

IMPOSTE SUL REDDITO

La cessione dei Tee da parte dell'imprenditore agricolo

di **Luigi Scappini**

Quando si parla di **energie rinnovabili** quasi sempre il pensiero va al **fotovoltaico** e ai relativi contributi consistenti nella **tariffa incentivante**, tuttavia, come noto, vi sono anche altre tecniche di sfruttamento della natura per l'ottenimento di energia pulita, quali le **biomasse** e l'**eolico**. Nel momento in cui si allarga l'orizzonte di riferimento, aumentano anche le **forme incentivanti** previste dal Legislatore.

Tra queste vi sono anche i **Tee** (Titoli di efficienza energetica), conosciuti anche come "**certificati bianchi**", introdotti con l'articolo 10, **D.M. 20 luglio 2004** e successivamente disciplinati con i **D.M. 21 dicembre 2007** e **28 dicembre 2012**.

I certificati bianchi sono delle **attestazioni** scritte che **certificano** l'ottenimento di **risparmi energetici**. Ogni singolo Tee "certifica" un risparmio pari a 1 tonnellata di petrolio (TEP).

Detti certificati vengono **erogati** da parte del **GME** (Gestore del mercato elettrico) a **favore** dei **distributori** di **energia elettrica** e di **gas naturale**, delle **società controllate** dai distributori e delle cosiddette **E.S.Co** (*energy service company*).

In particolare, i certificati bianchi vengono **rilasciati** previa **presentazione** di **progetti** che, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera e), D.M. 28 dicembre 2012, può avvenire anche **a cura** di **imprese** operanti nel **settore agricolo**, a **condizione** che "*provvedano alla nomina del responsabile per la conservazione e l'uso razionale dell'energia applicando quanto previsto all'articolo 19, comma 1, della legge 9 gennaio 1991, n. 10, ovvero si dotino di un sistema di gestione dell'energia certificato in conformità alla norma ISO 50001 e mantengano in essere tali condizioni per tutta la durata della vita tecnica dell'intervento*".

In ragione di quanto detto, le **imprese agricole** possono **direttamente o** per il **tramite** di una **E.S.Co.** presentare tali **progetti** e fruire quindi dell'assegnazione dei **titoli** che **successivamente** vengono **venduti** sul mercato energetico.

La **cessione** di tali titoli determina un'**integrazione** ai "**ricavi**" che può **assimilarsi** a un **contributo** in **conto esercizio**, con la conseguenza che, nel caso di un'ordinaria impresa, si originano dei **ricavi imponibili** ai sensi dell'**articolo 85, Tuir**.

Ma, atteso che, come detto, i certificati bianchi possono essere assegnati anche a **imprese agricole**, bisogna domandarsi se, in tal caso, gli stessi **assumano autonoma rilevanza oppure** siano inglobati nel **reddito agrario** di cui all'articolo 32, Tuir, sulla **falsariga** di quanto previsto

per i **certificati verdi** e confermato dall'Agenzia delle entrate con la **circolare n. 32/E/2009**.

Questa **seconda impostazione** è stata ritenuta confacente anche alla fattispecie in oggetto in occasione della **consulenza giuridica n. 954-21/2014 del 15 maggio 2015**.

Tuttavia, la **semplicità di soluzione** offerta nel documento di prassi, **non** si rende **immediatamente applicabile** nella **operatività** quotidiana, soprattutto in ragione del campo in cui attualmente l'erogazione dei certificati bianchi trova sviluppo, quello delle produzioni di vegetali in serra.

Vediamo il perché di tale affermazione.

L'**Agenzia** delle entrate, nella consulenza giuridica, individua **2 casi** di erogazione dei certificati bianchi:

- quella nei confronti di **soggetti societari** (escluse le società semplici) che determinano il **reddito** secondo le regole **ordinarie**, e che quindi **non** abbiano fruito dell'**opzione** per la determinazione del reddito secondo le regole **catastali**, per i quali i **proventi** della successiva cessione rilevano secondo le regole ordinarie del reddito d'impresa e quindi generano **ricavi ex articolo 85, Tuir** e
- quella a beneficio di **soggetti** che **per natura** (ditte individuali, enti non commerciali e società semplici) o per **opzione** (società agricole ex D.Lgs. 99/2004) determinino il **reddito** ai sensi dell'**articolo 32 Tuir**, nel qual caso i ricavi delle **cessioni** sono **assorbite** nel **reddito agrario** dichiarato.

A ben vedere, nel caso di ottenimento di certificati bianchi per il tramite di impianti "connessi" alle produzioni in serra, nella **realtà operativa**, si può verificare che il contribuente non vada a dichiarare il solo reddito agrario, infatti, l'articolo 32, comma 2, lettera b), Tuir, individua un **parametro** da rispettare: la **superficie** adibita alla **produzione non** deve **eccedere** il **doppio** di quella del **terreno** su cui la **produzione** stessa **insiste**.

In caso di **mancato rispetto** si origina un **reddito di impresa** che, tuttavia, sarà determinato:

- **analiticamente** per le imprese commerciali, a prescindere dall'opzione per la determinazione catastale del reddito o
- **forfettariamente** ex articolo 56-bis, Tuir, per gli **imprenditori agricoli individuali**.

Ecco che allora il quadro generale di riferimento si complica quando i **certificati bianchi** vengono ottenuti in diretta **connessione** con un **attività** che **eccede** i limiti previsti.

Le **soluzioni** ipotizzabili, in attesa di una presa di posizione ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate sono:

- in caso di **soggetto** che può fruire del regime di **tassazione forfettario** ex articolo 56-bis

Tuir, l'eccedenza costituisce sempre un **reddito extra agrario**, ragion per cui i **proventi** derivanti dalla cessione dei certificati bianchi, per la parte che, **in proporzione**, eccede il reddito agrario, dovrebbero rappresentare un contributo in conto esercizio ai sensi dell'**articolo 85**, Tuir e costituire un reddito d'impresa;

- in caso di **società agricola** ex articolo 2, D.Lgs. 99/2004, che ha optato per la tassazione catastale, i **proventi** derivanti dalla cessione dei certificati bianchi sono direttamente agganciati a quelli del reddito eccedente il limite di agrarietà e quindi seguiranno le **regole ordinarie** del reddito di impresa, **senza** determinare il **venir meno** della **tassazione catastale** per la parte rientrante nei parametri di cui all'articolo 32, Tuir. In tal senso sembra deporre da ultimo la **risoluzione n. 86/E/2015**.