

# Produzione di energia da fonti alternative



fiscaltà e diritto d'impresa

*Società agricole: trattamento fiscale derivante da produzione e cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili*

**Roberto Lombardi**

Titolare della Cattedra di Programmazione Economica nell'Università degli Studi di Salerno, dottore commercialista

**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 dagli imprenditori agricoli costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, cod. civ. e si considerano produttive di reddito agrario. In base alle modifiche normative intervenute, si può affermare che, dal 2008, per effetto dell'art. 1, comma 177, della legge 244 del 24 dicembre 2007, il regime naturale di determinazione del reddito, anche per queste attività, è quello dell'utile di bilancio. Tuttavia la società può optare per l'applicazione del coefficiente di redditività del 25% ai ricavi, determinando così sensibili vantaggi scaturenti dalla leva fiscale agevolata. Con riferimento al regime IVA, non si rende, di contro, applicabile il regime speciale previsto dall'art. 34-bis del D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972.**

Il D.Lgs. 99 del 29 marzo 2004, recante "Disposizioni in materia di soggetti e attività, integrità aziendale e semplificazione amministrativa in agricoltura, a norma dell'art. 1, comma 2, lettere d), f), g), l), ee), della legge 7 marzo 2003, n. 38", pubblicato in *G.U.* n. 94 del 22 aprile 2004, è entrato in vigore il 7 maggio 2004. Questo decreto è significativo dell'esigenza del legislatore statale di modernizzare i settori dell'agricoltura e della pesca anche in considerazione degli orientamenti dell'Unione Europea in materia di politica agricola comune, esigenza che tuttavia deve tenere conto, nel procedere alle modifiche strutturali, del rispetto del riparto delle competenze legislative così come emergono dalla nuova formulazione dell'art. 117 Cost. (legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001). Al fine di una corretta interpretazione delle disposizioni innovative del D.Lgs. 99/2004, appare infatti opportuno ricordare che l'agricoltura rientra tra le materie di competenza esclusiva delle Regioni e che,

conseguentemente, il legislatore statale può intervenire con disciplina propria solo trasversalmente per garantire una regolamentazione uniforme di materie riservate o concorrenti, i cui istituti sono correlati e dipendenti da definizioni desumibili da altri settori. Questa riflessione preliminare consente di cogliere lo spirito della delega e del decreto attuativo, che è appunto quello di individuare, nel rispetto dell'art. 117 Cost. e in coerenza con la normativa comunitaria, una serie di definizioni «Ai fini dell'applicazione della normativa statale» (primo periodo del comma 1 dell'art. 1 e art. 3 del D.Lgs. 99/2004). L'intervento del legislatore statale trova allora giustificazione in quanto funzionale alla regolamentazione di settori riservati alla sua competenza, quali, per l'analisi che qui ci occupa, quello previdenziale e tributario e pertanto in quest'ottica vanno interpretate le disposizioni emanate. In particolare, con il presente studio si esaminano le innovazioni in tema di applicazione della normati-



va tributaria per le società agricole dettate dal D.Lgs. 99/2004 e dalle successive modifiche e integrazioni.

## L'imprenditore agricolo professionale e la società agricola equiparata

La prima novità nell'ambito dell'imprenditoria agricola in generale è prodotta dall'introduzione della nuova figura di *imprenditore agricolo professionale* (IAP), il cui rilievo è espressamente limitato al campo di applicazione della normativa statale.

Quanto alla società agricola, disciplinata al di fuori del codice civile, essa, per la materia in esame, presenta problemi concernenti i requisiti previsti per conseguire e mantenere agevolazioni di vario tipo. L'art. 1 del decreto legislativo fornisce la definizione di *imprenditore agricolo professionale* (in seguito, per brevità, IAP), che, con riferimento alla *persona fisica*:

- sia in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento CE n. 1257/99 del Consiglio;
- dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 cod. civ., direttamente o quale socio di società, almeno il 50% del proprio tempo complessivo;
- ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.

