

Risposta n. 11/2024

OGGETTO: Società agricola – produzione energia elettrica – impianti fotovoltaici – requisiti – connessione all'attività agricola

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA (di seguito "Società", "Istante" o "Interpellante") rappresenta quanto segue.

La Società è una società semplice agricola che svolge le seguenti due attività:

- coltivazione di cereali (quale attività primaria);
- produzione di energia elettrica (quale attività secondaria).

Le predette attività sono svolte, in parte, su terreni di proprietà dei soci concessi alla Società in comodato gratuito, e, in parte, su terreni di proprietà di terzi, che li affittano alla stessa.

La produzione di energia elettrica avviene, attualmente, attraverso due distinti impianti fotovoltaici:

- il primo dei suddetti impianti fotovoltaici, della potenza di 296 KWT, è posto a terra su terreni siti nello stesso comune in cui si trovano i terreni condotti dalla Società per lo svolgimento dell'attività agricola principale (riferita alla coltivazione di cereali). Con riferimento a detto impianto, l'Istante evidenzia che sussiste il requisito di connessione all'attività agricola di cui alla lettera c), punto 2, paragrafo 4, della circolare n. 32/E del 6 luglio 2009, in quanto *"entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW, è detenuto almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola"*;

- il secondo impianto, della potenza di 44 KWT, è stato integrato in strutture aziendali utilizzate per lo svolgimento dell'attività agricola, destinate al ricovero dei mezzi agricoli ed a coperture dell'impianto di essiccazione. L'Istante evidenzia che, in relazione a questo, sussiste il requisito di connessione all'attività agricola di cui alla lettera a), punto 2, paragrafo 4, della circolare n. 32/E del 2009, in quanto *"la produzione di energia fotovoltaica deriva da impianto con integrazione architettonica o da impianto parzialmente integrato, come definiti dall'articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, realizzati su strutture aziendali esistenti"*.

La Società intende realizzare, in aggiunta ai due summenzionati impianti, un ulteriore impianto (di seguito, "terzo impianto"), di potenza massima di circa 5 MW, che sarebbe realizzato, a terra, su terreni nella disponibilità della stessa, ubicati nello stesso comune in cui si trovano i terreni dedicati all'attività agricola principale.

In relazione al terzo impianto fotovoltaico, la Società fa presente che, ai fini della determinazione del reddito con le modalità forfetarie - che prevedono, per la parte eccedente la franchigia di 260.000 kwh, la possibilità di determinarlo applicando

il coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA - la stessa *"non potrebbe usufruire del requisito di cui alla predetta lett. c), punto 2, paragrafo 4, Circolare 32/E del 6 luglio 2009, non disponendo di ettari di terreno sufficienti in rapporto alla potenza installata"*.

Tuttavia, ai fini dell'applicazione del predetto metodo di determinazione del reddito in relazione al terzo impianto, la Società ritiene di poter fare riferimento al requisito di cui alla lettera b), punto 2, paragrafo 4, della circolare n. 32/E del 2009, in quanto *"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 (ora 260.000 kwh di produzione). Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica"*.

Ciò premesso, l'Interpellante specifica che *"oggetto del presente interpello non è la possibilità di considerare come connesso all'attività agricola il reddito derivante da tre diversi impianti fotovoltaici, basandosi su diversi requisiti di cui alla Circolare 32/2009, questione già trattata nell'interpello n. xxx/xxxx, bensì le modalità di applicazione del requisito di cui alla lettera b) della predetta Circolare, in presenza di altri impianti fotovoltaici per i quali i requisiti di connessione si ritenevano già soddisfatti"*.

Nello specifico, l'Istante chiede:

1) se per l'applicazione del requisito di cui alla lettera b), punto 2, paragrafo 4, della circolare n. 32/E del 2009 [volume d'affari derivante dall'attività agricola superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200

KW (ora, 260.000 kwh)] vada considerato il volume d'affari della produzione di energia elettrica nel suo complesso, composto quindi dalla produzione di tutti e tre gli impianti fotovoltaici, da raffrontare con quello complessivo dell'attività agricola della Società, o se, diversamente, occorra confrontare il volume d'affari dell'energia elettrica prodotta dal solo terzo impianto, non già coperto da altri requisiti di connessione, con quello dell'attività agricola, diverso da quello complessivo, da individuarsi nel suo criterio di determinazione (di seguito, "Quesito 1");

2) nel caso si ritenga obbligatorio porre a confronto il volume d'affari dell'energia elettrica prodotta dal solo terzo impianto, non già coperto da altri requisiti di connessione, se lo stesso vada confrontato con il volume d'affari dell'attività agricola nel suo complesso o con il solo volume d'affari dell'attività agricola riconducibile ai terreni sui quali l'impianto viene installato, da determinarsi con criteri oggettivi (di seguito, "Quesito 2");

3) se la verifica della prevalenza del volume d'affari agricolo rispetto a quello fotovoltaico debba avvenire, ed essere quindi verificata, di anno in anno e se, quindi, possa verificarsi che in un anno si applichi il criterio di determinazione forfetario del reddito (coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini Iva), e l'anno dopo si calcoli invece il reddito con le modalità ordinarie (ricavi - costi) o se, diversamente, siano tollerati, ai fini dell'applicazione del criterio di determinazione forfetario del reddito, periodi in cui il volume d'affari fotovoltaico, per ragioni straordinarie (es. raccolto non fortunato per siccità), supera il volume d'affari agricolo (di seguito, "Quesito 3");

4) conferma che la previsione "entro il limite di 1 Mega" di cui alla lettera c), punto 2, paragrafo 4, della circolare n. 32/E del 2009, che richiede un determinato rapporto tra KW di potenza installati ed ettari di terreno utilizzati per l'attività agricola, sia un limite applicabile al solo predetto requisito di connessione, e non anche ai requisiti di cui alle lettere a) e b), punto 2, paragrafo 4, della medesima circolare (di seguito, "Quesito 4").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quanto ai Quesiti 1 e 2, l'Istante ritiene che sussista *"sia la possibilità di confrontare il volume d'affari della produzione di energia elettrica nel suo complesso, composto quindi dalla produzione di tutti e tre gli impianti fotovoltaici, con il volume d'affari complessivo dell'attività agricola della Società, sia la possibilità di confrontare il volume d'affari dell'energia elettrica prodotta dal solo terzo impianto, non già coperto da altri requisiti di connessione, con il volume d'affari dell'attività agricola riconducibile ai terreni sui quali l'impianto viene installato, a patto che quest'ultimo possa essere determinato con criteri oggettivi"*.

In merito al Quesito 3, l'Istante sostiene che *"la verifica annuale del superamento del volume d'affari fotovoltaico da parte del volume d'affari dell'attività agricola, con la necessità, possibile, di alternare diversi criteri di determinazione del reddito (forfetario e ordinario) contrasta con i principi della circolare 32/2009 e con lo spirito della norma"*.

Sul punto, l'Istante afferma che volumi d'affari agricoli inferiori a volumi d'affari fotovoltaici dovuti a ragioni eccezionali (a titolo meramente esemplificativo una stagione estiva molto scarsa di piogge) non dovrebbero comportare la necessità di

abbandonare, per quell'anno, le modalità di determinazione del reddito secondo il metodo del coefficiente di redditività del 25%, da applicare all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA. Viceversa, qualora questa situazione si dovesse trasformare in strutturale, secondo parametri determinabili secondo le migliori tecniche e conoscenze della scienza agraria e della relativa pratica, allora il passaggio al criterio di determinazione del reddito secondo le modalità ordinarie sarebbe inevitabile.

Per quanto concerne il Quesito 4, l'Istante ritiene che *"la specificazione nell'ambito della sola lett. c), punto 2, paragrafo 4, Circolare 32/E del 6 Luglio 2009, della locuzione entro il limite di 1 Mega fa propendere per una chiave di lettura che prevede la verifica del predetto limite per il solo caso di requisito di connessione che richiede per ogni 10 KW di potenza installata eccedente i 200 KW [ora, 260.000 kwh di produzione - n.d.r.] la necessità di dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola e non anche per i due requisiti di cui alle lett. a) e b), punto 2, paragrafo 4, Circolare 32/E del 6 Luglio 2009"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla sussistenza degli ulteriori requisiti per l'applicazione delle disposizioni agevolative di seguito descritte, per i quali resta fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria, e prescinde dall'esame delle questioni che implicano accertamenti di carattere tecnico che non rientrano tra le competenze dell'amministrazione finanziaria (*cf.* al riguardo circolare n. 9/E del 2016 e, più di

recente, circolare n. 31/E del 2020). Ciò premesso, riguardo ai quesiti prospettati dalla Società si osserva quanto segue.

L'articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come modificato dall'articolo 1, comma 910, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, a decorrere dal 1° gennaio 2016 (che ha sostituito l'originario limite per la produzione fotovoltaica di 200 KW con quello di 260.000 kwh annuo di produzione), prevede che "*[f]erme 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 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 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".*

Ai fini qui d'interesse, la suddetta disposizione prevede che la produzione e cessione di energia fotovoltaica, al ricorrere delle condizioni ivi indicate, 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 delle imposte dirette:

- forfettariamente (applicando il coefficiente di redditività del 25 per cento), 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 specificamente individuati nella circolare n. 32/E del 2009 (illustrati nel prosieguo);

- seguendo le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa anche se la Società ha esercitato l'opzione ai sensi del citato articolo 1, comma 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).

Al riguardo, la circolare 6 luglio 2009, n. 32/E (riferita alla versione della norma in esame antecedente alla sostituzione del limite di 200 KW con quello di 260.000 kwh anno ad opera del summenzionato articolo 1, comma 910, della legge n. 208 del 2015), nel fornire indicazioni in ordine alla determinazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica e calorica da fonte fotovoltaica (par. 4), 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 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 [ora, 260.000 kwh anno] si considera in ogni caso connessa all'attività agricola.

Viceversa, in base a quanto riportato dalla circolare n. 32/E del 2009, paragrafo 4, punto 2, *"la produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 kW di potenza nominale complessiva [ora, 260.000 kwh anno] può essere considerata connessa all'attività agricola nel caso sussista uno dei seguenti requisiti [sottolineatura aggiunta]:*

a) la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, come definiti dall'articolo 2 del decreto ministeriale 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 [ora, 260.000 kwh anno]. 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 [ora, 260.000 kwh anno], l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola".

Con la risposta ad interpello n. 33, pubblicata il 12 febbraio 2019, è stato chiarito - richiamando la risoluzione n. 86/E del 2015 - che il *"limite dei 260.000 kWh è riferito*

[...] 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 installata bensì alla quantità di energia prodotta, tenendo conto che un impianto di 200 Kw produce in media 260.000 Kwh di energia annui".

La suddetta risposta ha chiarito altresì che, in base all'attuale formulazione della disposizione in esame, *"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".*

In merito alla possibilità di considerare come connesso alla attività agricola il reddito derivante da una pluralità di impianti fotovoltaici installati all'interno del fondo agricolo, va evidenziato che la circolare n. 32/E del 2009 non ha indicato limiti al numero di requisiti da soddisfare per provare la connessione tra attività agricola e produzione e vendita di energia da fotovoltaico.

Ne consegue che, in presenza di impianti che soddisfino almeno uno dei requisiti di cui alle succitate lettere a), b) e c), punto 2, paragrafo 4 della circolare n. 32/E del 2009 e nel rispetto del principio di prevalenza dell'attività agricola rispetto a quella di

produzione di energia, sia possibile considerare il reddito derivante da più impianti come generato da un'attività connessa.

Tanto premesso, con riferimento al **Quesito 1** relativo all'applicazione del requisito di cui alla richiamata lettera b) [volume d'affari derivante dall'attività agricola superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW (ora, 260.000 kwh anno)], si ritiene che, ai fini del rispetto della *ratio* delle disposizioni in esame, volta a riconoscere un regime di favore per l'impresa agricola pur in presenza dell'esercizio di attività connesse, purché queste ultime non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola, basata sul criterio di prevalenza dell'attività agricola rispetto all'attività connessa (cfr. la sentenza Corte Costituzionale 24 aprile 2015, n. 66, relativa al testo dell'articolo 1, comma 423, della legge n. 266 del 2005, nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'articolo 22, comma 1, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66), occorra far riferimento unitariamente al volume d'affari della produzione di energia elettrica eccedente i 200 KW nel suo complesso.

Nel caso prospettato, quindi, si dovrà considerare il volume d'affari relativo alla produzione complessiva di energia tramite tutti gli impianti fotovoltaici della Società, da raffrontare con il volume d'affari complessivo dell'attività agricola esercitata della stessa Società (escludendo naturalmente la produzione di energia fotovoltaica), non rilevando ai fini dell'applicazione del requisito di collegamento in esame [quello *sub* lettera b)] la circostanza che due dei tre impianti già oggetto di installazione nel passato rispettino i diversi requisiti indicati alle lettere a) e c) di cui sopra.

A fronte della soluzione al Quesito 1, si ritiene assorbito la risposta al **Quesito 2**.

Con riferimento al **Quesito 3**, si ritiene che, in assenza di diversa espressa previsione, la verifica del volume d'affari debba essere operata analiticamente al termine di ogni periodo d'imposta, e che, nel caso di superamento dei limiti anzidetti, la produzione di energia elettrica vada assoggettata ad imposizione ordinaria per la parte di potenza installata eccedente i 200 KW [ora, 260.000 kwh anno], non rilevando a tal fine l'eventuale sussistenza di ragioni anche di carattere eccezionale che abbiano comportato una riduzione del volume d'affari ascrivibile all'attività agricola rispetto a quello riferito alla produzione di energia per uno o più periodi d'imposta.

Infine, con riferimento al **Quesito 4**, la scrivente ritiene, coerentemente con quanto previsto dalla circolare n. 32/E del 2009, che è sufficiente il ricorrere anche solo di uno dei requisiti di connessione con l'attività agricola elencati nella menzionata circolare n. 32/E del 2009 e che, di conseguenza, il limite di 1 MW per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW [ora, 260.000 kwh anno] rilevi esclusivamente ai fini dell'applicazione del requisito di connessione previsto alla lettera c). Resta fermo che la potenza del terzo impianto (5 MW), indicata dall'Istante, implicherebbe *ex se* il superamento del limite di 1 MW di cui alla citata lettera c).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, esaustività, e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)