

Giurisprudenza

## Reddito da energia idroelettrica: le regole sono quelle dell'impresa

28 Febbraio 2019

Non è determinabile su base catastale, in quanto la disposizione agevolativa non è interpretabile in termini estensivi rispetto a quelli risultanti dalla lettura testuale



Secondo la normativa vigente (articolo I, comma 423, legge 266/2005), la produzione e cessione di energia da attività idroelettrica non rientra tra le attività connesse di cui all'articolo 32 del Tuir e 2135 del codice civile, facendo tale normativa esclusivamente riferimento alla produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche.

Non essendo citata la produzione di energia elettrica da fonte idrica, il reddito non è determinabile su base catastale, ma secondo le regole in materia di reddito d'impresa, in quanto non è dato interpretare la norma agevolativa in termini estensivi rispetto a quelli risultanti dalla lettura testuale.

La società agricola Alfa e i relativi soci impugnavano gli avvisi di accertamento con i quali venivano accertati il reddito d'impresa per l'attività di produzione di energia idroelettrica per i periodi d'imposta 2013 e 2014. I ricorrenti contestavano gli avvisi di accertamento, deducendo che il reddito derivante dalla produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile, essendo attività connessa ai sensi dell'articolo 2135, comma 3, cc, era compreso nel reddito agrario, ai sensi dell'articolo 32, Tuir, per cui non sarebbe stato assoggettato a reddito d'impresa.

La ricorrente produce energia elettrica sfruttando la derivazione di acqua, per uso idroelettrico, di

un ruscello, la quale viene ceduta al Gestore dei servizi energetici Gse Spa; a fronte di tale vendita, la società veniva remunerata con una tariffa che si componeva sia del corrispettivo sia della quota incentivo. Afferma che l'energia idroelettrica era impiegata per l'attività di produzione di vini, ragione per cui il reddito derivante dalla produzione e cessione di tale energia doveva essere determinato ai sensi dell'articolo 32, Tuir, cioè quale reddito agrario e non quale reddito d'impresa.

La Ctp di Pordenone, concordando con la tesi sostenuta dal Fisco, ha così deciso: *“Orbene, secondo la normativa vigente (art. 1 comma 423 della legge 23.12.2005 n. 266) la produzione e cessione di energia da attività idroelettrica non rientra tra le attività connesse di cui all'art. 32 TUIR e 2135 c.c., facendo tale normativa esclusivamente riferimento alla produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche.*

*Non essendo citata la produzione di energia elettrica da fonte idrica ne consegue che il reddito non potrà essere determinato su base catastale, bensì secondo le regole in materia di reddito d'impresa non essendo dato interpretare la norma agevolatrice in termini estensivi rispetto a quelli risultanti dalla lettura testuale.*

*La difesa degli oppositori è sostanzialmente incentrata sulla circostanza che l'attività di produzione di energia elettrica è connessa a quella agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. sul presupposto che essa è funzionale all'attività di produzione del vino.*

*Tuttavia tale deduzione è rimasta sfornita di prova non avendo la società dimostrato (prova che peraltro era agevole fornire in via documentale) che tale energia elettrica sia stata utilizzata per tale finalità, risultando, invece ceduta al gestore GSE e immessa nella rete”.*

## **Osservazioni**

L'aspetto fondamentale della vicenda è la definizione di reddito agrario, ai sensi del citato articolo 32, Tuir, che individua come tale:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno
- le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste
- le attività, ancorché non svolte sul terreno, dirette alla manipolazione, alla conservazione, alla trasformazione, alla commercializzazione, alla valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con

riferimento ai beni individuati, ogni due anni, con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, su proposta del ministro delle Politiche agricole e forestali.

Il soggetto a cui imputare il reddito agrario è colui che esercita l'impresa agricola (articolo 2135 cc). In particolare, costoro si identificano nei soggetti che esercitano direttamente:

- coltivazione del fondo
- silvicoltura
- allevamento del bestiame
- esercizio di attività "connesse" alle precedenti, intendendo, in tale dizione: le attività svolte dallo stesso imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione aventi a oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o dall'allevamento di animali; le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, nonché le attività di agriturismo.

