

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'Irap nella produzione di energia da fonti rinnovabili

di Alberto Rocchi

L'art.22 del D.L.66/2014, successivamente integrato dalla L.190/2014, ha radicalmente innovato il sistema di tassazione delle attività di produzione di **energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili agroforestali**.

In buona sostanza, la normativa citata, prevede un sostanziale **aggravio** della tassazione di queste attività, che erano state attratte nell'alveo di quelle **connesse** all'agricoltura (art.1 c.423 L.266/2005) alle condizioni poi fissate dalla Circolare 32/E del 2009.

In Unico/2015, tuttavia, occorre confrontarsi con le nuove modalità di tassazione che, limitatamente ai periodi d'imposta 2014 e 2015, introducono una penalizzazione a carico del settore. Infatti, pur permanendo il vincolo di connessione con l'attività agricola di base (se rispettati tutti i requisiti), la tassazione non è più a reddito agrario ex art.32 ma secondo un **sistema forfetario** impostato su:

- una soglia di attrazione nel reddito agrario (nel limite di 2.400.000 Kwh annui per energia elettrica e calorica da fonti agroforestali, 260.000 KWh annui per il fotovoltaico);
- un sistema di tassazione a forfait per l'eccedenza, basato sull'applicazione di un **coefficiente di redditività** del 25% applicabile all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini dell'Iva.

Importante è sottolineare che dall'ammontare delle operazioni che costituiscono la base per l'applicazione del coefficiente, va esclusa (per espressa disposizione di legge) la componente **contributo**: pertanto, il calcolo andrà fatto solo sulla componente cessione, che di norma è ben più esigua. Va tuttavia ricordato che, nel 4° e 5° conto energia, l'intero corrispettivo percepito è qualificato come **integrazione di prezzo** ed è soggetto ad Iva, per cui si viene a creare una disparità di trattamento a seconda del momento in cui l'impianto è entrato in funzione.

Il sistema, si applica a tutti i soggetti che determinano il reddito agrario naturalmente (persone fisiche e società semplici) e alle società commerciali operanti in agricoltura che hanno optato per la tassazione catastale ex art.1 c.1093 L.296/2006.

Si tratta di un meccanismo che ricalca in larga parte quello previsto per le attività di agriturismo che, benché rappresenti pur sempre un regime di favore, si traduce indubbiamente in un **aggravio** di imposte dirette da versare, anche per le conseguenze che si producono dal lato dell'**Irap**.

Come noto, il settore agricolo, beneficia ai fini dell'Irap di un'agevolazione rappresentata dalla possibilità di applicare **l'aliquota agevolata** dell'1,9% in luogo di quella ordinaria. Tale beneficio, tuttavia, come risulta dalle istruzioni al Modello Irap 2015, è limitato alla quota di valore della produzione riconducibile all'esercizio di attività agricole rientranti nei limiti di cui all'art.32 del TUIR ed è opzionale da tutti i soggetti operanti in agricoltura, a prescindere dalla forma giuridica da essi assunta. In caso di esercizio congiunto di attività rientranti nell'art.32 e di attività al di fuori di tali limiti (ad esempio, attività connesse), l'applicazione dell'aliquota agevolata spetta in **proporzione**, rapportando il totale dei ricavi rilevanti ai fini Irap con la quota di ricavi rientranti nell'art. 32 TUIR. In proposito, si vedano le istruzioni impartite dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 141/E del 4 giugno 1998 e con la R.M. 445/E del 15 novembre 2008.

Dunque, in vigenza del precedente regime, costituendo il fotovoltaico attività connessa rientrante a pieno titolo nel reddito agrario art. 32 TUIR, l'intera base imponibile (agricoltura + fotovoltaico) poteva essere assoggettata ad aliquota ridotta.

Dal periodo d'imposta 2014 (e per il 2015, salvo successivi ripensamenti del legislatore) tuttavia il fotovoltaico, perde la proprietà di reddito rientrante nei limiti dell'art.32, per effetto della tassazione forfettaria cui deve essere sottoposto ai sensi della normativa vigente. Ne consegue che anche ai fini Irap la tassazione subirà un mutamento sostanziale. Al fine di inquadrare meglio la problematica, è opportuno distinguere tra:

1. **imprenditori individuali e società semplici**: costoro, per effetto dell'art. 9 hanno la possibilità di determinare la base imponibile Irap, come differenza tra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini dell'Iva e l'ammontare degli acquisti. In presenza del forfait sul fotovoltaico, dovrebbe essere possibile compilare la Sez. IV del Modello Irap cumulando i dati dell'attività agricola con quelli del fotovoltaico (reddito determinato a forfait, per la sola parte eccedente la franchigia, incrementato di costi del personale e interessi passivi), senza però la possibilità di operare compensazioni (vedi istruzioni Modello Irap/2015 pag.19 e pag.30). Al momento di determinare l'imposta, **potranno applicare l'aliquota ridotta sulla parte proporzionalmente riferibile all'attività agricola di base**;
2. **società di persone commerciali e società di capitali**: questi soggetti, cui non sembra consentito applicare il sistema semplificato riservato ai produttori agricoli, determinano la base imponibile secondo le regole degli artt. 4 e 5 D.Lgs. 446/1997, ossia come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dello schema di conto economico civilistico. In questo caso, i ricavi dell'attività di fotovoltaico, vanno a confluire in tale macro aggregato insieme a quelli dell'attività agricola di base, compresa la componente contributo. **L'aliquota agevolata potrà essere applicata solo sulla parte "agricola", applicando il consueto metodo proporzionale.**

La differenza tra le due categorie di soggetti è evidente: pur dovendo sopportare entrambi un aggravio di aliquota, **per i primi la determinazione "forfettaria" consentirà di escludere dal computo della base imponibile la componente contributo** (la più corposa); **ciò non sembra**

invece possibile per le società commerciali, dove il sistema ordinario (ovvero semplificato di cui all'art.5) impone di sommare tutti i componenti positivi di reddito. Si potrebbe tuttavia invocare l'applicazione dell'art.17 c.2 del D.Lgs.446/1997, ossia la possibilità, in presenza di un regime forfettario, di determinare il valore della produzione aumentando il reddito calcolato a *forfait*, con retribuzioni e interessi passivi. Tale ipotesi appare quantomeno dubbia: intanto le istruzioni a Irap/2015, non ne parlano. In secondo luogo, la disposizione sembrerebbe superata da un'obbligatoria determinazione unitaria dell'Irap "a conto economico", non essendo prevista la possibilità di scindere la componente forfettaria.

Per approfondire le problematiche relative alle società in agricoltura ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione: