso contrario il reddito relativo all'energia prodotta in misura superiore al predetto limite sarà determinato 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.

Ne consegue che, nella fattispecie rappresentata, l'istante a seguito dell'esercizio dell'opzione, potrà:

- assoggettare a tassazione catastale, il reddito derivante dall'attività agricola nell'ambito del quale rientra anche il reddito relativo alla produzione di energia fotovoltaica nel limite di 260.000 kwh annui;

- determinare il reddito forfetariamente applicando il coefficiente del 25 per cento, per la produzione di energia fotovoltaica eccedente il predetto limite, nel presupposto che il volume d'affari derivante dallo svolgimento dell'attività agricola principale risulti superiore al volume d'affari derivante dalla produzione di energia fotovoltaica eccedente i suddetti limiti.

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.

Roma, 27 Ottobre 2016

IL DIRETTORE CENTRALE

Annibale Dodero

(firmato digitalmente)