

## Il regime fiscale della produzione e cessione di energia elettrica fotovoltaica supera il vaglio del giudizio di legittimità: il limite della connessione con l'attività agricola principale

**1. La questione oggetto del giudizio a quo ed il principio affermato dalla Corte costituzionale.**

**1.1.** L'Agenzia delle Entrate notificava ad una società a responsabilità limitata agricola (ex d.lgs. n. 99/2014) distinti avvisi di accertamento, per il cui tramite rilevava che la contribuente (la quale aveva optato, ai sensi dell'art. 1, comma 1093 della legge n. 296/2006, per la tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio delle attività di cui all'art. 32 del TUIR secondo il regime del reddito agrario, sottraendosi, dunque, all'ordinario regime di tassazione secondo le regole proprie del reddito d'impresa previsto per le società di capitali), esercitava l'attività di coltivazione di ortaggi in serra, oltre che di produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica.

L'ente impositore rilevava che la società aveva maturato ricavi dipendenti dall'esercizio dell'attività di coltivazione di ortaggi in serra pari ad € 250,00, per il 2010, e ad € 1.162,50, per il 2011. Dalla cessione di energia elettrica al Gestore dei servizi energetici la società agricola aveva invece ritratto ricavi per € 1.780.190,00, per il 2010, e ad € 3.286.574,00, per il 2011. Contestava, pertanto, la natura agricola dell'attività svolta e, per l'effetto, l'applicabilità del regime di tassazione catastale di cui all'art. 32 del TUIR quanto ai redditi prodotti.

La società impugnava tali avvisi di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Agrigento, deducendone l'illegittimità, per violazione del disposto degli artt. 32 del TUIR, 1, comma 1093 della legge n. 296/2006 ed 1, comma 423 della legge n. 266/2005. Sosteneva, in particolare, che, in virtù di quest'ultima disposizione, l'attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonte fotovoltaica è qualificata dal legislatore, *tout court*, come attività connessa a quella agricola principale, senza limitazione alcuna; con la conseguenza che, ai sensi del predetto comma 423, il reddito dalla stessa prodotto costituisce reddito agrario, ex art. 32 del TUIR, indipendentemente dal rapporto tra ricavi maturati con l'attività principale e quelli conseguiti con la cessione di energia solare.

L'Ufficio finanziario, a sostegno della bontà della rettifica, deduceva, da un lato, che, nel caso di specie, l'attività agricola aveva natura marginale e, pertanto, quella di produzione di energia fotovoltaica non poteva reputarsi ad essa connessa. Invocava, inoltre, a sostegno del proprio assunto la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 6 luglio 2009, la quale aveva ritenuto che, ove l'energia prodotta dall'impresa agricola avesse ecceduto i 200 kw, l'attività avrebbe dovuto qualificarsi come di tipo commerciale. A tale eccezione la società agricola replicava che le circolari, quali atti interni dell'Amministrazione finanziaria, non possono incidere sulla disciplina della fattispecie impositiva.

**1.2.** La Commissione tributaria provinciale di Agrigento sollevava la questione di legittimità del disposto degli artt. 1, comma 1093 della legge n. 296/2006 ed 1, comma 423 della legge n. 266/2005, in quanto «*non è previsto alcun limite oltre il quale la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche effettuate dagli imprenditori agricoli, incluse le società agricole, cessa di essere connessa a quella agricola (con conseguente regime fiscale di favore) e diviene attività industriale che genera reddito d'impresa soggetto a tassazione ordinaria. Pertanto*», il regime fiscale di favore, così strutturato, sarebbe incompatibile coi principi di cui agli artt. 2, 3 e 53 Cost.. Esso «*dovrebbe applicarsi – come nella vicenda in esame – anche a soggetti economici che, a fronte di un'attività agricola marginale, ottengono ricavi notevolmente maggiori dalla produzione di energia*» (par. 2.1. della motivazione della sentenza).

Quindi, dal tenore della sentenza della Corte costituzionale – la quale riporta la motivazione dell'ordinanza di remissione – emerge che il giudice *a quo* lamenta che il legislatore avrebbe

discriminato ingiustificatamente, ai fini dell'imposizione reddituale, l'impresa agricola (la quale, producendo e cedendo energia elettrica opererebbe, *ex lege*, sempre nel regime di connessione con l'attività principale, indipendentemente dal rapporto tra ricavi ritratti dall'attività agricola principale e quelli acquisiti con la cessione di energia fotovoltaica), rispetto ad operatori economici che non sono qualificabili come imprenditori agricoli e che, dunque, sono soggetti all'imposizione sui redditi ritratti dalla cessione di energia elettrica sulla base delle ordinarie regole proprie del reddito d'impresa (par. 2.1. della sentenza).

