

CIRCOLARE N. 32/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 06 luglio 2009

***OGGETTO: Imprenditori agricoli - produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti e di prodotti chimici derivanti prevalentemente da prodotti del fondo: aspetti fiscali.
Articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni.***

INDICE

PREMESSA	3
1 AMBITO SOGGETTIVO	4
2 AMBITO OGGETTIVO.....	5
3 DETERMINAZIONE DEL REDDITO	6
4 DETERMINAZIONE DEL REDDITO DERIVANTE DALLA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA E CALORICA DA FONTE FOTOVOLTAICA	8
5 DISCIPLINA FISCALE DELLA TARIFFA INCENTIVANTE PER LA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA DA FONTE FOTOVOLTAICA....	10
<i>5.1 Ritenuta applicabile sulla tariffa incentivante corrisposta ad imprenditore agricolo o società agricola.....</i>	<i>12</i>
6 DISCIPLINA FISCALE DEI CERTIFICATI VERDI.....	13
<i>6.1 IVA.....</i>	<i>14</i>
<i>6.2 Imposte dirette.....</i>	<i>14</i>
7 INQUADRAMENTO AI FINI IVA E IRAP DELL'ATTIVITA' DI PRODUZIONE E CESSIONE DI ENERGIA ELETTRICA DA PARTE DI PRODUTTORI AGRICOLI	15
<i>7.1 IVA.....</i>	<i>15</i>
<i>7.2 IRAP.....</i>	<i>16</i>

PREMESSA

Negli ultimi anni il legislatore, nell'ottica dello sviluppo della produzione di energia mediante fonti rinnovabili, ha introdotto disposizioni di carattere fiscale volte ad incentivare l'esercizio di tale attività da parte di imprenditori agricoli

In particolare, l'articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) aveva stabilito che *“La produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario”*.

L'articolo 2-*quater*, comma 11, del decreto legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito con modificazioni dalla legge 11 marzo 2006, n. 81, ha integrato la citata norma aggiungendo, dopo le parole *“energia elettrica”*, quelle *“e calorica”* e dopo *“fonti rinnovabili agroforestali”*, le parole *“e fotovoltaiche”*.

L'articolo 1, comma 369, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007) ha sostituito il citato comma 423, riformulandolo come segue: *“Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche nonché di carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo e di prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo, effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario”*.

L'ultimo intervento normativo in materia è contenuto nella legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) e, in particolare, nel comma 178 dell'articolo 1, con il quale il legislatore ha integrato il citato comma 423, specificando alla fine che le predette attività si considerano produttive di reddito agrario, *“fatta salva l'opzione per la determinazione del reddito nei modi ordinari, previa comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal*

regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442.”

In altri termini, tale ultima previsione normativa ha reso opzionale, per gli imprenditori agricoli che svolgono le attività in parola, la determinazione del reddito nei modi ordinari.

1 AMBITO SOGGETTIVO

Come accennato in premessa, ai sensi dell'articolo 1, comma 423 della legge finanziaria 2006 e successive modificazioni, le attività effettuate dagli imprenditori agricoli di produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche, nonché di carburanti e prodotti chimici ottenuti da vegetali derivanti prevalentemente dal fondo, costituiscono attività connesse ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario.

L'imprenditore agricolo, ai sensi del medesimo articolo 2135, è colui che svolge le attività di coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento di animali, nonché le attività connesse, ovvero, quelle attività svolte dal medesimo soggetto che si pongono in un rapporto di effettiva relazione e coerenza con l'attività agricola principale.

Fino all'emanazione della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per l'anno 2007), la determinazione del reddito agrario su base catastale ai sensi dell'articolo 32 del TUIR, costituiva il regime naturale esclusivo per le sole persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali esercenti l'impresa agricola.

L'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha disposto che *“Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi (...)”*.

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

Conseguentemente, i soggetti destinatari del regime fiscale previsto per la produzione di energia da fonti rinnovabili sono:

- le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che esercitano le attività agricole di cui all'articolo 2135 del c.c.;
- le società di persone, le società a responsabilità limitata, e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004 che optano per la determinazione del reddito su base catastale.