Conoscenze e competenze professionali e attività di lavoro sono imputabili e riscontrabili solo rispetto a una persona fisica.

Per le "società agricole" e con l'opportuna precisazione che può trattarsi, oltre che di società a scopo lucrativo o mutualistico, anche di società a scopo consortile, dal comma 3 dell'art. 1 viene sancita una "equiparazione" all'IAP (per quanto concerne la normativa statale e, in particolare, in ambito tributario e previdenziale), se in possesso dei seguenti ulteriori requisiti:

- nel caso di società semplici o di società in nome collettivo qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di IAP;
- nel caso di società in accomandita semplice, qualora almeno uno dei soci accomandatari sia in possesso della qualifica di IAP;
- nel caso di società cooperative, ivi comprese quelle di conduzione di aziende agricole, qualora almeno un quinto dei soci sia in possesso della qualifica di IAP;

- nel caso di società di capitali, qualora almeno un amministratore sia in possesso della qualifica di IAP.

### Imprenditore agricolo professionale (IAP)

È definito "IAP" colui il quale:

- a.** sia in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell'art. 5 del regolamento CE n. 1257/99 del Consiglio;
- b.** dedichi alle attività agricole di cui all'art. 2135 cod. civ., direttamente o quale socio di società, almeno il 50% del proprio tempo complessivo;
- c.** ricavi dalle attività medesime almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro.

La qualifica di IAP da parte della o delle persone fisiche che devono fare parte della compagine sociale o dell'organo amministrativo della società può essere conseguita tanto in relazione all'attività di lavoro prestata come socio d'opera (o socio lavoratore nel caso di cooperativa) nella medesima società, quanto in relazione all'attività di lavoro prestata come socio in altra società, o ancora come titolare di un'impresa agricola individuale. Ciò risulta evidente dal requisito richiesto per le società di capitali, riferito alla persona fisica di uno degli amministratori, i quali possono anche non essere soci della società.

La società agricola, per essere equiparata all'IAP, deve necessariamente produrre al pubblico ufficiale rogante, per il tramite del suo rappresentante, certificazione della sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge, o dichiarare nell'atto di trasferimento di volere conseguire i requisiti per tale equiparazione e produrre la detta certificazione entro tre anni al competente ufficio della Agenzia delle Entrate, in virtù della disposizione del comma 4 dell'art. 1 del decreto legislativo. In tale fattispecie la predetta società agricola, essendo equiparata IAP, godrà dell'imposta di registro con l'aliquota dell'8%, delle imposte ipotecarie e catastali con le rispettive aliquote del 2% e dell'1%.

### La società agricola equiparata IAP

Le società agricole, per essere "equiparate IAP", devono possedere sia i medesimi requisiti che il D.Lgs. 99 del 29 marzo 2004 individua per le persone fisiche, sia:

- nel caso di società semplici o di società in nome collettivo, almeno un socio in possesso della qualifica di IAP;
- nel caso di società in accomandita semplice, almeno uno dei soci accomandatari in possesso della qualifica di IAP;
- nel caso di società cooperative, ivi comprese quelle di conduzione di aziende agricole, almeno un quinto dei soci in possesso della qualifica di IAP;
- nel caso di società di capitali, almeno un amministratore in possesso della qualifica di IAP.

Ci si potrebbe chiedere se si verificherà decadenza dal beneficio dell'aliquota dell'8% (in luogo di quella del 15%) per l'imposta di registro, oltre che nel caso, previsto dalla nota I) all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131 del 26 aprile 1986, di destinazione dei terreni o delle relative pertinenze diversa dall'uso agricolo, che avvenga nei 10 anni dal trasferimento, anche nel caso di perdita dei requisiti di cui all'art. 1, comma 3, del decreto legislativo in esame. La previsione di tale decadenza non è infatti contenuta nell'art. 1, ma nel comma 4 dell'art. 2, laddove si prevede l'applicabilità delle agevolazioni fiscali stabilite a favore dei coltivatori diretti. La risposta deve perciò essere negativa, non essendo ammessa la possibilità di applicazione analogica di norme che sanciscono decadenze. È indifferente, sotto il profilo tributario, che la società sia iscritta nella gestione previdenziale tra gli IAP o tra i coltivatori diretti e quindi se sia o no ammessa a godere delle esenzioni parziali contributive concesse ai coltivatori diretti. A essa compete il trattamento tributario previsto dalla normativa vigente per gli acquisti di fondi rustici da parte di coltivatori diretti, ovvero: imposte di registro e ipotecaria in misura fissa, imposta catastale con l'ordinaria aliquota dell'1%, esenzione dall'imposta di bollo. Il richiamo nel decreto legislativo di tali benefici tributari rende, oltre che auspicabile, anche logicamente conseguente che essi vengano introdotti, come già fatto per l'imposta di bollo, anche nelle leggi sull'imposta di registro e sull'imposta ipotecaria come aliquote (imposta fissa) "a regime": fino a ora infatti esse si configurano come agevolazioni temporanee, prorogate innumerevoli volte. Ovviamente, per l'applicazione delle agevolazioni tributarie concesse per la formazione o l'arrotondamento della proprietà "diretto-coltivatrice", devono sussistere le condizioni e i requisiti previsti per la spettanza di tali agevolazioni, per i quali si rinvia ai precedenti numerosi studi in materia.

## Il reddito derivante dalla produzione di energia da fonti rinnovabili

Ai sensi dell'art. 1, comma 423,<sup>1</sup> della legge 266 del 23 dicembre 2005, ferme restando le norme «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 effettuate dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, cod. civ. e si considerano produttive di reddito agrario ...».

In tali ipotesi rientra, per esempio, la produzione energetica generata dai pannelli fotovoltaici integrati nelle coperture delle serre agricole e delle strutture adibite a ricovero di mezzi agricoli e di bestiame. In particolare e per la fattispecie sopra evidenziata, i redditi derivanti da fonti rinnovabili, essendo considerati dal legislatore attività connesse all'agricoltura ai sensi del rivisitato art. 2135, terzo comma, cod. civ., saranno considerati redditi agrari.

Fino al 31 dicembre 2007, il reddito agrario era determinato applicando ai ricavi il coefficiente di redditività del 25%. La norma non ammetteva la tassazione mediante la differenza tra i ricavi e i costi. Dal 2008, per effetto dell'art. 1, comma 177, della legge 244 del 24 dicembre 2007,<sup>2</sup> il regime naturale di determinazione del reddito è quello dell'utile di bilancio. Tuttavia, la società può optare per applicare il coefficiente di redditività del 25% ai ricavi.

La norma non specifica la durata dell'opzione. Vale quindi la regola indicata dall'art. 3 del D.P.R. 442 del 10 novembre 1997, secondo cui l'opzione per il regime forfetario di determinazione del reddito vincola il contribuente alla sua concreta applicazione per almeno un triennio. In pratica, nel momento in

<sup>1</sup>Art. 1, comma 423, della legge 266 del 23 dicembre 2005, in vigore dal 1° gennaio 2006:

«423. 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'art. 2135, terzo comma, cod. civ. e 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 D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442».

<sup>2</sup>Legge 244 del 24 dicembre 2007 (Finanziaria 2007), in vigore dall'1 gennaio 2008:

«Art. 1, comma 177

All'art. 1, comma 1094, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, il secondo periodo è sostituito dal seguente: "In tale ipotesi, le società possono optare per la determinazione del reddito applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 25%"».





cui viene esercitata l'opzione per la tassazione forfetaria, ritenuta più conveniente, è necessario effettuare anche una valutazione prospettica per l'intero triennio. In definitiva, il produttore agricolo che produce energia determina il reddito applicando la *tassazione in base a bilancio*, con le connesse conseguenze in materia di scritture contabili, ricavi, costi e plusvalenze. È fatta salva, però, l'opzione per la determinazione in modo forfetario con la redditività del 25% dei ricavi, ma è un vincolo inderogabile per un triennio. *In base quindi alle disposizioni derogate*, i redditi prodotti dalle attività di fornitura di beni o di fornitura di servizi sono soggetti rispettivamente alla disciplina dei redditi d'impresa:

- determinati analiticamente ai sensi dell'art. 56 del TUIR;
- assoggettabili al regime forfetario, previa opzione, di cui all'art. 56-*bis*,<sup>3</sup> comma 3, del TUIR.

