

Impianto fotovoltaico concesso in *leasing* a società agricola. Il riconoscimento della ruralità prescinde dalla titolarità dell'impianto

Cass. Sez. Trib. 19 novembre 2024, n. 29754 ord. - Stalla, pres.; Lo Sardo, est. - UBI Leasing S.p.A. (avv. Innocenti) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Lazio 28 febbraio 2017*)

Imposte e tasse - Inquadramento catastale - Impianto fotovoltaico - Acquisto del diritto di superficie su di un terreno con annesso impianto da parte di una società non esercente attività agricola - Concessione in *leasing* del complesso a imprenditore agricolo - Riconoscimento della ruralità dell'immobile - Sussiste anche se chi è titolare non esercita l'attività agricola - Per l'attribuzione della categoria D/10 devono sussistere i requisiti di legge.

L'impianto fotovoltaico insistente su un terreno agricolo e concorrente allo svolgimento dell'attività agricola, secondo la previsione dell'art. 1, comma 423, della l. 23 dicembre 2005, n. 266 (e successive modificazioni ed integrazioni), in linea con l'interpretazione datane dalla sentenza della Corte costituzionale n. 66 del 24 aprile 2015, anche nel caso in cui l'imprenditore agricolo (individuale o collettivo) non ne sia proprietario, ma mero utilizzatore in base a contratto di locazione finanziaria (leasing), deve essere classato, in presenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dall'art. 9, comma 3 bis, del d.l. n. 557/1993, come fabbricato rurale strumentale, con conseguente attribuzione della categoria D/10, in quanto la produzione di energia fotovoltaica, impiegata normalmente nell'esercizio dell'attività agricola, costituisce attività connessa ai sensi dell'art. 2135, comma 3, c.c.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

(*Omissis*)

La presenza, sempre più diffusa, nel nostro Paese di impianti fotovoltaici, installati su terreni agricoli per la produzione e l'uso dell'energia, costituisce non solo uno strumento destinato a migliorare l'efficienza delle aziende del settore ma ha soprattutto il merito di fornire ad esse un'ulteriore fonte reddituale da cui trarre un proficuo vantaggio.

Sebbene la giurisprudenza e la prassi ministeriali abbiano fornito al riguardo circostanziati chiarimenti, non sempre coincidenti, l'argomento è tornato d'attualità con l'ordinanza 19 novembre 2024, n. 29754, in epigrafe, dove la Suprema Corte ha, in sintesi, affermato che un impianto fotovoltaico, posizionato su di un terreno agricolo, rientra nella tipologia dei fabbricati strumentali rurali, censibile come tale nella categoria speciale D/10¹, sempreché siano soddisfatti i requisiti richiesti dalle norme di riferimento.

L'occasione di tale pronunciamento è stata la vertenza che aveva visto confrontarsi una società, operante nel settore del *leasing* che aveva acquistato il diritto di superficie su di un terreno agricolo dove era stato realizzato un impianto fotovoltaico, e l'Agenzia delle Entrate. Il motivo del contendere derivava dal fatto che la società in questione, dopo l'acquisto, aveva concesso in *leasing* il terreno alla parte venditrice che era una società s.r.l. esercente l'attività agricola. L'Ufficio contestava la ruralità «dell'immobile» e la conseguente attribuzione, mediante procedura DOCFA (Documento Catasto Fabbricati), della categoria catastale D/10 sul presupposto che, non essendo la società di *leasing* dedita all'attività agricola, l'impianto fotovoltaico non avesse i requisiti necessari per il riconoscimento della ruralità per cui si rendeva opportuno iscriverlo in altra categoria consona; nello specifico, il complesso andava accatastato, come opificio, nella categoria D/1. Il «Fisco» si era evidentemente richiamato alle istruzioni di servizio dell'Amministrazione finanziaria² con cui era stato fatto presente che le centrali elettriche a «pannelli fotovoltaici» sono

¹ Con l'art. 1, comma 5, del d.p.r. n. 139/1998 è stato disposto che le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, sono censite nella categoria speciale «D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole», nel caso in cui le caratteristiche di destinazione e tipologiche siano tali da non consentire, senza radicali trasformazioni, una destinazione diversa da quella per la quale furono originariamente costruite.

² Agenzia del Territorio, Nota 22 giugno 2012, prot. n. 31892; risoluzione n. 3 del 6 novembre 2008.

equiparabili a dei meri opifici ed in quanto tali soggette ad accatastamento nella menzionata categoria; per inciso, appartengono a questa classe i fabbricati destinati all'esercizio di un'attività industriale o commerciale. Confutando che la società di *leasing* non svolgesse l'attività agricola era, quindi, ovvio per l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate giungere a quelle conclusioni che giustificavano l'avviso di accertamento per rettifica del classamento (da D/10 a D/1).

