

**Comm. trib. regionale Emilia-Romagna Bologna Sez. IX, Sent., 18-09-2020, n. 881**

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Avviso di accertamento

TRIBUTI LOCALI

**Fatto Diritto P.Q.M.**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI E. ROMAGNA

NONA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

CIAMPINI LUCIA - Presidente e Relatore

GIRELLI GINO - Giudice

PASI ALBERTO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1745/2017

depositato il 14/09/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 66/2017 Sez. 2 emessa dalla Commissione Tributari Provinciale di REGGIO NELL'EMILIA

contro:

(...)

difeso da:

(...)

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE REGGIO EMILIA

VIA BORSELLINO N. 32 42100 REGGIO NELL'EMILIA RE

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2013

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2013

**Svolgimento del processo**

L'impresa (...), svolgente attività di produzione di foraggio e allevamento di bovini da latte, svolge quale attività connessa anche quella di produzione di energia elettrica da biogas.

Relativamente all'esercizio 2013 la ditta ha ricevuto avviso di accertamento dalla Direzione Provinciale delle Entrate di Reggio Emilia, in quanto secondo l'Ufficio avrebbe illegittimamente qualificato il reddito proveniente dall'attività di produzione di energia elettrica da biogas quale reddito agrario, mentre lo stesso sarebbe da qualificare quale reddito d'impresa, in quanto lo stesso non avrebbe

soddisfatto il disposto dell'art. 32, comma 2, lett. c) TUIR secondo cui: "Sono considerate attività agricole: c) le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile dirette alle manipolazione, conservazione, trasformazione e commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

Assume, infatti, l'Agenzia che solo il 36,09 % dell'energia prodotta sarebbe stata ottenuta con l'utilizzo di biogas proveniente da prodotti ottenuti dalla coltivazione del fondo, mentre il resto sarebbe stato ottenuto con prodotti acquistati dal mercato; a ciò conseguirebbe il disconoscimento della qualifica di reddito prodotto quale reddito agrario e la sua riqualificazione quale reddito d'impresa.

Secondo l'Ufficio, infatti, non avrebbe alcuna rilevanza il ravvedimento operoso attuato dalla società contribuente, la quale ha presentato dichiarazione integrativa rettificando in aumento il reddito dichiarato ed il valore della produzione posto che la stessa non avrebbe "integralmente integrato nel senso richiesto dai verificatori".

Con ricorso in termini l'impresa ha contestato l'avviso di accertamento e ha dedotto ai sensi dell'art. 1, comma 423, della L. n. 266 del 2005 secondo cui: "Fermo restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestale sino a 2.400.000 Kwh anno e fotovoltaico sino a 260.000 Kwh anno nonché i carburanti e prodotti chimici di origine agroforestale provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connessa ai sensi dell'art. 2135, terzo comma codice civile e si considerano produttive di reddito agrario".

La produzione di energia elettrica da biogas ottenuta con prodotti provenienti prevalentemente dal fondo è da qualificarsi come attività produttiva di reddito agrario.

La dichiarazione integrativa presentata in sede di ravvedimento operoso ha correttamente interpretato il portato del combinato disposto della normativa richiamata mediante applicazione della cosiddetta franchigia, che va sempre tenuta presente in sede di quantificazione del reddito agrario di cui all'art. 32, 2 comma, lett. c) citato.

Premesso quanto sopra chiedeva l'accoglimento del ricorso.

L'Agenzia si è costituita in termini, controdeducendo con richiesta di rigetto del ricorso.

La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, con sentenza n. 66/2017 del 21/2/2017, ha accolto il ricorso ed ha compensato le spese.

Con appello in termini l'Agenzia ha contestato la sentenza e ne ha chiesto l'annullamento con condanna della controparte alla rifusione delle spese per il presente giudizio e conferma di quelle addebitate in primo grado.

Con proprie controdeduzioni parte contribuente si è opposta e ne ha chiesto la conferma con rigetto dell'appello e vittoria delle spese per entrambi i gradi di giudizio.

