

REDDITO IMPRESA E IRAP

Agroenergie “aperte a tutti”

di **Luigi Scappini**

Rileggendo la **risoluzione n. 86/E del 15 ottobre 2015** in tema di regime fiscale delle energie rinnovabili post Decreto Renzi (D.L. 66/2014), si comprende come spesso i documenti di prassi dovrebbero essere maggiormente soppesati anche da chi li redige, in quanto possono prestare il fianco a interpretazioni, per usare un eufemismo, fuorvianti.

E il peggio è che, sono bastate le ultime 9 righe, per rinnegare quanto affermato nella circolare n. 50/E/2010.

Ma andiamo con ordine e ricapitoliamo i termini della vicenda facendo, tuttavia, una doverosa premessa.

Da sempre, anche prima della riforma del settore agricolo, attuata in primis con il D.Lgs. 228/2001 con cui è stato integralmente riscritto l'articolo cardine su cui gira il mondo agricolo, quel 2135 del codice civile che definisce l'imprenditore agricolo, le attività cosiddette connesse, considerate in tutto e per tutto commerciali che, nel momento in cui rispettano determinati principi dettati dal nostro legislatore civilistico, per fictio iuris, si considerano agricole.

I parametri che il nostro legislatore civilistico ha individuato sono sostanzialmente quelli:

- dell'**unisoggettività** intesa come esercizio dell'attività connessa da parte di un soggetto che è imprenditore agricolo in quanto svolge una delle attività cosiddette principali,
- della **coerenza** intesa come logica connessione delle due attività svolte (del resto l'attività connessa da sempre è vista come “stampella” alla principale) e
- della **prevalenza** intesa alternativamente, a seconda della tipologia di attività svolta, come utilizzo di prodotti ottenuti prevalentemente dall'attività principale o utilizzo di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

In tale contesto di rinnovamento o, per meglio dire, di evoluzione del comparto, si innesta la previsione delle società agricole, intese, ai sensi dell'articolo 2, D.Lgs. 99/2004, come qualsivoglia forma societaria che esercita, in via esclusiva una attività agricole.

Con la Finanziaria per il 2006 (Legge n. 266/2005) e più precisamente con l'articolo 1, comma 423 (ma è così complicato suddividere un intervento legislativo in articoli?) è stato previsto che “...la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili

agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile.”.

E qui la faccenda inizia a complicarsi perché nel silenzio del Legislatore tributario, l'Agenzia delle entrate è dovuta intervenire, con la **circolare n. 32/E/2009** per individuare un parametro oggettivo che definisca la prevalenza dei raggi solari; infatti di questo trattasi nel caso dell'energia prodotta da **fonte fotovoltaica**.

E mal si comprende le motivazioni che hanno portato a richiamare, nel contesto della risoluzione n.86/E la circolare n.44/E/2002, il primo documento di prassi in cui viene preliminarmente commentata la novità dell'articolo 2135 cod. civ. in tema di prevalenza nelle attività connesse.

Ma tornando alla circolare n. 32/E, bisogna dire che nessuno, in sede di commento, si è domandato se era lecito che fosse l'Agenzia delle entrate a individuare il parametro della prevalenza in modo così virtuale.

Sta di fatto che, con animo generoso, l'Agenzia stabilisce che i primi 200 kW prodotti si considerano comunque ricompresi nel reddito agrario.

Ai fini del rispetto della prevalenza, vengono individuati tre possibili parametri:

- la produzione di energia fotovoltaica deve derivare 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;
- 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;
- 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.

Questo particolare regime di favore, deve essere letto contestualmente alla previsione, per le cosiddette **società agricole**, di optare, ai sensi dell'articolo 1, comma 1093, L.296/2006, per la determinazione del reddito, che resta sempre di impresa, secondo le regole “più favorevoli” del **reddito agrario**.

Delineato il contesto di riferimento, non sorprende che sia intervenuta la CTP di Agrigento a cercare di stoppare la crescita esponenziale di Srl agricole che di fatto svolgono attività commerciale ponendo una questione di legittimità costituzionale all'architettura testé descritta, questione respinta con la sentenza n. 66/2015 perfettamente riportata nella

risoluzione 86/E.

Nello specifico i giudici hanno affermato che “l'attività di cui è questione è appunto da qualificarsi come “attività diretta alla fornitura di beni” e, quindi, per essa vale il requisito della “utilizzo prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola”. In particolare, quello che qui viene in evidenza 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 impiegata” nell'attività agricola. Del resto, il 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, purché queste ultime non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola”.

Ma a bene vedere, la norma civilistica non parla di terreno quale bene da utilizzarsi in via prevalente nel normale esercizio delle attività, bensì il riferimento va fatto ai mezzi e alle persone impiegate.

Se così non fosse, ed estremizzando la sentenza, vorrebbe dire che si andrebbe a creare un articolo 2135 cod. civ. aperto.

Limitandosi a questa eccezione e chinando il capo alla ragion di Stato, il vero pasticcio nasce dall'interpretazione della sentenza che ne fa l'Agenzia delle entrate.

Per la precisione, sono le conclusioni che prestano il fianco alle critiche; infatti, viene affermato che **nel caso di mancato rispetto della prevalenza, la sola attività eccedente i parametri produrrà un reddito di impresa, mentre la restante, nonché l'attività principale, continuerà a dichiarare il reddito di favore, reddito che a partire dal 2016 sarà forfettizzato.**

Forse l'Agenzia si scorda che l'interpellante è una Srl agricola che in quanto tale deve svolgere attività agricola in via esclusiva.

Nel caso di specie stiamo parlando di una Srl che ha realizzato un parco fotovoltaico di 998,16 kW e che secondo i parametri della circolare 32/E/2009 dovrebbe possedere quasi 80 ha di terreno, tuttavia, nell'incipit della risoluzione si legge come il reddito rinveniente dall'attività tipica è di poche migliaia di euro.

Ecco che allora la società di agricola ha poco, perché se si continuasse a considerarla tale vorrebbe dire che tutti coloro che hanno il loro orticello potrebbero effettuare investimenti nel fotovoltaico e considerarsi a tutti gli effetti imprenditori agricoli.

A questo si aggiunge che nel caso delle Srl l'attività agricola deve essere **esclusiva**, e tale esclusività deve rinvenirsi nel rispetto del parametro della prevalenza, il tutto onde evitare che le attività connesse, “non snaturino la stessa impresa, contraddicendone la vocazione agricola”.

Ma allora, forse si è sempre sbagliato nell'interpretare il passaggio dell'articolo 3, comma 2, D.l. 213/2007, secondo cui *“Il reddito derivante dal contemporaneo svolgimento di attività imprenditoriali non ricomprese nella determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi va calcolato secondo le ordinarie regole per la determinazione del reddito d'impresa”*, come *tranchant* sulla possibilità per la società di proseguire nella tassazione catastale per la parte agricola.

O forse l'errore consta nel peccato originale di considerare l'energia prodotta da fonte fotovoltaica quale attività agricola connesse, essendo l'agroenergia poco attinente con il mondo agricolo.