Energia fotovoltaica e reddito agrario: la Cassazione richiede la prevalenza effettiva dell'attività agricola

Cass. Sez. Trib. 12 novembre 2026, n. 29015 ord. - Macagno, pres.; Serrelli, est. - CA.RI. (avv. Grandi) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). *(Conferma Corte giust. trib. II grado Emilia-Romagna 5 aprile 2024)*

Imposte e tasse - Società agricola - Attività connesse - Produzione e cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche - Reddito agrario - Condizioni - Fondo "normalmente impiegato" nell'attività agricola - Prevalenza dell'attività agricola - Onere della prova a carico del contribuente - Destinazione pressoché esclusiva del fondo all'impianto - Tassazione come reddito d'impresa.

(Omissis)

FATTO

1. La società agricola Solarnova Srl, avente come oggetto sociale lo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 c.c., nonché lo svolgimento dell'attività di produzione e vendita di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nel corso del 2018 è stata sottoposta a verifica al fine di accertare se nell'anno 2013 avesse i requisiti richiesti dalla legge per l'attribuzione della qualifica di "società agricola", con determinazione su base catastale del reddito derivante dalla produzione e vendita di energia elettrica.
All'esito del controllo, l'Ufficio contestava la natura agricola dell'attività per la prevalenza della produzione e vendita di energia rispetto all'attività agricola tipica ed emetteva ai fini IRES e dell'imputazione del reddito di impresa l'avviso di accertamento n. THF03G101727/2018 con il quale rideterminava il reddito calcolato con il metodo catastale in reddito tassato secondo i principi del reddito di impresa e, poiché la società aveva optato per il regime di trasparenza di cui all'art. 116 t.u.i.r., emetteva ulteriori avvisi ai fini IRPEF: avviso di accertamento n. (OMISSIS) relativo al socio CA.RI. , avviso di accertamento n. (OMISSIS) relativo al socio CA.CH., avviso di accertamento n. (OMISSIS) relativo a CA.SA., avviso di accertamento n. (OMISSIS) relativo al socio CA.DA., avviso di accertamento n. (OMISSIS) relativo al socio MA.FA., avviso di
accertamento n. (OMISSIS) relativo al socio BO.FR..
2. La Commissione Tributaria Provinciale di Forlì rigettava il ricorso proposto dai contribuenti, che sostenevano la sussistenza del criterio di connessione di cui alla circolare n. 32/E/2009, l'errata interpretazione della circolare n. 50/E/2010, e che la natura agricola non può essere disconosciuta in base ad una asserita prevalenza reddituale derivante dall'attività connessa. Secondo il giudice di primo grado, invece, risultava accertata l'insussistenza del requisito della prevalenza dell'attività propriamente agricola nell'economia complessiva dell'impresa anche con riferimento alle attività connesse, ivi compresa quella della produzione e cessione di energia da fonti rinnovabili fotovoltaiche.
3. La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia - Romagna rigettava l'appello dei contribuenti, ritenendo l'attività industriale svolta in via prevalente ed esclusiva rispetto alla conduzione agricola del fondo.
4. I contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione affidandolo a due motivi. L'Agenzia delle Entrate ha depositato controricorso.
5. Il ricorso è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio, in prossimità della quale i contribuenti, in data 4 settembre 2026, hanno depositato memorie.

DIRITTO

1. Con il primo motivo i contribuenti deducono, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c. la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia sul motivo di appello fondato sulla critica della sentenza di primo grado che non ha valutato adeguatamente l'esistenza di uno dei requisiti di connessione ai sensi della Circolare 32/E del 2009, né l'esistenza di un reddito derivante dall'attività agricola tipica, e più in generale, l'esistenza del progetto agricolo sviluppatosi nel corso tempo attraverso l'acquisto di terreni e attrezzature, con conseguente violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c.
1.1. Il motivo è infondato.
1.2. Secondo questa Corte (Cass. sez.5, 23/20/2024, n. 27551, Cass. sez. 5 -, 6/3/2023, n. 5017) il vizio di omessa pronuncia, censurabile ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c., ricorre ove il giudice ometta completamente di adottare un qualsiasi provvedimento, anche solo implicito di accoglimento o di rigetto ma comunque indispensabile per la soluzione del caso concreto, sulla domanda o sull'eccezione sottoposta al suo esame, mentre il vizio di omessa motivazione, dopo la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia stato, ma sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico oppure si

