

RISOLUZIONE N. 54/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 18 luglio 2016

OGGETTO: Tassazione della produzione e della cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali – Articolo 1, comma 910, della legge 28 dicembre 2015, n. 208

Giungono alla scrivente diverse richieste di chiarimento concernenti la corretta applicazione dell'articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (c.d. legge finanziaria per il 2006), nella sua attuale formulazione, con particolare riferimento al trattamento fiscale concernente la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali.

Al riguardo, si fa presente che l'articolo 1, comma 910, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), ha introdotto a regime una norma che, in base all'articolo 22, comma 1-bis, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, avrebbe dovuto trovare applicazione solo in via transitoria per gli anni 2014 e 2015.

Pertanto, il comma 423 della legge n. 266 del 2005, nella versione attualmente in vigore, così stabilisce: *“Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, nonché di carburanti e prodotti chimici di origine*

agroforestale 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. Per la produzione di energia, oltre i limiti suddetti, il reddito delle persone fisiche, delle società semplici e degli altri soggetti di cui all'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, è determinato, ai fini IRPEF ed IRES applicando all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo, il coefficiente di redditività del 25 per cento, 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 sostanza, secondo il tenore letterale del comma 423, così come modificato dalle legge di stabilità per il 2016, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, sino a 2.400.000 kWh anno, e fotovoltaiche, sino a 260.000 kWh anno, costituiscono attività connesse a quella agricola e si considerano produttive di reddito agrario.

Relativamente al “fotovoltaico”, con la risoluzione n. 86/E del 15 ottobre 2015, è stato precisato che, entro il limite dei 260.000 kWh, la produzione e la cessione da fonti fotovoltaiche costituiscono sempre attività connesse a quella agricola e si considerano produttive di reddito agrario.

L'ambito di applicazione della nuova tassazione forfettaria riguarda invece la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti fotovoltaiche oltre i 260.000 kWh anno, sempreché tuttavia risultino rispettati i criteri di connessione all'attività agricola principale individuati dalla circolare n. 32/E del 6 luglio 2009 (ovvero dalla nota ministeriale prot. n. 3896 del 2008).

In caso contrario, troveranno applicazione, per la parte di reddito derivante dalla produzione di energia in eccesso le regole ordinarie in materia di reddito d'impresa.

Tali conclusioni sono state riprese nella circolare n. 20/E del 18 maggio 2016.

Con riferimento alla produzione e alla cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, si chiarisce che la tassazione su base catastale trova applicazione solo nei limiti della franchigia di 2.400.000 kWh, individuata dal legislatore, nel presupposto che ricorra il requisito della prevalenza che caratterizza le attività agricole connesse, così come precisato nella circolare n. 32/E del 2009.

Infatti, sebbene il comma 423 richiami letteralmente, così come accadeva anche nelle versioni antecedenti della norma in esame, il concetto di “prevalenza” con esclusivo riferimento alla produzione e alla cessione di “*carburanti e di prodotti chimici di origine agroforestale*”, il documento di prassi sopra richiamato ha chiarito che il predetto 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 di cui all'articolo 2135, terzo comma, del codice civile.

In linea generale, si rammenta che il requisito della prevalenza risulta soddisfatto quando, in termini quantitativi, i prodotti utilizzati nello svolgimento delle attività connesse ed ottenuti direttamente dall'attività agricola svolta nel fondo siano prevalenti, ossia superiori rispetto a quelli acquistati presso terzi.

In particolare, laddove il confronto quantitativo non sia possibile perché i beni sono di natura diversa, deve farsi 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 sia superiore al costo sostenuto per acquistare prodotti di terzi.

Laddove non sia possibile effettuare il confronto, in quanto i prodotti non sono suscettibili di valutazione (come ad esempio nel caso dei residui zootecnici), la prevalenza può 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.

Si precisa, infine, che così come accade per il fotovoltaico, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali, oltre i 2.400.000 kWh, va assoggettata a tassazione forfettaria, sempre a condizione che risulti verificato il requisito della prevalenza.

In assenza del requisito della prevalenza, la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali saranno assoggettate a tassazione secondo le ordinarie regole in materia di reddito d’impresa.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE