Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Risposta n. 365

OGGETTO: Articolo 56-bis del TUIR. Cessione crediti di emissione CO2.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Società Agricola X afferma di aver avviato, nel 201X, un impianto agricolo di coltivazione del ...al fine di commercializzare i germogli e gli arbusti e di aver avviato la creazione di un vivaio.

L'istante ha affidato ad uno Spin Off Universitario una consulenza tecnico-scientifica mirata alla validazione di un algoritmo capace di stimare le quantità di quote di CO2 sequestrabili da un ... in crescita.

Secondo la società, "l'impianto di ... ..., al pari di ciò che accade con i "certificati bianchi" nel settore della produzione di energia a mezzo impianti agricoli, avrà il fine di costruire un supporto operativo all'attività di "sequestro" di quote di CO2, dal quale ricavare annualmente le VERs. Le VERs sono "quote di emissione" ovvero rappresentano il diritto di emettere una tonnellata di biossido di carbonio per un periodo determinato, valido unicamente per rispettare le disposizioni della direttiva 2003/87/CE".

L'istante fa presente che il mercato volontario del carbonio oggi offre

l'opportunità di acquistare crediti di emissione CO2 da progetti realizzati nel settore forestale per compensare emissioni relative a una qualsiasi attività. In tale ambito la base del mercato è la "compensazione", pertanto, quando attraverso un progetto di compensazione è dimostrata e verificata una riduzione delle emissioni di GHG, rispetto ad una situazione in assenza di progetti, si producono dei crediti e un credito corrisponde ad una tonnellata di CO2 compensata.

Con documentazione integrativa la società ha precisato che «In Italia ad oggi non esiste alcuna forma di mercato volontario regolamentato a livello istituzionale. Siamo di fronte ad un mercato volontario, tra operatori non obbligati, che ha preso avvio simbolicamente già dall'avvento del protocollo di Kyoto (...)».

Nella stessa documentazione è stato inoltre precisato che «allo stato attuale non è presente una specifica indicazione normativa, da parte del Ministero dell'Ambiente, sui cosiddetti "criteri di eleggibilità" e cioè sulle modalità di contabilizzazione e di assegnazione dei crediti di carbonio alle imprese che conducono progetti volontari, per poter procedere al loro libero inserimento nei mercati volontari. Il principale nodo da sciogliere resta quello della gestione/interazione dei registri degli assorbimenti prodotti dalle imprese, previsti nell'ambito dei mercati volontari, rispetto al "Registro Nazionale dei serbatoi di carbonio agroforestali" istituito dal Ministero dell'Ambiente con D.M. del 1° aprile 2008. Il registro è al momento sprovvisto di sistema di individuazione e registrazione di progetti volontari tale da permettere l'esclusione di tali crediti dal bilancio nazionale al fine di evitare un doppio conteggio».

Con riferimento alle modalità di attribuzione e valorizzazione dei crediti in parola nella documentazione integrativa l'istante ha precisato che avviene sulla scorta di una verifica condotta da un Istituto terzo indipendente e che la loro valorizzazione è lasciata alla libera contrattazione tra le parti. Con riferimento ai criteri contabili applicabili al momento dell'attribuzione dei predetti crediti non è stato indicato alcun principio contabile dell'OIC.

La società chiede di conoscere se la cessione a terzi delle quote/titoli di CO2

prodotti volontariamente dal ... possa configurare un'attività agricola connessa e se per i relativi redditi si renda applicabile l'articolo 56-bis del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene che l'attività di cessione di quote di emissione di CO2 soddisfi i requisiti per essere qualificata come attività agricola connessa per cui ritiene applicabile il seguente trattamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA:

- determinazione del reddito in modo forfetario nella misura del 25 per cento dei corrispettivi annotati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- l'imposta sul valore aggiunto "è determinata riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti ed alle importazioni".

A sostegno di tale tesi l'istante osserva che si è in presenza di un'attività agricola connessa, ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile, quando l'attività stessa è svolta direttamente dall'imprenditore agricolo utilizzando prodotti che provengono prevalentemente dall'attività agricola principale nonché fornendo beni e servizi, mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata.

In caso di coltivazione del ..., la produzione di crediti di carbonio, si configura ad avviso dell'istante come prestazione di servizio effettuata utilizzando prevalentemente le attrezzature o risorse dell'azienda normalmente, il cui volume d'affari, risulta superiore a quello realizzato con fattori esterni che, ad oggi non presenti in azienda.

Pertanto, tenuto conto di quanto già previsto per la produzione di energia fotovoltaica da parte di imprenditori agricoli, per la quale il legislatore ha stabilito che la stessa è considerata attività agricola connessa produttiva di reddito agrario entro il limite di 260.000 Kwh, mentre oltre il predetto limite è produttiva di reddito d'impresa tassabile nella misura del 25 per cento nel caso in cui sia riscontrata la sussistenza di

un legame tra la produzione di energia e il fondo, ovvero, produttiva di reddito d'impresa tassabile in via ordinaria in caso di mancata sussistenza del predetto legame (articolo 1, comma 910 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, [n.d.r.]).

La società ritiene che poiché la produzione di crediti di carbonio deriva dalla utilizzazione di risorse normalmente impiegate in azienda, la stessa costituisca un'attività agricola connessa e la tassazione dei redditi derivanti dalla cessione dei crediti in parola possa avvenire applicando il 25 per cento ai corrispettivi annotati ai fini IVA.

Con riferimento all'IVA l'istante precisa che "la cessione dei titoli agli operatori italiani avverrà con il meccanismo del reverse charge ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera d-ter) del D.P.R. 633/72. Nel caso di vendite effettuate ad operatori esteri comunitari, queste verranno effettuate senza applicazione di IVA qualora l'acquirente sia soggetto passivo di imposta nel proprio paese. Sarà l'operatore, in questo caso, ad applicare il reverse charge. Nel caso di vendite effettuate ad operatori extracomunitari, queste verranno effettuate senza applicazione di imposta ai sensi degli articoli 7ter, comma 1 e 7septies, comma 1 lett. a) del D.P.R. 633/72."

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si precisa che la presente risposta è resa nel presupposto che l'attività descritta dall'istante sia svolta legittimamente nonostante a tutt'oggi - come rappresentato anche dall'interpellante - la medesima attività non risulti né espressamente regolamentata né sono state definite le modalità di rilevazione in bilancio e, in particolare, assumendo acriticamente i rapporti tra la stessa e i cd. assorbimenti forestali che attualmente vengono contabilizzati direttamente dallo Stato nell'ambito del bilancio nazionale delle emissioni nel Registro Nazionale di cui al decreto ministeriale 1° aprile 2008.

Il presente parere, quindi, non determina alcun effetto qualora vi siano in futuro

apposite pronunce, in merito alla qualificazione dell'attività legata alla produzione e dei crediti di carbonio da parte dei privati, da parte del Ministero delle Politiche Agricole e Forestali o del Ministero dell'Ambiente. Resta, in ogni caso, impregiudicata l'attività di controllo da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

Nell'ipotesi prospettata l'istante, asserendo che la cessione dei certificati di emissione CO2 ottenibili dalla coltivazione di un ... rappresenti attività connessa a quella agricola, chiede di sapere se i redditi derivanti dalla stessa siano tassabili ai sensi dell'articolo 56-bis del TUIR.

Il comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile dispone che "Si intendono comunque connesse le attività, esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano ad oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, nonché le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge".

L'articolo 56-bis del Tuir, al comma 3, prevede che "Per le attività dirette alla fornitura di servizi di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, 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 per cento".

L'attività descritta nell'istanza consiste nella cessione delle quote di emissione (cd. VERs) derivanti dal "sequestro" di CO2 realizzato volontariamente mediante la coltivazione del fondo a ...

Al riguardo, si evidenzia che, in assenza di una norma che espressamente qualifichi come attività connessa a quella agricola l'operazione oggetto della presente istanza, come diversamente è avvenuto per produzione di energia fotovoltaica ai sensi

dell'articolo 1, comma 423 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, ovvero in mancanza di un quadro di regolamentazione secondaria (che esula dalle competenze della scrivente) che disponga l'assimilazione della stessa alle attività agricole connesse, la cessione a terzi delle quote/titoli di CO2 prodotti volontariamente dal ..., non è in alcun modo riconducibile alla "fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata", di cui al comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile.

Ciò detto, si rammenta che l'articolo 56-bis del TUIR, concernente "Altre attività agricole" non trova applicazione nei confronti delle società a responsabilità limitata come precisato nel comma 4 in cui si legge che "Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 non si applicano ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché alla società in nome collettivo ed in accomandita semplice".

Ne consegue che, nel caso di specie, i proventi derivanti commercializzazione dei crediti di carbonio (fermo restando quanto rappresentato in premessa) concorrono alla formazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 85 del TUIR.

Per completezza, tuttavia, si rammenta che tale conclusione appare valida anche nell'ipotesi in cui l'istante, rivestendo la qualifica di società agricola (circostanza non oggetto del presente interpello), optasse per la tassazione su base catastale prevista dall'articolo 32 del TUIR, ai sensi del comma 1093 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Anche in tal caso, infatti, alla luce di quanto sopra rappresentato, i redditi prodotti con la cessione a terzi delle quote/titoli di CO2 prodotti volontariamente dal ... non possono essere ricondotti al reddito agrario di cui all'articolo 32 del Tuir.

Da ultimo, l'attività di cui si tratta sarebbe da ricondurre ai redditi d'impresa anche se l'attività di cui sopra fosse realizzata da un imprenditore agricolo individuale o da una società in nome collettivo o in accomandita semplice cui si applica il disposto del comma 3 dell'articolo 56-bis del Tuir, poiché per quanto sopra detto non è assimilabile a quelle di cui al comma 3 dell'articolo 2135 del codice civile.

Anche per quanto concerne il trattamento ai fini IVA, si rileva la mancanza di una disciplina ad hoc che consenta - tra l'altro - di ricondurre la fattispecie prospettata nell'ambito del regime speciale applicabile alle attività connesse all'agricoltura di cui all'articolo 34-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò posto, l'analogia dell'attività descritta dall'istante con quella oggetto della risoluzione 20 marzo 2009, n. 71/E consente ragionevolmente di qualificare la cessione a terzi delle quote/titoli di CO2 prodotti volontariamente dal ... come prestazione di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma n. 2) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 in quanto "riconducibili alle cessioni di diritti immateriali".

Ne consegue che alle predette cessioni si renderà applicabile il regime ordinario di determinazione dell'imposta, con applicazione del *reverse charge* di cui all'articolo 17, comma 6, lettera d-bis) del citato d.P.R. (cfr. circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E, paragrafo 6.1).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)