### Motivi della decisione

Il Collegio prende atto che la tesi dell'Ufficio, sulla base della quale viene richiesta la riforma della sentenza, parte dal presupposto, a suo dire errato, contenuto nella sentenza stessa secondo la quale "...la Ricorrente ha correttamente effettuato il ravvedimento operoso tramite la presentazione della dichiarazione integrativa; va, infatti, evidenziato come la Stessa, premesso che la percentuale di energia ottenuta con l'utilizzo dei prodotti del fondo, ammontava al 36,09%, abbia, legittimamente considerato che fino al 72,16% l'energia prodotta e ceduta, andasse inquadrata nell'ambito del reddito agrario, posto che la differenza tra le due percentuali era di 36,07% e dunque inferiore alla percentuale di energia "autoprodotta" e dunque ancora, come, "nell'insieme" del 72,16% sussistesse la prevalenza di energia "autoprodotta" rispetto a quella "eteroprodotta" con ciò legittimando la qualificazione dell'intero "insieme" come produttivo di reddito agrario;..."

Ne è conseguito che il ravvedimento operoso attuato doveva riguardare, secondo la tesi del contribuente accolta in sentenza, solo la percentuale del 27,84% (erroneamente indicato come 27,82%) da riqualificare come reddito d'impresa da sottoporre alla relativa imposizione.

Tale tesi, secondo l'Ufficio, è errata per violazione e falsa applicazione degli artt. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 1, comma 423, della L. n. 266 del 2005 perché il contribuente avrebbe ritenuto sussistente il requisito della prevalenza, al fine di qualificare come reddito agrario l'attività di produzione di energia elettrica da fonti agro forestali autoprodotte rispetto a quelle derivanti da prodotti e materie acquisiti presso terzi o eteroprodotti, sulla base di un ragionamento totalmente personale privo di riscontro normativo.

L'Ufficio ritiene la propria tesi sostenuta dal fatto che la circolare n. 32 del 2009, che disciplina l'attività di cui si discute, non contempla la franchigia nelle modalità dedotte da parte contribuente e, quindi, sarebbe evidente che; "il requisito della prevalenza necessario per accedere alla tassazione catastale non è stato rispettato (36,09 di energia autoprodotta a fronte del 63,91 di energia prodotta con mezzi di terzi), e quindi si può dire che l'attività medesima è assimilabile a una qualsiasi attività commerciale ....omissis".

Il Collegio ritiene di doversi estraniare dalle connesse ed evidenti forzature con le quali le rispettive difese hanno sostenuto le proprie argomentazioni.

Partendo dal presupposto che la legge applicabile, catione temporis, sia il comma 423 dell'art. 1 della L. n. 266 del 2005 il Collegio ritiene fondata l'argomentazione posta dalla sentenza appellata e, quindi, che l'appello dell'Ufficio debba essere respinto.

La legge citata recita: ".....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 effettuate da imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, 3 comma del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario...." Assodato tale principio, ex lege ne deriva logicamente la connessione con l'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986 con la tassazione del reddito su base catastale e non analitica purché sia stato rispettato il presupposto del requisito della prevalenza che caratterizza le attività agricole connesse e che devono rispondere ai requisiti e alle disposizioni contenute negli artt. 32 e 56 bis del citato TUIR.

Tali disposizioni, anche a detta dell'Ufficio, "si applicano anche in relazione a prodotti agricoli acquistati presso terzi a condizione che questi ultimi non siano comunque prevalenti rispetto ai prodotti propri".

Sorge quindi spontaneo analizzare il requisito della cosiddetta prevalenza nel senso voluto dalla norma una volta dato per scontato la presenza di un reddito agrario, poiché non vi sono state osservazioni circa la coincidenza soggettiva dell'Imprenditore agricolo.

Per addivenire alle modalità di tassazione delle attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, su questo insiste l'Ufficio, è necessario verificare se le attività svolte ricadano tra quelle contemplate nel decreto ministeriale che dovrebbe essere emanato con cadenza biennale.