La domanda alla quale sostanzialmente i giudici di legittimità erano chiamati a dare risposta, in sede contenziosa, riguardava se, ai fini del riconoscimento della ruralità di quell'immobile, dovesse necessariamente sussistere un rapporto di connessione fra il proprietario del medesimo (cioè la società di *leasing*) e l'attività agricola che, nel caso di specie, era però esercitata da altro soggetto; la struttura era utilizzata, infatti, da un imprenditore agricolo (una società agricola s.r.l. che era stata in precedenza titolare del complesso immobiliare).

Per risolvere l'interrogativo occorreva rifarsi, in via preliminare, a quanto stabilito dall'art. 1, comma 423, della legge n. 266/2005³, il quale stabilisce 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 (...)» Voluta dal legislatore, nell'ottica dell'incentivazione della produzione di energia elettrica mediante fonti rinnovabili, la norma fiscale aveva il fine ultimo di favorire l'esercizio di tali attività da parte degli imprenditori agricoli.

A conferma di questo, la stessa Amministrazione finanziaria⁴ ha chiarito che la produzione di energia da fonte fotovoltaica, a differenza di quella derivante da fonti agroforestali, non richiede l'utilizzazione di prodotti provenienti dal fondo, bensì necessita della installazione di specifici impianti (pannelli fotovoltaici) in grado di convertire le radiazioni solari in energia elettrica o calorica. Si tratta, dunque, di un'attività «connessa "atipica"» in quanto il suo svolgimento non richiede all'imprenditore agricolo l'impiego di prodotti derivanti dalla coltivazione del fondo. Tale produzione prescinde, infatti, dalla coltivazione del fondo, del bosco o dall'allevamento di animali; ciò nonostante, 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. In particolare, i terreni, di proprietà dell'imprenditore agricolo o, comunque nella sua disponibilità, devono essere condotti dallo stesso soggetto ed essere ubicati nello stesso Comune ove è sito il parco fotovoltaico, ovvero in Comuni confinanti.

Nello specifico, la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 kw di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all'attività agricola. Viceversa, qualora si ecceda il predetto limite, per considerarsi «connessa» all'attività agricola occorre che:

- la produzione di energia fotovoltaica derivi da impianti con integrazione architettonica o da impianti parzialmente integrati, realizzati su strutture aziendali esistenti;
- il volume d'affari derivante dell'attività agricola (esclusa la produzione di energia fotovoltaica) sia superiore al volume d'affari della produzione di energia fotovoltaica eccedente i 200 kw., al netto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica⁵.

³ L'art. 1, comma 423, della legge n. 266/2005 ha subito nel corso degli anni talune modifiche ad opera dell'art. 1, comma 369, della legge n. 296/2006 e dall'art. 22, comma 1, della legge n. 89/2014; modifiche che non hanno inciso tuttavia sulla sostanza.

⁴ Agenzia delle Entrate, circ. 6 luglio 2009, n. 32.

⁵ L'Agenzia delle Entrate, con risoluzioni 15 ottobre 2015, n. 86/E e 18 luglio 2016, n. 54/E ha confermato l'interpretazione fornita con la circolare del 2009 precisando tuttavia che il limite di potenza nominale d'impianto da 200 kw doveva essere sostituito con il nuovo limite di produzione annua di 260.000 kwh a seguito delle modifiche apportate all'art. 1, comma 423, della legge n. 266/2005.

Pertanto, agli immobili ospitanti le installazioni fotovoltaiche, censiti autonomamente e per i quali sussistono i requisiti per il riconoscimento del carattere di ruralità, nel caso in cui ricorra l'obbligo di dichiarazione in catasto, ai sensi degli artt. 20 e 28 del r.d.l. n. 652/1939 è attribuita la categoria «D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole» con rendita determinata secondo le consuete disposizioni in materia catastale.

Ricapitolando, affinché tutto ciò sia possibile è opportuno che:

- esista l'azienda agricola, con terreni e beni strumentali finalizzati all'esercizio della relativa attività;
- l'energia sia prodotta dall'imprenditore agricolo, nell'ambito dell'azienda agricola;
- l'impianto fotovoltaico sia posto nel Comune dove sono ubicati i terreni agricoli, o in quelli limitrofi;
- almeno uno dei requisiti oggettivi, richiamati al paragrafo 4 della citata circolare n. 32 del 2009, sia soddisfatto.

Nel documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate conclude ritenendo, quindi, che agli immobili ospitanti le installazioni fotovoltaiche è attribuita la categoria speciale catastale D/10; trattasi, pertanto di fabbricati strumentali «rurali» riconducibili all'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993.

