

OGGETTO: Impianti fotovoltaici: regime fiscale e tassazione

Premessa

La Legge Finanziaria 2007 (art.1, c.1093, L. 296/06) prevedeva per le società commerciali di persone (Snc e Sas) o di capitali (Srl e cooperative) con la qualifica di “società agricola” (art.2 D.Lgs.99/2004), la possibilità di optare per il regime di tassazione su base catastale (art. 32, TUIR).

Non possono esercitare l’opzione le Spa e gli enti commerciali (che devono determinare il reddito nei modi ordinari); l’opzione non va poi esercitata (in quanto la tassazione catastale è un “regime naturale”) dalle società semplici, dagli imprenditori individuali e dagli enti non commerciali.

Successivamente:

- la Legge di Stabilità 2013 (art. 1 c.513 L. 228/2012), ha abrogato le disposizioni previste dalla Finanziaria 2007, rendendo di fatto inefficace, dal 2015, la predetta opzione;
- la Legge di Stabilità 2014 (art.1 c.36 L. 147/2013) ha annullato la suddetta abrogazione rendendo nuovamente possibile optare per la tassazione su base catastale.

Requisiti società agricole

Una società può qualificarsi “agricola” ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. 99/2004 ove:

- **denominazione sociale:** riporta la definizione “società agricola”;
- **oggetto sociale:** esercita esclusivamente le attività ex art.2135, c.c., ossia le attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e le attività connesse.

Connessione attività agricola

Al fine di stabilire quando la produzione di energia da fonte fotovoltaica si configura quale attività “connessa”, l’Agenzia, nella C.M. 32/2009 ha recepito gli specifici criteri di connessione individuati dal Ministero per le Politiche Forestali (Nota n. 3896/2008).

In particolare:

- 1) la produzione e la cessione di energia da parte di imprenditori agricoli è considerata produttiva di reddito agrario “per la parte generata dai primi 200kW di potenza nominale installata”;
- 2) 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 deriva da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, realizzati su strutture aziendali esistenti;
 - b) volume d'affari dell’attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) > volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW (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 eccedente i 200 KW, l'imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l’attività agricola.

Ne segue che il reddito derivante dalla produzione e dalla vendita dell’energia tramite impianti che eccedono i sopra citati limiti, costituisce per la parte eccedente reddito d’impresa.

La **Corte Costituzionale (sent. n. 66/2015)**, in risposta a 2 ordinanze della CTP di Agrigento) ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 1 c. 423 L. 266/2005 (nel testo anteriore alle modifiche dell’art. 22 c. 1 D.L. 66/2014) anche se non impone un limite di natura qualitativa e/o quantitativa oltre il quale la cessione di energia elettrica da fonti agroforestali e fotovoltaiche cessa di essere attività connessa a quella agricola (divenendo così attività d’impresa). Tale attività è da qualificarsi come “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, ciò che assume rilevanza è il fondo, che, 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”. Resta fermo che l’esercizio di attività connesse non deve snaturare l’impresa, “contraddicendone la vocazione agricola”.

I recenti chiarimenti delle Entrate

La R.M. 86/2015 ha chiarito le modalità di tassazione di cui all’art. 22 D.L. 66/2014 (come mod. dall’art.12 D.L. 192/2014), dissipando alcuni dubbi che erano emersi a seguito della sentenza della Consulta.

Nel caso di specie la società agricola (che aveva optato per la determinazione del reddito su base catastale) nel 2011 ha realizzato sul proprio terreno un impianto fotovoltaico, avviando la produzione di energia elettrica, quale attività connessa.

La società nell’istanza di interpello:

- chiede di conoscere il **regime di tassazione applicabile al reddito 2014;**
- ove abbia esercitato **l’attività agricola di produzione di cereali e l’attività di produzione di energia elettrica, superando i limiti fissati dalla C.M. 32/2009, necessari al fine di qualificare la stessa come attività agricola.**

Alla luce della sentenza della Corte Costituzionale, sembrerebbe che l'attività di produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile possa considerarsi attività connessa a prescindere dal rispetto dei limiti posti dalla citata C.M. 32/2009.

La società chiede, dunque, di sapere se il nuovo regime di tassazione delle attività connesse (D.L. 66/2014) possa essere applicato anche a società agricole che abbiano superato i limiti stabiliti nel richiamato documento di prassi.

Regime transitorio per il periodo 2014 - 2015

L'art. 22, c. 1-bis D.L. 66/2014, ha introdotto una disciplina transitoria per i soli anni 2014 e 2015.

In particolare, per tale biennio si **considerano produttive di reddito agrari** la produzione e cessione (effettuate da imprenditori agricoli) di energia elettrica e calorica da fonti fotovoltaiche fino a 260.000 kWh annui (rinnovabili agroforestali, fino a 2.400.000 kWh anno).

In caso di produzione eccedente i suddetti limiti:

- il reddito ai fini IRPEF/IRES è determinato applicando il coefficiente di redditività del 25%;
- all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA.

Anche in tal caso è richiesto il rispetto dei criteri di connessione con l'attività agricola (C.M. 32/2009).

Infatti, entro il limite dei 260.000 kWh (impianti di potenza > 200 KW) la produzione e la cessione di energia da fonti fotovoltaiche costituiranno attività "connesse" soggette a tassazione "forfettaria".

In pratica, per il caso di specie, l'Agenzia precisa che occorre assoggettare:

- **tassazione catastale:**
 - ↳ il reddito derivante dall'attività agricola principale nonché quello derivante dalla produzione e cessione di energia fotovoltaica entro i 260.000 kWh;
- **tassazione ordinaria:**
 - ↳ il reddito derivante dalla produzione e dalla cessione di energia fotovoltaica oltre 260.000 kWh, non sussistendo i criteri di connessione con l'attività agricola.

È comunque **possibile applicare l'opzione per determinare il reddito con le modalità "ordinarie"** previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal D.P.R. 442/97).

Regime forfettario nel 2016

Per effetto dell'art. 22, D.L. 66/2014, a decorrere dal 2016 (per i soggetti "solari"), la determinazione del reddito imponibile derivante dalla produzione e cessione di energia elettrica avverrà, salvo opzione per i modi ordinari, applicando il coefficiente di redditività del 25% all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini IVA.

In particolare detto regime è applicabile, come ribadito nella R.M. 86/2015:

⇒ *“alle attività agro-energetiche così come descritte dall'articolo 1, comma 423, della Legge n. 266 del 2005 e nei limiti della connessione agricola dettati dal legislatore ordinario e dettagliatamente declinati nei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate”.*

Pertanto, dal 2016, la produzione e la cessione di energia elettrica da impianti fotovoltaici di potenza:

- **entro i 200 kW:** sarà soggetta a tassazione **“forfettaria”**;
- **oltre i 200 kW:** in assenza di uno dei 3 requisiti di connessione con l'attività agricola richiamati dalla C.M. 32/2009, sarà produttiva di reddito d'impresa.

Le nuove regole previste dall'articolo 22 c.1 D.L. 66/2014 dovranno essere applicate già in sede di determinazione degli acconti delle imposte sui redditi dovute per il 2016 (soggetti "solari").

Tuttavia, il nuovo regime forfettario di determinazione del reddito non è obbligatorio; rimane possibile optare per la determinazione del reddito con le modalità ordinarie.