

## **ENERGIE ALTERNATIVE**

### **1. Classificazione delle fonti rinnovabili**

### **2. Certificati verdi e certificati bianchi**

### **3. Fiscalità della produzione e cessione di energia in agricoltura**

#### **3.1 Riflessi sulle imposte dirette**

##### **3.1.1 Riflessi sulle imposte dirette della cessione di energia prodotta da fonte fotovoltaica**

#### **3.2 Riflessi sull'Iva**

#### **3.3 Riflessi sull'Irap**

\* \* \* \* \*

L'evoluzione recente della normativa ha portato a considerare agricola anche la produzione di energia elettrica da fonti alternative, da parte delle imprese agricole. Le fonti di energia alternative consentono di ottenere energia elettrica in un modo differente rispetto a quella ottenuta dalle cosiddette fonti tradizionali quali, ad esempio, il gas, il carbone e il petrolio, che, come noto, contribuiscono all'inquinamento atmosferico globale. La normativa in materia di incentivi e fiscalità è stata oggetto di recenti modifiche che hanno previsto sia il taglio della tariffa incentivante sulla produzione di energia con impianti fotovoltaici, sia la tassazione delle attività di produzione e cessione di energia proveniente da fonti rinnovabili agroforestali e fotovoltaiche a carico di imprenditori e società agricole.

### **1. Classificazione delle fonti alternative**

Sebbene non esista una definizione univoca dell'insieme delle fonti rinnovabili, poiché esistono in diversi ambiti diverse opinioni sull'inclusione o meno di una o più fonti nel gruppo delle "rinnovabili", si possono definire tali tutte le forme di energie prodotte da fonti non tradizionali. Le più diffuse sono tre:

- energia solare fotovoltaica;
- energia eolica;
- energia da biomasse e biogas.

La tecnologia fotovoltaica è un sistema che sfrutta la capacità di alcuni materiali semiconduttori (quali il silicio) di convertire l'energia proveniente dalle radiazioni solari in energia elettrica. L'impianto fotovoltaico, quindi, prende l'energia solare e la trasforma, direttamente e istantaneamente, senza l'uso di alcun combustibile. L'energia elettrica così prodotta può essere sfruttata direttamente sul posto oppure immessa nella rete di distribuzione esistente. Gli impianti fotovoltaici possono presentare caratteristiche diverse, a seconda del luogo in cui vengono installati e della funzione che devono assolvere. In particolare si distinguono

impianti domestici, ovvero quelli posizionati sulle abitazioni con lo scopo di produrre energia per soddisfare le esigenze domestiche<sup>1</sup>, e quelli industriali.

Vi sono in essere due meccanismi incentivanti alternativi di cui il fotovoltaico può godere. Il primo è quello del regime incentivante denominato Conto Energia che prevede una tariffa incentivante premio sull'energia direttamente auto consumata e una tariffa omnicomprendiva per la vendita dell'energia non direttamente consumata. Il secondo è quello della Detrazione Fiscale grazie alla quale è possibile detrarre annualmente e per 10 anni la metà del denaro speso per la realizzazione dell'impianto<sup>2</sup>.

Un'altra modalità di valorizzazione, utilizzabile sia per impianti domestici che industriali, è il cosiddetto scambio sul posto che consente, al produttore, di realizzare una forma di autoconsumo immettendo nella rete pubblica l'energia prodotta in esubero rispetto a quella auto consumata per prelevarla poi in un tempo successivo. Il Gse (Gestore servizi elettrici) eroga per questa operazione di immissione e prelievo un "contributo in conto scambio" che garantisce il rimborso di una parte degli oneri sostenuti dall'utente per le operazioni di prelievo ed immissione di energia elettrica non auto consumata.

