

**Risposta n. 319/2022**

**OGGETTO:** Determinazione del reddito derivante dalla produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica prodotta da una società agricola tramite due impianti situati su terreni agricoli - Articolo 1 comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

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

**QUESITO**

L'*Istante* è una società semplice che svolge attività agricola su terreni, di proprietà ed in affitto, di estensione pari a complessivi 219 ettari, 57 are e 77 centiare (al netto di tare relative ad aree occupate da fabbricati e a superfici a uso non agricolo), distinti in catasto con attribuzione di reddito agrario e situati nel Comune in cui la *Società* ha la propria sede legale e nei Comuni limitrofi.

L'*Istante* è, inoltre, proprietaria di un impianto fotovoltaico "*a terra*" di 999 kWp (corrispondenti a circa 1 MW, ovvero 1000 kW), posizionato su parte dei terreni in conduzione. La produzione di energia fotovoltaica eccedente i primi 200 kW di potenza nominale complessiva prodotti dall'impianto può essere considerata connessa all'attività agricola in quanto soddisfa il requisito di cui alla lettera c) della circolare 6 luglio 2009, n. 32/E, che prevede che, entro il limite di 1 MW per azienda, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per

l'attività agricola per ogni 10 kW di potenza installata eccedente il limite dei 200 kW.

Ciò premesso, la *Società* avrebbe intenzione di realizzare, in aggiunta al già esistente impianto di 999 kWp, un altro impianto fotovoltaico di medesima potenza (999 kWp), per complessivi 1.998 kWp finali (circa 2 MW).

A tal proposito specifica che:

- la realizzazione del secondo impianto interesserebbe la totalità della superficie del tetto di copertura di un capannone, accatastato come D/10, ubicato su parte dei terreni in conduzione e nella disponibilità dell'Istante, utilizzato per il ricovero di attrezzature e scorie dell'attività agricola;

- per il secondo impianto verrebbe a determinarsi un'integrazione architettonica del tipo "*parziale*", ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera *b2*) del decreto ministeriale 19 febbraio 2007, richiamato dal requisito *sub a*) della citata circolare 32 del 2009. Il decreto in parola definisce l'impianto parzialmente integrato come quello che abbia i «*moduli fotovoltaici installati su tetti, piani e terrazze di edifici e fabbricati. Qualora sia presente una balaustra perimetrale, la quota massima, riferita all'asse mediano dei moduli fotovoltaici, deve risultare non superiore all'altezza minima dello stesso*»;

- il parco fotovoltaico finale, di complessivi 1998 kW - risultante dalla combinazione del primo impianto (connesso all'attività agricola in base al requisito *c*) di cui alla circolare 32/E del 2009) e del secondo impianto (da realizzare e connettere all'attività agricola in base al requisito *a*) di cui alla circolare 32/E del 2009) insisterebbe nello stesso Comune in cui sono ubicati i terreni condotti dalla Società (o nei Comuni confinanti), come richiesto dalla più volte citata circolare 32/E del 2009.

Inoltre, in sede di integrazione documentale, l'*Istante* ha precisato che:

- "*la combinazione dei due impianti fotovoltaici garantirebbe il pieno rispetto dei criteri di connessione riportati a pagina 9 della circolare n. 32/E del 2009;*

- *in merito alla eventuale necessità di fornire prova documentale della concreta capacità combinata degli impianti di soddisfare i requisiti di connessione, la stessa*

*non sarebbe al momento producibile. Ciò in quanto la società istante ha solo manifestato un interesse all'espansione fotovoltaica, nei termini già specificati in sede d'interpello, ma non si è ancora attivata, in concreto, per la predisposizione di progetti e preventivi riguardanti il predetto intervento".*

Alla luce di quanto rappresentato, l'*Istante* chiede un parere in merito alla possibilità di considerare come connesso all'attività agricola anche il secondo impianto fotovoltaico, al pari e in aggiunta al primo di circa 1 MW (999 kWp), già esistente e connesso, potendo così determinare il reddito derivante dalla produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica applicando il coefficiente di redditività del 25 per cento al fatturato di vendita dell'energia elettrica prodotta da entrambi gli impianti, per la parte eccedente la franchigia di 260.000 kWh ed al netto della tariffa incentivante, secondo quanto previsto dall'articolo 1 comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* ritiene che nel caso di specie ricorrano gli estremi per una soluzione positiva al quesito proposto.

Con riferimento al primo impianto fotovoltaico, di 999 kWp, l'*Istante* ritiene possibile beneficiare dell'applicazione del coefficiente di redditività del 25 per cento al reddito relativo alla produzione di energia fotovoltaica in base alla effettiva soddisfazione del criterio di connessione di cui al requisito *c)* della circolare 32/E del 2009, che prevede che, entro il limite di 1 MW per azienda, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l'attività agricola per ogni 10 kW di potenza installata eccedente il limite dei 200 kW.

Per quanto relativo, invece, alla realizzazione del secondo impianto (di ulteriori 999 kWp), l'*Istante* ritiene che il criterio di connessione all'attività agricola soddisfatto sarà quello di cui al requisito *a)* della summenzionata circolare 32/E del 2009, poiché

l'impianto fotovoltaico risulterà parzialmente integrato su strutture aziendali esistenti ovvero, nel caso in esame, sul capannone esistente sul fondo.

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

L'articolo 1, comma 423 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 prevede che "*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 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*".

Tale disposizione, quindi, per quanto di interesse, prevede che 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 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 individuati nella circolare 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 articolo 1, comma 1093 della legge n. 296 del 2006, nel caso in cui non ricorra uno dei tre requisiti indicati nella citata circolare (*cf.* risoluzione n. 98/E del 2016).

Al riguardo, infatti, la circolare 6 luglio 2009, n. 32/E, 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 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

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. 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.

Come stabilito dalla Corte di Cassazione nella sentenza 24 aprile 2015, n. 66 e riportato nella relativa massima, il legislatore nell'articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'articolo 22, comma 1, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66) non stabilisce alcun limite di natura qualitativa e/o quantitativa oltre il quale la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli cessa di essere attività connessa a quella agricola e diviene attività industriale che genera reddito di impresa soggetto a tassazione ordinaria poiché *"perimetra la categoria delle attività connesse, ricorrendo al principio della "prevalenza" dell'attività propriamente agricola nell'economia complessiva dell'impresa. Questa condizione riguarda tutte le attività connesse, ivi compresa quella di produzione e cessione di energia da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, anche se per quest'ultima non vi è un'espressa indicazione in tal senso nel citato comma 423. Invero, l'attività de qua si qualifica come "attività diretta alla fornitura di beni" ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile (ove sono specificate le attività connesse), e, quindi, per essa vale il requisito della utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola. In particolare, nella specie viene in evidenza il fondo, quale "risorsa" primaria dell'impresa agricola, che, anche quando è 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. D'altra parte, tale requisito risulta immanente al concetto stesso di connessione ed è coerente con la ratio dell'intera normativa in materia, volta a riconoscere un regime di favore per l'impresa agricola pur in presenza dell'esercizio di attività connesse, sempreché queste ultime non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola".*

Riguardo alla possibilità di considerare come connesso alla attività agricola il reddito derivante da due diversi impianti fotovoltaici installati all'interno del fondo agricolo dell'*Istante*, la citata 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)* della circolare 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 entrambi come connesso.

Per le suesposte considerazioni, si ritiene, che l'*Istante* potrà determinare il reddito derivante dalla produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica beneficiando dell'applicazione al fatturato di vendita dell'energia elettrica prodotta da entrambi gli impianti del coefficiente di redditività del 25 per cento, secondo quanto previsto dall'articolo 1 comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto delle loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**