Fondazione OSSERVATORIO SULLA CRIMINALITÀ NELL'AGRICOLTURA E SUL SISTEMA AGROALIMENTARE

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

sia tradotto nella mancanza assoluta di motivazione, nella motivazione apparente, nella motivazione perplessa o incomprensibile o nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili.
Ed infatti, la mancata pronuncia su un motivo d'appello integra la violazione dell'art. 112 c.p.c. e non già l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in quanto il motivo di gravame non costituisce un fatto storico, principale o secondario.
1.3. Nel caso in esame i ricorrenti hanno dedotto l'omessa pronuncia su un motivo di appello non riportato specificamente ed hanno trascritto uno stralcio del ricorso in appello nel quale si richiamano le argomentazioni svolte in quella sede dolendosi del fatto che la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado non ha tenuto in considerazione aspetti ritenuti rilevanti giungendo a conclusione errata, anche rispetto alla situazione di fatto che viene in rilievo.
1.4. La Corte di secondo grado ha considerato prevalente l'attività industriale rispetto a quella agricola considerando una serie di elementi, tra i quali l'integrale copertura del fondo con i pannelli fotovoltaici, la stipula di un finanziamento per un consistente importo economico per l'acquisto e la realizzazione dell'impianto fotovoltaico senza alcun investimento in attrezzature tipiche dell'attività agricola, gli acquisti di materiale necessario in agricoltura per quantità e costi ridotti al minimo, l'assenza di spese per l'acquisto di attrezzi o macchinari indispensabili per l'agricoltura o comunque l'incidenza trascurabile di esse sul bilancio societario e l'impegno dei soci verso attività esterne indipendenti dalla coltivazione del fondo.
I ricorrenti sostengono, invece, che la società disponeva di 97 ettari di terreni agricoli e che era rispettato il criterio di connessione di cui alla circolare 32/E/2009 gestendo la società un impianto che necessitava di 79,9 ettari, che risultava dimostrata la coltivazione di tutti gli ettari necessari, circostanza non contestata dall'Ufficio in sede di controdeduzioni, e che la perizia depositata a firma della dott.ssa Milanesi è stata ignorata dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado; ed ancora, che è stato comunque registrato un reddito agricolo di Euro 40.052,47 e che la mancata produzione di oltre quattro ettari piantati a erbe aromatiche giustificava il reddito agricolo così come quantificato e che, nel caso in cui il raccolto fosse stato regolare sarebbe stato possibile produrre un reddito agricolo superiore a quello generato dalla vendita di energia.
1.5. Risulta evidente, da quanto innanzi esposto, che nella prospettazione difensiva dei contribuenti non viene in rilievo un'omessa pronuncia poiché la doglianza attiene piuttosto alla motivazione fornita dalla Corte di Giustizia Tributaria ritenuta lacunosa ed erronea.
In sostanza, la censura involge l'apprezzamento in fatto degli elementi probatori analizzati dal giudice d'appello e, pertanto, esula dal vizio di omessa pronuncia ed è comunque estranea al sindacato del giudice di legittimità, al quale non è attribuito il compito di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione del giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione.
Il motivo è, dunque, inammissibile nella parte in cui è volto ad ottenere una rivalutazione nel merito dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice d'appello, ma è, comunque, infondato quanto alla prospettata censura di omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 c.p.c.
2. Con il secondo motivo i ricorrenti deducono, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2135 c.c. e dell'art. 1, comma 423, della legge 266/2005, per avere la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado errato nel disconoscere la vocazione agricola del fondo sulla base di un mero giudizio di prevalenza reddituale, poiché l'art. 2135 c.c. ricollega l'esercizio dell'attività agricola non al volume d'affari bensì alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso e richiede che lo svolgimento delle attività c.d. connesse avvenga mediante un utilizzo prevalente di attrezzature o risorse agricole e nel caso della produzione di energia da fonte solare fotovoltaica essa deriva dall'utilizzo del fondo.
2.1. Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.
2.2. L'art. 2135 c.c., come sostituito dall'art. 1 D.Lgs. n. 228 del 2001, al primo comma, espone la definizione di imprenditore agricolo come colui che esercita l'attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse; al secondo comma precisa cosa debba intendersi per tali attività, e cioè attività dirette alla cura
ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci, salmastre o marine; al terzo comma, individua le attività connesse a quelle, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risolse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge.
L'art. 32 (ex art. 35) comma 1, t.u.i.r., nella versione applicabile ratione temporis, stabilisce che "il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso". Il comma 1, in virtù dell'art.