L'energia eolica è, invece, una forma di energia rinnovabile che si ottiene sfruttando la forza del vento. In pratica è la capacità di un sistema di trasformare la forza che ha il vento in energia elettrica. Un impianto eolico è, di fatto, una centrale elettrica ed è costituita dall'insieme di tutti gli aerogeneratori (pale eoliche) collegati nel medesimo punto di connessione alla rete elettrica: è l'insieme di tutte le pale eoliche che trasforma l'energia cinetica del vento in energia elettrica. Questi sistemi sono sostanzialmente costituiti da due parti: una parte meccanica (che trasforma la forza del vento in un movimento rotatorio rispetto ad un asse) ed una parte elettromeccanica (che si occupa della trasformazione del movimento rotatorio in energia elettrica). Poiché gli impianti eolici costituiscono una centrale elettrica di produzione, l'individuazione dei siti dove installare questi impianti è frutto di complessi studi di fattibilità. La procedura autorizzativa dipende da due fattori: la tipologia della installazione e dalla potenza dell'impianto. La produzione di energia elettrica da fonte eolica non rientra mai fra le attività agricole tassate in base al reddito agrario.

Le "biomasse" sono una serie di materiali di origine biologica, generalmente prodotti e scarti di attività agricole ed agroindustriali, che possono essere modificati attraverso vari procedimenti per ricavarne combustibili o direttamente energia elettrica e termica. Le biomasse comprendono fra l'altro la legna da

---

<sup>1</sup> Per installare un impianto fotovoltaico a casa propria bisogna innanzitutto considerare la casa nel suo contesto urbanistico-ambientale, l'ubicazione in quartiere residenziale o in ambito rurale o in centro storico, fuori dal campo di applicazione del Codice dei beni culturali e del paesaggio.

<sup>2</sup> Sulle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2017, per gli interventi di ristrutturazione edilizia di edifici già esistenti, spetta una detrazione del 50%. Tale percentuale dovrebbe passare al 36% per gli interventi realizzati in data successiva al 31.12.2017, tuttavia il Disegno di Legge di Bilancio 2018 prevede una ulteriore proroga della misura del 50%. Rientrano nell'ambito delle ristrutturazioni edilizie gli interventi effettuati per il conseguimento di risparmi energetici, con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia. Rientra tra i lavori agevolabili, per esempio, l'installazione di un impianto fotovoltaico per la produzione di energia elettrica, in quanto basato sull'impiego della fonte solare e, quindi, sull'impiego di fonti rinnovabili di energia.

ardere, i residui di attività agricole e forestali, gli scarti delle industrie alimentari, i liquidi reflui derivanti dagli allevamenti, le alghe marine, ma anche piante specificamente coltivate per la produzione di energia e rifiuti organici urbani.

Il biogas è, invece, una sostanza gassosa costituita da metano e anidride carbonica, che si origina in seguito a un processo batterico di fermentazione anaerobica della biomassa.

## **2. Certificati verdi e bianchi**

I certificati verdi e i certificati bianchi sono meccanismi utili per diminuire la produzione di CO<sub>2</sub> nel nostro paese, nell'ottica degli obbiettivi europei sulle politiche ambientali ed energetiche e del rispetto del protocollo di Kyoto.

I certificati verdi sono titoli negoziabili, rilasciati dal GSE in misura proporzionale all'energia prodotta da un impianto qualificato IAFR (impianto alimentato da fonti rinnovabili), entrato in esercizio entro il 31 dicembre 2012 ai sensi di quanto previsto dal D.lgs. 28/2011, in numero variabile a seconda del tipo di fonte rinnovabile e di intervento impiantistico realizzato (nuova costruzione, riattivazione, potenziamento e rifacimento). Il meccanismo di incentivazione con i Certificati Verdi si basa sull'obbligo, posto dalla normativa a carico dei produttori e degli importatori di energia elettrica prodotta da fonti non rinnovabili, di immettere annualmente nel sistema elettrico nazionale una quota minima di elettricità prodotta da impianti alimentati da fonti rinnovabili; ogni certificato verde attesta, infatti, convenzionalmente la produzione di 1 MWh di energia rinnovabile. I Certificati Verdi hanno validità triennale: quelli rilasciati per la produzione di energia elettrica in un dato anno (anno di riferimento dei CV) possono essere usati per ottemperare all'obbligo anche nei successivi due anni. I certificati verdi possono anche essere acquistati dai produttori di energia "verde". I certificati bianchi, anche detti "titoli di efficienza energetica" (Tee), sono titoli negoziabili che certificano il conseguimento di risparmi energetici negli usi finali di energia attraverso interventi e progetti di incremento di efficienza energetica.

Il sistema dei certificati bianchi è previsto nella legislazione italiana dai decreti ministeriali del 20 luglio 2004. Prevede che i distributori di energia elettrica e di gas naturale raggiungano annualmente determinati obiettivi quantitativi di risparmio di energia primaria, espressi in Tonnellate Equivalenti di Petrolio risparmiate (TEP). Un certificato equivale al risparmio di 1 tonnellata equivalente di petrolio, che è l'unità convenzionale di misura usata comunemente nei bilanci energetici per esprimere tutte le fonti di energia tenendo conto del loro potere calorifico. Come stabilito dal D.lgs. 28/11, l'incentivo è erogato dal GSE, che a tal fine ha predisposto un portale internet dedicato, attraverso il quale i soggetti interessati a richiedere l'incentivo possono compilare e inviare la documentazione necessaria.

## **3. FISCALITA' DELLA PRODUZIONE E CESSIONE DI ENERGIA IN AGRICOLTURA**

A seguito delle modifiche introdotte dal comma 423, dell'articolo 1 della legge Finanziaria 2006 e successive modifiche, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 32/E del 6 luglio 2009 è intervenuta sugli aspetti tributari

della produzione di energia elettrica e calorica proveniente da fonti agroforestali e fotovoltaiche e di carburanti e prodotti chimici, derivanti dalla coltivazione del fondo agricolo. La produzione e successiva cessione di energia genera infatti un reddito che è soggetto ad imposizione diretta, di seguito analizzati.

### **3.1 RIFLESSI SULLE IMPOSTE DIRETTE**

Come noto, gli articoli 32 e seguenti del Tuir disciplinano la determinazione del reddito agrario.

L'articolo 32 definisce agrario il 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.

La norma precisa che sono da considerarsi attività agricole:

- quelle dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui insiste la produzione;
- le attività connesse di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del Codice Civile (attività 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).

Con il comma 423 dell'articolo 1 della Legge 266/2005 (Finanziaria 2006) il legislatore, al fine di incentivare la produzione di energia mediante fonti rinnovabili da parte degli imprenditori agricoli, ha previsto l'inclusione tra le attività connesse, di cui all'articolo 2135 del Codice Civile, la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali.

L'ambito di applicazione della norma è stato ampliato attraverso due importanti modifiche al testo originario della legge:

- **l'articolo 2 quater, comma 11 del DL 2/2006** ha incluso tra le attività connesse anche la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili fotovoltaiche (oltre a quelle agroforestali);
- **l'articolo 1, comma 369, della legge 296/2007** ha incluso tra le attività connesse anche i carburanti ottenuti da produzioni vegetali e i prodotti chimici derivanti da prodotti agricoli provenienti prevalentemente dal fondo.

La qualificazione di queste attività come connesse comporta, quindi, l'applicazione del principio della tassazione del reddito su base catastale, fermo restando la verifica del presupposto della prevalenza.

L'articolo 2135 del codice civile consente, infatti, all'imprenditore agricolo di commercializzare oltre ai prodotti di produzione aziendale anche prodotti agricoli altrui sempreché questi ultimi non siano prevalenti rispetto a quelli propri ed abbiano subito presso l'azienda un processo di manipolazione o trasformazione.

Il requisito della prevalenza si misura in tre modi:

- se è possibile un confronto quantitativo, la prevalenza è verificata (e quindi le attività si considerano connesse) se le fonti di produzione dell'energia provengono prevalentemente dal fondo e quindi se questi sono superiori rispetto a quelli acquistati da terzi;
- se non è possibile un confronto quantitativo, 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;
- se non è possibile effettuare il confronto in quanto i prodotti non sono suscettibili di valutazione (come ad esempio nel caso dei reflui 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.

Il reddito agrario, ai sensi dell'articolo 32 del Tuir, si determina mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe secondo le norme della legge catastale.

Possono accedere alla tassazione catastale due tipologie di soggetti:

- le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che esercitano le attività agricole di cui all'articolo 2135 del c.c. nel rispetto dei limiti stabiliti dall'articolo 32 del Tuir;
- (a partire dal 2007) le altre 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.

Infatti a decorrere dal 1° gennaio 2007, l'articolo 1, comma 1093 della legge 296/2006 (Finanziaria 2007) ha esteso anche alle società di persone, alle società a responsabilità limitata e alle 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. Si considerano agricole le società che esercitano esclusivamente attività agricola e che abbiano nella denominazione sociale la dicitura "società agricola".

### **3.1.1 RIFLESSI SULLE IMPOSTE DIRETTE DELLA CESSIONE DI ENERGIA PRODOTTA DA FONTE FOTOVOLTAICA**

La produzione di energia da fonte fotovoltaica necessita di ulteriori considerazioni poiché è un'attività connessa "atipica" in quanto il suo svolgimento non richiede all'imprenditore agricolo l'impiego di prodotti derivanti dalla coltivazione del fondo, bensì necessita della installazione di specifici impianti (pannelli fotovoltaici) in grado di convertire le radiazioni solari in energia elettrica o calorica. Sebbene tale produzione prescindendo dalla coltivazione del fondo, 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. Il Ministero per le politiche agricole e forestali, con nota

n. 3896 del 27 luglio 2008, ripresa dalla circolare della Agenzia delle Entrate n. 32/2009, ha ritenuto opportuno 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. In particolare, il ministero ha precisato che:

- la produzione di energia fotovoltaica derivante dai primi 200 KW di potenza nominale complessiva, si considera in ogni caso connessa all’attività agricola;
- 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:
  - la produzione di energia fotovoltaica deriva da i 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.
  - 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;
  - 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.

In sostanza, 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; 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).

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.

L’articolo 7, comma 2, lettera d) del D.lgs. 387/2003 ha previsto per l’elettricità prodotta mediante conversione fotovoltaica della fonte solare una specifica tariffa incentivante che 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, di importo decrescente e di durata tale da garantire un’equa remunerazione dei costi di investimento e di esercizio. La tariffa ha un importo decrescente ed è erogata dal Gestore del Sistema Elettrico (di seguito anche GSE) per un periodo di venti anni, in ragione dell’energia fotovoltaica prodotta annualmente. La tassazione della tariffa incentivante dipende dal soggetto che la percepisce. Possono verificarsi due casi:

- 1- se il percettore un imprenditore agricolo, società semplice, ente non commerciale, società agricola (s.r.l., s.n.c. s.a.s. e società cooperative che optano per la tassazione del reddito catastale) titolare di reddito agrario → in questo caso la tariffa incentivante è irrilevante ai fini delle imposte dirette;
- 2- se il percettore è una società di capitali o società di persone che non abbia optato per la determinazione del reddito su base catastale → la tariffa è interamente rilevante come contributo in conto esercizio ai sensi dell'articolo 85 del Tuir.

Si precisa inoltre che sulla tariffa corrisposta per incentivare l'installazione degli impianti fotovoltaici deve essere applicata una ritenuta alla fonte a titolo d'acconto nella misura del quattro per cento con esclusione del caso in cui il percettore sia una persona fisica, società semplice ed ente non commerciale rientranti nel reddito agrario.

A decorrere dal 2016, la Legge di Stabilità 208/2015 (comma 910) ha messo a regime la tassazione forfetaria del reddito delle imprese agricole che producono energia elettrica e calorica da fonti agroforestali e fotovoltaiche, inizialmente introdotta dal D.L. n. 66/104 convertito nella legge n.89/2014 per i soli anni 2014 e 2015.