Dunque, lamenta (v. sempre il par. 2.1. della sentenza in commento) che l'applicazione del regime di tassazione catastale in capo alla società contribuente (*rectius*, l'interpretazione delle ricordate disposizioni si da apprezzarle come applicabili anche alla fattispecie riferibile alla contribuente) sarebbe incompatibile «*con i principi di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., con quelli di uguaglianza e ragionevolezza desumibili dall'art. 3 Cost. e con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost.*». Ed, ad avviso della Commissione remittente, tale conclusione sarebbe ulteriormente avvalorata dal fatto che l'art. 22 del d.l. n. 66/2014 ha attratto, ancorché *sub specie* di regime forfetario, il reddito ritratto dall'esercizio delle attività di cui si discute, nel regime del reddito d'impresa. Infine, la Commissione provinciale ritiene che «*le disposizioni censurate non sarebbero suscettibili di interpretazioni adeguatrici costituzionalmente orientate, atteso che sono del tutto carenti di qualsivoglia indicazione su un eventuale limite alla qualificazione – come attività connessa a quella agricola – della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili*» (v. sempre il par. 2.1. della sentenza in esame).

**1.3.** La Corte costituzionale, con la sentenza in commento, dopo aver ricordato che, ai sensi del disposto degli artt. 2 del d.lgs. n. 99/2004 ed 1, comma 1093 della legge n. 296/2006, le società agricole possono optare per l'applicazione del regime d'imposizione su base catastale quanto ai redditi di cui all'art. 32 del TUIR, ha ritenuto infondata la prospettata questione di legittimità costituzionale.

Ha, infatti, osservato che, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione provinciale, sebbene l'art. 1, comma 423 della legge n. 266/2005 non operi un espresso riferimento, quanto alla delimitazione del concetto di connessione, a quanto in merito disposto dall'art. 2135 c.c., tuttavia a quest'ultima disposizione deve farsi, all'uopo, riferimento, costituendo la «*norma base della materia*» (par. 4.3. della sentenza).

Ebbene, l'art. 2135, comma 3 c.c., riguardo alle forniture di beni, stabilisce che esse rientrano nell'ambito dell'esercizio dell'attività d'impresa agricola, quando svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

La sentenza in esame rileva, in proposito, che la cessione di energia elettrica derivante da fonte fotovoltaica integra «*attività diretta alla fornitura di beni e quindi per essa vale il requisito dell'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse normalmente impiegate nell'attività agricola*». In particolare, osserva la Corte, la disposizione incentra l'attività connessa sull'utilizzazione del fondo, «*quale risorsa primaria dell'impresa agricola*»; fondo che, dunque, anche quando utilizzato per la collocazione degli impianti fotovoltaici, «*deve comunque risultare normalmente impiegato nell'attività agricola*».

Il Giudice di legittimità avvalorava le proprie conclusioni osservando che l'interpretazione del comma 423 deve essere eseguita alla luce della nozione di connessione fissata dall'art. 2135, comma 3 c.c., anche perché lo esige la *ratio* dell'agevolazione introdotta con la prima di tali disposizioni: prevedere 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*».

Di qui, la dichiarazione d'infondatezza della sollevata questione di legittimità, per l'aver, il giudice *a quo*, erroneamente apprezzato che la qualificazione come agricola dell'attività di produzione e successiva cessione di energia elettrica fotovoltaica prescinderebbe dal requisito della prevalenza fissato nel terzo comma dell'art. 2135 c.c.

**2. La disciplina dell'attività di produzione di energia fotovoltaica svolta dall'impresa agricola.** La disciplina dell'attività di produzione di energia elettrica e calorica ad opera dell'impresa agricola è così articolata<sup>1</sup>:

a) l'art. 14, comma 13 *quater* del d.lgs. n. 99/2004, introdotto dall'art. 4 del d.lgs. n. 101/2005, prevede che «l'attività esercitata dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 c.c., di cura e sviluppo del ciclo biologico di organismi vegetali destinati esclusivamente alla produzione di biomasse, con cicli colturali non superiori al quinquennio e reversibile al termine di tali cicli, su terreni non boscati, costituiscono coltivazione del fondo ai sensi dell'art. 2135 c.c. e non è soggetta alle disposizioni in materia di boschi e foreste»;

b) l'art. 1, comma 423 della legge n. 296/2006, nella sua originaria formulazione, stabiliva 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'art. 2135, comma 3 c.c. e si considerano produttive di reddito agrario»;

c) l'art. 22, comma 1 del d.l. 24 aprile 2014, n. 66 (conv. in legge n. 89/2014) ha da ultimo novellato quest'ultima disposizione, stabilendo, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, che «il reddito prodotto dalle menzionate attività è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il coefficiente di redditività del 25 per cento». Pertanto, le attività di cui trattasi non sono più fonte di reddito agrario, ma d'impresa, ancorché forfetariamente determinato (sulla falsariga di quanto previsto per le attività connesse di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 56 *bis* del TUIR);

d) il comma 1 *bis* dell'art. 22, cit. dispone, peraltro, che «limitatamente agli anni 2014 e 2015 (...) 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, ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c. 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'art. 1, comma 1093 della l. 27 dicembre 2006, n. 296, è determinato, ai fini IRPEF ed IRES, applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni» soggette ad IVA, «relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota d'incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari (...)».