Intanto, il Collegio ritiene debba farsi un chiarimento sul significato di trasformazione, da definirsi quella operazione per mezzo della quale un prodotto originario per effetto della lavorazione, modifica o perde le sue caratteristiche merceologiche originali esempio, trasformazione dell'uva in vino o del latte in formaggio. Si avrà invece manipolazione quando il prodotto, nonostante una o più lavorazioni, mantiene le sue caratteristiche merceologiche originali, ad esempio l'essiccamento e l'imbottimento delle foglie di tabacco (Fonte la circolare Ministeriale del 01/06/1955 n. 351690).

Su questo punto e cioè sul mancato inserimento nel decreto ministeriale, è incentrata tutta l'attività motivazionale del diniego della tesi della società contribuente di cui in seguito si dirà.

Ciò premesso il Collegio ritiene nelle proprie valutazioni e considerazioni che si possa addivenire a due conclusioni: o possa verificarsi il rispetto della prevalenza con conseguente assoggettamento a reddito agrario dell'attività connessa oppure non possa verificarsi il rispetto della prevalenza, nel qual caso opera la cosiddetta franchigia, (circolare n. 44/E), per cui sono da considerare redditi agrari quelli derivanti dall'attività connessa nei limiti del doppio delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo o del valore normale delle stesse, mentre, per l'eccedenza, il reddito sarà di impresa e quindi determinato analiticamente secondo le norme dell'art. 56 del TUIR. Nel caso di mancato rispetto del principio della prevalenza l'intero reddito prodotto è da considerare reddito d'impresa con la conseguenza della sua determinazione su base analitica.

Nel caso all'esame non è in discussione, perché accertato nel P.V.C., che l'energia prodotta con biomasse provenienti dal fondo risulta pari al 36,09% (100 - 63,91) e quindi, applicando le disposizioni della circolare n.44/E, appare giustificato che il contribuente con il ravvedimento operoso abbia ritenuto che solo il 27,84% fosse assoggettato a tassazione, in quanto la restante parte e cioè il 72,16 (36,09 + 36,07) era assorbito dal reddito agrario.

L'Ufficio ritiene al contrario, che il criterio di determinazione della prevalenza basato sulla franchigia, contenuto nella circolare citata n.44/E non troverebbe applicazione in quanto non richiamato nella successiva circolare n. 32/E del 2009 con la conseguenza del mancato riconoscimento della tassazione su base catastale.

Il Collegio concorda con le considerazioni motivanti della sentenza appellata che, facendo riferimento al contenuto del comma n. 423 della legge citata n. 266/2005 la quale ha indicato che l'attività di produzione di energia elettrica è stata inclusa fra le attività connesse e dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco, ha ritenuto ininfluenza che il criterio della prevalenza basato sulla franchigia non sia stato inserito o richiamato in circolari o provvedimenti ministeriali perché già stabilito per legge.

Si fa riferimento, per quanto possa servire, al testo di legge: ".....la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da prodotti vegetali provenienti prevalentemente dal fondo effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, 3 comma, del codice civile: e si considerano produttive di reddito agrario.....".

Ai sensi dell'art. 32 del TU IR sono tassate su base catastale e sono considerate agricole per connessione le attività di cui al comma dell'art. 2135 del codice civile dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

Per quanto concerne il contenzioso con il GSE la Commissione tributaria non ha competenza e quindi si astiene da qualsiasi pronunciamento, né ritiene di doversi far condizionare da discipline che esulano dal campo tributario e appartengono a materie specificamente delimitate.

Sulla base delle considerazioni svolte il Collegio ritiene non accoglibile l'appello dell'ufficio con conseguente conferma della sentenza impugnata; quanto alle spese, in considerazione della particolarità degli argomenti trattati e della carenza di giurisprudenza ai riguardo, ritiene equa la loro compensazione.

**P.Q.M.**

La Commissione rigetta l'appello dell'Ufficio e conferma la sentenza impugnata; spese compensate.

Bologna, il 17 settembre 2020.