Per effetto di tale stabilizzazione, le attività di produzione e vendita di energia elettrica o calorica si considerano produttive di reddito agrario entro il limite di 260.000,00 kWh per gli impianti fotovoltaici e entro il limite di 2.400.000 kWh per impianti a biogas/biomasse; la parte eccedente questi limiti concorrerà a formare base imponibile per il 25% dell'ammontare dei corrispettivi registrati ai fini Iva per la produzione di energia al netto della quota incentivo (tariffa incentivante).

Questo regime si applica alle imprese agricole individuali e società semplici nonché alle altre società agricole (snc, sas ed srl) che hanno optato per il reddito agrario (articolo 1, comma 1093, legge 296/2006).

Per determinare la tassazione, le imprese agricole dovranno:

- calcolare il totale dei kWh prodotti nel corso dell'anno in base alle fatture di competenza emesse al Gse;
- scomputare la franchigia la quale rientra nel reddito agrario;
- calcolare la base imponibile relativa alla produzione di energia extra-soglia applicando ai kWh eccedenti il prezzo medio del Gse al netto della tariffa incentivante e moltiplicare il risultato per il 25%;
- determinare l'imposta applicando l'aliquota Ires o Irpef a seconda della natura del soggetto.

### **3.2 RIFLESSI AI FINI IVA**

L'aliquota iva generalmente applicata alle cessioni di energia è quella del 22% poiché non sono operazioni riconducibili a quelle elencate nella tabella A, parte I, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Trova però applicazione l'aliquota ridotta del 10% 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; (...)"'. Quindi siccome l'energia viene ceduta normalmente al Gse che è un rivenditore si applica l'Iva nella misura del 10% (salva la applicazione del reverse charge dal 1 gennaio 2015).

L'imprenditore agricolo che produce e vende energia elettrica dovrà tenere una contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 del Dpr 633/72 se l'attività agricola rientra nel regime speciale Iva di cui all'articolo 34 del D.P.R. n. 633/72. Si ricorda, infine, che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la tariffa incentivante è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta.

La legge di stabilità 2015 (articolo 1, comma 629, legge n. 190/2014) ha introdotto l'applicazione della inversione contabile per le cessioni di gas, energia elettrica, quote di emissione di gas a effetto serra, altre unità che possono essere utilizzate dai gestori, cedute ad un soggetto passivo rivenditore.

In sostanza la vendita di energia al GSE o ad altri rivenditori, diversi dai diretti consumatori, nonché la vendita di certificati verdi e di certificati bianchi rientrano nel regime della inversione contabile. Pertanto i cedenti devono emettere fattura senza applicazione dell'Iva con la dicitura "inversione contabile", cosicché l'Iva viene applicata dal soggetto acquirente secondo le modalità dell'articolo 17, comma sesto, del D.P.R. n. 633/72.

### **3.3 RIFLESSI IRAP**

Fino al 2015, l'articolo 3, comma 1, lettera d) del D.lgs. 446/1997 includeva tra i soggetti passivi Irap anche i produttori agricoli; il comma 1 dell'articolo 45 prevedeva per questi soggetti l'applicazione dell'aliquota nella misura ridotta dell'1,9% per lo svolgimento delle attività agricole potenzialmente rientranti nel reddito agrario e nella misura ordinaria del 3,9% per le altre attività.

A partire dal 2016, il comma 70 della legge di Stabilità ha, da un lato, abrogato la lettera d) del comma 1 e, dall'altro, introdotto la lettera c-bis) nel comma 2 con cui esclude dal campo di applicazione dell'imposta i soggetti che esercitano una delle attività agricole di cui all'articolo 32 del Tuir. Di conseguenza, sono state abrogate tutte le norme che nel D.Lgs. n. 446/1997 richiamano le attività agricole, compresa la previsione della aliquota ridotta nella misura dell'1,9%.