**3. Le ragioni per cui la pronuncia della Corte costituzionale è parzialmente condivisibile.**

**3.1.** L'attività di produzione e cessione di energia elettrica derivante da impianti fotovoltaici non consiste nella trasformazione, da parte dell'imprenditore agricolo, di prodotti tratti dalla cura del ciclo biologico (o di una sua parte) vegetale o animale (quali, al contrario, in aderenza alle previsioni dell'art. 2135 c.c., sono quelle, sempre contemplate dall'art. 1, comma 423 della legge n. 266, ad esempio di produzione e cessione di energia elettrica derivante da fonti rinnovabili agroforestali o da produzioni vegetali del fondo). Pertanto, non avrebbe potuto essere qualificata agricola sulla base dell'art. 2135 c.c. (diversamente da quanto sarebbe stato in astratto possibile per le altre attività prima considerate).

Si è, perciò, in presenza di una qualificazione *ex lege* di agrarietà riguardo ad attività invero non riconducibili alla fattispecie dell'art. 2135 c.c. e che, perciò, diversamente, sarebbero state inquadrabili nell'ambito dell'impresa commerciale<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Sul tema della riconduzione dell'attività di produzione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali ovvero da impianti fotovoltaici, all'ambito dell'impresa agricola, cfr., per tutti, PETRELLI, *Studio sull'impresa agricola*, Milano, 2007, spec. 289 e ss. V. Anche A. GERMANÒ, *Manuale di diritto agrario*, Torino, 2010, spec. 123 e ss. Ci permettiamo di rinviare, altresì, anche a G. FERRARA, *Impresa agricola e produzione di energia*, in *Agricoltura, Istituzioni e Mercati*, 2008, 33 e ss.

<sup>2</sup> Cfr. anche PETRELLI, *op. cit.*, 291. V. anche G. FERRARA, *op. cit.*

Ciò posto, il comma 423 stabilisce che dette attività «*costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, terzo comma del codice civile*». Dunque, il legislatore, qualificandole come connesse all'impresa agricola ai sensi del predetto art. 2135 c.c., rinvia ai parametri fissati da tale disposizione ai fini della sussistenza del rapporto di connessione e, dunque, dell'agrarietà delle relative attività<sup>3</sup>.

Tale conclusione è confermata, a noi pare, dai lavori parlamentari inerenti l'art. 22 del d.l. n. 66/2014.

Ne risulta che il comma 423 della legge n. 296/2006 non qualifica *ex lege* l'attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonte fotovoltaica quale attività connessa; piuttosto, è apprezzata come tale, a condizione che rispetti i parametri di cui al comma 3 dell'art. 2135 c.c. (in termini di energia elettrica prodotta per l'azienda, avuto riguardo a quella ceduta a terzi)<sup>4</sup>.

Per gli anni 2014-2015 (regime transitorio) significa che la produzione e cessione di energia elettrica è produttiva di reddito agrario a condizione che, rispettando i limiti di connessione fissati dal comma 3 dell'art. 2135 c.c., non dia luogo ad una produzione eccedente i limiti di cui si è detto. Dal 2016, fermo il rispetto dei predetti limiti di connessione, detta attività è fonte di reddito d'impresa, ancorché forfetariamente determinato.

Dunque, il principio affermato dalla Corte costituzionale ci pare corretto: il comma 423 non qualifica, *tout court*, l'attività di produzione e cessione di energia prodotta da fonte fotovoltaica, per il fatto di promanare dall'impresa agricola, come connessa all'agricoltura e, dunque, quale espressione dell'esercizio di attività d'impresa agricola, produttiva di reddito agrario. Invece, all'uopo è necessario appurare se detta attività rispetti i parametri della connessione di cui al predetto comma 3 dell'art. 2135 c.c.

**3.2.** Resta da comprendere cosa significa che, per essere considerata fonte di reddito agrario (e, dipoi, a regime dal 2016, fonte di reddito d'impresa forfetariamente determinato), l'attività di produzione e cessione di energia elettrica da fonte fotovoltaica debba rispettare detto requisito di connessione.

Secondo la sentenza in commento, vuol dire che «*il fondo, quale risorsa primaria dell'impresa agricola ... anche 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*».