La norma approvata (art. 1, comma 423, citato) *non ha alcun impatto* con la disposizione di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), del TUIR, che assegna a un decreto ministeriale l'onere di definire le attività di «... manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione ...» di prodotti agricoli di cui al terzo comma dell'art. 2135 cod. civ., in quanto l'attività di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili non rientra in detta tipologia di attività.

#### La produzione di energia da fonti rinnovabili

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 dagli imprenditori agricoli, costituiscono attività connesse ai sensi dell'art. 2135, terzo comma, cod. civ. e si considerano produttive di reddito agrario. In tali ipotesi rientra, per esempio, la produzione energetica generata dai pannelli fotovoltaici integrati nelle coperture delle serre agricole e delle strutture adibite a ricovero di mezzi agricoli e di bestiame. La disciplina IVA applicabile resta quella ordinaria, non potendosi applicare, per queste fattispecie, il regime speciale di cui all'art. 34-*bis* del D.P.R. 633/1972.

La produzione e la cessione di energia elettrica derivante da fonti rinnovabili di origine agricola o forestale, quali le biomasse, i materiali organici utilizzati a scopo energetico, le colture arboree ed erbacee dedi-

cate a scopo energetico e i residui agricoli e forestali, effettuate da imprenditori agricoli, non hanno un trattamento di favore ai fini dell'IVA, ma soltanto a scopi civilistici e di imposizione diretta. Apparentemente tali operazioni sembrerebbero essere attratte nell'ambito dell'art. 34-*bis* del D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972, per cui è riconosciuta la *detrazione forfetaria del 50% dell'IVA* applicata sulle operazioni imponibili, non potendo trovare applicazione l'art. 34, dedicato soltanto ai prodotti indicati nella "Tabella A, Parte I".

#### Art. 34-*bis* – Attività agricole connesse Modificativo: legge 350 del 24 dicembre 2003 Decorrenza: dal 1° gennaio 2004

1. Per le attività dirette alla produzione di beni e alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 cod. civ., l'imposta sul valore aggiunto è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50% del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni.
2. Il contribuente ha facoltà di non avvalersi della disposizione del presente articolo. In tale caso l'opzione o la revoca per la determinazione dell'imposta nel modo normale si esercitano con le modalità stabilite dal regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette, di cui al D.P.R. 442 del 10 novembre 1997 e successive modificazioni.

L'Agenzia delle Entrate però, a tale proposito, chiarisce, con propria circ. n. 6 del 16 febbraio 2005, che un'interpretazione estensiva del citato art. 34-*bis*, volta ad ampliare il campo di forfetizzazione da esso previsto alla cessione di prodotti diversi da quelli elencati nella "Tabella A", Parte I, allegata al decreto in oggetto, sarebbe incompatibile con la disciplina IVA comunitaria. Ne deriva che il regime introdotto con l'art. 34-*bis* del decreto IVA si ritiene applicabile soltanto alle attività di fornitura di servizi svolte mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature di risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata. Considerato che il legislatore, nelle modifiche fiscali introdotte dal 2006 a oggi, non ha inteso inserire nella predetta Tabella A l'attività di produzione e vendita di energia elettrica da fonti alternative rinnovabili di cui all'art. 1, comma 423, della legge 266/2005, non si rende applicabile il regime speciale IVA.<sup>4</sup>

<sup>3</sup>Art. 56-*bis* – Altre attività agricole

«3. Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'art. 2135 cod. civ., il reddito è determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, conseguiti con tali attività, il coefficiente di redditività del 25%».

<sup>4</sup>Dello stesso avviso R. Portale, in *Imposta sul valore aggiunto*, Il Sole 24 ORE, Milano, 2009.