Per comprendere l'ambito soggettivo e oggettivo della esclusione da Irap, occorre rifarsi alla circolare ministeriale n. 141/E del 4 giugno 1998 in materia aliquota ridotta in quanto l'esclusione da Irap coincide perfettamente con le attività (o con la parte di attività) che fino al 2015 hanno assolto l'imposta regionale con la aliquota dell'1,9%. Non dovranno, pertanto, più versare l'Irap tutti i soggetti che svolgono le attività agricole rientranti potenzialmente nel reddito agrario, indipendentemente dalla natura giuridica, anche se determinano il reddito secondo le regole del reddito di impresa; ad esempio, una società per azioni che svolge una attività agricola rientrante nel citato articolo 32, anche se non può optare per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi della legge n. 296/2006, non dovrà più versare l'Irap.



Poiché la produzione di energia elettrica eccedente i limiti precedentemente indicati da parte delle imprese agricole, pur mantenendo la natura di attività agricola connessa, è esclusa dal reddito agrario, occorre adottare il metodo forfetario di cui all'articolo 17, comma 2, del D.lgs. 446/1997: reddito forfetario determinato ai fini delle imposte dirette maggiorato della quota corrispondente del costo del personale non deducibile e degli interessi passivi. Alla base imponibile così determinata si deve applicare l'aliquota ordinaria del 3,9%. In materia è intervenuta anche la Agenzia delle Entrate che, con la risoluzione 93E/2017, ha chiarito le modalità di calcolo per la determinazione della base imponibile Irap per i soggetti che svolgono sia attività agricole incluse nel reddito agrario (quindi non soggette ad imposta), sia quelle che, invece, non vi rientrano e che, quindi, sono soggette ad Irap.

Si fa notare che, al fine di evitare una duplicazione di imposta, le quote del costo del personale e quella degli interessi passivi andrebbero aggiunte in proporzione alla cessione di energia imponibile rapportata ai ricavi complessivi comprendendo la franchigia e anche la tariffa incentivante. In sostanza alla determinazione della base imponibile Irap per le attività che non rientrano nel reddito agrario non deve concorrere la parte di costo del personale e di interessi passivi non inerente. In sostanza la quota di interessi passivi e costi del personale imponibili Irap è determinata facendo il rapporto tra il 25% dei corrispettivi annotati ai fini Iva e l'ammontare di tutti i ricavi compresa la tariffa incentivante.

**Esempio di determinazione della tassazione ai fini delle imposte dirette e Irap  
Energia da fonte fotovoltaica**

Si ipotizzino i seguenti dati per una società che svolge attività agricola connessa di produzione di energia elettrica:

|   |         |
|---|---------|
| kWh prodotti dalla società  | 800.000 |
| Prezzo dell'energia   | 0,04    |
| Franchigia  | 260.000 |
| Ricavi da cessione energia<br>(comprensivo di tariffa incentivante) | 250.000 |
| Spese per il personale  | 10.000  |
| Interessi passivi   | 15.000  |

**1) Determinazione del reddito ai fini Irpef / Ires**

Produzione netta (kWh prodotti – Franchigia) =  $800.000 - 260.000 = 540.000$

Fatturato di vendita\* (Produzione netta x Prezzo energia) =  $540.000 \times 0.04 = 21.600$

Reddito forfait imponibile (Fatturato di vendita \* 25%) =  $21.600 \times 0,25 = 5.400$

5.400 euro rappresenta il reddito da assoggettare a tassazione ai fini delle imposte dirette.

\* = al netto della tariffa incentivante

## 2) Determinazione del valore della produzione Irap

Rilevanza costi produzione di energia (Fatturato di vendita / Totale ricavi energia x 100) =  $21.600 / 250.000 \times 100 = 8,64\%$

Determinazione dell'ammontare di costi connessi alla produzione di energia

Quota spese del personale (Totale costi personale x % rilevanza costi) =  $10.000 \times 8,64\% = 864$

Quota interessi passivi (Totale interessi passivi x % rilevanza costi) =  $15.000 \times 8,64\% = 1.296$

Valore della produzione (Reddito forfait + Quota spese personale + Quota interessi passivi) =  $5.400 + 864 + 1.296 = 7.560$

7.560 euro rappresenta il valore della produzione da assoggettare ad Irap con aliquota 3.9%.

Gian Paolo Tosoni