L'art. 2135, comma 3 c.c. qualifica come connesse le attività di fornitura di beni «*mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività*

---

3 In tal senso, ci sia consentito rinviare ancora a G. FERRARA, *op. ult. cit.* V. anche PETRELLI, *op. cit.*, 291, il quale osserva: «*(...) in questo caso*», ossia, per la qualificazione come connessa dell'attività di produzione di energia fotovoltaica, «*ai fini della qualificazione come agricola dell'attività troverà applicazione il limite dell'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata*». Ancorché richiamando il tenore della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/2009, anche A. GERMANÒ, *op. cit.*, 126-127 richiama, all'uopo, i parametri di connessione fissati dal comma 3 dell'art. 2135 c.c.

4 V., in particolare, le «*Schede di lettura*» n. 178 del 9 giugno 2014, relative alle «*Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale*» di cui al d.l. n. 66/2014 - A.C. 2433, in [www.documenti.camera.it/Leg17/dossier/pdf](http://www.documenti.camera.it/Leg17/dossier/pdf), pp. 108 e ss., in cui testualmente si afferma: «*La relazione tecnica riferita al testo originario afferma che la disposizione interviene sulle modalità di determinazione del reddito imponibile derivante dalla produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti prodotti da coltivazioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo effettuata dagli imprenditori agricoli. In particolare, si stabilisce che il reddito è determinato applicando il coefficiente di redditività del 25 per cento all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni (cessioni) effettuate ai fini IVA nei casi in cui tali operazioni rientrino nella definizione di attività connessa e produttiva di reddito agrario. In tali casi, ricorda la r.t., il reddito agrario è determinato in via catastale, in base alla normativa vigente prima dell'entrata in vigore del decreto legge in esame. La proposta in esame, pertanto, è suscettibile di recare effetti positivi di gettito, in conseguenza della diversa modalità di determinazione dell'imponibile*».

*agricola esercitata*». Ciò che, dunque, qualifica come agricola l'attività di fornitura di beni è il fatto che sia esercitata utilizzando, in prevalenza, i beni e le attrezzature aziendali normalmente impiegati nell'esercizio delle attività agricole principali<sup>5</sup>.

A nostro sommo avviso la tesi espressa dal giudice costituzionale, per cui sarebbe sufficiente avere riguardo al fatto che il fondo, quale componente essenziale dell'azienda agricola sul quale sono collocati gli impianti fotovoltaici, sia normalmente impiegato nelle attività agricole principali, non soddisfa il requisito di connessione fissato dal comma 3 dell'art. 2135 c.c.

La disposizione in parola qualifica come agricole le attività di fornitura di beni svolte con attrezzature e risorse prevalentemente aziendali, normalmente impiegate nelle attività principali.

Ora, è indubitabile che il fondo costituisca il bene principale che compone l'azienda agricola, come osserva la Corte costituzionale. Ma la disposizione che ci occupa pone la connessione tra la fornitura del bene – nel nostro caso, l'energia elettrica – ed i mezzi aziendali a ciò necessari, ossia i pannelli fotovoltaici ed il fondo sul quale sono collocati. Pertanto, sia il requisito della prevalenza, che quello della normalità, debbono essere propri di entrambi dette categorie di beni aziendali.

Altrimenti detto: per poter qualificare come connessa la produzione e cessione di energia elettrica fotovoltaica, è necessario che: *a*) sia il fondo, che gli impianti fotovoltaici all'uopo utilizzati siano prevalentemente aziendali (cioè, facciano in prevalenza parte del complesso dei beni strumentali dell'imprenditore agricolo); *b*) detti beni siano normalmente impiegati nell'esercizio delle attività agricole svolte dall'imprenditore.

Non è allora sufficiente, a nostro parere, che il fondo sul quale sono collocati i pannelli sia normalmente impiegato nello svolgimento delle attività agricole. È necessario che lo siano anche gli impianti solari. Talché, laddove questi ultimi siano prevalentemente utilizzati per la mera vendita a terzi dell'energia fotovoltaica, si versa al di fuori della connessione e si ricade, pertanto, nell'esercizio dell'impresa commerciale.

Non può sottacersi, peraltro, che è difficile comprendere cosa in concreto possa significare (come statuito dalla Corte costituzionale) che il fondo sul quale sono collocati gli impianti fotovoltaici sia normalmente impiegato nell'esercizio delle attività agricole; infatti, esso, con ogni probabilità, viene, invece, proprio sottratto all'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c., poiché il terreno sul quale sono stati installati gli impianti fotovoltaici non è, con ogni probabilità, a ciò utilizzabile.

Perciò, pare plausibile che il legislatore abbia qualificato come connessa la cessione e produzione di energia fotovoltaica quando i beni prevalentemente aziendali a ciò utilizzati – ossia, il fondo e l'impianto fotovoltaico su di esso installato, unitariamente considerati – siano normalmente e dunque prettamente utilizzati ai fini dello svolgimento delle altre attività agricole; ossia, per la fornitura di energia elettrica necessaria per l'esercizio delle attività di cui all'art. 2135 c.c.<sup>6</sup>.