L'imprenditore agricolo, quindi, è colui che svolge le attività di coltivazione del fondo, silvicoltura e allevamento di animali, nonché le attività connesse, ovvero, quelle attività svolte dal medesimo soggetto che si pongono in un rapporto di effettiva relazione e coerenza con l'attività agricola principale. Tra queste ultime rientra lo sfruttamento delle energie da fonti rinnovabili, come di seguito verrà esposto.

Negli ultimi anni il legislatore, nell'ottica dello sviluppo della produzione di energia mediante fonti rinnovabili, ha introdotto disposizioni di carattere fiscale volte a incentivare l'esercizio di tale attività da parte di imprenditori agricoli influenzando, in particolare, nella disciplina civilistica.

In particolare, l'articolo 1, comma 423, legge 266/2005, ha stabilito che *"La produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario"*.

L'articolo 2-*quater*, comma 11, DI 2/2006, ha integrato la citata norma aggiungendo, dopo le parole "energia elettrica", quelle "e calorica" e, dopo "fonti rinnovabili agroforestali", le parole "e fotovoltaiche".

L'articolo 1, comma 369, legge 296/2006, ha riformulato il citato comma 423 come segue: *"Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, 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 si considerano produttive di reddito agrario".*

Altro aspetto rilevante risulta che fino all'emanazione della legge 296/2006, la determinazione del reddito agrario su base catastale, ai sensi dell'articolo 32 del Tuir, costituiva il regime naturale esclusivo per le sole persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali esercenti l'impresa agricola.

L'articolo 1, comma 1093, legge 296/2006, ha disposto 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, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi (...)"*.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2007, per effetto della citata disposizione, la determinazione su base catastale del reddito agrario è stata estesa, per opzione, anche alle società di persone, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative che, ai sensi dell'articolo 2 del Dlgs 99/2004, rivestono la qualifica di società agricole, ossia svolgono esclusivamente le attività agricole e connesse di cui all'articolo 2135 cc e la cui ragione sociale (se trattasi di società di persone) o denominazione sociale (se trattasi di società di capitali) contiene la locuzione "società agricola".

Conseguentemente, i soggetti destinatari del regime fiscale previsto per la produzione di energia da fonti rinnovabili sono: a) le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che esercitano le attività agricole di cui all'articolo 2135 cc; b) le società di persone, le società a responsabilità limitata; c) le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del Dlgs 99/2004 che optano per la determinazione del reddito su base catastale.

Come detto, il comma 423 della legge finanziaria 2006 ha ampliato la categoria delle attività agricole connesse di cui al terzo comma dell'articolo 2135 cc, riconducendo tra le stesse anche le produzioni di: a) energia elettrica e calorica derivante da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche; b) carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo; c) prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo.

Al riguardo, si precisa che, di norma, per fonti "rinnovabili agroforestali" s'intendono le biomasse, ovvero, la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (comprendente sostanze vegetali e animali) e dalla silvicoltura (per esempio, biomasse legnose

che si ottengono da legna da ardere, cippato di origine agroforestale o pellet derivante dalla segatura di legno).

Sotto il profilo fiscale, quindi, la qualificazione delle attività sopra richiamate come attività agricole connesse comporta l'applicazione del principio di tassazione del reddito su base catastale in luogo di quella analitica.

Ciò, naturalmente, nel presupposto che risulti verificato il requisito della "prevalenza" che caratterizza le attività agricole connesse, ossia a condizione che le fonti di produzione dell'energia provengano prevalentemente dal fondo.

Infine, secondo il tenore letterale del comma 423 della legge 266/2005, così come modificato dalle legge di stabilità per il 2016, 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, costituiscono attività connesse a quella agricola e si considerano produttive di reddito agrario.

L'ambito di applicazione della nuova tassazione forfettaria riguarda la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche entro i limiti stabiliti; 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.

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

L'attività di produzione di energia idroelettrica, invece, non rientra tra le attività connesse all'attività agricola di cui all'articolo 2135 cc.

di

**Francesco Busetto**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/reddito-energia-idroelettrica-regole-sono-quelle-dell'impresa>