L'articolo da ultimo citato⁶, prevede, com'è dato rilevare, un elenco (sommario), non esaustivo, dei fabbricati utilizzati per l'espletamento anche di attività connesse a quella agricola.

A differenza delle abitazioni, per gli strumentali rurali non sono richiesti requisiti particolari in quanto è sufficiente che assolvano alle funzioni previste dall'art. 2135 c.c.

Appurato che la produzione di energia fotovoltaica è attività connessa a quella agricola, nel rispetto di determinate condizioni, e che i relativi impianti possono rientrare nella casistica dei suddetti fabbricati strumentali occorre risolvere, nel caso di specie, il problema principale.

Nel corso del dibattimento processuale la C.T.R., riformando la decisione dei primi giudici, aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate sul presupposto che l'impianto fotovoltaico, appartenendo in proprietà superficaria a soggetto non esercente impresa agricola, non potesse avere le caratteristiche della ruralità.

La Suprema Corte, accogliendo il ricorso della società di *leasing*, ha ribadito l'indirizzo consolidato della prassi amministrativa⁷ nel senso che gli impianti ospitanti gli impianti fotovoltaici realizzati su fondi agricoli, sono rurali se rispondono alle condizioni illustrate. Questo ha portato a ritenere, per i giudici di legittimità, che un discorso analogo valga anche nel caso in cui l'imprenditore agricolo non sia proprietario, ma mero utilizzatore dell'impianto fotovoltaico in forza di un contratto di *leasing*, purché l'energia elettrica prodotta da quest'ultimo sia destinata a supportare l'attività agricola esercitata sul medesimo terreno in cui l'impianto fotovoltaico è stato installato ovvero in un terreno limitrofo ad esso, essendo sufficiente la disponibilità a qualsivoglia titolo (non solo dominicale) del suddetto manufatto. Difatti, non è necessaria

⁶ Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile e in particolare destinate:

- alla protezione delle piante;
- alla conservazione dei prodotti agricoli;
- alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- all'allevamento e al ricovero degli animali;
- all'agriturismo;
- ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda;
- alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi.

⁷ Agenzia delle Entrate, circ. 19 dicembre 2013, n. 36/E, dove, fra l'altro, è stato ulteriormente specificato che l'azienda agricola, in base all'art. 9, comma 3, lett. c) del d.l. n. 557/1993, deve disporre di un fondo di superficie non inferiore a 10.000 mq. (fatta eccezione per le colture specializzate dove il limite è ridotto a 3.000 mq.), fermo restando che le particelle interessate debbono essere iscritte al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario.

l'identità soggettiva tra utilizzatore e proprietario del fabbricato strumentale all'attività agricola ai fini del riconoscimento della «ruralità» in catasto, fermo restando che l'utilizzatore sia imprenditore agricolo.

Una interpretazione che è aderente a quanto affermato dalla Consulta⁸ secondo cui anche nel caso in cui l'imprenditore agricolo (individuale o collettivo) non ne sia proprietario, ma mero utilizzatore in base a contratto di locazione finanziaria (*leasing*), deve essere classato – in presenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dall'art. 9, comma 3 *bis*, del d.l. n. 557/1993 – come fabbricato rurale.

La sentenza della C.T.R. andava, quindi, cassata perché erano stati disattesi i principi ai quali fare riferimento.

La decisione della Suprema Corte, con l'ordinanza n. 29754/2024, assume particolare rilievo in quanto costituisce un precedente della giurisprudenza al quale fare riferimento. Apportando ulteriore chiarezza circa la classificazione catastale degli impianti fotovoltaici ai fini del riconoscimento della loro ruralità i giudici di legittimità hanno così legittimato l'adozione di un modello di agricoltura sostenibile al quale le aziende del settore possono richiamarsi allorquando intendano investire le proprie energie in un settore diverso da quello tradizionale, quale appunto quello delle energie diversificate, che consente, fra l'altro, di trarne una ulteriore fonte di guadagno, senza per questo mutare la destinazione agricola dei terreni.

Luigi Cenicola

⁸ Corte cost. 24 aprile 2015, n. 66, in *Riv. dir. agr.*, 2016, 2, 236, con nota di I. CANFORA, *Il fondo rustico, i pannelli solari e l'agrarietà per connessione: come non snaturare la vocazione agricola dell'impresa*. Nella sentenza è stata dichiarata infondata la questione di legittimità sollevata da una Commissione tributaria provinciale in merito al regime fiscale agevolato riservato alla produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali, effettuate dagli imprenditori agricoli.