Al riguardo, va precisato che l'art. 2135, comma 3 c.c. non richiede che le forniture di beni siano operate mediante l'utilizzazione prevalente di risorse aziendali normalmente impiegate nelle attività

---

<sup>5</sup> Sulle attività connesse di cui all'art. 2135, comma 3 c.c. v., *ex pluris*, A. GERMANÒ, *op. cit.*, 106 e ss., il quale, in particolare, per quanto qui interessa, osserva (pag. 124) che, ai fini della sussistenza dell'agrarietà, è necessario che «*le attrezzature aziendali adoperate non soltanto devono essere prevalenti sul complesso di macchine ed attrezzi utilizzati nell'attività a favore di terzi, ma soprattutto devono essere quelle che normalmente vengono impiegate nella stessa attività agricola esercitata dallo specifico imprenditore di cui, nel caso concreto, si tratta*».

V. anche, sul tema, senza pretesa di completezza, COSTATO, *Diritto agrario*, 2004, 123 e ss.; G. GALLONI, *Impresa agricola (disposizioni generali)*, Bologna, 2003, 137 e ss.

<sup>6</sup> Del resto, ci pare che deponga in tal senso il contenuto della circolare 19 dicembre 2013, n. 36/E. Essa (par. 2.2.), nell'esprimere il proprio orientamento circa la disciplina fiscale degli impianti fotovoltaici, riguardo a quelli produttivi di reddito agrario ai sensi dell'art. 1, comma 423 della legge n. 296 pare piuttosto chiaramente qualificare l'immobile sul quale essi (impianti) sono installati, come bene rurale, laddove la produzione e cessione di energia elettrica fotovoltaica rispetti il requisito della connessione di cui all'art. 2135, comma 3 c.c. Val quanto dire che v'è, da parte dell'Amministrazione finanziaria, un unitario apprezzamento dell'utilizzazione dell'immobile sul quale è installato l'impianto e del fondo sul quale esso insiste.

principali di cui al comma 1 dell'art. 2135 c.c., ma, più in generale, esige che siano impiegati nello svolgimento delle attività agricole dall'imprenditore.

Significa, ci pare, che il vincolo di connessione riguardo alle attività di produzione e cessione di energia fotovoltaica è rispettato quando quest'ultima è prevalentemente impiegata nelle attività principali ed in quelle connesse *ex art.* 2135, comma 3 c.c. svolte dall'imprenditore agricolo.

Pertanto:

a) da un lato, non ci pare condivisibile, in relazione al regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 22 del d.l. n. 66/2014, che possa darsi rilievo, ai fini della sussistenza della connessione, ai limiti di produzione posti dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/2009. Infatti, essi (limiti) obliterano il necessario accertamento, in punto di fatto, del rispetto del requisito di connessione, come stabilito dall'art. 2135, comma 3 c.c. Non senza considerare che, sul punto, appare corretta la tesi sostenuta dalla difesa della società contribuente nel giudizio di merito che ha dato origine all'incidente di costituzionalità, per cui le circolari dell'Amministrazione finanziaria non possono, ovviamente, integrare il precetto di legge<sup>7</sup>;

b) dall'altro lato, avuto riguardo alla novella introdotta dal ricordato art. 22, l'accertamento del requisito di connessione rimane comunque imprescindibile, affinché l'attività di produzione e cessione di energia elettrica fotovoltaica permanga nell'ambito dell'agrarietà: fermo rimanendo che tale attività, pur qualificabile come connessa ai sensi dell'art. 2135, comma 3 c.c., ai fini fiscali – per gli anni 2014 e 2015 – migrerà nell'ambito della commercialità laddove siano comunque superati i limiti produttivi ivi fissati.

**4. Spunti di riflessione in punto di discriminazione fiscale in capo all'impresa agricola che produce energia fotovoltaica.** La giurisprudenza della Corte costituzionale, anche recentemente, ha ribadito che la disciplina dell'imposta deve rispettare il principio (discendente dall'art. 3 Cost.) della sua coerenza interna: vale a dire che la regolamentazione della fattispecie impositiva deve essere coerente con l'individuazione del presupposto del tributo operato dallo stesso legislatore<sup>8</sup>.

In relazione al trattamento fiscale dell'impresa agricola, ai fini dell'imposizione sui redditi l'art. 32 del TUIR individua, quale fonte di reddito agrario, le attività principali di cui all'art. 2135, comma 1 c.c., nonché quelle di manipolazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli individuati in apposito d.m. ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali.

Dunque, l'imposizione del reddito, ritratto dalle attività agricole, su base catastale, trova la propria giustificazione nel fatto che le stesse constano dell'attività di sfruttamento del fondo; più precisamente, nell'utilizzazione dello stesso onde ritrarne prodotti agricoli<sup>9</sup>.

Ove, dunque, il legislatore stabilisce che attività svolte dall'imprenditore agricolo, qualificate agricole *ex lege*, sebbene non discendenti dall'attività di sfruttamento del fondo finalizzata alla produzione e commercializzazione di prodotti agricoli, sono fonte di reddito agrario, a nostro parere è da dubitare che la relativa disciplina sia compatibile col rammentato principio di coerenza interna dell'imposta.

In altri termini. Fonte di reddito agrario, ai sensi dell'art. 32 del TUIR, è l'attività di sfruttamento del fondo oltre che quella di manipolazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti

<sup>7</sup> Principio, questo, oltremodo pacifico: v. Cass. 5 gennaio 2010, n. 35, in *Dir. econ. assic.*, 2010, 911; Cass. Sez. Un. 2 novembre 2007, n. 23031, in *Boll. trib.*, 2008, 437.

<sup>8</sup> V., anche di recente, Corte cost. 11 febbraio 2015, n. 10 (ed *ivi* ulteriori riferimenti), in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it), la quale ha ribadito il proprio consolidato orientamento secondo cui «*in ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost. la Corte è dunque chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributari, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza 201 del 2014); cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere sull'uso ragionevole o meno che il legislatore abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione (sentenza n. 111/1997; ... n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012)*».

agricoli ritratti in prevalenza dallo svolgimento delle attività principali di sfruttamento del fondo. L'imposizione catastale costituisce, sotto tale versante, il retaggio, sul piano fiscale, della concezione civilistica dell'attività agricola quale forma di esercizio dei diritti proprietari sul fondo, anziché dello svolgimento dell'attività d'impresa sul medesimo<sup>10</sup>.

Se tale è il criterio scelto dal legislatore onde strutturare l'imposizione su base catastale, il principio di coerenza interna dell'imposta esige che siano qualificate come fonte di reddito agrario solo attività di sfruttamento del fondo che originano prodotti agricoli.

Ne discende, a nostro sommo avviso, che la previsione dell'art. 1, comma 423 della legge n. 266/2005, laddove prevede che l'attività di produzione e cessione di energia fotovoltaica, ancorché connessa, nei termini di cui si è detto, a quella principale, costituisce fonte di reddito agrario, suscita dubbi di compatibilità col predetto principio di coerenza interna della tassazione; infatti, detta attività, ancorché svolta sul fondo agricolo ed, in prevalenza (secondo l'interpretazione da noi sostenuta) a beneficio dell'azienda agricola, non è tuttavia volta alla produzione di beni agricoli<sup>11</sup>.

Perciò, a nostro parere sotto tale versante è da accogliere con favore l'attrazione di detta attività, ad opera dell'art. 22 del d.l. n. 66/2014, nel regime del reddito d'impresa, ancorché forfetariamente determinato.

**5. L'accertamento della natura commerciale ovvero agricola dell'attività di produzione e cessione di energia elettrica fotovoltaica.**

**5.1.** Alla luce delle considerazioni che precedono l'accertamento della natura agricola ovvero commerciale dell'attività di cui si discute esige di appurare se l'impianto fotovoltaico ubicato sul fondo aziendale sia in prevalenza produttivo di energia elettrica utilizzata per lo svolgimento delle attività agricole principali e connesse dell'impresa.

Non dirimente ci pare, invece, che i ricavi ritratti dalle attività agricole principali siano inferiori rispetto a quelli conseguiti dall'impresa con la cessione dell'energia fotovoltaica. Infatti, tale circostanza può avere plurime giustificazioni: dalle condizioni sfavorevoli di mercato inerenti le *commodities*, ad eventi naturali che possono aver pregiudicato le colture, etc.

Qualche cenno merita, poi, il tema della ripartizione dell'onere della prova tra impresa agricola ed Amministrazione finanziaria in ordine alla ricorrenza dei presupposti per l'accesso al regime di tassazione in esame.

---

9 Per la sistematica trattazione dell'imposizione reddituale in capo all'impresa agricola si rinvia, per tutti, a S. MULEO, *Impresa agraria ed imposizione reddituale*, Milano, 2005, spec. 49 e ss. e 121 e ss.; F. PICCIAREDDA, *La nozione di reddito agrario*, Milano, 2004, spec. 214 e ss. Sulla giustificazione dell'imposizione su base catastale del reddito ritratto dall'impresa agricola mediante lo sfruttamento del fondo, v. anche M. MICCINESI, *Il reddito dei fabbricati: profili e considerazioni critiche*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, Milano, 1986, 191 e ss., spec. 192 e 233-234. V. anche *La disciplina tributaria come indiretta forma di sostegno e sua progressiva erosione*, in *Finanziamento e credito all'agricoltura*, Milano, 1996, 125 e ss., il quale, in generale, osserva che «il sistema di tassazione catastale assolve in buona parte la funzione di una tassazione cripto patrimoniale, cioè non colpisce i redditi, ma il patrimonio, in quanto quest'ultimo viene ritenuto di per sé produttivo di ricchezza; l'imposizione risulta così sganciata dalla effettiva quantificazione dei flussi di ricchezza prodotti e, correlativamente, la conformazione del reddito fondiario prescinde completamente dall'effettivo impiego del bene in forme economicamente rilevanti» (127).

<sup>10</sup> Cfr., sul punto, per tutti, gli Autori citati nella nota precedente.

<sup>11</sup> Sul tema della discriminazione qualitativa dell'imposizione in capo all'impresa agricola, ci permettiamo di rinviare a G. FERRARA, *La specificità dell'impresa agricola, la discriminazione fiscale ed il fattore ambientale*, 2009, Tesi di dottorato - Università di Macerata - Corso di dottorato di ricerca XXII ciclo in *Diritto agrario ed ambientale, nazionale e comunitario*.

**5.2.** Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza<sup>12</sup> (e della dottrina<sup>13</sup>), in presenza di norma agevolativa è, infatti, ribaltato l'ordinario criterio di ripartizione dell'onere della prova tra ente impositore e contribuente: mentre, in via generale, spetta all'Ufficio finanziario allegare e dimostrare i fatti che giustificano la ripresa a tassazione nei riguardi del soggetto passivo, invece, in presenza di disposizioni agevolative, spetta al contribuente l'onere di allegare e provare i fatti che giustificano l'accesso del medesimo al beneficio fiscale.

Si ritiene<sup>14</sup> che la norma agevolativa sia quella che deroga rispetto al regime impositivo ordinariamente applicabile in capo al soggetto passivo, tenuto conto del presupposto d'imposta al medesimo riferibile, e gli attribuisce un vantaggio in termini di minor carico fiscale. La disposizione agevolativa trova la propria giustificazione nell'esigenza di tutela di interessi di rango costituzionale paritario rispetto a quello di cui all'art. 53 Cost., il quale chiama tutti i consociati al concorso alle pubbliche spese in ragione dell'effettiva idoneità di ognuno di essi alla contribuzione.

Vi sono, poi, disposizioni fiscali le quali, pur oggettivamente attributive di un vantaggio fiscale in capo al contribuente, tuttavia non sono qualificabili come norme agevolative. Per contro, costituiscono l'ordinario regime d'imposizione su di un determinato fatto imponibile assunto dalla legge a presupposto d'imposta. Altrimenti detto, non derogano ad alcun diverso criterio ordinario di tassazione, piuttosto costituendo, esse stesse, il regime fiscale ordinario di una determinata fattispecie impositiva<sup>15</sup>.

**5.3.** Talora si riscontra, nell'ambito dell'attività di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria, l'affermazione secondo cui il regime catastale del reddito dominicale ed agrario costituirebbe un vero e proprio regime agevolativo, atteso che sottrarrebbe l'imprenditore agricolo al più gravoso regime ordinario di tassazione secondo le regole proprie del reddito d'impresa.

Di qui – sulla base dei principi cui si è accennato – la conclusione per cui non spetterebbe all'Amministrazione l'onere di provare che l'attività svolta dal contribuente non rispetta i parametri dell'agrarietà fissati dall'art. 32 del TUIR, ma piuttosto a costui di dimostrare che le caratteristiche dell'attività dal medesimo esercitata soddisfano i requisiti di cui alla predetta disposizione.

A nostro avviso tale orientamento non può essere condiviso, siccome smentito dalla ricostruzione dei c.d. redditi fondiari operata dalla stessa Corte costituzionale<sup>16</sup>.

S'intende far riferimento al fatto che la giurisprudenza costituzionale<sup>17</sup>, chiamata a valutare se fosse compatibile col principio di cui all'art. 53 Cost. la normativa in tema di redditi fondiari (sulla cui base non è assoggettato a tassazione il reddito effettivamente ritratto dalla disponibilità del cespite,

---

<sup>12</sup> V., *ex pluris*, Cass. 30 novembre 2012, n. 21406, in *Giust. civ. Mass.*, 2012, 11, 1357; Cass. 9 novembre 2011, n. 23314, in *Vita not.*, 2012, 1, 351.

<sup>13</sup> V. per tutti M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva ed attività di accertamento*, Torino, 2013.

<sup>14</sup> V., in termini, F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 56 e ss. V. anche, sul punto, M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir., Agg.*, V, 2001, 48 e ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, 1994, I, 401 e ss.