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

1, comma 1, D.Lgs., n. 192 del 2024, è stato modificato con l'eliminazione del riferimento alle potenzialità del terreno, ma detta modifica non si applica alla fattispecie in esame. Il successivo comma 2 precisa poi quali sono le attività agricole e, tra queste ultime, alla lett. c), considera le attività connesse, includendovi quelle di cui all'art. 2135, terzo comma, c.c.
L'art. 34 t.u.i.r. stabilisce che il reddito agrario è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo.
L'art. 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, nel testo vigente ratione temporis, 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' articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario...".
Nel dichiarare l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 , comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 , nel testo anteriore alle modifiche apportate dall' art. 22 , comma 1, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 , convertito, con modificazioni, dall' art. 1 , comma 1, della legge 23 giugno 2014, n. 89 , e dell' art. 1 , comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 , in riferimento agli artt. 2 , 3 e 53 Cost., la Corte costituzionale (Corte Cost., 24 aprile 2015, n. 66) ha precisato che: "Il legislatore si preoccupa, peraltro, di perimetrare la categoria delle attività connesse, ricorrendo al principio della "prevalenza" dell'attività propriamente agricola nell'economia complessiva dell'impresa. E questa condizione, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice rimettente, 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 una espressa indicazione in tal senso nel citato comma 423".
2.3. Alla luce della ricostruzione normativa di cui innanzi si osserva che è l'art. 2135 c.c. ad individuare in termini generali le categorie delle attività connesse nelle quali, come detto, può rientrare la produzione e cessione di energia da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche a determinate condizioni.
Va poi aggiunto che, in base alla circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 6 luglio 2009, n. 32/E, l'impianto fotovoltaico è un'attività connessa "atipica", in quanto il suo svolgimento non richiede all'imprenditore agricolo l'impiego di prodotti derivanti dalla coltivazione del fondo e 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 con attribuzione di reddito agrario.
Secondo la nota protocollo Omissis in essa richiamata, ai fini di individuare i requisiti oggettivi che devono essere soddisfatti affinché la produzione di energia da fonti fotovoltaiche possa essere assimilata ad attività agricola connessa, è necessario tra l'altro che: 1. la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 KW di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all'attività agricola; 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 derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati realizzati su strutture aziendali esistenti; b) il volume d'affari derivante dell'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) deve essere superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 KW.
Con risposta all'interpello n. 319/2022, anch'essa richiamata dai ricorrenti, è vero che l'Agenzia ha affermato, alla luce della pronuncia della Corte Cost. n. 66/2015, che non vi è alcun limite quantitativo o qualitativo oltre il quale la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche cessa automaticamente di essere attività connessa a quella agricola, ma ha anche rimarcato la regola generale e cioè che occorre che l'impianto o gli impianti fotovoltaici soddisfino almeno uno dei requisiti di cui alle succitate lettere a), b) e c) della circolare 32/E del 2009 e rispettino il principio di prevalenza dell'attività agricola rispetto a quella di produzione di energia.
2.4. In definitiva, come affermato anche da ultimo dalla Corte (Cass. sez. 5, 20/5/2026 n. 15409) ciò che deve rilevare è il fondo,
quale "risorsa" primaria dell'impresa agricola, che, anche quando sia utilizzato per la collocazione degli impianti fotovoltaici, deve comunque risultare "normalmente impiegato" 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.
È, dunque, necessaria la correlazione tra impianto fotovoltaico e attività rurale che non può essere svolta dall'imprenditore in misura del tutto residuale (sia avuto riguardo al dato dimensionale del terreno occupato, sia considerato il reddito prodotto) perché altrimenti verrebbe meno la ratio sottesa al regime speciale agevolativo che il legislatore ha riservato per l'attività agricola: le disposizioni fiscali sono di stretta interpretazione e possono essere applicate solo ove ne ricorrano i presupposti, la prova della cui ricorrenza grava sul contribuente. Tale principio vige anche per le attività agricole connesse.
Per l'applicazione del regime più favorevole, oltre ai presupposti di cui all'art. 32, comma 1, t.u.i.r., occorrerà dunque che le attività connesse rispondano ai requisiti di cui all'art. 2135 c.c. richiamati dal comma 2, ovvero siano dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, dei prodotti; che questi ultimi siano ottenuti "prevalentemente" dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

animali; che i prodotti di cui alle attività connesse siano tra quelli contemplati dai singoli D.M. ratione temporis vigenti. In sostanza, occorre che il reddito percepito sia prodotto nell'ambito dell'attività agricola esercitata "nei limiti della potenzialità del terreno" (Cass. n. 7447/2022, richiamata da Cass. sez. 5, 22/5/2026, n. 15792, Cass. n.18844/2025) e che il fondo resti una risorsa primaria dell'impresa agricola, impiegata normalmente nell'attività agricola anche quando su di esso siano stati collocati impianti fotovoltaici.
2.5. Da tanto consegue che la censura non coglie nel segno, atteso che i giudici regionali, in linea con i principi giurisprudenziali innanzi richiamati, non hanno fondato il proprio convincimento soltanto su un mero giudizio di prevalenza reddituale, come dedotto dalla parte, ma hanno accertato che il fondo era stato destinato in via "ormai esclusiva" dai contribuenti all'attività industriale, come desumibile dagli elementi evidenziati in sentenza e cioè dalla pressoché integrale copertura del fondo con pannelli fotovoltaici, dal fatto che i contribuenti hanno fruito di un finanziamento per un consistente importo economico per l'acquisto e la realizzazione di un impianto fotovoltaico che utilizzasse l'intero fondo, dalla mancanza di investimenti in attrezzature tipiche dell'attività agricola e di acquisti di materiale necessario in agricoltura (come sementi, diserbanti e concimi), avvenuti per costi e quantità ridotti al minimo, ed ancora dal fatto che non sono state sostenute spese per l'acquisto di attrezzi o macchinari indispensabili in agricoltura o comunque le spese hanno avuto un trascurabile rilievi sul bilancio e che i soci si dedicavano ad altre attività esterne e diverse dalla coltivazione del fondo; infine dalla circostanza che i redditi derivanti dall'attività di produzione e vendita di energia avevano raggiunto una "schiacciante prevalenza".
Alla luce della valutazione di merito così come compiuta, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado ha quindi ritenuto la sostanziale esclusività dell'attività di produzione di energia elettrica con il venir meno dell'attività agricola connaturata al fondo (che avrebbe giustificato il regime fiscale invocato), con conseguente tassazione dei proventi come reddito di impresa soggetti a tassazione ordinaria.
2.6. In definitiva, la critica, oltre che infondata per quanto innanzi osservato, si rivela prima ancora inammissibile, poiché il vizio di violazione di legge consiste nella erronea riconduzione del fatto materiale nella fattispecie legale deputata a dettarne la disciplina (c.d. vizio di sussunzione) e postula che l'accertamento in fatto operato dal giudice di merito sia considerato fermo ed indiscusso. Il motivo in esame critica invece la ricostruzione del fatto materiale e rimette in discussione l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento, valutare le prove e scegliere, tra le risultanze probatorie concludenti, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione. I ricorrenti allegano un'erronea ricognizione, da parte del giudice di merito, della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa, introducendo una censura che non attiene all'esatta interpretazione della norma di legge, inerendo bensì alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, unicamente sotto l'aspetto del vizio di motivazione ovvero del travisamento della prova.
3. Il ricorso deve essere pertanto rigettato con conseguente condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore della controricorrente liquidate come in dispositivo.
Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis del citato art. 13, se dovuto.
P.Q.M.
rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.400,00 a titolo di compenso, oltre spese prenotate a debito. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis del citato art. 13, se dovuto.

(Omissis)

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it