2 AMBITO OGGETTIVO

Come detto, il comma 423 della legge finanziaria 2006 ha ampliato la categoria delle attività agricole connesse di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, riconducendo tra le stesse anche le produzioni di:

- energia elettrica e calorica derivante da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche;
- carburanti ottenuti da produzioni vegetali provenienti prevalentemente dal fondo;
- prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo.

Al riguardo si precisa che, di norma:

- per fonti "*rinnovabili agroforestali*": s'intendono le biomasse, ovvero, la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura

- (comprendente sostanze vegetali ed animali) e dalla silvicoltura (es. biomasse legnose che si ottengono da legna da ardere, cippato di origine agroforestale, o *pellet* derivante dalla segatura di legno) (cfr. decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, articolo 1, lettera a);
- per fonti “*fotovoltaiche*”: s’intendono i moduli o pannelli fotovoltaici, in grado di convertire l’energia solare in energia elettrica ;
 - per “*carburanti derivanti da produzioni vegetali*”: s’intendono prodotti quali il bioetanolo (etanolo ricavato dalla biomassa ovvero dalla parte biodegradabile dei rifiuti, destinato ad essere usato come carburante); il biodiesel (etere metilico ricavato da un olio vegetale o animale, destinato ad essere usato come carburante); il biogas carburante ed altri carburanti simili (cfr. decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 128 Allegato I, articolo 2, comma 2);
 - per “*prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli*”: s’intendono prodotti quali biopolimeri, bioplastiche, ecc. che si ottengono per esempio da amido e miscele di amido, ecc. (prodotti della c.d. chimica verde).

3 DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Come noto, l’articolo 32 del TUIR disciplina la determinazione del reddito agrario, disponendo che lo stesso è costituito dal reddito medio ordinario del terreno derivante dal capitale di esercizio e dal lavoro di organizzazione impiegati nell’esercizio di attività agricole e nei limiti delle potenzialità del terreno. Il successivo articolo 34 precisa che il reddito agrario si determina mediante l’applicazione di tariffe d’estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale.

Tra le attività produttive di reddito agrario, il comma 2 del citato articolo 32, alla lettera c), richiama anche le attività connesse di cui al terzo comma dell’articolo 2135 del codice civile, tra le quali, per effetto delle modifiche normative in commento, sono ora comprese la produzione e cessione di energia elettrica e calorica derivante da fonti 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 da un imprenditore agricolo.

Sotto il profilo fiscale, quindi, la qualificazione delle attività sopra richiamate come attività agricole connesse comporta l'applicazione del principio di tassazione del reddito su base catastale in luogo di quella analitica. Ciò, naturalmente, nel presupposto che risulti verificato il requisito della "prevalenza" che caratterizza le attività agricole connesse, ossia a condizione che, nel caso di specie, le fonti di produzione dell'energia provengano prevalentemente dal fondo.

Sebbene letteralmente la norma richiami il concetto di prevalenza solo con riferimento alla produzione di carburanti e di prodotti chimici, si ritiene che il suddetto requisito deve sussistere anche per la produzione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili in ragione dell'assimilazione operata dal legislatore di tale produzione alle attività agricole connesse.

Ne consegue che le produzioni di energia e carburanti di cui alla norma in esame effettuate dall'imprenditore agricolo saranno considerate produttive di reddito agrario solo qualora risulti verificato, con riferimento ai prodotti utilizzati per tali produzioni, il requisito della prevalenza.

In linea generale, il requisito risulta soddisfatto quando, in termini quantitativi, i prodotti utilizzati nello svolgimento dell'attività connesse ed ottenuti direttamente dall'attività agricola svolta nel fondo, risultano prevalenti, ossia superiori, rispetto a quelli acquistati presso terzi. Nel caso in cui il confronto quantitativo non è possibile perché i beni sono di natura diversa, si fa riferimento al valore degli stessi, rapportando il valore normale dei prodotti agricoli ottenuti dall'attività agricola svolta nel fondo e il costo dei prodotti acquistati da terzi. Il requisito della prevalenza si considera in tal caso soddisfatto quando il valore dei prodotti propri è superiore al costo sostenuto per acquistare prodotti di terzi (cfr. circolari 14 maggio 2002 n. 44 e 15 novembre 2004 n. 44).

Laddove non è possibile effettuare il confronto in quanto i prodotti non sono suscettibili di valutazione (come ad esempio nel caso dei residui zootecnici), la prevalenza potrà essere riscontrata effettuando una comparazione

“a valle” del processo produttivo dell’impresa, tra l’energia derivante da prodotti propri e quella derivante da prodotti acquistati da terzi.

4 DETERMINAZIONE DEL REDDITO DERIVANTE DALLA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA E CALORICA DA FONTE FOTOVOLTAICA

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 dall’imprenditore medesimo ed essere ubicati nello stesso comune ove è sito il parco fotovoltaico, ovvero in comuni confinanti.

Per rispettare la *ratio* della disposizione si rende, inoltre, necessario individuare specifici criteri di “connessione” con l’attività agricola che consentano di evitare di attrarre al regime dei redditi agrari attività prive di un significativo rapporto con l’attività agricola stessa. Al riguardo, il Ministero per le politiche agricole e forestali, con nota prot. n. 3896 del 27 luglio 2008 indirizzata alla scrivente, ha indicato i requisiti necessari per poter qualificare la produzione in parola come produttiva di reddito agrario, tenendo anche conto delle finalità ambientali che il legislatore ha inteso perseguire con la disciplina in esame.

In sintesi, sulla base delle indicazioni fornite dal predetto Ministero:

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, come definiti dall’articolo 2 del D.M. 19 febbraio 2007, 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. Detto volume deve essere calcolato senza tenere conto degli incentivi erogati per la produzione di energia fotovoltaica;*
 - c) *entro il limite di 1 MW per azienda, per ogni 10 KW di potenza installata eccedente il limite dei 200 KW, l’imprenditore deve dimostrare di detenere almeno 1 ettaro di terreno utilizzato per l’attività agricola.*

Relativamente ai limiti di potenza previsti, si è utilizzato il parametro di 200 KW in considerazione del fatto che l’articolo 2, comma 150, lettera a), della legge 244/2007, ha esteso lo scambio sul posto a tutti gli impianti con potenza nominale media annua non superiore al predetto limite; per quanto riguarda il limite di 1 MW si fa riferimento all’articolo 2, commi 144 e 145 della legge 244/2007 che sancisce detto limite come riferimento della produzione diffusa di energia da fonti rinnovabili”.

In altri termini, alla luce delle suddette indicazioni, la produzione e la cessione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli è sempre produttiva di reddito agrario per la parte generata dai primi 200 KW di potenza nominale installata. Diversamente, ossia se generata da impianti di potenza superiore ai superiori a 200 KW, l’energia prodotta in eccesso rispetto a quella

che sarebbe derivata da un impianto di potenza fino a 200 KW, è produttiva di reddito agrario solo se ricorre uno dei requisiti richiamati alle lettere a), b) e c).

Si osserva che i requisiti richiesti, sono stati individuati tenendo conto, comunque, della necessità che esista un legame tra la produzione di energia ed il fondo. In particolare, nel caso di produzione di energia fotovoltaica che eccede il limite dei 200 KW, il requisito di cui alla lettera a) richiede l'integrazione degli impianti fotovoltaici con le strutture esistenti sul fondo (es. capannoni, strutture per ricovero animali o attrezzature, serre ecc.); il requisito di cui alla lettera b) richiede lo svolgimento effettivo di attività agricole da cui derivi un volume d'affari superiore a quello derivante dalla produzione di energia eccedente il predetto limite; il requisito di cui alla lettera c) richiede che l'imprenditore agricolo, per ogni 10 KW di potenza installata in eccesso rispetto alla franchigia, dimostri di coltivare 1 ettaro di terreno.

Ad esempio, nel caso l'imprenditore abbia installato un impianto di potenza pari a 1 MW (1000 KW), dovrà coltivare almeno 80 ettari di terreno:

$$1000 \text{ KW} - 200 \text{ KW (franchigia)} = 800 \text{ KW}$$

$$800 : 10 = 80$$

Il reddito derivante dalla produzione e vendita dell'energia tramite impianti che eccedono i limiti prima illustrati, invece, costituisce per la parte eccedente reddito d'impresa e sarà determinato secondo le regole ordinarie di tale categoria di reddito, contrapponendo i relativi costi e ricavi.

5 DISCIPLINA FISCALE DELLA TARIFFA INCENTIVANTE PER LA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA DA FONTE FOTOVOLTAICA

L'articolo 7, comma 2, lettera d) del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387 ha previsto per l'elettricità prodotta mediante conversione fotovoltaica della fonte solare una specifica tariffa incentivante, di importo decrescente e di durata tale da garantire un'equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio.

Detta tariffa ha lo scopo di reintegrare il costo sostenuto per l'impianto e

di incentivare lo sfruttamento dell'impianto stesso per un lungo periodo di tempo. La stessa viene erogata dal Gestore del Sistema Elettrico (di seguito anche GSE) per un periodo di venti anni, in ragione dell'energia fotovoltaica prodotta annualmente.

Chiarimenti sul trattamento fiscale della tariffa incentivante sono già stati forniti dalla scrivente con circolare n. 46/E del 19 luglio 2007.

Alla luce delle precisazioni già rese, con riferimento agli imprenditori agricoli si fa presente che ai fini delle imposte dirette la tariffa incentivante sarà:

a) irrilevante, se il soggetto percettore è un imprenditore agricolo, società semplice, ente non commerciale, società agricola (s.r.l., s.n.c. s.a.s. e soc. cooperativa che opta per la tassazione del reddito catastale) titolare di reddito agrario;

b) rilevante come contributo in conto esercizio ai sensi dell'articolo 85 del TUIR, se il percettore è un imprenditore agricolo persona fisica, ente non commerciale o società semplice che produce e cede energia fotovoltaica al di fuori dei limiti stabiliti al punto n. 2 del paragrafo precedente. Si precisa che la tariffa incentivante percepita sarà comunque irrilevante per la parte riferibile all'energia prodotta entro i predetti limiti e che si considera produttiva di reddito agrario, mentre concorrerà alla determinazione del reddito d'impresa per la parte riferibile ai KW di energia prodotta al di fuori dei predetti limiti;

c) interamente rilevante come contributo in conto esercizio ai sensi dell'articolo 85 del TUIR, se la tariffa incentivante è percepita da società agricole che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale e producono e cedono energia al di fuori dei limiti stabiliti al punto n. 2 del paragrafo precedente, oppure, se la tariffa è percepita da società di capitali o società di persone che non abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale oppure. Il regime naturale di determinazione dell'imponibile fiscale di dette società, infatti, è quello proprio del reddito d'impresa.

Si ricorda, infine, che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la tariffa incentivante è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta (cfr. circolare 46/E del 2007).

5.1 Ritenuta applicabile sulla tariffa incentivante corrisposta ad imprenditore agricolo o società agricola.

Nella circolare n. 46/E del 2007 è stato evidenziato che l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto nella misura del quattro per cento sulla tariffa corrisposta per incentivare l'installazione degli impianti fotovoltaici presuppone lo svolgimento di un'attività d'impresa da parte del destinatario del contributo. In altri termini, l'applicazione della ritenuta riguarda sia i soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali, sia i soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, conseguono redditi di natura commerciale o posseggono più in generale redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa (cfr. risoluzione n. 193/E del 17 giugno 2002).

Con particolare riferimento ai contributi corrisposti alle imprese agricole, il Ministero delle Finanze, con risoluzione prot. n. 150 del 5 giugno 1995, ha chiarito che *“la ritenuta d'acconto del 4 per cento deve essere applicata sui contributi corrisposti alle imprese agricole costituite sotto forma di società di persone, oltre che di capitali, in quanto i redditi da esse prodotti sono considerati redditi d'impresa in forza del combinato disposto dell'articolo 6, comma 3 e dell'articolo 51, comma 2, lettera c) [ora articolo 55, comma 2, lett. c] del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917”*.

Relativamente alle persone fisiche, alle società semplici ed agli enti non commerciali che esercitano l'impresa agricola, la stessa risoluzione ha specificato che *“allorquando la tassazione ha luogo esclusivamente sulla base del reddito catastale, nessuna rilevanza fiscale assumono i ricavi ed i costi effettivi, atteso che la determinazione catastale del reddito ne prescinde totalmente. Diverso è il caso in cui risultino superati i limiti della potenzialità del terreno fissati dall'articolo 29 [ora articolo 32 del TUIR] ...: in tal caso, infatti, il reddito derivante dal superamento di detti limiti va classificato come reddito d'impresa(...) Questa circostanza (...) implica altresì l'obbligo di operare la ritenuta alla fonte (...) sui contributi a fondo perduto erogati (...)”*.

Ciò premesso si ritiene, quindi, che sulla tariffa incentivante corrisposta dal GSE a persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali per la parte di produzione di energia che eccede i limiti indicati al paragrafo 4 debba essere operata la ritenuta del 4 per cento, in quanto tale energia si considera prodotta nell'ambito del reddito d'impresa. A tal fine il GSE, all'atto della corresponsione della tariffa, dovrà acquisire ai propri atti una dichiarazione del produttore che attesti se l'energia è prodotta in regime d'impresa o meno.

Per quanto concerne le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che possono optare per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi del comma 1093 della legge finanziaria 2007, si osserva che l'articolo 3 del D.M. 27 settembre 2007, n. 213, "*Regolamento recante modalità applicative per l'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi (...)*", precisa che il reddito dalle stesse conseguito "*è considerato reddito d'impresa*".

In altri termini, la predetta disposizione afferma che le società sopra richiamate, anche quando optano per la determinazione del reddito su base catastale, restano a tutti gli effetti titolari di reddito d'impresa.

Si ritiene, pertanto, che nei confronti delle società che optano per la determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 34 del TUIR, sulla tariffa incentivante ad essi corrisposta debba essere sempre operata la ritenuta del 4 per cento.

6 DISCIPLINA FISCALE DEI CERTIFICATI VERDI

I "Certificati verdi" sono titoli che il GSE emette a favore dei produttori di energia da fonti rinnovabili e che certificano la quantità e la qualità di energia prodotta. I certificati sono emessi a favore degli operatori i cui impianti sono stati qualificati dal medesimo GSE come impianti alimentati da fonte rinnovabile (IAFR).

Al fine di incentivare la produzione di energia rinnovabile, il decreto legislativo n. 79 del 16 marzo 1999, cosiddetto "Decreto Bersani", ha previsto

per gli importatori e i soggetti produttori di energia da fonti non rinnovabili, l'obbligo di immettere nel sistema elettrico nazionale un quantitativo di energia prodotta da fonti rinnovabili in misura pari ad una quota percentuale (legislativamente determinata) dell'energia importata/prodotta da fonti non rinnovabili.

Lo stesso decreto prevede che i soggetti interessati possono adempiere tale obbligo direttamente, ovvero immettendo in rete l'energia derivante da fonti rinnovabili, oppure acquistando da terzi i "Certificati verdi" negoziati in un apposito mercato gestito dal Gestore del Mercato Elettrico (GME).

Detti certificati costituiscono beni immateriali strumentali al pari delle concessioni, licenze, ecc. Ciò premesso, si illustra di seguito il trattamento fiscale dei suddetti titoli ai fini dell'IVA e delle imposte dirette nel caso in cui gli stessi formano oggetto di trasferimento da parte degli imprenditori agricoli.

6.1 IVA

In coerenza con le direttive comunitarie in materia, le cessioni di beni immateriali quali i diritti di invenzione, brevetti, marchi, ecc. e quelle di beni virtuali sono considerate prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 2, del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

Conseguentemente il trasferimento di certificati verdi (quali beni strumentali immateriali) è imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi del citato articolo 3, comma 2, n. 2 (cfr. risoluzione del 20 marzo 2009, n. 71/E) e sconta l'aliquota ordinaria del 20 per cento.