<sup>15</sup> V. per tutti M. BASILAVECCHIA, *op. ult. cit.*

<sup>16</sup> Ci permettiamo di richiamare, in merito, quanto già osservato, sul punto, in G. FERRARA, *L'accertamento ai fini fiscali dell'effettiva natura dell'attività svolta dall'impresa agricola*, in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it).

<sup>17</sup> Corte cost. 31 marzo 1965, n. 16, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it). V. anche Corte cost. 10 dicembre 1987, n. 482, *ivi*. La Corte ha statuito che «quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rivelata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale».



ma quello medio ordinario quantificato sulla base delle relative tariffe d'estimo), ha statuito per la sua legittimità, osservando che il legislatore avrebbe assunto a presupposto di tali redditi la potenzialità produttiva (di reddito) del cespite immobiliare.

Dunque, secondo la Corte costituzionale, il fatto assunto a presupposto del reddito fondiario (cui ineriscono il reddito agrario e dominicale) è l'astratta capacità reddituale del fondo; ed è per questo che la quantificazione della base imponibile in ragione della rendita catastale – anziché del reddito effettivamente ritratto dall'immobile – è compatibile con l'art. 53 Cost.

L'imposizione sul reddito ritratto dalle attività agricole di cui all'art. 32 del TUIR secondo i parametri catastali (anziché a costi, ricavi e rimanenze effettive) costituisce l'ordinario criterio di tassazione individuato dal legislatore tributario, in coerenza con la scelta (secondo la lettura datane dalla Corte costituzionale) di assumere a presupposto dell'imposta sul reddito fondiario la potenzialità produttiva del terreno.

Si tratta di scelta che risente, come detto *supra sub 4.*), della (oramai risalente) ricostruzione dell'attività agricola non come esercizio di attività d'impresa, bensì quale sfruttamento del fondo agricolo nell'esercizio dei diritti reali o di godimento sussistenti sul medesimo<sup>18</sup>.

Se quanto osservato è corretto, ne consegue che la disciplina del reddito agrario e dominicale recata nel TUIR non dà luogo ad un regime fiscale agevolativo, nel significato sopra ricordato. Essa, infatti, lo si ripete ancora una volta, non deroga ad alcun diverso ordinario regime di tassazione gravante sull'imprenditore agricolo individuale o società semplice (tale non essendo quello del c.d. reddito d'impresa)<sup>19</sup>.

Piuttosto, l'art. 32 del TUIR pone il regime ordinario di tassazione del fondo, foriero di un oggettivo vantaggio fiscale per il contribuente, essendo, costui, chiamato al concorso alla spesa pubblica non in ragione del reddito effettivamente conseguito dal terreno, bensì di quello potenzialmente, dallo stesso, ritraibile.

**5.4.** Diverso è il caso del regime di tassazione catastale (operante fino al 2015) previsto per l'attività di produzione e cessione di energia fotovoltaica.

Infatti, come detto *supra sub 4.*), tale attività, siccome non consta dello sfruttamento del fondo finalizzato alla produzione agricola, non dovrebbe rientrare, alla luce del principio di coerenza interna dell'imposizione, nell'ambito di quelle produttive di reddito agrario.

Perciò, anche a non voler considerare che tale disciplina possa sottrarsi alla censura di costituzionalità, per violazione dell'art. 3 Cost., essa è comunque qualificabile come foriera di un'agevolazione fiscale per il contribuente. Onde, l'onere della prova circa la sussistenza dei presupposti per la sua fruizione spetta all'impresa agricola a fronte di una motivata contestazione dell'Agenzia delle Entrate circa l'inesistenza dei presupposti per accedere al regime fiscale<sup>20</sup>.

*Giuseppe Ferrara*

---

18 Per approfondimenti sul tema v., per tutti, M. MICCINESI, *Il reddito dei fabbricati: profili e considerazioni critiche*, cit., 191 e ss., spec. 192 e 233-234. V. anche *La disciplina tributaria come indiretta forma di sostegno e sua progressiva erosione*, in *Finanziamento e credito all'agricoltura*, cit., 125 e ss.

19 Sul punto vi è concordia in dottrina: v., *ex multis*, A. FANTOZZI, *Prospettive dello strumento societario in agricoltura*, in *Riv. dir. agr.*, 1993, I, 287 e ss., spec., 318 e ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 56 e ss.; M. MICCINESI, *op. ult. cit.*, 127; R. LUPI, *Fiscalità analitica e giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 411 e ss., spec. 427.

20 Sul tema dell'attività di accertamento nei confronti dell'impresa agricola, ci si consentito rinviare ancora a G. FERRARA, *L'accertamento ai fini fiscali dell'effettiva natura dell'attività svolta dall'impresa agricola*, cit.

