

## La concessione delle agevolazioni per gli oli minerali alle attività silvicolture e di produzione di biomasse agro-forestali e legnose

Mariagrazia Alabrese<sup>1</sup>

La questione giuridica che brevemente si affronta in questo *case-study* riguarda l'ammissibilità dell'attività silviculturale - esercitata su terreni non condotti in affitto - e di talune fasi dell'attività di produzione di biomasse agroforestali e legnose, alla concessione delle agevolazioni previste per gli oli minerali, o meglio per i «prodotti energetici» come definiti dall'art. 1, comma 1, d. lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, impiegati nei lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nella florovivaistica, secondo la legislazione vigente in materia.

La prima questione concerne dunque la possibilità che siano riconosciuti i benefici fiscali previsti dal punto 5 della Tabella A allegata al *Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative* di cui al d. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 anche ai soggetti che svolgono l'attività di selvicoltura – prevista tra quelle oggetto dell'agevolazione *de qua* – su terreni boscati sui quali siano titolari di diritti diversi dalla proprietà del fondo e dal diritto personale di godimento derivante dall'affitto.

Il rinvio agli impieghi elencati nella Tabella A è contenuto nell'art. 24, d. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 che, sotto la rubrica «Impieghi agevolati», dispone: «1. Ferme restando le disposizioni previste dall'art. 17 e le altre norme comunitarie relative al regime delle agevolazioni, i prodotti energetici destinati agli usi elencati nella tabella A allegata al presente testo unico sono ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura ivi prevista. 2. Le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata; la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14.»

La richiamata Tabella A, al punto 5, include tra gli impieghi agevolati: «*Impieghi in lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e*

---

<sup>1</sup> Ricercatrice di Diritto Agrario presso la Scuola Superiore Sant'Anna di Studi Universitari e di Perfezionamento (Pisa).

*piscicoltura e nella florovivaistica. [...] L'agevolazione viene concessa anche mediante crediti o buoni d'imposta, sulla base di criteri stabiliti, in relazione alla estensione dei terreni, alla qualità delle colture ed alla dotazione delle macchine agricole effettivamente utilizzate, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro delle risorse agricole, alimentari e forestali, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400».*

Tale ultimo decreto, al quale si riferisce il punto 5 della Tabella A è rappresentato, attualmente, dal D.M. 14 dicembre 2001, n. 454 che contiene il regolamento *concernente le modalità di gestione dell'agevolazione fiscale per gli oli minerali impiegati nei lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nella florovivaistica.*

Tale regolamento all'art. 2 individua i soggetti beneficiari nonché gli adempimenti per essere ammessi al godimento del beneficio.

Quanto ai soggetti beneficiari, vengono menzionati gli esercenti l'attività agricola iscritti nel registro delle imprese di cui all'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580; le cooperative di imprenditori agricoli; le aziende agricole delle istituzioni pubbliche; i consorzi di bonifica e di irrigazione; le imprese agro-meccaniche che effettuano, a favore delle imprese agricole, prestazioni risultanti da documentazione attestante le lavorazioni eseguite, rilasciata dalle stesse imprese agricole.

Le agevolazioni competono, con riferimento agli imprenditori agricoli singoli o associati, pubblici o privati, per lo svolgimento delle attività agricole così come definite, *ratione materiae*, dalla normativa tributaria ed in particolare dal Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 in virtù del quale «Sono considerate attività agricole: a) le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura; b) 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, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste; c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del codice civile, 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 riferimento ai beni individuati ogni due anni [...] con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali».*

Tra gli anzidetti adempimenti, merita, per quanto di interesse nel caso di specie, menzionare quanto previsto dal comma 9 dell'art. 2 che così dispone: «*Ai fini dell'ammissione all'agevolazione per le lavorazioni da effettuare su terreni condotti in affitto, alla richiesta è allegata la documentazione comprovante la conduzione, che può essere costituita anche dalla dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa dal proprietario dei terreni, dall'affittuario ovvero congiuntamente, nella quale vengono indicati gli estremi di registrazione del contratto di affitto, ove sussista l'obbligo tributario. Nel caso di registrazione effettuata ai sensi del comma 3-bis aggiunto all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, dall'articolo 7, comma 8, lettera b), della legge 23 dicembre 1998, n. 448, congiuntamente alla predetta dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, è allegato formale atto di impegno ad effettuare la debita registrazione mediante la denuncia annuale ed a comunicare gli estremi di registrazione della denuncia stessa non appena disponibili.»*

Tale norma, dunque, facendo specifico riferimento a quei soggetti che svolgono la propria attività su fondi condotti in affitto, prescrive che alla richiesta dei benefici sia allegata la documentazione comprovante la conduzione.

Ci si chiede se il fatto che tra le prescrizioni contenute nella normativa in esame vi sia quella di allegare le indicazioni relative al titolo di conduzione (che possono essere contenute anche in una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà) abbia rilievo alla stregua di requisito necessario per l'ottenimento dei benefici. In realtà, la citata norma di cui all'art. 2, comma 9, sembra disporre per i casi in cui il fondo sul quale vengono esercitate le attività, per così dire, «agevolate» sia condotto in affitto e *solamente* per quei casi. Questo vale a dire che non risulta in alcun modo dalla lettera delle disposizioni di cui al D.M. 454 del 2001 che le agevolazioni siano concesse *solo* quando il fondo sia condotto in affitto. Una diversa interpretazione potrebbe portare, in effetti, addirittura alla

paradossale conclusione per cui anche con riferimento ai terreni sui quali si sia titolari di un diritto di proprietà non sarebbero ammissibili le agevolazioni previste. Ciò in considerazione del fatto che nella normativa non vi è alcun riferimento al diritto di proprietà, nello stesso modo in cui non vengono citati altri titoli di godimento dei fondi. L'art 2, comma 3, lett. f, del D.M. 454 del 2001 prescrive infatti la sola indicazione de «l'ubicazione e l'estensione dell'azienda, nonché la ripartizione delle colture su di essa praticate» e non già, lo si ripete, dei titoli di godimento dei beni fondiari aziendali se non per il caso in cui – e ciò si potrebbe ricondurre all'esigenza di incentivare gli adempimenti tributari, come appare confermato dalle disposizioni di cui al citato comma 9 – tali beni siano oggetto di un contratto di affitto di fondo rustico.

In effetti i benefici in questione sono concessi *per lo svolgimento delle attività agricole* e non in base al titolo in virtù del quale il soggetto è nel possesso o nel godimento del fondo che, peraltro, non è sempre necessariamente un elemento del complesso aziendale organizzato per l'esercizio di una delle attività agricole ammesse alle agevolazioni per gli oli minerali: si ponga mente al fatto che il trattamento agevolativo è concesso anche alle imprese svolgenti attività agromeccanica (come è confermato dall'art. 2, comma 2, D.M. 454/2001).

Una tale considerazione sulla natura evidentemente oggettiva delle agevolazioni previste dal punto 5 della Tabella A di cui sopra è confermata anche nell'autorevole Ris. 19 marzo 2003, n. 2/D emanata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze che in conclusione riconosce «la possibilità di ammettere alla fruizione del beneficio di cui al punto 5 della Tabella A allegata al d. lgs. n. 504 del 1995 anche a quei soggetti che svolgono l'attività agevolata su fondi condotti a titolo di comodato<sup>2</sup>», un titolo, quindi, non previsto espressamente dalle disposizioni di cui al D.M. 454/2001.

---

<sup>2</sup> È opportuno tenere presente che in virtù del principio, espresso dalla legge n. 203 del 1982, della generale applicazione dello schema del contratto di affitto di fondi rustici a tutti i contratti, stipulati dopo l'entrata in vigore della medesima legge, aventi per oggetto la concessione di fondi rustici o tra le cui prestazioni vi sia il conferimento di fondi rustici è esclusa la compatibilità tra l'istituto del comodato e la natura causale del contratto agrario. Questa problematica è stata oggetto di attenzione da parte della Risoluzione del Ministero dell'Economia e delle Finanze che ha sottoposto la questione all'Avvocatura generale dello Stato. Quest'ultima, pronunciandosi sul punto, ha ritenuto irrilevante l'eventuale nullità del contratto di comodato di fondi rustici, per contrasto con la norma imperativa di cui alla legge n. 203 del 1982, ai fini della concessione della agevolazione di cui al punto 5 della Tabella A, allegata al d.lgs. n. 504 del 1995.

Se ciò che occorre verificare, dunque, è la natura dell'attività svolta dal soggetto richiedente i benefici, nella fattispecie in esame non può certo revocarsi in dubbio la natura agricola dell'attività selvicolturale, sia avendo riguardo alle disposizioni di cui all'art. 2135 c.c., sia avendo riguardo alla norma di cui all'art. 32 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (espressamente richiamato dal D.M. 454 del 2001).

Da quanto premesso, è agevole inferire l'ammissibilità ai benefici relativi all'uso degli oli minerali per lo svolgimento di attività selvicolturali su boschi sui quali il titolo di godimento, senz'altro dimostrabile, sia diverso dall'affitto, così come per i casi di svolgimento di attività selvicolturale nell'ipotesi, molto frequente nella prassi commerciale delle imprese forestali, di acquisto del c.d. «bosco in piedi», cioè del legname che sarà ricavato dal *taglio colturale* del bosco o nel caso di svolgimento di attività selvicolturale tesa alla sistemazione e manutenzione dei fondi agro-forestali.

Il secondo quesito, in parte connesso al primo, concerne l'ammissibilità alle agevolazioni di cui si tratta per talune operazioni relative soprattutto alla trasformazione della materia prima agro-forestale per l'ottenimento di biomasse lignocellulosiche.

Secondo quanto già detto, ciò di cui occorre tener conto nella questione che si affronta è la *natura dell'attività* per il cui svolgimento si intende accedere ai benefici per gli oli minerali. In tal senso, per quanto concerne la natura agricola per connessione dell'attività di trasformazione della materia prima agro-forestale, non è dato sollevare eccezioni, stante la chiara dizione dell'art. 2135 c.c.

In questa ottica, peraltro, anche facendo riferimento a quanto contenuto nel D.M. 454 del 2001, art. 1, si nota che le aliquote ridotte di accisa previste al punto 5 della Tabella A, di cui si tratta, si applicano per lo svolgimento delle attività indicate nel medesimo punto 5 con l'impiego delle macchine adibite a lavori agricoli tra le quali sono compresi, tra l'altro, gli impianti e le attrezzature destinate ad essere impiegate nelle attività agricole e forestali e le macchine per la prima trasformazione dei prodotti agricoli.

Infine occorre fare riferimento al D.M. 26 febbraio 2002 (abrogativo dei

precedenti D.M. 24 febbraio 2000 e D.M. 9 marzo 2001) contenente la *Determinazione dei consumi medi dei prodotti petroliferi impiegati in lavori agricoli, orticoli, in allevamento, nella silvicoltura e piscicoltura e nelle coltivazioni sotto serra ai fini dell'applicazione delle aliquote ridotte o dell'esenzione dell'accisa*, allo scopo di apportare un ultimo chiarimento.

Tale decreto prevede che i consumi medi standardizzati di gasolio da ammettere all'impiego agevolato sono determinati nell'Allegato 1 ad esso annesso. Tale Allegato non contiene, in realtà, alcun riferimento alle attività di lavorazione e trasformazione del legno per la produzione di biomasse lignocellulosiche, tuttavia, il medesimo decreto prevede anche che i consumi relativi, tra l'altro, alla silvicoltura, alla prima trasformazione dei prodotti agricoli, agli impianti ed ai lavori non previsti nell'allegato 1 sono determinati, per i singoli interventi, da apposite tabelle approntate da ciascuna Regione o Provincia autonoma, tenendo conto, per quanto possibile, dei consumi stabiliti nell'allegato 1, comunicate al Ministero delle politiche agricole e forestali.

Il fatto dunque che le attività *de quibus* non siano espressamente previste in questo decreto non importa automaticamente la mancata applicazione ad esse delle agevolazioni di cui ci occupiamo.

Da ultimo è opportuno soffermarsi su considerazioni che, seppure di non immediato riscontro «regolativo», non possono non essere valutate nell'affrontare questioni relative alla concessione di agevolazioni ad attività fortemente incentivate negli indirizzi dell'Unione Europea. Basti pensare alla politica di incentivazioni per la produzione di energia da fonti rinnovabili (promossa per far fronte al cambiamento climatico, all'aumento della dipendenza dalle importazioni di combustibili fossili e all'aumento dei prezzi di questi<sup>3</sup>, ai problemi occupazionali delle aree rurali, alla necessità di integrazione del reddito degli agricoltori<sup>4</sup>) nell'ambito della quale l'UE ha invitato gli Stati membri a

---

3 Cfr., la *Comunicazione della Commissione al Consiglio europeo e al Parlamento europeo sulla Politica energetica per l'Europa* (COM (2007) 1 def. del 10 gennaio 2007 [SEC (2007) 12]).

4 Si veda in tal senso, ad esempio, il *Libro Bianco per una Strategia e un Piano di azione della Comunità «Energia per il futuro: le fonti energetiche rinnovabili»*, COM (1997) 599 def., del novembre 1997; la *Risoluzione del Parlamento europeo sulle fonti energetiche rinnovabili dell'Unione Europea*, del 28 settembre 2005; il *Piano d'azione per la Biomassa*, COM (2005) 628

incentivare misure volte a «promuovere l'utilizzo della biomassa forestale per la produzione di energia»<sup>5</sup>.

L'accesso da parte di soggetti svolgenti attività di produzione di biomasse ad agevolazioni e benefici concessi dal diritto interno risulta, pertanto, non solo possibile sulla base dell'analisi della normativa nazionale condotta, ma appare anche opportuna ed in tutto conforme alle linee di indirizzo della Unione Europea.

---

def., del 7 dicembre 2005; le *Strategie dell'Unione Europea per i biocarburanti*, COM (2006) 34 def., dell'8 febbraio 2006.

<sup>5</sup> Si veda l'azione chiave n. 4 del «*Piano di azione dell'UE per le foreste*», nella Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo COM (2006) 302 def., del 15 giugno 2006.