6.2 Imposte dirette

Ai fini delle imposte dirette il trattamento fiscale dei proventi derivanti dalla cessione di certificati verdi è il seguente:

1. se l'imprenditore agricolo è titolare di reddito agrario, gli introiti derivanti dalla cessione dei certificati verdi non generano componenti positivi di reddito tassabili autonomamente, bensì costituiscono elementi reddituali assorbiti dal reddito determinato su base catastale;

2. se l'imprenditore agricolo produce energia oltre i limiti prima indicati (cfr. paragrafo 4 della presente circolare), i proventi derivanti dalla cessione dei certificati verdi riferibili all'energia che si considera produttiva di reddito d'impresa, costituiscono plusvalenze ai sensi dell'articolo 86 del TUIR.

7 INQUADRAMENTO AI FINI IVA E IRAP DELL'ATTIVITA' DI PRODUZIONE E CESSIONE DI ENERGIA ELETTRICA DA PARTE DI PRODUTTORI AGRICOLI

7.1 IVA

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di energia non sono operazioni riconducibili a quelle elencate nella tabella A, parte I, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, pertanto, alle stesse si applica l'IVA nella misura ordinaria del 20 per cento.

L'aliquota IVA ridotta del 10 per cento trova applicazione quando la cessione rientra nei casi elencati al punto 103) della Tabella A, Parte III, allegata al citato DPR, ovvero, quando la cessione di energia è effettuata “(...) *per uso domestico; (...) per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere (...); (...) ai clienti grossisti di cui all'art. 2, comma 5, del D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 16; (...)*”.

Ne consegue, pertanto, che la cessione di energia elettrica prodotta da imprenditori agricoli mediante fonti agroforestali o fotovoltaiche sconta l'aliquota ridotta del 10 per cento, quando è effettuata ai sensi del citato numero 103.

In relazione alla produzione e cessione di energia elettrica, l'imprenditore agricolo dovrà tenere una contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 del DPR n. 633 del 1972, per l'attività agricola e per l'attività di produzione e vendita di energia.

7.2 IRAP

Tra i soggetti passivi dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), l'articolo 3, comma 1, lettera d) del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, include anche i produttori agricoli titolari di reddito agrario.

Detti soggetti, ai sensi dell'articolo 9 del medesimo decreto IRAP, determinano la base imponibile per differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione soggetti a registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e applicano l'aliquota nella misura dell'1,9 per cento.

Tale aliquota, inizialmente stabilita in misura ridotta per un periodo transitorio, è stata oggetto di vari interventi normativi che ne hanno prolungato l'applicazione, fino alla sua stabilizzazione avvenuta ad opera dell'articolo 2, comma 1, della legge 22 dicembre 2008, n. 203, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

Con circolare 4 giugno 1998, n. 141/E, la scrivente, con riferimento all'applicazione delle aliquote ridotte previste dall'articolo 45, comma 1, aveva precisato che le stesse erano applicabili alla parte di base imponibile corrispondente all'esercizio di un'attività agricola rientrante nei limiti dell'articolo 29 (attualmente articolo 32) del TUIR, indipendentemente dalla natura del soggetto esercente l'attività medesima (persone fisiche, società di persone, o società di capitale), ed anche se operante in altri settori (es. industriale, assicurativo, commerciale, ecc.). Diversamente, in relazione all'attività agricola eccedente i predetti limiti e produttiva di reddito d'impresa, la medesima circolare ha precisato che si rende applicabile l'aliquota IRAP nella misura ordinaria.

Si ritiene, pertanto, anche con riferimento alle attività di produzione e vendita di energia elettrica e di carburante richiamate nell'articolo 1 del comma 423 in commento, che le stesse saranno da assoggettare all'aliquota IRAP:

- nella misura dell'1,9 per cento, per il valore della produzione riferito all'attività svolta entro i limiti stabiliti nell'articolo 32 del TUIR, o in quelli individuati nel paragrafo 4 della presente circolare con specifico

riferimento alla produzione e cessione di energia elettrica e calorica derivante da fonte fotovoltaica;

- nella misura ordinaria del 3,9 per cento, per il valore della produzione che eccede i sopra richiamati limiti.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.